

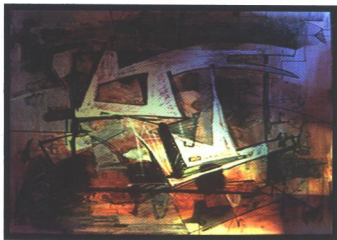
Serie

Federalismo Hacendario

INGRESO

Determinación Presuntiva en Materia Fiscal Federal

Luis Edmundo Sandoval Galindo



2003

Primera Edición, Enero de 2003.
Tiraje: 500 ejemplares
ISBN 970-674-069-4
Diseño: Arte y Comunicación,
Priv. Andrés Terán No. 8, Col. Americana.
C.P. 44600. Guadalajara, Jal. México.
Tel: (0133) 3827 3250
Impreso en Impresiones y Servicios,
Fco. de Ayza No. 2561 S.L. Col. El Porvenir
Guadalajara, Jal. C.P. 44730. Tel: (0133) 3655 7297

Impreso en México - Printed in Mexico



Contenido

PRESENTACION	7
INTRODUCCION	9
CAPITULO 1.- LA DETERMINACION DE OBLIGACIONES FISCALES.	11
1.1.- Concepto.	13
1.2.- Modalidades en la determinación de contribuciones.	18
1.3.- Marco Jurídico.	20
1.3.1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	21
1.3.2.- Leyes específicas y Código Fiscal de la Federación.	22
CAPITULO 2.- LA DETERMINACION Y LAS PRESUNCIONES FISCALES.	25
2.1.- El incumplimiento de obligaciones formales como causa de determinación presuntiva.	25
2.2.- Los métodos de revisión y las presunciones fiscales.	35
2.2.1.- La Determinación administrativa según los medios de prueba utilizados.	36
2.2.2.- Presupuestos jurídicos para la determinación presuntiva de obligaciones fiscales.	39

CAPITULO 3.- DE LA PRESUNCION.....	43
3.1.- Concepto.	
3.2.- La presunción en el derecho civil y su sustento jurídico.	46
3.3.- La presunción fiscal.	50
3.3.1.- Procedencia.	
3.3.2.- Clasificación en cuanto a su valor probatorio.	
CAPITULO 4.- DE LOS ELEMENTOS, CAUSALES Y ACTOS A DETERMINAR PRESUNTIVAMENTE.	75
4.1.- Elementos de Las Contribuciones.	76
4.1.1.- Del Sujeto.	77
4.1.2.- Del Objeto y Hecho imponible.	79
4.1.3.- De la Base Gravable.	81
4.2.- De los Elementos de las Contribuciones que son determinados en forma presuntiva por la autoridad administrativa.	86
4.3.- De las causales para la determinación presuntiva.	88
4.4.- De los actos a determinar presuntivamente.	132
CAPITULO 5.- PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA LA DETERMINACION PRESUNTIVA.	139
5.1.- De las Actas como medio de prueba en la determinación presuntiva.	140
5.2.- De los procedimientos a realizar en la determinación presuntiva de acuerdo a la causa que la motiva.	145
5.3.- De los procedimientos en las diferentes causas de la determinación presuntiva.	149
CAPITULO 6. PRINCIPIOS RELEVANTES EN LA DETERMINACION PRESUNTIVA.	173
6.1.- Causa fundamental del origen de una determinación presuntiva.	174

6.2.- Existencia de elementos suficientes para conocer la situación del visitado.	176
6.3.- De los Métodos de Revisión en que es procedente la Determinación Presuntiva.	177
6.4.- Aplicación sólo de Procedimientos establecidos en la Ley.	178
6.4.1.- Procedimientos de Determinación Presuntiva establecidos en el Código Fiscal de la Federación.	180
6.4.1.1.-Procedimiento para determinar la base gravable en contribuciones retenidas.	182
6.4.2.- Compras no registradas y faltantes de Inventarios.	183
6.4.3.- Procedimientos en caso de las causales del Art. 61 C.F.F.	184
6.4.3.1.- Reconstrucción de Operaciones.	185
6.4.3.2.- Observación de Operaciones.	186
6.5.- Derecho del revisado a desvirtuar todos los actos de presunción.	187
6.6.- De las contribuciones que se pueden determinar presuntivamente.	188
6.7.- Determinación presunta y base cierta en un solo procedimiento.	189
6.8.- Del Derecho al Acreditamiento y la Aplicación del Factor de Utilidad Fiscal.	190

Presentación

“Conocer los conceptos y principios sobre los que se sustenta una actividad, es un elemento básico para su correcto y cabal desempeño.”

La ejecución de las tareas operativas en materia de fiscalización requiere de la existencia de personal que tenga un amplio conocimiento tanto de las disposiciones sustantivas aplicables a las contribuciones; como de las normas del procedimiento que deben cumplirse para la legalidad de los resultados que se obtengan. En este contexto, la ejecución de un procedimiento de determinación presuntiva es uno de los aspectos que requieren de una comprensión profunda, tanto de sus principios como de las normas que deben ser aplicadas, puesto que de su correcta ejecución y circunstanciación en actas, dependen la certeza y validez de los resultados que se obtengan.

El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, en atención a los fines propios que le han sido establecidos en la ley, y en la búsqueda permanente de elementos que coadyuven en la ejecución de las tareas de las haciendas públicas, tanto del nivel de Gobierno Federal como de los gobiernos de los estados, ha mantenido una constante búsqueda de elementos que se constituyan en herramientas útiles para quienes llevan a cabo las tareas de fiscalización, para lo cual, mediante la publicación de estudios sobre diversos temas de la materia fiscal ha pretendido hacer llegar a quienes son los directamente implicados en las tareas referidas, la explicación de algunos aspectos relevantes en la materia de su labor cotidiana.

En esta ocasión, se presenta un estudio sobre uno de los temas que pudieran ser considerados de mayor conflicto cuando se trata de determinar la base gravable de las contribuciones: la determinación presuntiva. Este trabajo ha sido elaborado bajo la perspectiva de aproximar a quienes cotidianamente enfrentan la ejecución de las nor-

mas que rigen la materia, un elemento base que les facilite la comprensión y aplicación de las disposiciones legales que son ejecutables en la generalidad de los casos en que será necesario aplicar presunciones para determinar la base gravable de las contribuciones que serán a cargo de los contribuyentes sujetos al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales.

Lic. Juan Marcos Gutiérrez González
Director General de Indetec

Introducción

La obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido limitado de cumplir exclusivamente con la parte sustantiva o principal, que es la de tributar o pagar las contribuciones que se hubiesen generado al tenor de lo dispuesto por las leyes fiscales; sino que debe reputarse como la obligación de cumplir con lo dispuesto en dichas leyes en su sentido extenso, incluyendo por consiguiente la observancia de todos los preceptos que establecen otras obligaciones que tienen por finalidad la de ejercer un control real de la obligación principal, es decir, las obligaciones formales.

En efecto, la disposición constitucional mencionada en el párrafo anterior, establece que se debe contribuir "...de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", de tal suerte que no pudiera argumentarse que tal dispositivo legal solamente se refiere al monto de la contribución, sino que, en un sentido extenso, deben incluirse para ello, todas las obligaciones que en su momento serán el sustento para que el Estado pueda ejercer un control adecuado del correcto cumplimiento de la contribución que se hubiesen generado.

De tal manera, el incumplimiento de las obligaciones formales tendrá como consecuencia en ciertas ocasiones, que la autoridad se encuentre imposibilitada para conocer si el particular cumplió de manera correcta con su obligación de contribuir, lo cual pueda suceder en caso de existir irregularidades en su contabilidad.

El presente trabajo se ha orientado en primer orden a escudriñar la equidad o legitimidad que debe encontrarse en una determinación presuntiva de la base gravable, cuando ésta ha sido establecida en la ley y es aplicada en procedimientos realizados por la autoridad administrativa en materia fiscal, para posteriormente proceder a reseñar las

causas existentes en la ley y los procedimientos que deben cumplirse para que dicha determinación cumpla con todos los requisitos de legitimidad o legalidad que le son inherentes. Para tales efectos, en el capítulo primero se realiza un análisis de lo que en la materia fiscal debe entenderse por "determinación" de la base gravable, comentando también las diversas modalidades o procedimientos de los que la autoridad puede valerse; para luego concluir con un vistazo al marco jurídico que regula dicha función.

En el capítulo segundo se analiza el sustento que pudiese tener el hecho de que el incumplimiento de obligaciones formales, sea la causa que dé origen a la legitimidad de una determinación presunta de la base gravable, analizándose también los medios de prueba que la autoridad deberá utilizar para sustentar la validez legal de los resultados de sus revisiones tendientes a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, concluyendo con una reseña de los presupuestos jurídicos necesarios para la total legalidad de una determinación sobre bases presuntas.

En el capítulo tercero se realiza un análisis general del concepto de "presunción", con la finalidad de verificar los principios de derecho en que se sustenta y establecer su aplicación de manera independiente en la naturaleza propia del derecho fiscal, haciendo referencia a los principios que en nuestra consideración debe sustentarse la presunción administrativa de la base gravable en la materia fiscal.

Los elementos constitutivos de las contribuciones que pueden ser objeto de una presunción, así como las previsiones de ley que originan que sea la autoridad administrativa quien realice la presunción, y las causales y actos que dan origen a la determinación presunta, son comentados en el capítulo cuarto, expresando como sustento de la determinación con base presunta, la existencia de irregularidades en la contabilidad, que tengan como consecuencia que la autoridad fiscal se encuentre imposibilitada para conocer correctamente las operaciones realizadas por el contribuyente sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación.

Los procedimientos jurídicos que deben aplicarse al momento en que la autoridad fiscal procede a realizar una determinación presuntiva son en su caso, la parte en que existirá el sustento legal para la validez de los resultados que se obtengan. Es así como en el capítulo quinto y a partir del análisis de diversas causas que motivan la aplicación de esta forma de determinación, se hace una sucinta narración de los principales procedimientos que deben ser cumplidos, analizándose a la vez, el contenido y la formulación de las actas correspondientes.

Por último, en el capítulo sexto se analizan principios relevantes que deben ser considerados en el momento de realizar una determinación de la naturaleza sobre la que versa este trabajo.

CAPITULO I

La Determinación de Obligaciones Fiscales

Determinar las obligaciones fiscales a cargo de quienes de conformidad con las leyes fiscales son sujetos al pago de contribuciones, es una parte del procedimiento que el propio particular o la autoridad de la materia en su caso, deben realizar para establecer el monto o la dimensión con la que debe contribuirse para el gasto público. Así, será necesario que en las leyes correspondientes se prevean los dispositivos legales que serán aplicables para lograr tal fin.

Cuando alguna persona realiza los supuestos jurídicos previstos en la Ley como generadores de contribuciones, será en consecuencia que se ha constituido en sujeto obligado al pago correspondiente, debiendo entonces "declarar" ante la autoridad dicho supuesto; esto es, la declaración que presente el sujeto obligado será para dar a conocer a la autoridad que realizó los supuestos que en la norma fiscal se establecen como fuentes generadoras de contribuciones, procediendo por lo tanto a establecer la magnitud de los actos que realizó y que lo obligan a contribuir, para que partir de dicha declaración se establezca la cantidad con la que debe hacerlo, de acuerdo con los actos que hubiese realizado.

Por su parte, la autoridad podrá también verificar cuáles fueron los actos que el particular realizó para en su caso constatar que la declaración de los mismos ha sido en su exacta dimensión, es decir, correcta.

La "Declaración" que presenta el contribuyente es para manifestar los actos por él realizados que actualizan el supuesto previsto por la norma, que lo colocan como sujeto obligado al pago de contribuciones.

La autoridad podrá verificar que la declaración haya sido correcta.

La verificación de los actos realizados por el sujeto obligado, la podrá realizar la autoridad fiscal aun sobre bases estimadas.

Ahora bien, el procedimiento que la autoridad debe seguir para hacer la susodicha determinación, deberá basarse en el soporte documental idóneo para comprobar las irregularidades que hubiese cometido el sujeto obligado al presentar su declaración de manera incorrecta, de tal forma que hubiera dejado de manifestar ciertos actos o no hubiera calculado correctamente el monto de la obligación que se generó a su cargo con los mismos. Consideremos ahora que, no obstante que de acuerdo con esta aseveración la autoridad deba basarse en elementos documentales para hacer su determinación, si el sujeto obligado no cumple con las obligaciones formales accesorias de hacer los registros contables en los términos de Ley; o si bien realiza otros actos que pudieran constituirse en irregularidades que impidan conocer correctamente las operaciones por él efectuadas, se hace necesario que la autoridad recurra a otros medios autorizados por la Ley, en los que se le faculta para que no obstante no existir la documentación comprobatoria o bien cuando ésta no reúna los requisitos exigidos, se llegue al conocimiento estimado (base presunta) pero legalmente válido, del monto de la base que debe tomarse para el cobro de las contribuciones generadas.

Será dentro del contexto de determinación de la autoridad sobre bases presuntas o estimadas, que en el desarrollo de este trabajo habremos de analizar el soporte jurídico para la actuación de la autoridad fiscal, y los procedimientos que deben seguirse cuando en la realidad se encuentre un caso de tal naturaleza. Para ello, hemos dividido este capítulo en los siguientes apartados.

1.1.- CONCEPTO DE DETERMINACION DE OBLIGACIONES FISCALES.

El vocablo "Determinación", tal como se utiliza en el derecho fiscal positivo de nuestro país, ha sido objeto (en nuestra apreciación) de desafortunadas aplicaciones para los fines propios de cada una de las diferentes disposiciones en que se emplea. En efecto, puede decirse que de acuerdo con la finalidad de las diferentes disposiciones en que aparece dicho vocablo, su uso no es precisamente el más adecuado, pues si bien su significado no es unívoco, tampoco es dable su uso como sinónimo en las diferentes acepciones con que en la materia fiscal es utilizado.

Por lo anterior, y para precisar la significación que a dicho vocablo le conferiremos en el desarrollo de este trabajo, hemos considerado necesario hacer algunas breves reflexiones en torno al uso del término "determinación".

De la lectura de varios artículos del Código Fiscal de la Federación puede inferirse que el vocablo de referencia se utiliza con dos distintos significados: uno de ellos, que es al que nos referiremos, se constituye como la constatación de los hechos que en la realidad se hayan efectuado con los que se materialice el hecho imponible que será imputado al particular, para considerarlo como obligado al pago de contribuciones, y así, con base en dichos actos, establecer la base gravable; esto es, la determinación consiste en verificar y dimensionar el monto de los actos realizados por el particular, que son objeto del pago de contribuciones.

El vocablo "Determinación" es confuso en materia fiscal.

Determinar es verificar el monto de los actos realizados que son objeto del pago de contribuciones.

Liquidar es establecer en términos pecuniarios el monto de las contribuciones generadas o deudas por la realización de actos gravados por las leyes fiscales.

El otro significado que en la Ley se da al mismo vocablo "determinar", está referido a la cuantificación o valoración pecuniaria de los actos realizados como hecho imponible; es decir, valorar económicamente conforme a las leyes fiscales respectivas el monto sobre el cual debe contribuir quien es sujeto obligado. En estos casos nos parece más adecuado el vocablo "liquidar" que determinar, de acuerdo con las acepciones de ambos términos contenidas en el Diccionario Durvan de la Lengua Española que son las siguientes:

DETERMINAR.- Fijar los términos de una cosa. // Distinguir, discernir // señalar, fijar una cosa para algún efecto....

LIQUIDAR.- Hacer líquida una cosa sólida o gaseosa // Hacer el ajuste formal de una cuenta // saldar, pagar enteramente una cuenta...

A efecto de que exista claridad en los conceptos que manejaremos, vamos a dejar asentado que en nuestra opinión, la "determinación" se refiere al procedimiento que debe seguir la autoridad para verificar que en la realidad se hayan generado los supuestos previstos en la Ley para la existencia del hecho imponible que será imputado al particular, a efecto de considerarlo como obligado al pago de contribuciones, y así poder establecer la base para su cobro; y no a un procedimiento para establecer el ajuste formal del adeudo correspondiente. Esto es claro cuando se analiza el contenido del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación en su 1er. párrafo, que a la letra señala:

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

- I.- Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cual-*

quier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

- II.- *No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.*
- III.- *Se dé alguna de las siguientes irregularidades:*
 - a) *Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.*
 - b) *Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.*
 - c) *Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.*
- IV.- *No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.*
- V.- *No se tengan en operación los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados.*
- VI.- *Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.*

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

Como puede inferirse, en una recta interpretación de la disposición antes transcrita, debe señalarse que la determinación a que se refiere es al establecimiento de la base gravable para efectos de las diferentes contribuciones; es decir, a la fijación de los términos de la base gravable para establecer el monto sobre el que se debe contribuir.

En este trabajo el término "Determinación" está referido a la constatación de la realización del hecho imponible y su pago correcto.

De acuerdo con lo mencionado en el párrafo anterior, cuando en el presente trabajo hagamos referencia a "Determinación Presuntiva", nos estaremos refiriendo sin lugar a dudas, a la facultad de la autoridad de allegarse los elementos necesarios para establecer la realización del hecho imponible y de estimar, en lo fundamental, el valor de los actos o actividades realizados por el particular por los que se debe contribuir. Esto es, nos referiremos a la verificación del hecho imponible y la dimensión que el mismo representa para el establecimiento del monto con que se debe contribuir.

Valga aclarar que en nuestra legislación fiscal positiva, se maneja el término determinación como sinónimo de liquidación de créditos fiscales, o bien como sinonimia de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales, por lo que su utilización indiscriminada podría en ocasiones causarnos confusión, lo cual conlleva la necesidad de que, en cada caso concreto que se maneje, se discrimine si lo quisieron utilizar con uno u otro significado.

Para ilustrar esta aseveración, bástenos mencionar como ejemplos de ello, contenidos en el Código Fiscal de la Federación, los siguientes:

Abundando sobre la imprecisión en la materia tributaria de México, de los términos antes analizados, debemos señalar que, aun cuando no existen polémicas abiertas sobre ello, sí encontramos que tratan de sostenerse posturas diferentes, como se constata si analizamos el caso de algunos de los más asiduos estudiosos del Derecho Fiscal. Al respecto, Antonio Jiménez González manifiesta, en su obra Lecciones de Derecho Tributario, "*...la determinación y liquidación de la obligación tributaria, lo que de suyo plantea de entrada una interrogante en relación a si la determinación y la liquidación constituyen vocablos sinónimos o por el contrario hacen referencia a dos distintas realidades..., sin embargo, no debe pasarse por alto el hecho de que con todo rigor sí es dable establecer una clara diferencia entre lo que sea la determinación y la liquidación de la obligación tributaria. Se reserva la utilización del vocablo determinación, para aquellas acciones tendientes a verificar si el hecho imponible o las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley, de cuya realización nace la obligación tributaria, se han dado en la realidad. Por el contrario, se aplica el término liquidación para el acto o serie de actos orientados a cuantificar el monto de la deuda a cargo del sujeto obligado*".¹

Sobre esta misma situación, Sergio Francisco de la Garza afirma que:

¹ Jiménez González Antonio.- *Lecciones de Derecho Tributario*.- Ed. ECASA. México, 1986. Pág. 248.

"El propósito del procedimiento de determinación es el de determinar el crédito tributario en una cantidad precisa, que pueda ser requerida de pago por la administración al sujeto pasivo..."², de lo que podemos inferir que no existe un claro consenso en el significado de la acepción de "Determinación" dentro de nuestro derecho fiscal.

1.2.- MODALIDADES DE LA DETERMINACION DE OBLIGACIONES FISCALES.

Sin profundizar en aspectos teóricos o doctrinarios acerca del concepto y modalidades de la determinación, y basados en el concepto que anteriormente apuntamos como válido para nuestro trabajo, en este apartado analizaremos lo que se ha considerado como modalidades o formas en que se hace la determinación.

A).- DETERMINACION PROPIA.

El obligado principal a determinar y declarar las obligaciones fiscales es el propio contribuyente.

Se dice que en nuestro continente³, la mayoría de los países latinoamericanos, así como los Estados Unidos de América, han adoptado esta modalidad como la principal para la determinación de las obligaciones tributarias.

2 Garza Sergio Francisco De La.- *Derecho Financiero Mexicano.*- Ed. Porrúa-México. 1986. 14ª. Edición, pág. 722.

3 Garza Sergio Francisco De La.- *Opc. Cit.* P. 271.

La determinación propia consiste en que el propio obligado por la ley fiscal, es quien debe acudir ante el órgano competente de la administración financiera a "declarar" cuales han sido los hechos o actos imposables por él realizados, a los que le obliga la norma fiscal. En rigor, esto es la determinación propia, misma que en el caso de las personas jurídicas deberá ser satisfecha por su representante legal.

En nuestro derecho positivo, en el artículo 6 del CFF se establece que "corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario", por lo que el sistema general está basado en la determinación propia, excepto en los casos en que la ley señale otra cosa.

A este respecto, debe comentarse que se ha denominado a la determinación propia, como procedimiento de "autodeterminación", término con el cual muchos tratadistas del derecho fiscal no están de acuerdo, no obstante ser el más utilizado en la materia.

B).- DETERMINACION ADMINISTRATIVA.

A la determinación que es llevada a cabo directamente por el órgano competente de la administración financiera se le ha llamado, y así la llamaremos, determinación "administrativa". Esta determinación puede subdividirse en dos apartados, que son:

a).- Por disposición legal.

En este punto vale la pena aclarar que no obstante que en nuestro derecho fiscal se prevea que en los casos que la autoridad fiscal sea quien deba hacer la "determinación", serán los propios contribuyentes quienes proporcionarán la información necesaria para ello, no existe en esencia para los fines de nuestro trabajo, una determinación de la obligación fiscal, sino solamente una calificación o cuantificación por parte de la autoridad, de la determinación o declaración presentada por el contribuyente. Al respecto, podemos poner como ejemplo el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, en donde el sujeto obligado a su pago sólo presenta ante la autoridad una

El C.F.F. prevé la determinación propia.

La determinación de la autoridad por disposición legal es con esencia, una liquidación de contribuciones

declaración de las características que corresponden al vehículo de su propiedad, y ésta le indica cuál es el monto del pago que le corresponde hacer.

b).- Por omisión del obligado.

Cuando el obligado directo no realiza correctamente la determinación de obligaciones a su cargo, será la autoridad quien podrá hacerlo.

La Autoridad deberá constatar la realización del hecho imponible y su correcta declaración.

Cuando el obligado principal es el propio contribuyente, y por diversas causas, que entre otras pueden ser la omisión de la presentación de su declaración; la declaración de hechos inexacta (de tal forma que tenga como consecuencia omisión en el pago de contribuciones); la inexacta aplicación de las tasas, cuotas o tarifas atribuibles; etc., no realiza en su cabal dimensión el pago de las cargas fiscales a su cargo, la ley faculta a la autoridad para que en substitución de él, lleve a cabo la determinación del cumplimiento correcto, o del incumplimiento de las disposiciones fiscales, para que se haga el cobro de las prestaciones fiscales que fueron evadidas, y en su caso se impongan las sanciones que resulten de ello; siendo entonces que la autoridad deberá constatar primero la existencia del hecho imponible, y luego la correcta aplicación de las disposiciones que se establecen para el pago de contribuciones.

En los casos presentados en el párrafo anterior y sus análogos, estaremos frente a situaciones típicas en que la autoridad procede a la determinación por omisión del obligado.

1.3 MARCO JURÍDICO PARA LA DETERMINACIÓN DE OBLIGACIONES FISCALES

Dentro de nuestro estado de derecho, la actuación de la autoridad fiscal orientada a la determinación de obligaciones fiscales de los contribuyentes, así como la de cualquier otra autoridad cuando se afecte el interés jurídico de los particulares, debe llevarse a cabo de acuerdo con lo autorizado por la ley, y además, en la forma que la ley lo previene. Todo lo anterior, dejando a salvo los derechos del particular para en su caso impugnar lo actuado cuando considere que no se siguió el procedimiento, o bien, que existe otro tipo de violaciones que hacen anulable la resolución de la autoridad. Ante esta circunstancia, debemos en principio, conocer los preceptos legales que facultan la determinación fiscal por parte de la autoridad en omisión del particular obligado.

1.3.1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Atendiendo a la jerarquización de nuestro sistema jurídico, es en la norma fundamental donde encontramos en primera instancia el soporte para la actuación de la autoridad en la determinación administrativa del cumplimiento de obligaciones fiscales, pues si en el Artículo 16 se le faculta para realizar visitas domiciliarias, o cualquier acto de comprobación y determinación, es en el artículo 31 fracción IV donde se faculta para que en las leyes específicas se proceda a reglamentar, no sólo las contribuciones que estarán a cargo de los particulares, sino para que en ellas se establezcan las reglas a que todo obligado al pago de contribuciones deberá sujetarse para cumplir cabalmente, y en su caso, los procedimientos que la autoridad debe cumplir para la legitimidad en la afectación a los particulares.

De esta manera, encontramos que es en las leyes secundarias de la materia fiscal, donde se establecen las facultades de determinación o comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, no sin antes dejar establecido, como se señala, que es en la propia Constitución donde se faculta de manera expresa el uso de la visita domiciliaria con tal fin, atendiendo a que éste es un acto de afectación del domicilio del particular, quedando otros métodos de revisión sujetos a los lineamientos generales previstos en el mismo artículo, para los actos de molestia.

Las autoridades sólo podrán hacer aquello que la Ley les autorice, y hacerlo conforme a los procedimientos que la propia Ley prevé.

Los procedimientos de determinación, no se establecen en la CPEUM.

1.3.2.- Leyes Específicas y Código Fiscal de la Federación.

En este punto señalaremos sólo en forma genérica las disposiciones que facultan el llevar a cabo actos de comprobación, pues no escapa al entendimiento que en el desarrollo de tales facultades será necesario realizar en ocasiones procedimientos especiales, que de suyo deben estar facultados, mismos que con toda oportunidad comentaremos, en la inteligencia que tales procedimientos se refieren a la facultad de determinar presuntivamente.

De acuerdo con lo establecido en el primer párrafo de este punto, conviene afirmar que el CFF es el ordenamiento legal que contiene en esencia las normas del procedimiento, en el cual vamos a ubicar, en consecuencia, las disposiciones que facultan a realizar procedimientos de determinación del cumplimiento de obligaciones fiscales. Los preceptos aplicables son:

a).- Artículo 1o. Código Fiscal de la Federación.

Los procedimientos de revisión están previstos en el C.F.F.

Incuestionablemente, en principio tendremos que elucidar por qué aplicamos el Código Fiscal de la Federación y no las Leyes respectivas, como establece la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carga Magna. Esta situación queda resuelta al tenor de la redacción del artículo primero del Código Fiscal de la Federación, cuando en él se le confiere el carácter de supletorio de todas las leyes fiscales. Y toda vez que las leyes respectivas no contemplan los procedimientos de revisión, es aplicable este ordenamiento.

b).- Artículo 41 Código Fiscal de la Federación.

En este artículo se faculta expresamente a la autoridad fiscal para realizar la determinación de la base que deberá aplicarse para el cobro de contribuciones, sólo en los casos específicos ahí señalados. Esto es, cuando un obligado a presentar declaraciones periódicas, provisionales o de ejercicio, omite la presentación de una de ellas, la autoridad podrá determinar la base aplicable a la declaración no presentada, sujetándose al procedimiento y requisitos que se establecen para ello.

La determinación del artículo 41 C.F.F., es exclusiva en los supuestos que se autoriza.

c).- Artículo 42 Código Fiscal de la Federación.

En la redacción de este artículo se contienen los diversos medios de que se vale la autoridad para llevar a cabo la determinación de obligaciones fiscales, los cuales son:

La Autoridad podrá realizar distintos procedimientos para hacer la determinación administrativa.

De lo establecido en este artículo 42 del CFF, se infiere que la autoridad podrá utilizar cualquiera de los medios previstos, a fin de comprobar cuáles fueron los actos realizados por el particular para colocarse en la situación de obligación fiscal. Esto es, la autoridad tiene facultad para verificar que todos los actos realizados por el particular, que se constituyen en una obligación fiscal a su cargo, hayan sido verazmente declarados y, en caso de no ser así, para proceder a hacer la determinación correcta de los mismos.

Capítulo 2

La Determinación Administrativa en Ejercicio de las Facultades de Comprobación

La determinación administrativa como anteriormente señalamos, es aquella que es realizada por la autoridad para comprobar que el particular haya cumplido correctamente con sus obligaciones en la materia fiscal; de tal forma que será a través de las diversas formas previstas en la Ley, que la autoridad procederá a constatar que los obligados al pago de contribuciones hubieren satisfecho de manera total y oportuna, todas las obligaciones que también en la Ley se les hayan señalado.

2.1.- EL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FORMALES COMO CAUSA DE DETERMINACION PRESUNTIVA.

Las obligaciones de los particulares en la materia fiscal no están limitadas exclusivamente al pago de las contribuciones, sino que con la finalidad de ejercer el debido control sobre su cabal cumplimiento, se han establecido ciertas obligaciones que en su caso son consideradas como de forma o formales; por ello, las obligaciones en materia fiscal se pueden subdividir de la siguiente manera:

La autoridad puede verificar que los particulares cumplan cabalmente con sus obligaciones.

Las obligaciones del particular son mayores que el solo pago de contribuciones.

Obligación Principal o Sustantiva.

La obligación del pago de contribuciones es por supuesto la principal de todas las que en las leyes se establecen a cargo de los particulares, pues es en esencia el fin último que se persigue. De esta manera, no debemos perder de vista que esta obligación se genera por el solo hecho de que el particular se coloque en la realidad dentro de los supuestos jurídicos previstos en la norma como generadores de contribuciones o cualquier otro crédito fiscal, de lo que se sigue la obligación de pago, que es la principal o sustantiva.

Las obligaciones formales tienen una finalidad propia.

Ahora bien, es evidente que el cumplimiento de la obligación principal no podrá ser efectivo si los órganos de la administración pública no tienen conocimiento del nacimiento u origen de esta obligación, y no sólo eso, tampoco podrá haber un cabal cumplimiento si no existen los medios de control adecuados que hagan posible por una parte, que la autoridad acceda a los antecedentes de su origen y posterior cumplimiento, y por otra, que el particular acredite haber cumplido correctamente. De esta manera es que se han establecido las obligaciones que anteriormente denominamos como formales o accesorias.

Las obligaciones formales tienen igual importancia que la obligación de pago.

Este último tipo de obligaciones, tienen en esencia la finalidad de controlar los actos del particular en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, siendo por tanto de igual relevancia en cuanto dicho cumplimiento, como lo es la obligación principal.

Esta aseveración es fundamental para la comprensión de la existencia de un procedimiento de determinación presuntiva de la obligación de pago, pues en todos los casos las causas que darán origen a estas acciones de determinación presuntiva, tendrán como sustento el incumplimiento total o inadecuado de las obligaciones formales.

En efecto, no podrá alegarse que los incumplimientos de las obligaciones formales son irrelevantes o que no tienen trascendencia si se cumplió con la obligación principal, pues del cumplimiento de las primeras depende que la autoridad pueda constatar que la segunda se cumplió cabalmente.

Las obligaciones formales podemos clasificarlas en tres grandes grupos:

- **Presentación de Avisos e Informes, y Acatamiento de Procedimientos Discrecionales de la Autoridad.**

La obligación de presentar a la autoridad fiscal los avisos e informes que la Ley establece, es el principio o primera parte de un control que se hace necesario para que la autoridad pueda constatar de manera fehaciente el cumplimiento de la obligación de pago a cargo del particular, pues si no se presentara por ejemplo el aviso de alta al R.F.C., o la declaración de actos realizados, no existiría el conocimiento por parte de la autoridad de hechos o actos generadores de una contribución, y en consecuencia se generaría a cargo de la autoridad una tarea de suyo colosal para obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, originándose con ello un ma-

Si no se puede constatar el cumplimiento de las obligaciones formales, no podrá acreditarse que el pago es correcto.

Sin la presentación de avisos e informes, la autoridad no podría controlar el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales.

Consentir el ejercicio de facultades discrecionales, se vincula directamente con la obligación de pago de contribuciones.

yor gasto. Por otra parte, consentir el ejercicio de facultades discrecionales, fundamentalmente de aquéllas encaminadas a la verificación del cumplimiento cabal y oportuno de sus obligaciones, es también una obligación que de no ser cumplida obstaculizará el adecuado funcionamiento de la administración tributaria.

En este contexto, tenemos que el sujeto que realiza actos o hechos generadores de contribuciones deberá de comunicárselo a la autoridad; y además, cuando sea el caso, presentará avisos o declaraciones periódicas de los actos realizados, y en suma, deberá hacer del conocimiento de la autoridad, todos aquellos hechos que tengan relación directa con su actividad generadora de contribuciones.

El deber de consentir el ejercicio de los actos de molestia que la autoridad realiza en uso de sus facultades discrecionales, es también una obligación de los contribuyentes y en el caso de la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, no podrán negarse, o impedir u obstaculizar que la autoridad verifique el cabal cumplimiento de las mismas, pues ello tendría como consecuencia, que no exista por supuesto, el conocimiento real de las operaciones por ellos realizadas, siendo entonces que una obligación formal o de forma está vinculada directamente con la obligación de pago o sustantiva, sin que de manera alguna pueda pretenderse que de su incumplimiento no se afecta por consiguiente el conocimiento que la autoridad debe tener de la veracidad de los datos declarados en forma unilateral por los contribuyentes.

Conservar Documentación y Llevar Registro de Operaciones.

Por lo que se refiere a la documentación de sus operaciones es incuestionable la importancia que representa este hecho, por ser trascendente que todas las operaciones que realiza sean debidamente documentadas. En efecto, la documentación de las operaciones no tiene como única finalidad que el contribuyente y la autoridad puedan en un momento dado comprobar fehacientemente la existencia real de tales operaciones, trasciende además al hecho de que exista un control de las operaciones realizadas por los diferentes contribuyentes entre sí; esto es, si uno de ellos con el fin de ocultar sus operaciones no expide el documento que corresponde, quien es la parte con él relacionada no podrá recibir los beneficios que las leyes le conceden, tales como la deducibilidad para efectos de impuesto sobre la renta y el acreditamiento del impuesto al valor agregado.

En suma, la imposición de los requisitos que por una parte requieren de la existencia de documentos que amparen la realización de sus operaciones, y por otra, de que reúnan ciertos requisitos específicos, no solamente tiene como finalidad el hecho de que pueda comprobarse la realización de la operación, sino que va más allá de ello. Así, no podrá pensarse que la elaboración de todo un sistema impositivo y los requisitos formales que para su control se establecen, tengan como úni-

Las obligaciones formales no son sólo un control individual de los contribuyentes.

<p>Los sistemas de control impositivo, pretenden establecer una cadena de control entre los propios contribuyentes, de las contribuciones que se causan.</p>	<p>ca finalidad la del control individual de cada contribuyente, pues esto sería un absurdo.</p> <p>La lógica de todo sistema impositivo debe basarse y se basa, en el principio general de que cada quien debe contribuir en la medida de sus posibilidades, para lo cual será necesario que el control y vigilancia que el Estado ejercerá se soporte en el establecimiento de obligaciones que permitan que éste (el Estado), esté en posibilidad de verificar que cada cual lo haya hecho correctamente. Y esto por supuesto, no podrá realizarse si se pretende que exista una vigilancia individual de los contribuyentes. De esta manera, cuando el legislador establece en las leyes impositivas la obligación de expedir y exigir la expedición de comprobantes para efectos fiscales de todas las operaciones realizadas por quienes son contribuyentes, se está estableciendo un control indirecto sobre todos ellos.</p>
<p>Si los contribuyentes no exigen o no proporcionan documentos de sus operaciones, no existirán elementos para determinar sobre base cierta las contribuciones que se generan.</p>	<p>El incumplimiento por parte de un contribuyente, de los requisitos relativos a la expedición o al exigimiento de los documentos comprobatorios de sus operaciones, tiene como resultado que el orden de regulación establecido en la Ley para que se origine entre los propios contribuyentes un control de operaciones, se vea interrumpido y que en consecuencia las autoridades en la materia fiscal estén impedidas para verificar de manera fehaciente las operaciones realizadas tanto por quien debió expedir el comprobante, como por quien debió recibirlo y conservarlo, generándose por tanto una imposibilidad real para determinar sobre base cierta las contribuciones que en su caso se causaron.</p>
	<p>Un ejercicio gráfico para comprender la importancia de la obligación formal de expedir y exigir los comprobantes de las operaciones realizadas, lo podemos mostrar en el siguiente esquema, en el que posteriormente analizamos las consecuencias que en materia de impuesto al valor agregado se podrán generar.</p>

En el gráfico anterior, se establecen los supuestos que se generan entre contribuyentes con relación sólo a la obligación de expedir y recabar la documentación comprobatoria de la operación por ellos realizada. ¿Cuáles serían las consecuencias de que el contribuyente 1º no expida el comprobante?

La respuesta a la anterior interrogante será que: el contribuyente 1º, no pagará el impuesto al valor agregado propio y el que corresponda a etapas anteriores, puesto que al no existir la prueba documental que soporte la operación realizada, podrá no ser declarada, siendo entonces que se actualiza el perjuicio para el erario público, y por supuesto, si ésta es la conducta, la autoridad al verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales no tendrá elementos documentales idóneos para establecer la medida en que debió haberse contribuido al gasto público.

Pero ¿qué sucede si el segundo contribuyente no exige o no recaba el documento? En este caso, a más de originar o encubrir la posible conducta de evasión del contribuyente primero, podrá por su parte ocultar también las operaciones propias, pues si no existe antecedente documental de la adquisición de

La obligación de los datos en los documentos de operaciones, sí es relevante para el control fiscal de operaciones.

por ejemplo: insumos necesarios para su actividad, podrá omitir declarar las operaciones que realizó y que generaron la obligación de pago de contribuciones.

En cuanto a los requisitos de la documentación comprobatoria de las operaciones de los contribuyentes, es necesario comentar que tal vez para otros efectos no sea indispensable que existan los requisitos que para la materia fiscal se establecen, y que sin embargo el documento sea totalmente válido; pero tratándose de la materia fiscal, por supuesto que su validez para todos los efectos como serían entre otros la deducibilidad en ISR o el acreditamiento en IVA, los requisitos que se establecen en el artículo 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, sí son indispensables. Expliquemos esto.

Si una persona contribuyente del ISR pretende demostrar en un juicio civil o mercantil, la propiedad de un automóvil, no será necesario que la factura correspondiente que lo acredita como la persona que lo adquirió, tenga el Registro Federal de Contribuyentes, tanto del enajenante como del adquirente, pues ello no es requisito para demostrar la propiedad; pero si lo que pretende es demostrar su derecho a deducir el costo del bien para el cálculo del ISR, sí será necesario, que entre otros, tenga el requisito de contener dichos datos.

La aclaración anterior nos parece necesaria para dejar asentado que los requisitos de contenido de los comprobantes en materia fiscal, son propios, y que por consiguiente tienen también una finalidad intrínseca propia también. En efecto, los requisitos fiscales de los comprobantes, se orientan al control necesario de las operaciones entre los contribuyentes, de manera que si la autoridad revisa a uno de ellos, pueda conocer tanto la existencia del otro, como en un momento dado, el volumen de operaciones realizadas por ambos entre sí o con otros contribuyentes, acudiendo sólo a la base de datos que se originó de la obligación que también tienen los contribuyentes de presentar avisos, informes y declaraciones.

Obligación de conservar Documentación y hacer Registros Contables.

Como vimos en el gráfico que muestra la obligación de expedir y exigir comprobantes de las operaciones realizadas por quienes están obligados a contribuir, el mismo concluye con la obligación de conservar la documentación. Para estos efectos, en el párrafo tercero del artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, se establece la obligación de conservar la contabilidad a disposición de la autoridad durante el plazo establecido en el artículo 67 del mismo ordenamiento, y conforme a lo previsto en el último párrafo del artículo 28 del propio Código Fiscal de la Federación, la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas forma parte de dicha contabilidad.

De tal manera, los comprobantes de las operaciones son de conservación obligatoria a efecto de que la autoridad fiscal esté en posibilidad en un momento dado, de verificar de manera directa el soporte documental correspondiente.

La existencia de los comprobantes de las operaciones realizadas, será por consiguiente la prueba documental idónea de tales operaciones, debiendo por obligación documentarse todas y cada de ellas; pero no sólo eso, sino que únicamente de su verificación física podrá constatarse que dichos documentos reúnen los requisitos necesarios para que surtan los diversos efectos que en la materia fiscal se generan para el cálculo y soporte de la obligación de pago, pues como anteriormente vimos, los requisitos de contenido de los comprobantes fiscales de las operaciones realizados, son también un medio de control entre contribuyentes, de tal suerte que de no existir los comprobantes o de que no reúnan los requisitos exigidos por la Ley, no podrán surtir los efectos que para su deducibilidad en el Impuesto Sobre la Renta o para su acreditamiento en Impuesto al Valor Agregado entre otras cosas, se establecen en las normas fiscales.

Por otra parte, llevar o hacer los registros contables en la forma y términos que la Ley establece, es un medio de control específico y dirigido al propio contribuyente que en un momento dado pueda ser objeto de verificación por parte de la autoridad

Conservar los documentos de sus operaciones es una obligación en materia fiscal para los contribuyentes.

La existencia de los documentos es necesaria para comprobar la procedencia de las deducciones o acreditamientos.

La inexistencia de registros contables, tiene otras consecuencias diferentes a la sanción correspondiente.

fiscal, de tal forma que su incumplimiento podrá también constituirse en medio para evadir el pago de las contribuciones debidas. Es por ello que, debe considerarse también, que de ser este el caso, podrán o deberán existir consecuencias que van más allá de la simple sanción al incumplido, como lo es la propia determinación presuntiva.

Entre otras consecuencias que se generan por el incumplimiento de los registros contables, tenemos que: las erogaciones realizadas no serán deducibles para efectos del ISR, puesto que en el art. 24 de la anterior Ley de la materia se establece que:

"Art. 24.- las Deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

...

Fracc. IV.- Que estén debidamente registrados en contabilidad.

Como puede apreciarse, el registro debido en la contabilidad es uno de los requisitos necesarios para que las erogaciones de los contribuyentes tengan legalmente el carácter de "deducibles", siendo así que de no cumplirse con dicho requisito, no podrán hacerse las deducciones correspondientes para ISR, y por extensión, tampoco acreditables en materia de IVA, pues en el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se autorizan los acreditamientos únicamente en el caso de que las erogaciones correspondientes hubiesen sido en su caso, deducibles para efectos del ISR.

El registro debido en la contabilidad, sólo se cumple cuando se hacen los registros previstos en las normas.

Ahora bien, en este punto existen diversos criterios para interpretar lo que se considera como "debidamente registradas en contabilidad", pues mientras hay quienes sostienen que con cualquier registro contable como sería por ejemplo una póliza o cualquier otro, ya se cumple con el requisito; nuestra opinión y la de algunos otros, es que dicho requisito sólo se cumple cuando los registros se han efectuado en los sistemas y registros contables que en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación se han establecido de conformidad con lo previsto en la Fracc. I del Art. 28 del propio Código Fiscal de la Federación, y no sólo eso, sino que además deberá acatarse la forma

de hacer los registros, cumpliendo con los requisitos que se preveen tanto en la Fracc. II del citado art. 28 del Código Fiscal de la Federación, como en los artículos del 29 al 34 del Reglamento de dicho ordenamiento, cuando ello sea aplicable.

Es así, que del análisis que hicimos de los 3 grupos en que dividimos las obligaciones formales de los contribuyentes, podemos concluir que no se trata de obligaciones aisladas de la obligación sustantiva, sino que por el contrario, en su cabal cumplimiento se sustentan por una parte, la satisfacción íntegra de dicha obligación sustantiva, y por otra, el control de otros contribuyentes, lo que permite cumplir con la tan mencionada equidad que se prevé en la fracc. IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por tanto, el incumplimiento de las obligaciones formales, debe traer aparejadas las consecuencias que en la Ley se han previsto por la realización de tales conductas.

2.2.- LOS METODOS DE REVISION Y LAS PRESUNCIONES FISCALES.

La determinación de las contribuciones que es realizada por la autoridad, o sea la determinación administrativa, se ejecuta al tenor de lo establecido en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, a través de diferentes métodos de revisión, y su finalidad es establecer que en su caso existió en la realidad la ejecución por parte de los particulares, de los actos que en la Ley se consideran como hechos impositivos, a efecto de comprobar que hayan sido cabalmente declarados, y que el pago de la contribución a cargo se haya efectuado de manera correcta. Para tales efectos se han previsto diferentes métodos de revisión, los cuales pueden llevarse a cabo tanto en las oficinas de las autoridades como en el domicilio del propio contribuyente, de acuerdo con la siguiente clasificación:

La determinación administrativa se podrá realizar en diferentes modalidades.

Las anteriores son sólo modalidades a través de las cuales la autoridad en materia fiscal podrá reconstruir o constituir las pruebas que soporten las determinaciones que se emitan acerca del incumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, de tal forma que cuando en su caso sea necesario que se efectúe una determinación presuntiva, deberá de cumplirse con los procedimientos que se encuentren establecidos en la Ley para tal finalidad.

2.2.1.- La Determinación Administrativa según los medios de prueba utilizados.

Durante la realización de los procedimientos de revisión antes analizados, la autoridad fiscal podrá soportar sus conclusiones respecto del incumplimiento de los particulares mediante la utilización de dos medios de prueba:

a).- La existencia de documentación, y b) La existencia de presunciones.

➤ **Sobre Base Cierta.**

La determinación con base cierta es aquélla en la cual la autoridad por contar con los elementos de prueba documentales que le hacen llegar al conocimiento pleno de cómo se efectuaron en la realidad los hechos imposables, valora en su real dimensión la realización por parte del contribuyente de los supuestos previstos en la norma fiscal, por lo que en este supuesto, "La determinación.... con base cierta no presenta ningún problema desde el aspecto procedimental, toda vez que la autoridad procede con pleno conocimiento y comprobación de los hechos".¹

Tratándose de la determinación administrativa por omisión del obligado, esta modalidad presupone que la autoridad debe allegarse todos los medios probatorios a su alcance, para comprobar que el particular efectivamente llevó a cabo en la realidad los hechos que se consideran como imposables, o en su caso, aquéllos que de una u otra forma inciden en el tributo que deberá pagarse.

➤ **Sobre Base Presuntiva.**

La aplicación de esta modalidad se basa en presunciones, por lo que posteriormente procederemos a hacer un análisis de lo que es la presunción; pero podemos adelantar que en ella, la autoridad hará una estimación de los hechos o actos atribuibles

Determinar sobre base cierta, es determinar con pleno conocimiento y comprobación de los hechos.

Para determinar sobre base cierta, deben existir siempre los documentos correspondientes.

En la presunción, no existen de manera íntegra los documentos que pudiesen probar la existencia de los hechos atribuibles al particular.

¹ Garza Sergio Francisco de la.- Op. Cit. Pág. 729.

al contribuyente, que son considerados dentro de los supuestos jurídicos previstos en la norma fiscal para generar la realización de un hecho imponible. Esto es, la autoridad, a través de los procedimientos de Ley, estimará cuáles fueron los actos o actividades por los que debieron pagarse contribuciones.

Desde luego que éste es un sistema de carácter excepcional, pues "...existen ocasiones en que no es posible para la autoridad hacer la determinación sobre base cierta, porque el contribuyente no declare, o porque no pueda proporcionar los datos y documentos o libros que los apoyen, y entonces se presenta la necesidad de que la autoridad haga una determinación deductiva o sintética, o estimativa, y estará basada fundamentalmente en presunciones. Para Hensel, la determinación estimativa es la última ratio fisci."²

Nosotros agregaremos a lo señalado en el párrafo anterior, que la autoridad también podrá hacer una determinación presuntiva, cuando el particular, a través de la realización de actos o a través de omisiones, cometa infracciones que lo conviertan en evasor de su obligación de contribuir, y que, en consecuencia, la autoridad ya no pueda o no deba creer en lo que le hayan declarado, en la inteligencia que dichos actos deben ser supuestos claramente establecidos en forma previa, en una Ley.

De acuerdo con lo asentado en párrafos anteriores, es conveniente señalar que si existen elementos de prueba respecto de los actos o actividades realizados por el contribuyente que se consideren como hechos imponibles, no existirá razón alguna para que la autoridad pretenda hacer una determinación presuntiva o estimativa, pues ante todo deben valorarse las pruebas existentes antes que la presunción, cuando se trate de contribuyentes que no estén colocados en los supuestos de una determinación presuntiva. Esto es, la determinación presuntiva es la última de las opciones que deben ser utilizadas por la autoridad para proceder a efectuar la determinación de la base gravable, de tal forma que se empleará como último recurso, y sólo cuando exista la causa que para ello haya sido establecida en la Ley.

2 Garza Sergio Francisco de la Op. Cit. Pág. 729.

2.2.2.- Presupuestos Jurídicos para la Determinación Presuntiva de Obligaciones Fiscales.

La posibilidad de llevar a cabo una determinación presuntiva de obligaciones, no es competencia exclusiva de una decisión de la autoridad que pretende hacerlo, sino que en cumplimiento de las garantías de seguridad jurídica consagradas en nuestra Carga Magna, deben de cubrirse todos los extremos y procedimientos previstos en Ley.

Facultamiento de la autoridad fiscal para hacer la determinación presuntiva en la parte oficiosa del procedimiento fiscal.

Al amparo del axioma que establece que "en un estado de derecho la autoridad sólo puede hacer aquello que la ley le permite, y debe hacerlo como la ley le señala", es obvio mencionar que necesariamente deberá haber un facultamiento en

La Autoridad sólo hará una determinación presuntiva en los casos que la Ley lo prevea expresamente.

ley, para que las autoridades fiscales procedan a llevar a cabo una determinación presuntiva. En el caso que nos ocupa, cuando se llegue al análisis de las causales para tal determinación, haremos referencia directa a dicho facultamiento, pues acontece que no existe como una facultad general, sino que por su propia naturaleza debe otorgarse sólo en las situaciones específicas que lo ameriten.

Por otra parte, toda vez que la determinación presuntiva se realiza en la parte oficiosa del procedimiento administrativo, se constituye en principio como una cosa cierta, debido al carácter de legalidad que el Código Fiscal de la Federación otorga en su Artículo 68 a todos los actos de autoridad; carácter que ciertamente sólo tendrá validez, en la medida que el acto correspondiente se haya realizado cumpliendo con todas las formalidades que la ley exija en su ejecución.

Previsión en ley de las situaciones en que procede la determinación presuntiva.

Sólo en los casos específicos previstos por la norma se podrá hacer una determinación presunta.

Es irrefutable que un procedimiento de excepción como es la determinación presuntiva, no puede quedar al libre arbitrio de la autoridad revisora para decidir si lo aplica o no, pues si ese fuera el caso, el contribuyente estará en total estado de inseguridad jurídica, al no saber cuándo la autoridad decidiría aplicar este procedimiento, no obstante no existiese causa o razón lógica para hacerlo. En efecto, la ley debe prever las situaciones específicas en las que la autoridad puede llevar a cabo la determinación presuntiva.

Como consecuencia de lo señalado en el párrafo anterior, en la legislación fiscal positiva se prevén las situaciones en que la autoridad podrá proceder a llevar a cabo una determinación presuntiva, por lo que en cada caso específico deberá primero de acontecer en la realidad el hecho imputable al contribuyente, que lo coloque dentro de la causal, para que la autoridad pueda proceder a hacer una determinación presuntiva. Es decir, no podrá haber determinación presuntiva si no existe primero la previsión en ley de la existencia de una causal que haga válida su aplicación.

Es conveniente señalar que de la existencia de la causa o causas por las que la autoridad decida llevar a cabo el procedimiento, debe ésta de dejar constancia fehaciente, pues de otra manera, un procedimiento en el que no se pueda demostrar la causa, es susceptible de ser anulado por el particular a través de los medios de impugnación que le otorga la ley.

Encuadramiento del particular en los supuestos de Ley.

Entre la previsión de la causa y la ejecución del hecho existe un vínculo indisoluble, pues al igual que en todas las situaciones generales, abstractas e impersonales previstas en ley, debe darse en la realidad la ejecución del supuesto contemplado en la norma, para que la autoridad pueda en el caso concreto proceder a la individualización de ésta.

Esto es, si el contribuyente no da motivo o causa, aun cuando la ley prevea la facultad de hacer la determinación presuntiva, la autoridad no podrá hacerlo; de manera que sólo cuando el particular haya realizado actos u omisiones de los previstos en ley como causal, podrá la autoridad realizar válidamente una determinación presuntiva.

Como consecuencia de lo anterior, es importante que el auditor que pretenda llevar a cabo una determinación presuntiva, deje la debida constancia de que el contribuyente auditado incurrió en una o más de las causales previstas en ley, para que la autoridad proceda a hacer una determinación presuntiva.

Ejecución por parte de la autoridad de los procedimientos previstos en ley.

Como una consecuencia del axioma que refiere que la autoridad sólo podrá hacer aquello para que expresamente la faculte la Ley, la autoridad deberá, dentro de una determinación presuntiva, cumplir con todos los requisitos que la ley le imponga para desahogar tal procedimiento. Es decir, no basta con el hecho de que se den los tres supuestos anteriores para que una determinación de estas características tenga plena validez, sino que además, la autoridad revisora deberá cumplir cabalmente con los requisitos que la ley le haya impuesto para hacerla.

La Autoridad debe dejar constancia de la causa que originó la presunción.

Debe existir conducta infractora del particular para que se proceda a las presunciones.

Cumplir con el procedimiento, es una obligación de la autoridad para la legalidad de una presunción.

A la luz de estas argumentaciones, inferimos que necesariamente debe existir un procedimiento de ley al que, en consecuencia, debe someterse la autoridad en su ejecución.

De los procedimientos para la determinación, nos ocuparemos en otro capítulo de este trabajo.

De la Corrección Fiscal Voluntaria.

Dentro de las causas que han sido previstas en la Ley como motivo suficiente para que se proceda a hacer una determinación presuntiva de la base gravable para el pago de contribuciones, encontramos que existen algunas que son susceptibles de ser corregidas por el particular, de tal forma que una vez que se hubiera hecho esto, no existiría probablemente, el motivo para hacerlo; sin embargo, no en todos los casos es así.

En efecto, la corrección voluntaria de la situación fiscal por parte del contribuyente, no es un derecho que a él le asista, sino que es en todo caso, su obligación de origen, pues no podrá pensarse que cuando existe tal corrección después de haber incurrido en irregularidad, está ejerciendo un derecho, puesto que desde que se incurrió en la irregularidad incumplió con la obligación original que al efecto tenía a su cargo. Ahora bien, si habiendo existido la irregularidad que sea suficiente para proceder a hacer la determinación presuntiva, el obligado la corrige antes de que la autoridad la descubra a través del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales, no existirá en todo caso la causal para efectuar la determinación presuntiva, pues cuando la autoridad la descubra deberá considerarse que la situación del contribuyente revisado es regular.

En contraste con la anterior conclusión, si al ejercer la autoridad sus facultades de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales tiene conocimiento de una irregularidad suficiente para proceder a hacer la determinación presuntiva, podrá en todo caso efectuarla en estos términos, aun cuando durante el ejercicio de tales facultades el revisado proceda a corregir la mencionada irregularidad, pues en este supuesto no debe considerarse que la situación del revisado es regular.

CAPITULO 3 de la Presunción

El presente capítulo será destinado a analizar el concepto de "presunción" en general, y las diversas tesis respecto de su naturaleza, encaminándonos a la ubicación del valor de las mismas dentro de la materia fiscal, para así poder establecer cuáles son los aspectos fundamentales que deben tenerse en consideración al realizar un procedimiento de esta naturaleza.

Presunción es en sentido de la práctica y aplicación del derecho, la "cosa que por ministerio de Ley se tiene como verdad. De hecho y de derecho. La que en contra de la cual no vale ni se admite prueba] de Ley, o de solo derecho. La que por ordenamiento de Ley se reputa verdadera en tanto no exista prueba en contrario¹"; asimismo se dice que es "la consecuencia que la Ley o el juzgador deducen de un hecho conocido para indagar la existencia o necesidad de otro desconocido.²

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

Para aplicar una presunción, es preciso conocer los principios jurídicos que la sustentan

1 *Diccionario Durvan de la Lengua Española.- Durvan A. de Ediciones España 1988.*

2 *Diccionario Jurídico Mexicano.- Instituto de Investigaciones Jurídicas, Ed. UNAM, Méx.*

La imputación de presunciones por la administración tributaria es un método establecido en la Ley para determinar la base gravable de las contribuciones generadas a cargo de los particulares, método que tiene su fundamento en los principios de derecho, de manera que para su correcta aplicación es necesario el conocimiento de tales principios, pues no basta sólo conocer las normas correspondientes para en su caso llevar a cabo el procedimiento específico, puesto que si en éste no se atienden sus fundamentos, podrían generarse consecuencias contrarias al valor jurídico que le corresponde.

Un análisis de los principios aplicables, lo podemos basar en las definiciones del término "presunción" que anteriormente dejamos establecido, quedando sujeto a lo siguiente:

La presunción sólo supone la existencia de hechos que son desconocidos, como mera probabilidad.

Como consecuencia de lo expuesto, podríamos decir que la presunción es la inferencia a partir de hechos conocidos, realizada a través de los métodos deductivo o inductivo, para llegar al convencimiento (que no al conocimiento) de un hecho desconocido. Es decir, a través de la presunción sólo podrá llegarse a conclusiones de hechos no probados en sí mismo, sino que sólo se podrá estimar que así fueron o debieron ser, o bien que así sucedió o debió suceder, sin que en ningún caso pueda

existir el pleno conocimiento de que "eso" fue o "eso" sucedió. Además se infiere que la presunción será siempre existente en la medida en que se encuentre prevista en una ley, y que tiene la validez que el legislador quiso que tuviera y expresó en el espíritu y texto de la norma.

En virtud de lo señalado, los efectos legales o válidos para afectar a un particular a través de presunciones, sólo podrán ser establecidos por medio de normas jurídicas que prevean tales consecuencias, y para que alguna autoridad pueda llevar a cabo tal afectación de los intereses del particular, deberá cumplir con la norma y solamente cuando sea el propio afectado por la presunción quien haya dado lugar a la aplicación de ésta.

Por otra parte, y para adentrarnos en el reconocimiento de la presunción dentro del derecho, cabe señalar que doctrinariamente se discute si las presunciones son verdaderos medios de prueba, o bien representan una categoría diferente de hechos jurídicos, tesis, éstas que cuales se pueden agrupar bajo cinco rubros diferentes:

- a.- Tesis que sostienen que la presunción es únicamente un sustituto de la prueba, que tiene lugar solamente en los casos previstos por la ley o que ésta permite que el juez decida recurriendo a ella.
- b.- Posturas que sostienen que es un instrumento judicial que permite ubicar el hecho controvertido, a través de inducciones y deducciones de otros hechos probados y se diferencia de las pruebas en que permiten aclarar y establecer el hecho controvertido, precisamente con medios de convencimiento aplicables a ese hecho.
- c.- Aquellas tesis que afirman que la presunción sí es un medio probatorio, que se diferencia de otros en que es una consecuencia que se extrae de un hecho determinado y que produce únicamente una probabilidad; en cambio la prueba produce la certeza.
- d.- Aquéllas que afirman que la diferencia entre la prueba y la presunción está en que aquélla se sustenta en la de-

La presunción sólo es aplicable si el particular incurrió en las irregularidades previstas en Ley.

claración escrita y oral de un hombre, mientras que la segunda se sustenta en un hecho distinto a dicha declaración.

- e.- Aquéllas que sostienen que no son verdaderos medios de prueba, sino un instrumento que el legislador emplea para señalar a quién debe corresponder la carga de la prueba.

En conclusión, si pretendemos definir y conceptuar la presunción legal en base a los efectos que produce, podemos decir que es un medio a través del cual se obtiene el conocimiento de hechos pasados que son desconocidos, pero que son inferidos de otros hechos que sí son conocidos.

3.2.- LA PRESUNCION EN EL DERECHO CIVIL Y SU SUSTENTO JURÍDICO.

En cuanto al derecho civil positivo de nuestro país, el cual es de aplicación supletoria en la materia fiscal, en tanto no sea contrario a la propia naturaleza de éste, debe señalarse que ha aceptado a la presunción como un medio de prueba, tal como se establece en la Fracc. VIII del Artículo 93 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC), a más de que toma algunos otros aspectos de la doctrina para insertarlos en el contexto general de la existencia de la presunción, como por ejemplo:

- a.- Las considera sólo sustitutos cuando no existe otro medio de prueba, pues el artículo 191 señala que las presunciones admiten prueba en contrario, por lo que si existe prueba, ésta debe prevalecer sobre la presunción.
- b.- Las considera como un mero instrumento judicial para ubicar hechos controvertidos, sólo en el caso que no existan pruebas, pues en el artículo 218 del Código Federal de Procedimientos Civiles, se establece su prevalencia siempre que no sean destruídas (las presunciones).
- c.- Considera que las presunciones son un relevo de prueba, cuando en el artículo 195 establece que "la prueba producida contra el contenido de una presunción, obliga al que la alegó, a rendir la prueba de que estaba relevado en virtud de la presunción."

- d.- Considera que las presunciones son meras probabilidades, pues en los artículos 191 a 196 del CFPC, se establecen en su caso, supuestos a través de los cuales podrá controvertirse cualquier probabilidad sustentada en una presunción.

Clasificación General de la Presunción.

Con relación a su origen existe una primera clasificación general de la presunción, la cual las divide en humanas y legales.

La presunción humana es referida a aquellas situaciones en las que existiendo controversia, el juzgador infiere de un hecho cierto y conocido, uno desconocido. Esto es, el juzgador tiene pleno albedrío para decidir si de hechos conocidos pueden derivarse otros desconocidos, sin necesidad de que la ley lo faculte o le establezca un procedimiento para ello.

De esta forma, la presunción humana no es otra cosa que una apreciación subjetiva de quien en un momento dado dentro de un litigio es el juzgador, de tal suerte que su valoración no depende de una relación ex-lege que la sujete a reglas expresas, sino que podrá también, en un momento dado, ser diferente según el juzgador en turno.

Llegado a la materia fiscal la presunción humana no opera, pues como es sabido, la existencia de una relación tributaria

La presunción humana no aplica en materia fiscal.

siempre será ex-lege, y para que la autoridad administrativa pueda llevar a cabo una determinación presuntiva en materia fiscal, será necesario que se reúnan los requisitos de procedencia exigidos por Ley. Esto es, su origen y procedimiento de aplicación serán a través de lo dispuesto en la norma.

Las presunciones humanas también han sido llamadas como presunciones simples, y de acuerdo con lo señalado en párrafos anteriores, en la materia fiscal "...tenemos que desechar las llamadas "presunciones simples" (que son aquellas que podría formarse libremente la autoridad administrativa al desarrollar el procedimiento de determinación), precisamente porque en el campo del derecho tributario, en lo que se refiere a la formación o determinación de esos elementos, no cabe lugar para la discreción de la autoridad administrativa, la cual debe regirse por normas de carácter imperativo, por aplicación del principio de legalidad..."³

Presunción Legal

En la materia fiscal sólo existen presunciones legales.

Las presunciones legales son aquellas que están previstas en la Ley, de tal forma que sólo podrán considerarse como presunciones los supuestos establecidos en forma explícita en ella, o los que puedan inferirse del texto de la misma. Esto es, no podrá haber presunción de hecho alguno, si no está previsto en una ley que así se haga.

En las presunciones fiscales vamos a encontrar que sólo operan aquellas que han sido previstas en ley, es decir, las legales.

Las presunciones legales admiten todavía una subclasificación más, que es la siguiente:

3 *Garza Sergio Francisco de la.- Derecho Financiero Mexicano.- Ed. Porrúa, México 1986, pág. 633.*

Presunciones *luris Et de lure (Absolutas)*.-

De las presunciones *luris Et de lure* o absolutas se dice que son aquéllas que no admiten prueba en contrario; es decir, que una vez acontecido en la realidad el supuesto previsto por la norma, se tendrá como consecuencia que la presunción establecida es cierta, sin que exista forma de presentar prueba en contrario. De esta manera, las presunciones absolutas se convierten en disposiciones legales de observancia obligatoria, saliendo de un plano en el que son consideradas como medios de llegar al conocimiento de una realidad sólo en el supuesto de no existir otra forma de prueba, para colocarse en un nivel superior, en el cual el legislador no sólo las estima como posibilidades, sino que las reconoce como situaciones ciertas.

Debemos acotar que este tipo de presunciones son consideradas como una prohibición o una obligación establecida para el particular que se encuentre dentro del supuesto previsto por la norma, sin que de ninguna manera pueda desvirtuarse lo señalado cuando en la realidad se ha generado tal supuesto. De esta forma, el legislador substituye con presunciones lo que no se ha presentado en forma concreta y demostrable en el mundo real; sin embargo, debe decirse que estas presunciones sólo operan previa acción u omisión de quienes quedan en el supuesto, pues siempre es viable para ellos la posibilidad de evitar quedar en tales supuestos. Así, por ejemplo, tenemos que si alguien pretendiera ser heredero de una persona, debe evitar participar en la formulación del testamento, para que no operen las restricciones contenidas en los Arts, 1323 y 1324 del Código Civil del Distrito Federa, las cuales contienen la presunción de influjo del heredero que lo hace, sobre la voluntad del testador y en consecuencia lo inhabilita para adquirir por herencia.

Las presunciones absolutas no admiten prueba en contrario.

Presunciones iuris Tantum.-

En cuanto a las presunciones iuris Tantum o relativas, son aquellas que sí admiten prueba en contrario; esto es, no obstante que la ley permite hacer inferencias de hechos desconocidos a través del estudio o análisis de hechos conocidos, existe la posibilidad del afectado, de destruir o redarguir de falsa la conclusión a que se llegó, a través de la presentación de pruebas que hagan evidente la ineficacia de dicha conclusión.

Para este tipo de presunciones, diremos que son todas aquellas que no están en la categoría de absolutas, o bien para las cuales el legislador previó en forma expresa dicha condición.

Llegados a este punto, debemos manifestar, como ya se dijo, que en el derecho fiscal no son admisibles las presunciones humanas, sino sólo las legales, las que en consecuencia podrán ser absolutas, o relativas.

3.3.- LA PRESUNCION FISCAL.

La presunción fiscal es diferente a la presunción en el derecho común, por ser éste de naturaleza distinta al fiscal.

A través de presunciones se establecen los elementos de las contribuciones como: objeto, sujeto y base.

Por lo que se refiere a la presunción dentro de nuestro derecho fiscal positivo, en nuestra particular apreciación, nada tiene que ver con aquella que corresponde al derecho común, pues mientras que en éste es un medio de prueba para que una vez ofrecido y desahogado sea un medio de convicción para que el juzgador resuelva la litis que se haya establecido en una contienda judicial, en la materia fiscal la presunción fue utilizada por el legislador para conferir elementos a la autoridad administrativa para que resuelva no un asunto litigioso, sino para que pueda establecer parámetros sobre los cuales llevará a cabo la determinación de créditos fiscales cuando el particular no obstante estar obligado a ello, no aporte los elementos necesarios para hacerlo, o no permita que la autoridad lo desahogue de manera normal. Asimismo, lo consideró como una forma de establecer la base para el cobro de créditos fiscales, cuando el particular incurra en las situaciones previstas en la norma, que se constituyen en una imposibilidad para la autoridad, de conocer correctamente las operaciones del particular.

En virtud de lo señalado en el párrafo anterior, consideramos que en la utilización de la presunción para determinar el cumplimiento de obligaciones fiscales de los particulares, no es aplicable en forma alguna lo dispuesto en la materia procesal civil, por ser contrario a la naturaleza de la materia fiscal. Sin embargo, el que se considere inaplicable la supletoriedad del derecho común en la presunción de la materia fiscal, no quiere decir que consideremos también, y menos aún, que aceptemos que ésta no sigue los principios generales del derecho que le sean aplicables, mismos que están conformados fundamentalmente por la doctrina.

Tratándose de la presunción en materia fiscal, es conveniente señalar que al referirnos a ella, debemos intuir su gran diferencia con la establecida en materia civil, pues como lo menciona Sergio Francisco de la Garza⁴ "cuando aquí hablamos de presunciones (en la materia fiscal) nos referimos a ciertos "criterios presuntivos dictados por normas de derecho material y elaborados por la ciencia de las finanzas para determinar con cierta aproximación, según los casos y en armonía con las leyes económicas, el objeto del tributo, la medida del mismo, la capacidad contributiva del sujeto pasivo"; o como también en forma muy abreviada, lo dice Plugiese, "como simples expedientes técnico-financieros para la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo".

Los principios generales que rigen la presunción, sí son aplicables a la presunción fiscal.

⁴ Garza Sergio Francisco de la.- *Op. Cit.* pág. 683.

El estudio y aplicación de la presunción fiscal, tienen fines propios.

"Ahora bien, es evidente que tales presunciones no son las presunciones que son verdaderamente tales, desde el punto de vista jurídico formal, es decir, las que cumplen una precisa función probatoria en el procedimiento contencioso"⁵.

Ante esta situación, es incuestionable que el estudio de la presunción en materia fiscal debe abordarse desde una perspectiva propia, en la que se consideren de manera irrefutable los principios y naturaleza propios del derecho fiscal, así como sus fines pragmáticos en cuanto a la búsqueda de resultados ciertos a través de las labores legislativas.

Por otra parte, en nuestra opinión y en referencia a la presunción de legalidad que en el artículo 68 del CFF se establece para todos los actos de la autoridad fiscal, que sean desarrollados en el ejercicio de sus funciones, es válidamente aplicable cuando se trata de una determinación presuntiva, pues no debemos olvidar que dicha legalidad se refiere al hecho de que la autoridad fiscal en este caso, haya cumplido con los procedimientos que en la ley se establecen para llevar a cabo una determinación presuntiva. No obstante, la legalidad establecida en el numeral referido, no es de ninguna manera un principio de certeza respecto de las presunciones resultantes.

Con relación a esta afirmación, debemos recordar que los requisitos de validez de todo acto de autoridad son que reúnan en esencia, la existencia de su constitucionalidad y la legalidad posterior que en las leyes secundarias se les confiere; de tal forma, que un acto puede ser impugnado de inconstitucional a través de la vía de amparo, o de ilegal a través de los diferentes medios e instancias de impugnación que en ley se otorguen, lo cual podrá suceder en materia de presunciones cuando se arguya que no existió causa para ello, o que no se realizó el procedimiento establecido en la Ley.

Las presunciones fiscales pueden combatirse cuando no se realicen los procedimientos que en la Ley se establecen.

En este orden de ideas, es necesario establecer la constitucionalidad de una determinación presuntiva de la base gravable a través de su autorización en la fracc. IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuan-

5 Garza Sergio Francisco de la.- Op. Cit. pág. 683.

do en él se establece la obligación de contribuir en la forma que dispongan las leyes, y su aplicación, a través de la orden de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. Asimismo, su legalidad se establece en las leyes secundarias cuando ha sido prevista como una forma de determinación administrativa de la base gravable en omisión del obligado, y además se ha previsto la realización de un procedimiento frente al particular inculplido, mismo que, de ser cumplido cabalmente por la autoridad, hará que el procedimiento sea plenamente legítimo.

Las obligaciones de los particulares en la materia fiscal de acuerdo a las leyes respectivas a que se refiere la fracc. IV del artículo 31 CPEUM, son:

Basados en las obligaciones que los particulares soportan de acuerdo con las leyes fiscales aplicables, las presunciones tienen su origen fundamentalmente en el incumplimiento de las que se refieren a la forma. Esto es, las obligaciones de forma son un método de control de la obligación sustantiva, por lo que se han establecido con la finalidad por una parte de que la autoridad esté en aptitud en un momento dado, de verificar que la obligación sustantiva haya sido satisfecha cabalmente, y por otra parte de que a manera de control, las obligaciones y derechos de un contribuyente se encuentren entrelazados con los de los demás que tengan relación con él, de tal forma que su cumplimiento por parte de ellos, obligue a los demás a cumplir también.

Partiendo de estos hechos, el incumplimiento de obligaciones formales dará lugar a la aplicación de las presunciones prevista en la Ley, siendo entonces menester que debamos discernir

La determinación presuntiva se origina fundamentalmente en incumplimiento a obligaciones formales.

<p>La presunción fiscal requiere estudiarse desde una perspectiva que sea característica o propia de ella.</p>	<p>si las presunciones así establecidas deben considerarse como absolutas (no admiten prueba en contrario) o relativas (sí admiten prueba en contrario).</p> <p>De la clasificación de la presunción fiscal en cuanto a su valor probatorio.</p> <p>Aceptando que la presunción fiscal es de suyo diferente a la presunción en materia civil, y partiendo del principio de su abordaje a través una perspectiva propia, será necesario establecer una clasificación propia de ella, para luego despejar algunas dudas, en cuanto al valor probatorio de la misma.</p> <p>Puesto que la presunción fiscal sólo puede ser legal, al referirnos a ella estaremos en este supuesto, de acuerdo a la siguiente clasificación:</p>
<p>La prueba en contra de los resultados de una presunción, serán para desvirtuar la causa de la presunción o el monto de la base gravable.</p>	<p>Tratándose de aquellas presunciones en las que en el texto de la propia ley se les designa como absolutas o relativas, no existirá duda alguna respecto al valor probatorio que a las mismas debe darse, puesto que la definición de éste (el valor probatorio) fue establecida en la norma. Sin embargo, al analizar en la materia fiscal las causales para una determinación presuntiva, mismas que no son, ni con mucho, la propia determinación, encontramos que los resultados de la aplicación de los diferentes procedimientos autorizados en la ley para establecer la presunción podrán en su caso admitir la prueba en contrario. Esto es, la presunción fiscal es el resultado final que</p>

se obtiene al establecer la base gravable a través de los procedimientos autorizados en la ley, y será este resultado el que deberá sujetarse o no a la prueba en contrario.

Ahora bien, no obstante que el resultado obtenido es en un momento dado el que se sujeta a la prueba en contrario cuando es impugnado por el contribuyente, debe quedar claro también que tanto la existencia de causa para proceder a la determinación presuntiva como el procedimiento seguido y los elementos considerados como hechos conocidos para obtener el resultado final, son también susceptibles de impugnación, pudiendo representar una causa de nulidad si éstos no están apegados a las disposiciones legales que les son aplicables.

En mérito de lo anterior, respecto de la determinación que nos ocupa, la legislación fiscal sólo ha sido expresa al establecer las presunciones relativas, pues en el texto mismo de la ley se hace mención de esta circunstancia; por ello, nos abocaremos solamente a hacer análisis de lo que pudieran ser las presunciones absolutas y de la probable existencia de una categoría especial para la materia fiscal a la que denominaremos como "indeterminadas".

Presunciones fiscales absolutas

Cuando llegamos a esta parte, en la materia fiscal existe un silencio en cuanto a pronunciarse si en realidad en esta materia pueden caber las presunciones absolutas. Al respecto, creemos que es válida tal actitud de cautela, pues como más adelante analizaremos, puede incluso existir duda en cuanto a la constitucionalidad o no de un acto de naturaleza presuntiva. Sin embargo, es nuestra opinión que tales presunciones (las absolutas) sí deben existir en lo fiscal.

Al margen de consideraciones teóricas respecto a la pureza de la aplicación del derecho con sus atributos de justicia intrínseca, vamos a tratar de establecer con base en nuestro derecho positivo, una clasificación de la presunción fiscal. Y al respecto, diremos que tratándose de las presunciones absolutas, hemos encontrado criterios disímiles, no sólo en cuanto a pronunciarse si deben existir, sino que aún más, en cuanto al

Si no se realiza el procedimiento establecido en la Ley, el resultado de una presunción es impugnabile.

La presunción absoluta sí debe existir en la materia fiscal.

La legislación fiscal no prevé de manera expresa la presunción fiscal absoluta.

<p>El resultado de la presunción será establecer la base gravable en cantidades ciertas.</p>	<p>hecho de que, en el supuesto que sí fuera dable esta posibilidad, nuestra actual legislación no las contempla.</p> <p>De esta manera, primero será necesario establecer si es un hecho cierto decir que actualmente no existen presunciones absolutas. A este respecto, la legislación es omisa al no prever ninguna forma de identificar con absoluta certeza cuándo el resultado de la presunción es absoluto; en consecuencia, deberemos inferir esta cualidad del análisis de la ley.</p>
<p>Del análisis de la Ley, se puede inferir la existencia de presunciones absolutas en materia fiscal.</p>	<p>En principio, debemos asentar que la presunción que realiza la autoridad administrativa siempre será la misma, pues sólo se presume la base gravable, aun cuando para llegar a ésta se utilizan diversos métodos, siendo la aplicación de tales métodos y la causa que lo origina lo que podría ser el sustento o base para decidir cuándo se tratará de una presunción absoluta. También pudiera pensarse que la causa misma de la aplicación de presunciones pudiera ser por sí sola la que confiere la categoría de absoluta o, en su caso, la que establezca la posibilidad de admitir la prueba en contrario, de los resultados obtenidos. Esto es, en la materia fiscal en su parte oficiosa cuando se habla de resultado de la presunción, no nos referimos a situaciones o circunstancias abstractas, sino que es un hecho concreto y mensurable, que es la base gravable, a lo que estamos aludiendo.</p> <p>Como consecuencia de lo señalado en el párrafo anterior, para establecer su categoría debemos partir de la teoría general de la presunción, misma que reconoce sólo dos tipos de ella, que son: absolutas o relativas, por tanto, será en la legislación donde deba hacerse la distinción. Es precisamente en este punto donde pudiera afirmarse que en la actualidad sí pueden existir las presunciones absolutas, pues en nuestra particular apreciación, el señalamiento en ley de las presunciones que no admiten prueba en contrario, puede expresarse de dos formas:</p> <ol style="list-style-type: none">1) Haciendo el señalamiento expreso de esta circunstancia, o2) A través de indicadores que por oposición o interpretación a contrario-sensu haga manifestación de cuáles serán las que no admiten prueba en contrario.

Si nos atenemos a la doctrina general de la presunción que se esquematiza en el cuadro precedente, debe inferirse la existencia de las presunciones absolutas, aquéllas que no admiten prueba en contrario; pero, ¿cuáles son éstas?, pues no basta saber si existen, sino que será necesario que del texto mismo de la ley se desprenda esta consecuencia; y el señalamiento podría hacerse de las siguientes maneras:

Si se tiene conocimiento de las presunciones a), b), c), d), f) y g), en el texto de la ley se deberá establecer el valor probatorio de ellas.

Supongamos que de estas presunciones es voluntad del legislador que las que son c) y g), no admitan prueba en contrario; entonces, con base a la teoría general de la presunción, deberá aceptarse que el señalamiento podrá hacerse de la siguiente manera:

- 1) Las presunciones c) y g) no admiten prueba en contrario, por lo tanto las otras sí la admiten, o bien;
- 2) Las presunciones a), b), d) y f), sí admiten prueba en contrario, por lo tanto, las restantes no admiten prueba en contrario.

En cualquiera de las dos formas de hacer el señalamiento, se dejó constancia de que entre ambos grupos de presunciones existe una diferencia, y si de conformidad con la teoría general

De acuerdo con la teoría de la presunción, pueden existir presunciones absolutas.

Al señalarse en Ley el valor probatorio de solamente algunas

presunciones, a las demás no corresponde tal valor probatorio.

de la presunción sólo existen dos categorías, para aquéllas que no se hizo señalamiento expreso les corresponde la categoría contraria. A mayor abundamiento, si el legislador quisiera que todas las presunciones existentes en la ley fuesen relativas, bastaría que guardarse silencio respecto de la categoría de todas ellas, pues si la regla general es que admiten prueba en contrario, sería entonces su intención al guardar silencio, que todas las que se hayan previsto queden en tal categoría; pero, si no es así, debemos considerar que su intención es que existan las dos categorías.

Con relación a este pronunciamiento, es oportuno comentar que si bien señalamos que la supletoriedad del derecho civil no se aplicaba en este apartado del derecho fiscal, por no corresponder a su naturaleza de aplicación en parte oficiosa, también se señaló que la doctrina o teoría general de la presunción sí aplica; esto lo manifestamos para dejar en claro por qué no tomamos en consideración lo expresado en el artículo 191 del Código Federal de Procedimientos Civiles, en el que se establece de manera expresa la categoría de las presunciones de la materia civil, cuando señala:

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

La legislación vigente es omisa en cuanto a señalar en forma expresa las presunciones absolutas en materia fiscal.

Ahora bien, no basta con decir que sí existen las presunciones absolutas en la materia fiscal, sino que será necesario que expresemos al menos, las ideas que nos llevan a concebir tal situación, y aún más, a justificar la necesidad de su existencia y su consecuente espíritu de equidad y justicia tributaria. No obstante, debemos asentar de manera clara, que las presunciones en materia fiscal adolecen de deficiencias en su regulación legislativa, a tal grado que pareciera ser que todas las ahora existentes debieran aceptar prueba en contrario, cuando debe considerarse que no es la intención rectora, pues de ser ésta la idea fundamental, no se hubiera hecho necesario que se expresara cuáles sí la admiten y dejar a la interpretación el resto.

Lo manifestado en el párrafo anterior, lo sustentamos en el hecho de que actualmente, y sobre todo en las presunciones

previstas en Código Fiscal de la Federación, se han previsto solamente las que son relativas, es decir, las que admiten prueba en contrario, y respecto de las demás se ha guardado silencio, siendo entonces que si estamos sólo ante dos categorías, y ya se estableció cuáles son las que sí admiten prueba en contrario, las restantes debieran de ser absolutas, y por lo tanto, no admitir prueba en contrario.

Presunciones fiscales indeterminadas.-

Resulta una verdad de perogrullo afirmar que si en el derecho fiscal positivo se establecen con claridad las presunciones relativas y que no se establecen las absolutas, entonces las que no son relativas ni absolutas son indefinidas, o indeterminadas. Nada más cierto. Sin embargo, puesto que tal es nuestra realidad, cuando realizamos un trabajo concreto debemos trabajar con ella. Esta es la razón por la que tendremos que desarrollar un análisis de aquellas presunciones que en nuestra legislación no han sido plenamente clasificadas, mismas a las que hemos denominado como "indeterminadas".

En principio, es cierto que al señalar lo anterior estamos aceptando que no sólo por la falta de señalamiento expreso en la ley, se infiere la existencia de presunciones absolutas, tal como son concebidas por la teoría general de presunción; pero, queda también abierta la posibilidad de que aquellas carentes de señalamiento puedan adquirir esta categoría.

Ahora bien, qué es lo que podremos decir de estas presunciones "indeterminadas", ¿son en realidad una categoría diferente? ¿cuál es su naturaleza, cómo deberán evaluarse para emitir un juicio de validez? Estas y otras interrogantes surgen al tenor de una pretendida nueva clasificación de la categoría jurídica de las presunciones fiscales, motivo por el cual y ante la casi total ausencia de pronunciamientos al respecto por parte de los más asiduos estudiosos del derecho fiscal, pretendemos manejar lo que es sólo una simple teoría.

Es claro que se trata de una categoría diferente si aceptamos que no son absolutas y que tampoco son relativas, pero, la esencia misma de su existencia debe obedecer a fines defini-

No puede afirmarse que todas las presunciones fiscales que no son clasificadas por la Ley, son absolutas.

En materia fiscal, no en todos los casos las presunciones sin clasificación de Ley deben considerarse absolutas.

Para establecer la categoría de presunción absoluta en materia fiscal, es necesario

analizar la naturaleza de la irregularidad.

dos aunque sea sólo en forma preliminar. De esta suerte, en nuestra opinión, la naturaleza de tales presunciones obedece en forma directa a la búsqueda de una correcta aplicación de la justicia en materia tributaria, pues si bien es cierto que no en todos los casos que obedezcan a una causal indeterminada se estará ante una presunción absoluta, también lo es que en algunos de ellos sí deberá de considerarse que la estimación realizada con base a procedimientos previstos en la propia ley, será necesariamente irrefutable por parte del particular que dio cabida a que se realizase tal procedimiento, y en consecuencia, absoluta.

La imposibilidad real de conocer de manera correcta las operaciones del contribuyente, será la razón que hará que una presunción sea absoluta.

Ante estas circunstancias, tal parece que no es en sí misma la causal que originó una determinación presunta la que le conferirá la categoría de absoluta a ésta, sino que de acuerdo con los principios que rigen la materia fiscal, será necesario que a través de la existencia de irregularidades probadas, pueda llegarse a la conclusión de que éstas son de tal gravedad o naturaleza que no obstante las pruebas que pudiese aportar el contribuyente, sea un hecho manifiesto la imposibilidad originada por tales irregularidades de conocer fehacientemente las operaciones por él realizadas. De esta manera, la decisión de tales valores probatorios absolutos corresponderá en primera instancia a la autoridad fiscal cuando emita su liquidación, y en posteriores instancias a los órganos o tribunales que sean competentes para dirimir controversias de la materia.

Es por las razones mencionadas, que en nuestra opinión, el legislador ha omitido establecer en forma expresa en las disposiciones que norman la presunción fiscal, el señalamiento de presunciones absolutas.

Es así como el principio en que se basa la presunción fiscal adquiere su máxima relevancia, pues bastará el convencimiento de que las irregularidades cometidas por el particular son suficientes para que no obstante ser subsanadas, sea virtualmente imposible para la autoridad llegar al pleno conocimiento de las operaciones por aquél realizadas, toda vez que habrá suficientes elementos de juicio que indiquen la posibilidad de la existencia de operaciones no declaradas, constituyéndose de esta manera la presunción absoluta.

Las causales de determinación presuntiva, para las cuales no se ha establecido en la norma la categoría de relativas o absolutas, son fundamentalmente las contenidas en el artículo 55 del CFF; y otras que se encuentran en las Leyes respectivas de las diferentes contribuciones, de tal manera que presentamos ejemplos de situaciones en las que no obstante que el particular afectado haya subsanado la anomalía por la que se procedió a efectuar la determinación presunta, ante un juicio de razón deberá concluirse que el valor probatorio de los resultados obtenidos en forma presuntiva por la autoridad, debe ser absoluto:

Primera Situación:

La autoridad se constituye en el domicilio del contribuyente con el objeto de practicar una visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, y éste no permite el desarrollo de la diligencia. Ante esta situación, la autoridad procede a realizar una determinación presuntiva en la que se obtiene a través de los diversos métodos autorizados por la ley, una base gravable de \$1,000.00

Al hacerse la notificación de la liquidación, que es seis meses después de que se intentó el inicio de la visita, el particular impugna el crédito determinado por la autoridad, argumentando que de acuerdo con sus registros contables la base gravable sólo es de \$100.00, para lo cual exhibe los libros contables y la documentación comprobatoria, argumentando además que podrán hacer la revisión a través de una visita domiciliaria el día que la autoridad así lo decida.

En este caso, es incuestionable que aun cuando aporta pruebas de sólo haber realizado las operaciones que él señala, la irregularidad que se convirtió en causal de determinación presuntiva es de tal gravedad, que no podrán tenerse como únicas operaciones las que él haya aportado como pruebas, pues por diversas circunstancias, como son: el tiempo transcurrido desde que impidió el desarrollo de la visita, mismo durante el cual pudo haber arregla-

do a su total conveniencia los registros contables; la posibilidad de que existan otras operaciones no registradas, pues si no hubiesen existido irregularidades no se hubiera opuesto a la realización de la visita, etc., no podrá asegurarse que ahora sí el contribuyente obra de buena fe aportando con total veracidad los datos que muestran la realidad de sus operaciones. Por tal motivo, se deberá conferir la categoría de presunción absoluta a los resultados obtenidos por la autoridad.

En este mismo ejemplo, pudiésemos preguntarnos qué sucedería si tratando de ser puristas en la aplicación de la ley, y toda vez que no se indica en ésta, que la presunción es absoluta, estableciéramos que debe aceptarse la prueba en contrario y, por tanto, debemos basarnos en los registros presentados por el particular, y aún después de hacerlo encontramos que existen operaciones no registradas.

El supuesto del párrafo anterior, sería absurdo y posible, toda vez que sí admitió la presunción de la autoridad la prueba en contrario, entonces sólo podrá la autoridad determinar omisiones para las que tenga pruebas documentales, sin que en ningún caso pudiese operar la presunción, de tal suerte que si ahondando en sus investigaciones llega la autoridad a documentar pruebas de omisión por valor de \$500.00, por el sólo hecho de que el particular presentó pruebas (que son incompletas) y la presunción fue destruida, ésta será la cantidad que deberá determinar, no obstante que por la irregularidad cometida existen suficientes elementos de convicción para establecer la imposibilidad de conocer correctamente las operaciones, pudiendo ser que las omisiones sean incluso mayores a la que se determinó presuntivamente.

Segunda situación:

Durante el desarrollo de una visita domiciliaria, la autoridad conoce y comprueba irregularidades consistentes en la inexistencia de facturas de venta y sus registros por un número de 230. Por ser ésta una irregularidad que impide

conocer correctamente las operaciones, se procede a estimar presuntivamente el valor de las operaciones efectuadas con las facturas faltantes, llegándose a una conclusión de que en promedio el valor de cada uno será de \$100.00.

En el caso anterior, durante el propio desarrollo de la visita, o a través de los medios de impugnación de la liquidación, el contribuyente aporta pruebas de que 200 de tales facturas son de diferentes valores que en promedio es de \$30.00 cada uno. En este caso y por la naturaleza de la irregularidad, no es dable pensar que solamente pudo desvirtuar 200 facturas, pues con las otras no desvirtuadas pudo llegarse a un promedio superior inclusive al estimado; en consecuencia la presunción de la autoridad debe ser absoluta, pues si no se combatió y destruyó el total de la presunción, no existe causa suficiente para aceptar la prueba.

Por el contrario, si el contribuyente auditado logra comprobar el valor de las 230 facturas (la totalidad) y éste es inferior al estimado por la autoridad, ante la existencia de pruebas fehacientes y dado que ya no es eficaz el principio que establece la imposibilidad de conocer el valor de sus operaciones, en este caso, sí es de aceptarse la prueba en contrario.

Por lo anteriormente señalado, y en virtud de la importancia que representa el hecho de integrar la norma general al caso concreto, en las presunciones en general y en especial en las presunciones indeterminadas, nunca será suficiente insistir en que el personal actuante en el ejercicio de las facultades de comprobación, tenga el mayor cuidado en el levantamiento de actas, fundamentalmente en las que se establezcan las irregularidades que se constituyen en causal de determinación presuntiva, haciendo una extensa y correcta circunstanciación de los hechos, así como del procedimiento seguido para llegar a las conclusiones presuntas.

La presunción fiscal no se origina dentro de un procedimiento de litigio, sino en un procedimiento oficioso.

La presunción fiscal debe aplicarse con respeto cabal de la garantía de seguridad jurídica del particular.

Momento de aplicación de la determinación presuntiva y tesis aplicables a su valor probatorio.

Como ya quedó asentado, la presunción fiscal no es concebida como parte de un procedimiento que se origina por la existencia de una litis, sino que es parte de un procedimiento donde el poder de imperio de una de las partes en la relación tributaria se impone sobre la otra; esto es, la determinación presuntiva cuando así ha sido determinado en las leyes aplicables y el particular se coloca en las causales previstas, se realiza por parte de la autoridad fiscal, sin que para ello sea necesaria la voluntad del particular y sin que pueda oponerse a ello, sino hasta la parte contenciosa del procedimiento administrativo, en la cual deberá en su caso, de desvirtuar la totalidad de las irregularidades y la causa que originó la determinación presunta.

Para darnos una idea más clara de la necesidad de conferir un valor real a la presunción fiscal, es conveniente decir que si de su previsión en la Ley no se obtiene como resultado más que el hecho de "asustar con el petate del muerto", aun cuando el contribuyente hubiese cometido irregularidades, su existencia es superflua, pues de su aplicación no se obtendrá ningún resultado realmente positivo, puesto que en todos los casos bastará con que el afectado simule haber subsanado la irregularidad.

En estas circunstancias, nos damos cuenta del valor que la determinación presuntiva representa como un instrumento que puede ser utilizado por la autoridad administrativa, en la inteligencia que para hacerlo deben respetarse cabalmente las garantías de seguridad jurídica del particular, fundamentalmente las contenidas en los Arts. 14, 16 y 31 fracción IV Constitucionales, pues será necesario que exista la previsión en ley vigente con anterioridad, y que el acto de molestia que se realice a través de mandamiento escrito, contenga las garantías de competencia de autoridad, fundamentación y motivación, así como la debida circunstanciación de las actas que se levanten, si se trata de una visita domiciliaria; y que además, el procedimiento y causales relativos estén previstos en ley, y fehacientemente probados.

Por otra parte, hay que señalar que si bien es cierto que las presunciones establecidas en esta etapa del procedimiento cuando se refieren a la determinación, no gozan de la presunción de legalidad y veracidad previstas en el Art. 68 del Código Fiscal de la Federación, pues no son procedimientos en sí mismas, al amparo propio de cada una de las disposiciones que las prevén, gozan de una presunción de certeza más profunda, pues ya no será necesario que la autoridad deba probarlas, sino que en todo caso será el particular quien deba presentar pruebas que sin lugar a dudas desvirtúen los hechos que la autoridad haya establecido a través de presunciones, o bien que pruebe que la causa que originó la aplicación del procedimiento a base de presunciones, no existió.

De esta forma, podemos afirmar que los resultados obtenidos a través de la aplicación de un procedimiento de determinación presuntiva, tendrán el carácter de ciertos, salvo prueba en contrario, cuando así lo prevea la ley; pero en cuanto a lo que se refiere a la presunción de legalidad consistente en el respeto de la norma y el cumplimiento del procedimiento de ley, sí está sujeta a su comprobación cuando el contribuyente le haya impugnado.

Justificación de la aplicación de una determinación presuntiva y del valor de sus conclusiones.

Resulta evidente que una afirmación como la hecha en párrafos precedentes, respecto del valor de veracidad que la ley confiere a los resultados de una determinación presuntiva, requiere de una justificación amplia para evitar que se pueda conjeturar que las autoridades tanto legislativas como administrativas, están obrando arbitrariamente en tal sentido; por ello, en este punto expondremos algunas ideas que a nuestro juicio son aplicables para hacer tal justificación.

Expresaremos nuestro pensamiento de la justificación, a través de los siguientes puntos de vista:

La presunción siempre será un hecho cierto, hasta que el particular pruebe lo contrario.

ASPECTOS
EN LA
JUSTIFICACION
DEL VALOR
PROBATORIO



- a.- Partiendo de la necesidad de preservar el interés social, analizaremos por qué se hace necesario que la autoridad administrativa de la materia cuente con dicha facultad, basándonos para ello en las conductas que puede asumir el particular;
- b.- Por otra parte, analizaremos cómo es que en tal procedimiento y valoración de su resultado, se respetan las garantías que el particular tiene en un estado de derecho.

Justificación de la Determinación Presuntiva Fiscal, atendiendo a la necesidad de preservar el interés social.-

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

Es indiscutible que las finanzas públicas como sustento de la organización del Estado es una función de orden público, y como tal, su debida consecución es de interés social.

La determinación propia de contribuciones, se basa en el principio de la buena fé.

El sistema tributario mexicano representado por los órganos correspondientes del sector público, ha basado su funcionamiento en principios legales que tienen su sustento en el llamado principio de la "buena fe". Esto es, el legislador federal ha estimado que la relación tributaria existente entre autoridad y contribuyente, debe mantenerse a través de otorgar credibili-

dad total al particular, en cuanto a la declaración de contribuciones a su cargo, por ello, en el Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación se prevé que será el propio contribuyente quien llevará a cabo la determinación correspondiente, salvo disposición expresa en contrario.

Es a través de este llamado principio de la buena fe, de donde debemos partir para analizar el soporte de justicia tributaria que conlleva la determinación presuntiva que realiza la autoridad fiscal sólo en omisión del obligado principal, pues de no hacerlo así, pudiera mostrarse ante nuestro intelecto como un procedimiento injusto.

En efecto, si nos damos cuenta que en su origen es al propio obligado a quien se le confirió el deber de establecer en su justa medida la obligación a su cargo, y para tales efectos se le concede credibilidad, podremos entonces valorar el hecho de que si no lo hace conforme a lo que corresponde, sea en consecuencia la autoridad quien a través de los medios legales lo haga. Es decir, la determinación presuntiva de contribuciones por parte de la autoridad sólo se hará cuando el particular haya quebrantado el principio de la buena fe a más de haber incumplido con las obligaciones formales que en la Ley han sido señaladas, y como resultado de ello, la autoridad no pueda conocer correctamente las operaciones por él realizadas.

Es dentro de este marco, donde podremos darnos cuenta que una vez quebrantada la credibilidad que se otorgó al particular, no existirá razonablemente la posibilidad de obligar al afectado que en este caso es el Estado, a continuar creyendo en quien no cumplió respetando la buena fe que se tuvo al considerar como válido lo que había declarado. En este orden de ideas, nace a través de las disposiciones legales aplicables, la facultad de determinar presuntivamente la base gravable.

Ahora bien, es cierto que no sólo porque haya existido en su caso una omisión de contribuciones, se podrá aplicar indiscriminadamente un procedimiento a base de presunciones, de tal manera que en la legislación aplicable se prevén sólo algunos supuestos en los que podrá llevarse a cabo de esta forma. Estos supuestos, son necesariamente basados

La presunción fiscal se origina por actos del particular que motivan que su declaración y sus sistemas contables pierdan credibilidad ante la autoridad.

Sólo si las irregularidades cometidas por el particular, impiden conocer correctamente sus operaciones, podrá ser aplicada la presunción.

<p>La imposibilidad de conocer correctamente las obligaciones del particular, es el fundamento de la presunción.</p>	<p>en irregularidades que deben considerarse graves y cometidas en forma dolosa, pues no podría sancionarse con una pena drástica a quien cometió una infracción sin el concurso de su voluntad. Esto es, el poder de presunción tiene como una de sus justificaciones el hecho de que el particular cometió faltas graves en forma voluntaria.</p>
	<p>Por otra parte, como fundamento general de los supuestos que establecen la realización de una determinación presuntiva, tenemos el hecho de que en todos ellos debe existir la convicción de que las irregularidades encontradas impiden conocer en forma total y correcta las operaciones realizadas por el particular, que generan obligaciones fiscales a su cargo.</p>
<p>La comisión de irregularidades por parte del particular, conlleva en la generalidad de los casos, el elemento volitivo que incide en la omisión de contribuir.</p>	<p>En consecuencia, debe necesariamente de establecerse una duda razonable en cuanto al ocultamiento de operaciones, derivada necesariamente también, de las irregularidades cometidas por el particular y comprobadas por la autoridad.</p>
	<p>Es tal vez esta circunstancia de la duda razonable, en cuanto a la existencia de irregularidades que impidan conocer correctamente las operaciones del particular, la situación que requiere de mayor atención para evitar la actuación arbitraria de la autoridad tributaria. Es, sin lugar a dudas, la piedra angular de un soporte de justicia. Sin embargo, en nuestra opinión, las causales que en ley fueron previstas por el legislador, están constituidas necesariamente de hechos u omisiones que son cometidos voluntariamente, que son imputables al particular, y que tienen como consecuencia la imposibilidad de que, en lo sucesivo, la autoridad pueda considerar que los datos que aporte el particular sean los correctos.</p>
	<p>Ahora bien, el legislador también ha tratado de evitar que se cometan injusticias en la aplicación del procedimiento de determinación presuntiva, de tal forma que compete a la autoridad administrativa cumplir con lo preceptuado, ejecutando con apego a la norma los procedimientos previstos. Y es aquí, donde la autoridad deberá comprobar la causa y, por ende, la duda razonable que de ella deriva, respecto del conocimiento cabal de las operaciones del particular.</p>

Asimismo, valga señalar que los supuestos previstos como causal para llevar a cabo la determinación presuntiva, son hechos o actos que el particular si cumple correctamente puede fácilmente omitir; esto es, quien encuadra en los supuestos es porque a través de actos en los que está presente el elemento volitivo así lo deseó, así quiso que fuera; como consecuencia de esto, basta con que el particular evite realizar los actos previstos en la ley para que no proceda la determinación presuntiva. Es decir, tiene oportunidad de no caer en causa, evitando de esta forma las consecuencias que con anterioridad al hecho han sido previstas en la ley, lo cual logrará con el solo hecho de ser cumplido.

En aplicación de otros criterios, se alega que si un contribuyente presenta documentación y la autoridad no puede probar más actos que los ahí documentados, debe considerarse que no existen otros actos que no sean los que están probados con documentos. En efecto, en principio este sería el criterio que debe aplicarse; sin embargo, cuando se coloca el particular dentro de los supuestos de determinación presuntiva, se establece una duda razonable de que todo lo que pueda decir y alegar a su favor es cuestionable, puesto que ya quebrantó el principio de la buena fe. De tal manera, no bastará con el hecho de que presente documentación después de una determinación presuntiva para probar que fueron las únicas operaciones por él realizadas, porque si ya con anterioridad mintió, no podremos asegurar que ahora sí esté conduciéndose con verdad.

Ahora bien, de ser éste el caso, no debe olvidarse que si la causal de determinación presuntiva es de las previstas en el Art. 55 del Código Fiscal de la Federación, es potestativo para la autoridad realizar tal determinación presunta, de tal forma que la valoración de los hechos que la originan es el punto que orientará para decidir el método que se utilizará.

A este respecto, es incuestionable que no podremos obligar a que la autoridad sustituya a todos los particulares en el cumplimiento de sus obligaciones, y que deba entonces documentar todas las omisiones que pretenda liquidar, pues esto sería de suyo una tarea titánica y casi imposible de cumplir, dado

Por Ley expedida con anterioridad al hecho, el particular sabe que si comete la irregularidad, podrá ser sujeto de una determinación presunta.

La obligación de contribuir, se constituye en un beneficio para la sociedad en su conjunto.

que sería necesario que acudiera a todas las personas que potencialmente hubiesen podido ser clientes o proveedores del particular incumplido. En consecuencia, debemos aceptar que el procedimiento de determinación presuntiva, cuando los particulares han dado lugar a ello, tiene la credibilidad que la ley le otorga, y por tanto, obliga a que el particular cumpla con las omisiones que le hubiesen sido determinadas, pues en su caso, ya incumplió con las obligaciones formales que la ley le impone, y existe la imposibilidad de conocer correctamente todas sus operaciones.

Abundando sobre la justificación de un procedimiento de esta naturaleza, válganos señalar que evadir el cumplimiento de la obligación fiscal principal que es el pago de contribuciones, se constituye en una conducta antisocial, que causa perjuicio a la sociedad en su conjunto, al manifestarse como una forma de obstaculizar el desarrollo social, y en su caso, de causar perjuicio directo a quienes son los receptores de los beneficios que se otorgan a través de la redistribución del ingreso por la vía de la aplicación de las contribuciones.

Justificación de la Determinación Presuntiva atendiendo a la preservación del estado de derecho.

A la luz de las consideraciones anteriores para la justificación de la determinación presuntiva con la finalidad de preservar el interés social, surgen de inmediato dudas referidas al hecho de que si en dicho procedimiento no se estaría violentando el estado de derecho. En efecto, analizado de una manera superficial el procedimiento y sus resultados, pareciera que podría haber violación de las garantías individuales del particular a quien se hiciese una determinación presuntiva; no existen tales violaciones empero.

No obstante la aseveración última, debemos señalar que esas dudas no escaparon a nuestro criterio cuando hubimos de analizar, pues es claro que un procedimiento de tal naturaleza presenta aristas, de suyo delicadas, cuando estamos conscientes de que la preservación de las garantías sociales (individuales) consagradas por nuestra Carta Magna, deben ser el principal objetivo. Sin embargo, bajo consideraciones del interés

colectivo y del análisis detallado del procedimiento de ley, puede concluirse que cumpliendo con éste, no existirá de ninguna manera violación a las garantías del individuo.

En primer lugar, debemos mencionar la disposición relativa al criterio de equidad que debe prevalecer en toda contribución y sus elementos al ser prevista en ley, conforme a lo establecido en la Fracción IV del Art. 31 Constitucional. Al respecto, es claro que esta equidad debe darse a través de dos aspectos que son:

- a).- Un sano equilibrio entre las obligaciones y derechos del particular y las facultades y obligaciones de la autoridad; esto es, no deberán de otorgarse facultades y derechos a la autoridad en la ley, si no existe una justa compensación con los derechos y obligaciones que la ley concede e impone al particular.
- b).- El otro aspecto se constituye por el hecho de que tratándose sólo de los particulares obligados por la ley, debe tratarse igual a los iguales y desigual a los desiguales, de tal forma, que debe contribuir más quien más capacidad tiene y menos quien menos capacidad tiene.

Es dentro de este último principio de equidad, donde vamos a encontrarnos que las obligaciones formales de los contribuyentes son las mismas para los iguales; de tal suerte, que dentro de los fundamentos que orientan a nuestra legislación fiscal, nos encontramos que serán los obligados quienes tienen la atribución de declarar a la autoridad fiscal los actos que los colocan como sujetos de contribuciones, por lo que no debe admitirse que quienes tengan mejores opciones para evadir el cumplimiento de sus obligaciones, a través del ocultamiento de información, sean quienes contribuyan con menos para la satisfacción del interés público.

Ante esta situación, y tomando en cuenta que será una base de equidad lograr que se contribuya en la misma medida, no obstante que existan ocultamientos de información, debe considerarse que quien comete actos con esta última finalidad incumpliendo con sus obligaciones formales, se hace acre-

El particular con actos contrarios a la Ley es quien da origen a la determinación presuntiva.

La autoridad sólo estima el monto de la base gravable.

La determinación presuntiva, no incide en los elementos propios de la contribución.

dor a que la base para la determinación de sus obligaciones se establezca presuntivamente; todo esto, sin perder de vista la posibilidad siempre existente de que la omisión se deba a situaciones fortuitas, casos en los cuales el legislador ha previsto la prueba en contrario.

Por otra parte, que sea la autoridad administrativa quien en forma estimada establezca la dimensión que corresponde a la base, en nuestra opinión no es violatorio del principio de legalidad de las contribuciones contenida en la propia Fracción IV del Art. 31 Constitucional, pues en todo caso, lo que la autoridad fiscal está haciendo es concluir en cuánto o cuál fue el valor de los actos y actividades realizados por el contribuyente incumplido, sin que en ningún caso se aparte del respeto irrestricto en cuanto al hecho de tomar como base para el cálculo de la contribución generada, los actos realizados por el particular, que son generadores de contribuciones. Esto es, cuando el legislador estableció en la norma que fuera dicho parámetro el que se tomara como base para el cálculo de la contribución, plasmó en ese precepto como disposición estricta, que no se acudiera a otros parámetros para hacerlo, por lo que al ser éste el utilizado, se da exacto cumplimiento al principio de legalidad en cuanto a la base aplicable para la liquidación de las contribuciones a cargo del incumplido.

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

Por último, debemos señalar que en el procedimiento que la autoridad debe cumplir en la parte oficiosa, con objeto de acatar el principio de legalidad, los siguientes son fundamentales:

Encontrar y probar la causa previa. - Cuando la autoridad pretende llevar a cabo una determinación presuntiva debe, en todos los casos, existir una causa que sea derivada de actos o hechos imputables al particular, sin que pueda procederse a través de este procedimiento, si no existen tales causas.

De esta manera, se hace necesario que la causa que se invoque esté prevista en leyes expedidas con anterioridad al hecho; que una vez dada la realidad tal causa, sea debidamente circunstanciada en actas y/o papeles de trabajo; que dichas causas se hagan del conocimiento del particular con anticipación a la realización de la determinación presuntiva.

Circunstanciar el procedimiento seguido. - Después de cumplidos los requisitos señalados en el párrafo anterior, deberá de iniciarse la determinación presuntiva, misma que necesariamente estará ajustada al procedimiento previsto en la ley, de lo cual deberá existir la respectiva constancia en actas y/o papeles de trabajo. A este respecto, es conveniente destacar que tales constancias deben ser indefectiblemente circunstanciadas, pues de no ser así, se corre el riesgo de no acreditar debidamente que se actuó apegado a la norma, por una parte, y por otra, se podría establecer un estado de incertidumbre jurídica ante el particular, al no conocer éste cómo fue que la autoridad llegó a las conclusiones a que hubiese llegado.

CAPITULO 4

De los Elementos, Causales y Actos para la Determinación Presuntiva

Las contribuciones, de manera general, se integran en la legislación fiscal de elementos que les son propios e inmutables, por lo que en el presente capítulo abordaremos este tema para discriminar todos y cada uno de ellos, en cuanto sea necesario para hacer una determinación presuntiva.

Por otra parte, de manera enunciativa nos ocuparemos de analizar las principales causales que originan que la autoridad fiscal proceda a hacer las determinaciones presuntivas.

Asimismo, para aplicación correcta de los actos anteriores, procederemos a comentar una clasificación que a la determinación presunta se le puede adjudicar en razón de los actos que serán objeto de la misma, atendiendo tanto a la causa que la origina como al período sujeto a revisión.

Como ya se manifestó, cuando nos referimos a "Determinación Presuntiva", estamos refiriéndonos al acto mediante el cual la autoridad fiscal va a establecer la base gravable que resulta de la realización por parte del particular, de los supuestos previstos en la norma que lo encuadran como sujeto obligado al pago de contribuciones. Es decir, la determinación presuntiva de obligaciones fiscales, tal como aparece en nuestro derecho positivo, sólo faculta a la autoridad administrativa en materia fiscal a determinar el monto de uno de los elementos de las contribuciones, que es la base gravable.

La Autoridad Fiscal solo presume el monto de la base gravable.

De esta manera, en el contexto propio de la determinación presuntiva como figura jurídica, se hace necesario que para una correcta aplicación de la norma se vinculen armónicamente los elementos de las contribuciones, a efecto de cumplir con el principio de legalidad que rige la actuación de las autoridades. En consecuencia, el estudio de los elementos propios del impuesto y de la doctrina que surge alrededor de ellos, nos es necesario para comprender en qué casos la norma está facultando para determinar presuntivamente.

4.1.- ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Los elementos consubstanciales de una contribución son:

De la disposición legal que establece la eficacia de una contribución sólo a través de su existencia en ley, como es la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se infiere que los elementos antes enumerados deben por consecuencia haber sido necesariamente plasmados en los ordenamientos que regulan la previsión de una contribución específica. De esta manera, para la determinación presuntiva se hace necesario que las disposiciones legales que rigen, tanto la materia sustantiva del impuesto como los procedimientos para su determinación presunta se armonicen, y faculten a la autoridad para llevar a cabo un procedimiento de esta naturaleza, exactamente aplicable al caso, pues de no considerarse esta circunstancia en la norma, no se cumpliría con el principio de legalidad antes mencionado.

4.1.1.- Del Sujeto.

El sujeto de contribuciones es el obligado al pago de ellas. Los sujetos podrán ser personas físicas o jurídicas.

De esta manera, serán sujetos de las diferentes contribuciones que en materia federal habremos de analizar en este trabajo, los siguientes:

➤ **En Materia de Impuesto Sobre la Renta.**

Tratándose de este impuesto y de conformidad con lo establecido en el artículo 1º de la Ley de la materia, el objeto gravable o fuente generadora de la contribución, serán los ingresos que perciban las personas físicas o morales, y para ello, se han previsto tres supuestos diferentes en los que existirán obligados de pago correspondiente, que son los siguientes:

➤ **En Materia de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.**

En la Ley de la materia, encontramos que para establecer quiénes serán sujetos de estos impuestos, se hace una distinción en los dos primeros títulos de la Ley; de esta manera, conforme al Título Primero, serán sujetos al pago de impuestos, los siguientes:

TITULO SEGUNDO

Conforme al Título Segundo de la Ley del IEPS, serán sujetos del impuesto los siguientes:

➤ **En Materia del Impuesto al Valor Agregado.**

Para efectos de este impuesto, la Ley de la materia ha considerado como sujetos obligados a su pago, a las siguientes personas físicas o morales.

4.1.2.- Del Objeto y el Hecho Imponible.

Para establecer el concepto de objeto y hecho imponible es necesario comentar que ambos son parte de una acepción y que necesariamente guardan íntima interrelación, pues en principio, así como es necesario establecer cuál es la "fuente" o "materia sobre la que incidirá el gravamen (objeto), es también indispensable que se establezca en la norma cuáles serán los hechos que, dados en la realidad (hecho imponible), serán el sustrato básico para el establecimiento de la obligación de contribuir. Es decir, no basta con que se establezca cuál es la fuente que quedará sujeta al gravamen, sino que será necesario que se prevean los hechos que serán objeto de imposición.

De acuerdo a lo mencionado en el párrafo anterior, debe decirse que para cada una de las contribuciones a las que se esté sujeto a su pago, en la Ley se deben prever ambos extremos, señalando con precisión cuál será el hecho imponible que materializado en la realidad, será éste el que generará la obligación de pago de contribuciones.

Respecto de estos dos elementos, Antonio Jiménez González ha expuesto con claridad su significado, al señalar:

- 1.- *"EL OBJETO. Resulta que el impuesto se crea para ser aplicado para incidir sobre ciertos fenómenos, que generalmente se traducen en nociones macroeconómicas y*

El objeto y el hecho imponible son acepciones diferentes de un mismo concepto.

que constituyen el elemento económico sobre el que se asienta el impuesto. La renta, el patrimonio, el consumo son sólo algunos ejemplos de objeto del impuesto. El impuesto sobre la Renta de México constituye un ejemplo de un impuesto cuyo objeto lo constituye la renta, el Impuesto al Valor Agregado constituye una modalidad de imposición al consumo, etc."

- 2.- "LA MATERIA IMPONIBLE. Acontece sin embargo, que si el legislador pretende someter a imposición la renta de las personas físicas por ejemplo, no podrá detenerse ahí la ley en señalar simplemente que se grava la renta global de las personas físicas, definiendo sólo el "objeto material" del impuesto, como quedó asentado en el párrafo anterior, sino que la ley debe ir más allá al señalar las situaciones de hecho de cuya realización surja la obligación de pagar el impuesto sobre la renta; es decir por ejemplo, la percepción de salarios, honorarios, dividendos, etc. de tal forma que estos últimos fenómenos constituyen la "materia imponible o el hecho imponible" del impuesto."

"Así pues, resulta que la materia o hecho imponible del impuesto la constituye el hecho o la circunstancia fáctica a cuya realización el legislador vincula el nacimiento de la obligación de pagar el impuesto."

"Conviene en este momento dejar aclarado que mientras el objeto del impuesto es siempre un fenómeno extrajurídico, generalmente de carácter económico, por ejemplo la renta, el consumo, el patrimonio; el hecho imponible pertenece a la categoría de los objetos jurídicos, es decir, constituye creación de legislador."

"José Luis Pérez de Ayala define este elemento en los siguientes términos:"

"El hecho imponible es un hecho jurídico tipificado previamente en la ley fiscal, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una serie de situaciones jurídicas subje-

tivas, de contenido no recíproco, abocadas a desembocar en una prestación de dar".

"De tal forma, que no debe confundirse el hecho imponible que constituye, como ha quedado manifestado, un hecho posterior a la ley, con el objeto del impuesto, que siempre es la realidad económica que se somete a imposición, es decir, es una realidad extrajurídica."¹

Acerca de estas dos acepciones de objeto y hecho imponible, es conveniente señalar que en las contribuciones que nos ocupan y para efectos de la determinación presuntiva de la base gravable, será necesario que en la determinación administrativa realizada por la autoridad, se constate el supuesto jurídico que coloca al particular en causa o motivo de presunción, en cuyo caso, por disposición de Ley se presume realizado el hecho imponible y en consecuencia, quien es sujeto de tal determinación deberá probar que no existió tal causa de presunción o bien, que el hecho imponible no fue realizado; es decir, la carga de la prueba por efectos de la presunción legal queda a cargo del sujeto obligado al pago de contribuciones.

4.1.3.- De la Base Gravable.

La base gravable para las diferentes contribuciones, está constituida por los elementos que el legislador tomó en consideración para establecer el parámetro que se utilizará para concretar el monto del gravamen. Esto es, la base es el componente que se utiliza para establecer la dimensión o elemento al que se aplicará la tasa o tarifa para señalar el cuántum con que se debe contribuir.

De conformidad con las leyes fiscales, la base gravable de cada una de las contribuciones se establece atendiendo al objeto de ellas, de tal suerte que de manera enunciativa diremos que a los diferentes impuestos federales, corresponden las siguientes bases:

Efectuada la determinación presuntiva, la carga de la prueba queda a cargo del sujeto obligado al pago de contribuciones.

La base es el parámetro que determina el monto de la contribución.

¹ Jiménez González Antonio.- *Lecciones de Derecho Tributario*.- Ed. ECASA. México 1986. Pág. 66 y 67.

La base en ISR está constituida en atención a los diferentes hechos imponibles.

➤ **Impuesto sobre la Renta.**

Conforme lo establecido en el artículo primero de la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta, la base gravable se encuentra determinada por los ingresos que los sujetos del impuesto obtengan. Sin embargo, de las disposiciones posteriores contenidas en la propia Ley, se desprende que el parámetro que se utiliza para aplicar la tasa o tarifa se obtiene de realizar diferentes procedimientos a dicho ingreso; así, vemos como en el artículo 10 de dicha Ley se establece que la tasa correspondiente se aplica al resultado fiscal y no a la totalidad del ingreso; en el art. 11 del mismo ordenamiento cuando se trata de ingresos por distribución de dividendos o utilidades, se adiciona el ingreso por tal concepto con el resultado de multiplicarlo por el factor ahí previsto; y así, dependiendo incluso de los diferentes regímenes de tributación que establecen, la base se determinará de formas diferentes.

El IVA, la base está compuesta por el valor del acto realizado.

➤ **Impuesto al Valor Agregado.**

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se prevé, que la base para el pago del impuesto será el valor de los actos o actividades, de tal forma, que al darse en la realidad cada uno de los supuestos que han sido considerados como el hecho imponible, deberá de verificarse cuál ha sido el valor de ellos para establecer la base gravable.

Conforme a lo establecido en el Artículo 1o., los supuestos que la ley correspondiente prevé como objeto del Impuesto al Valor Agregado, son:

- 1) Enajenación de bienes,
- 2) Prestación de servicios independientes,
- 3) Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y
- 4) Importación de bienes o servicios

Es importante comentar, que el valor de tales actos y actividades no está conformado exclusivamente por el precio en que cada uno de ellos haya sido pactado, sino que el legislador previó que su conformación total se integrara considerando otros conceptos que estuvieran vinculados con él. En los siguientes

puntos habremos de analizar la base gravable para cada uno de los actos o actividades afectos al pago del IVA.

4.1.3.1 Base del IVA en la enajenación de bienes

De conformidad con el Artículo 12 de la Ley del IVA, será base para el pago de este impuesto, tratándose de enajenación de bienes, el valor del precio pactado; además, se considera que forman parte del valor de actos y actividades y por tanto de la base, las cantidades que se carguen o cobren al cliente, por concepto de:

- a) Otros impuestos,
- b) Otros derechos,
- c) Intereses normales o moratorios,
- d) Penas convencionales, y
- e) Cualquier otro cargo que se haga al adquirente con motivo de la adquisición del bien, independientemente de la denominación que se le dé.

De esta manera, la base gravable, cuando se trata de enajenación de bienes, será el total de la cantidad que el adquirente haya pactado, independientemente de la denominación que se le haya dado al cobro.

4.1.3.2 Base del IVA en la prestación de servicios independientes.

En el artículo 18 de la Ley del IVA, se establece como base gravable el valor total de la contraprestación pactada, así como cualquier otro cobro por concepto de:

- a) Otros impuestos,
- b) Otros derechos,
- c) Viáticos,
- d) Gastos de toda clase,
- e) Reembolsos,
- f) Intereses normales o moratorios,
- g) Penas convencionales, y
- h) Cualquier otro cargo que se haga al receptor del servicio,

con motivo del mismo, sin importar la denominación que se le haya dado.

En consecuencia, el monto total de los pagos que se hagan con motivo de la prestación del servicio, constituirá para los efectos correspondientes, la base gravable.

4.1.3.3 Base del IVA en el otorgamiento del goce o uso temporal de bienes

Conforme a lo establecido en el Artículo 23 de la materia, la base gravable será el valor de la contraprestación pactada a favor de quien otorga el uso o goce temporal, así como cualquier otro pago que se realice por concepto de:

- a) Otros impuestos,
- b) Otros derechos,
- c) Gastos de mantenimiento,
- d) Construcciones,
- e) Reembolsos,
- f) Intereses normales o moratorios,
- g) Penas convencionales, y
- h) Cualquier otra cantidad que se pague a quien otorga el uso o goce, con motivo de dicho otorgamiento, independientemente de la denominación que se le dé.

De acuerdo a lo anterior, la base para el cobro del IVA está constituida, tratándose de otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, por la cantidad total que haya pagado quien usa o goza el bien a quien se le otorgó, con motivo del derecho para hacerlo, independientemente de la denominación que se le haya dado.

4.1.3.4 Base del IVA en materia de importaciones

En materia de importación de bienes o servicios, en el Artículo 27 de la Ley del IVA, se establecen tres formas diferentes para efectuar el cálculo de la base, referidas a tres supuestos diferentes, a saber:

- a) Cuando se trata de la importación pura de bienes tangibles, o el uso o goce temporal de bienes tangibles material en el extranjero;
- b) Cuando se trata de la importación de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en el país, del uso o goce temporal de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país, de la prestación de servicios por personas no residentes en el país, excepto transporte internacional; y
- c) Cuando a través de la exportación temporal de un bien, se le agrega valor a éste para ser regresado al país.

➤ **En Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.**

Tratándose del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en la Ley correspondiente se establecen dos parámetros diferentes para establecer la base, que son:

El pago del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios se ha establecido atendiendo a los diferentes productos o actividades por los que se realiza, de tal forma que por lo que corresponde a los hechos imponibles previstos en el Título Primero de la Ley, se previó que la base gravable sea el valor de actos o actividades, tal como se establece en el artículo 2 de la Ley de la materia. Por lo que se refiere a los productos mencionados en el Título Segundo de la misma Ley, que son las

bebidas alcohólicas, la base gravable está representada por el número de litros que correspondan, tal como se establece en el artículo 26-B de la propia Ley.

➤ **La Tasa o Tarifa.**

Por último, la tasa o tarifa como elemento de las contribuciones está representada por el componente que al ser aplicado a la base gravable establecerá de manera objetiva la cuantía en numerario con la que se debe contribuir, determinándose de esta manera la cuantía de la obligación fiscal.

Como elemento de las contribuciones, la tasa o tarifa aplicable es un componente fijo; es decir, no podrá en manera alguna variar respecto de lo que haya sido determinado en la Ley, pues por disposición contenida en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, se aplicará siempre la vigente en el momento en que de conformidad con las disposiciones de Ley ocurra el hecho imponible.

4.2 DE LOS ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES QUE SON DETERMINADOS EN FORMA PRESUNTIVA POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.

Sólo el sujeto, el objeto y la base gravable, son elementos que se pueden establecer a base de presunciones.

La tasa o tarifa siempre será la prevista en Ley, sin que se pueda estimar presuntivamente.

Si como ya se dijo, determinación presuntiva en la materia fiscal es llegar al conocimiento de hechos desconocidos utilizando para ello hechos conocidos, corresponde ahora establecer cuáles son esos hechos desconocidos que pueden ser presumidos.

Por la mecánica misma de la presunción que es establecida en la ley, los elementos propios del supuesto que conforma la existencia de una obligación fiscal configurada por la contribución en sí misma, que podrán ser determinados de esta forma serán: el objeto o hecho imponible, el sujeto y la base gravable.

De esta forma, sólo la tasa o tarifa no es prevista en ley como un elemento que pueda ser estimado presuntivamente, pues es claro que no nace del hecho mismo de que en la realidad se dé el supuesto previsto en ley, sino que en todos los casos será la propia ley la que establezca la dimensión de la tasa o

tarifa que será aplicable, para señalar la cuantía de la contribución a cargo del particular, sin que exista ni la más remota posibilidad de que la autoridad pueda estimar presuntivamente este elemento de tributo. Es decir, no obstante que en la propia ley se establezcan tarifas que fluctúan entre una cantidad mínima y otra máxima, la autoridad deberá de tener los suficientes elementos que le permitan razonar la tarifa que aplica, sin que en ningún caso pueda aplicar una inferior a la mínima u otra superior a la máxima.

Por otra parte, de un acucioso análisis de las disposiciones legales que facultan la determinación presuntiva, podemos inferir que las autoridades administrativas en la materia fiscal sólo podrán determinar presuntivamente la base gravable, pues el objeto o el sujeto mismo, que como elementos propios conformarán la existencia de una obligación de contribuir, son determinados por la propia ley.

Para ilustrar lo señalado en el párrafo anterior, daremos algunos ejemplos: Así, tenemos que en el caso de las causales previstas en el Artículo 55 del CFF, sólo se faculta a la autoridad administrativa para determinar entre otras el valor de actos y actividades, mismos que sirven para establecer la base gravable cuando se trata del IVA. En estos casos, es la misma Ley la que presume que el particular, ante quien se están ejerciendo las facultades de comprobación, fue quien llevó a cabo los actos gravados, lo que conlleva por consiguiente la presunción de que sí se dio el hecho imponible. De esta manera, se están estableciendo en forma presuntiva, sujeto y objeto del impuesto, quedando sólo el monto de la base para ser determinado por la autoridad administrativa.

Por otra parte, lo establecido en la fracción I del Artículo 59 del CFF, lleva implícita la presunción de ley de que el particular visitado realizó los actos que correspondan a la documentación encontrada en su poder, estableciéndose así por determinación de ley, el sujeto obligado y en consecuencia la realización del hecho imponible por él mismo; en este caso, la autoridad sólo deberá comprobar la condición establecida por la ley para considerarlos como actos del particular ante quien se ejerce las facultades de comprobación y, en su caso, señalar cuál es

La autoridad fiscal sólo determina presuntivamente el monto de la base gravable.

la base gravable para establecer el monto de su obligación de contribuir.

4.3.- DE LAS CAUSALES PARA LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA.

Las causas para determinar presuntivamente, deben estar en la Ley.

Como ha quedado establecido, la determinación presuntiva o las presunciones en materia fiscal, son presunciones legales, es decir, la autoridad sólo podrá proceder a efectuar una determinación de esta naturaleza, cuando en la Ley exista la previsión correspondiente. Los motivos por los que podrá procederse en tal sentido, deben necesariamente estar previstos en la Ley, y sólo cuando el particular incurra en los supuestos correspondientes, se llevará a cabo su ejecución.

En este punto procederemos al análisis de las causales de referencia, pero antes de entrar en materia consideramos necesario presentar unas breves reflexiones sobre algunos aspectos de la mencionada determinación, que en nuestra particular apreciación tienen singular relevancia.

Es dentro de la parte oficiosa del procedimiento tributario, donde el legislador ha previsto la posibilidad de que la autoridad lleve a cabo la determinación presuntiva, por tanto, para el personal operativo que será el encargado de aplicar los procedimientos correspondientes, es necesario establecer con claridad cuáles son los motivos por los que podrán llevar a cabo este procedimiento.

El procedimiento para efectuar la presunción se origina de la causa misma.

Poder establecer un criterio de clasificación de la causa que origina que la autoridad esté facultada para realizar una determinación presuntiva, es en extremo importante, pues de la discriminación misma de la causa, parte el fundamento para establecer el procedimiento que debemos desarrollar para llevar a cabo dicha determinación; esto es, de la naturaleza misma de la causa se derivan los procedimientos que debe seguir la autoridad y, en consecuencia, la solidez de los resultados que se obtengan.

Atendiendo a la importancia de los hechos que le confieren diferente naturaleza a cada una de las causas, haremos clasi-

ficaciones convencionales, mismas que se derivan desde diversos puntos de vista, y que son las siguientes:

4.3.1. Clasificación según la actitud que debe asumir la Autoridad.

Del análisis del contenido de las disposiciones que regulan las causas de determinación presuntiva, vamos a encontrar que en algunos casos, la autoridad de manera imperativa deberá hacer la determinación de la base gravable, pues por ley se presume realizado el objeto de la contribución y el sujeto, y en otros, será la autoridad quien decida si se hace la determinación presuntiva y en consecuencia establezca la realización del hecho imponible.

Bajo este criterio, debemos señalar que existen en ley causas que representan para la autoridad administrativa la obligación de proceder a realizar la determinación presuntiva; esto es, dado en la realidad el supuesto previsto en la norma, la autoridad debe necesariamente hacer la determinación presuntiva, sin que exista la posibilidad de que potestativamente pueda decidir si lo hace o no. A estas causales las denominaremos como "obligatorias".

Por otro lado, la ley prevé ciertas situaciones en las que aun conformado en la realidad el supuesto previsto en la norma como causal de determinación presuntiva, se otorga a la autoridad la facultad de resolver potestativamente si aplica o no el

Algunas presunciones son obligatorias para la autoridad que realiza la revisión.

procedimiento que corresponda. A estas causales las denominaremos "potestativas".

4.3.1.1. Presunciones Obligatorias.

Como anteriormente señalamos, establecer cuáles son las presunciones de Ley que se consideran como obligatorias para la autoridad, se derivará del texto mismo de la norma que las establece, de tal forma que habiendo constatado que el particular sujeto a revisión se ubica dentro de la causal de presunción, la autoridad revisora deberá proceder a efectuar la determinación presunta de la base gravable y a exigir el pago de las contribuciones que de ello derivan.

Las causales de presunción se encuentran tanto en C.F.F. como en las leyes respectivas.

Para efectos de analizar las presunciones legales que hemos considerado como obligatorias, valga señalar que existen algunas de esta naturaleza en el Código Fiscal de la Federación, mismas que en su caso y de acuerdo con las previsiones propias de la disposición que las establece, serán aplicables para diversas contribuciones. Así mismo, cada una de las leyes sustantivas de las diferentes contribuciones, prevén en su caso, presunciones aplicables exclusivamente para los efectos de la Ley impositiva correspondiente.

Para efectos del análisis de las presunciones obligatorias, lo haremos partiendo de las contenidas en Código Fiscal de la Federación, para posteriormente revisar las que correspondan a las leyes sustantivas, haciendo hincapié en ambas referencias a la ley del impuesto sobre la renta se realizaran con base a la que estuvo vigente hasta diciembre de 2001, pues las revisiones correspondientes serán precisamente para ejercicios anteriores a 2002.

➤ **En Código Fiscal de la Federación.**

- **En Ley del Impuesto sobre la Renta.**

➤ **En Ley del Impuesto al Valor Agregado.**

IRREGULARIDAD	CONSECUENCIA	FUNDAMENTO	PROCEDIMIENTO	FUNDAMENTO
Faltante de bienes en inventario.	Se considera enajenación.	Art. 8 LIVA	Elevar a ventas.	Art. 60 C.F.F.

➤ **En Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.**

4.3.1.1.1.- Análisis de Causales Obligatorias para la Autoridad.

Del análisis de las causales enlistadas anteriormente, y que como se manifestó, las consideramos como obligatorias para que la autoridad lleve a cabo la determinación presuntiva, debe comentarse que tal categoría o clasificación se infiere del texto mismo de la disposición legal que la establece, pues de su redacción se desprende el hecho cierto de que dado en la realidad el supuesto, el hecho imponible se considera realizado y que por consecuencia la autoridad administrativa debe proceder a realizar el cobro de las contribuciones que en su caso fueron omitidas por el particular.

A continuación haremos un breve estudio de cada una de ellas.

➤ De las contenidas en Código Fiscal de la Federación.

1.- Omisión en la retención de contribuciones o en el entero de las retenidas (Art. 57 C.F.F.)

En las retenciones la infracción puede consistir en que éstas no se realicen, o que habiéndolo hecho, no se enteren a la autoridad.

Respecto de este supuesto, tal vez sea necesario establecer de entrada el concepto por el cual se considera que existe causa para efectuar la determinación presuntiva. En efecto, de la redacción del 1er. párrafo del Art. 57 C.F.F., se infiere que la causa para ello sólo existe cuando la omisión consiste en no retener y enterar, siendo que podría estimarse que son dos obligaciones diferentes, pues puede ser que sí se haga la retención y no se haga el entero o entrega a la autoridad correspondiente; o bien, que no se haga la retención pero sí se efectúe el pago a la autoridad. No obstante, de acuerdo con la actual redacción, la causa sólo actualiza cuando se dan ambas conductas: no retener y no enterar o pagar al estado. Al respecto, en el 1er. párrafo del Art. 57 del C.F.F. se establece:

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

...

Ahora bien, si se analiza la redacción del 3er. párrafo del mismo art. 57 C.F.F., pareciera inferirse que la causa de determinación presuntiva se actualiza sólo con el hecho de no efectuar el entero correspondiente, pues en él se establece:

"Art. 57.- ...

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

De esta manera, y en el entendido de que existen otro tipo de contribuciones diferentes a las referidas en el párrafo anteriormente transcrito, que también son objeto de retenciones, como lo es el Impuesto al Valor Agregado cuando se está en los supuestos del Art. 1º.-A de la Ley de la Materia, para efectos de proceder a realizar una determinación presuntiva respecto de retenciones, será necesario discriminar si se trata de las que corresponden a las establecidas en el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuyo caso bastará con el incumplimiento de pago o entero correspondiente para proceder a llevar a cabo tales presunciones.

Ahora bien, para la total actualización de los supuestos o motivos de determinación presuntiva, bastará con el hecho de que las retenciones no efectuadas o enteradas sean superiores al 3% de las retenciones que sí fueron enteradas o pagadas al Estado. Esto es, en caso de que dichas omisiones no sean superiores a tal porcentaje, la determinación correspondiente se realizará sobre base cierta, y si es mayor a ello, se efectuará de manera presunta. P. Ej.

Un contribuyente del IVA, debió efectuar retenciones sobre un monto total de \$1,000.00 (Un Mil Pesos).

En el caso anterior, la retención presuntiva sería procedente por actualizarse el supuesto establecido en el Art. 57 1er. párrafo del C.F.F.; pero si el impuesto que se establece hubiese enterado hubiere sido de \$97.00, no sería mayor al 3% que es el parámetro establecido en el párrafo y artículo antes citado.

Los procedimientos del Art. 57 C.F.F., solo aplican en retenciones por salarios.

Por último, es conveniente comentar que el procedimiento de determinación presuntiva que debe aplicarse, será diferente si se trata de pagos establecidos en el Capítulo I, Título IV de la anterior Ley del ISR y otros impuestos retenidos, pues en el 1er. caso se aplica lo dispuesto en las fraccs. I y II del artículo 57 del Código Fiscal de la Federación; y en casos diferentes conforme a lo dispuesto por el segundo párrafo del propio artículo 57 del Código Fiscal de la Federación, se aplicarían los procedimientos previstos en las fraccs. I al V del art. 56 del mismo ordenamiento anterior.

- 2).- Tener registros contables o documentación comprobatoria o correspondencia sin nombre o a nombre de terceros. (Art. 59 Fracc. I C.F.F.)

Cuando en la práctica de una revisión se encuentren en poder del contribuyente visitado registros contables sin nombre o a nombre de terceros o bien documentación comprobatoria, y pueda comprobarse que al menos una de esas operaciones fue realizada por él, se presume por la ley que todas aquéllas otras operaciones que estén en estas circunstancias fueron realizadas por él mismo.

En este punto, es conveniente establecer que los registros contables a que se refiere la Ley, son todos aquéllos que de conformidad con el penúltimo párrafo del Art. 28 del CFF se consideran parte de la contabilidad del contribuyente; esto es, se va a estimar que todos los registros en poder del particular revisado, sean o no de los obligatorios, son de operaciones por él realizadas no obstante que no tengan su nombre o aparezcan a nombre de terceros.

- 3).- Información contenida en sistemas de contabilidad, que aparezca a nombre del contribuyente y que se encuentre en poder de terceras personas que estén a su servicio; o bien, en poder de accionistas o propietarios de la empresa revisada. (Art. 59 Fracc. II C.F.F.)

En estas situaciones, en las que debe hacerse hincapié en el hecho de que las personas en cuyo poder se encuentren los sistemas de contabilidad, deben tener para con el visitado los vínculos exigidos por la ley, que son el hecho de que sean accionistas o propietarios de la empresa o bien que le presten sus servicios, debe considerarse que toda la información contenida en los registros localizados, corresponde a operaciones de la empresa visitada, y en consecuencia, de las que se deriva la obligación de contribuir.

- 4).- Efectuar depósitos bancarios en cuenta del contribuyente, sin hacer los registros en la contabilidad obligatoria. (Art. 59 Fracc. III C.F.F.)

En el supuesto de la Fracc. I del Art. 59 C.F.F., deberá comprobarse que una de las operaciones que corresponden a registros irregulares, la realizó el revisado.

Para que apliquen el supuesto de la Fracc. II del Art. 59 C.F.F., deberá comprobarse el vínculo existente entre el revisado y la persona en poder de quien se encontró la documentación.

Para el supuesto de la Fracc. III Art. 59 C.F.F., debe probarse que el depósito no fue registrado.

En cuanto a esta causa, valga señalar que es aplicable cuando los depósitos sean en cuenta bancaria del contribuyente y que no correspondan a los datos de su contabilidad obligatoria; esto es, cualquier depósito en cuenta bancaria del contribuyente que no esté registrado, debe considerarse un ingreso por valor de actos o actividades no declarado y, por tanto, debe estimarse presuntivamente como parte de la base gravable, e ingresos acumulables para ISR.

- 5).- Depósitos bancarios en cuenta de cheques personal de gerentes, administradores o terceros. (Art. 59 Fracc. IV C.F.F.).

En el supuesto de la Fracc. IV Art. 59 C.F.F., deberá comprobarse que cuando menos una de las operaciones corresponde al revisado, y que además no se hizo el registro contable correspondiente

Cuando pueda comprobarse que existen operaciones a cargo de la empresa, tales como depósitos o pagos efectuados a través de cuentas de cheques personales de los gerentes o administradores de la empresa sujeta a revisión, por los cuales no se hayan realizado los registros contables obligatorios, la totalidad de los depósitos de dichas cuentas se van a presumir como ingresos del contribuyente revisado.

Para proceder a hacer esta presunción, será necesario que primeramente se compruebe que alguna de las operaciones mencionadas (pagos o depósitos) corresponden a la empresa visitada, y que además no se haya hecho el registro contable obligatorio, pues de haberse realizado este registro, no será procedente la presunción prevista en la ley.

- 6).- Diferencias entre activos registrados en contabilidad y existencias reales (Art. 59 Fracc. V C.F.F.)

Conforme lo dispuesto en la Fracc. V Art. 59 C.F.F., la presunción será aplicable al ejercicio anterior a aquél en que ocurrió la irregularidad.

Cuando existan diferencias entre los activos registrados en contabilidad y la existencia real, se presume que tales diferencias corresponden a ingresos obtenidos durante el último ejercicio, por los que debieron pagarse contribuciones.

En esta causal, tal vez sólo sea conveniente señalar que deberá tenerse en cuenta que se refiere a activos que no forman parte del objeto de la empresa en cuanto a su producción o comercialización, pues de tratarse de éstos, deberán considerarse como faltantes de inventario. Además, se deberá verificar que por las enajenaciones realizadas de sus activos, se constituyan en objeto y sujeto del IVA.

- 7).- Pagos no registrados a proveedores o prestadores de servicios, con cargo a la cuenta de cheques del contribuyente. (Art. 59 Fracc. VI C.F.F.)

Cuando existan pagos con cargo a la cuenta de cheques del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios del mismo, que no hayan sido registrados debidamente, se presume que son por mercancías adquiridas o servicios por los cuales se obtuvieron ingresos.

En materia del impuesto al valor agregado, esta fracción deberá aplicarse conjuntamente con lo dispuesto en el Art. 60 del propio Código Fiscal de la Federación cuando se trate de pagos a proveedores, pues estaremos en el supuesto de adquisición de mercancías no registradas. En cuanto a lo que se refiere a los pagos a prestadores de servicios, es de considerarse que no aplica para este impuesto, pues en todo caso no deja de ser un gasto que no es en mercancía que pueda ser enajenada posteriormente por el contribuyente visitado.

- 8).- Tener salidas superiores a los ingresos (Art. 59 Fracc. VII C.F.F.)

Cuando un contribuyente tiene salidas superiores a los ingresos, se presume que la diferencia resultante entre ambos conceptos es resultado fiscal.

En este punto es conveniente establecer, que para hacer una presunción de que el ingreso de referencia proviene de la realización de actos o actividades gravados por IVA,

En el supuesto de la Fracc. VI del Art. 59 C.F.F., deberá quedar debidamente comprobado que el beneficiario del cheque es proveedor o prestador de servicios del revisado.

será necesario documentar tal circunstancia, pues de otra manera no será aplicable para este impuesto.

- 9).- Los inventarios, materias primas, productos semiterminados o terminados, y los activos fijos, gastos y cargos diferidos, así como los terrenos donde se desarrolle la actividad del contribuyente, se consideran de su propiedad. (Art. 59 Fracc. VIII C.F.F.).

Conforme a esta situación, los elementos mencionados, cuando se encuentren en poder del contribuyente o se refieran a sus operaciones, debe considerarse que son de su propiedad, para los efectos que correspondan en materia de IMPAC.

- 10).- No registrar la adquisición de mercancías (Art. 60 CFF)

Cuando el contribuyente sujeto a revisión haya omitido hacer los registros obligatorios de la adquisición de mercancía, se presume que tales mercancías fueron enajenadas y que por consiguiente son valor de actos o actividades que pueden estar sujetos al pago del IVA; y corresponder a ingresos acumulables para efectos de ISR, si es éste el caso, en el mismo artículo se establece un procedimiento que nos llevará a determinar presuntivamente el valor de los actos y actividades, lo que nos servirá de base para el cobro del IVA, en su caso, para establecer los ingresos que se acumularán en ISR.

- 11).- Los documentos en poder de terceros que tengan relación con los contribuyentes, se considera que corresponden a operaciones realizadas por éstos, y por tanto serán base para determinar ingresos, entradas o valor de actos y actividades cuando: (Art. 62 C.F.F.).

a.- Estén a nombre del contribuyente u ostente su razón social;

b.- Señalen como lugar de entrega o recibo, el domicilio del contribuyente;

- c.- Se entreguen o reciban en el lugar donde el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios; o
- d.- Se trate de cobros o pagos efectuados por el contribuyente.

➤ **De las contenidas en la Ley del ISR.**

- 1.- Adquirir bienes o enajenar bienes a precio menor del de mercado. (Art. 64 Fracc. I ISR.).

Cuando el contribuyente realice operaciones en las que adquiera o enajene bienes a precio menor que el de mercado o mayor a éste, se podrá modificar la utilidad o la pérdida fiscal, según corresponda, haciendo una determinación presunta del precio en que se enajenaron dichos bienes. De esta manera, según el caso, (adquisición a precios menor o mayor) se procederá a incrementar utilidad o disminuir pérdida, igual en caso de enajenación.

Los procedimientos aplicables están previstos en el propio Art. 64 LISR, mismos que serán también aplicables para modificar utilidad o pérdida fiscal, cuando se trate de gastos o prestaciones recibidas que se consideren también a precio menor o mayor que el que corresponda al de mercado.

- 2.- No determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas considerando los precios y montos de las contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Partiendo de la obligación establecida en el primer párrafo del artículo 64-A de la Ley del ISR, en la que se establece para quienes realicen operaciones con partes relacionadas, la determinación de sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, tomando como referencia no los precios y montos con que realizaron dichas operaciones, sino los que correspondan a las operaciones efectuadas con partes independientes en operaciones comparables, la autoridad en caso de que el contribuyente no lo hubiese hecho así, deberá determinar dichas obligaciones (ingresos acumulables y deducciones

Para efectos de la Fracc. I Art. 64 LISR, deberá quedar constancia del valor que el auditor estableció como de mercado, y los procedimientos seguidos para ello.

autorizadas) utilizando para ello los métodos establecidos en el artículo 65 de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, modificando de esta manera el resultado fiscal.

- 3.- Considerar como dividendos los pagos de intereses (Art. 66 LISR).

En el caso de lo establecido en el artículo 66 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se trata de una presunción que establece la Ley, la cual obliga a que el contribuyente al realizar sus registros contables por las operaciones correspondientes, les dé el tratamiento de dividendos a los intereses que se pagan, de tal suerte que en omisión del obligado principal (el contribuyente) la autoridad, si al efectuar la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales se percata de que no se cumplió con lo dispuesto en la norma, deberá proceder a realizarlo de dicha manera, siendo entonces, que podrá considerarse como una determinación presunta, pues en tal caso será indispensable que la autoridad pruebe que se dio en la realidad cualquiera de los supuestos previstos en las fracciones I a V del referido artículo 66 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- 4) Tener una persona física, erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año (Art. 75 LISR).

A las personas físicas con erogaciones superiores a los ingresos declarados, debe darse la oportunidad de comprobar el origen de tales ingresos.

Tratándose del ingreso de las personas físicas, en el Art. 75 LISR, se prevé que en el caso que cualquier persona se realicen erogaciones superiores a los ingresos declarados, la discrepancia entre el monto de ambos conceptos, se debe considerar como uno de los ingresos previstos en el Capítulo X del Título IV de la propia Ley del ISR.

En estos casos, previa la comprobación fehaciente por parte de la autoridad de los supuestos que conforman la presunción de Ley, deberá ésta de proceder a cumplir con el procedimiento que en el propio artículo 75 se establece, para luego de concluido éste, si no se desvirtúa la presunción, proceder a emitir la resolución en que se determine el crédito fiscal a cargo del particular.

9) Art. 120 de la Ley del ISR

Por tratarse de un aspecto que al estar vinculado con la comprobación de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, es de aplicación con base a las leyes vigentes a los años en que se dieron los supuestos previstos en la norma, en este punto específicamente, nos referiremos a los supuestos que pudieron originarse hasta antes de la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir.

La referencia anterior, la hacemos puesto que en la Ley del ISR vigente, no se contemplan los supuestos que en la Ley anterior se preveían en el art. 10-A, referentes a la forma de cálculo del Impuesto sobre las presunciones del artículo 120 de la misma Ley, por lo que actualmente, resultaría imposible determinar dichas presunciones con base a la ley vigente.

Para analizar los supuestos contenidos en el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que en su caso se convierten en causal de determinación presuntiva por parte de la autoridad, es necesario realizar las siguientes precisiones:

- a.- Conforme al Art. 120 del Capítulo VII, aun cuando se ubica dentro del Título IV ambos de la Ley del ISR, se refiere a los ingresos por dividendos y las ganancias distribuidas por personas morales;
- b.- No obstante que conforme al último párrafo del artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Ingreso se considera recibido por el propietario del Título Valor o el Titular de la parte social correspondiente (persona física o moral), el cumplimiento de la obligación de pago se realizará en los términos de la disposición que corresponda de acuerdo a la persona que se ubique en el supuesto, es decir, la persona moral que distribuya dividendos o ganancia.
- c.- Dentro de los supuestos previstos en las diferentes fracciones que contiene el artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentran algunos que se refieren a la forma de determinar la base gravable y no a presun-

ciones propiamente dichas, de tal forma, que en este punto sólo nos referiremos a aquellos casos en que sí existirá la presunción por parte de la autoridad.

- d.- La previsión de Ley está dirigida a considerar ciertos actos del contribuyente como "distribución de utilidades o ganancias", aun cuando dentro de sus registros contables se pretenda darles una naturaleza diferente, siendo entonces que constatado por la autoridad el supuesto previsto en la norma, el tratamiento fiscal de tales actos quedará sujeto a las disposiciones aplicables al concepto de distribución de dividendos o utilidades previsto en el artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los supuestos que en nuestra opinión se constituyen como una presunción para la cual está facultada la autoridad son los siguientes:

➤ **Préstamos a socios o accionistas.**

Los préstamos a socios o accionistas serán utilidades distribuidas si no reúnen cualquiera de los requisitos de Ley.

Los préstamos a socios o accionistas que realice la persona moral, serán considerados como distribución de dividendos o utilidades, cuando no reúnan los siguientes requisitos:

Como puede observarse, las condiciones para que un préstamo a socios o accionistas no se considere distribución de utilidades o ganancia, son fatales, es decir, inexcusables. Pero es de destacarse aún más, la contenida en el inciso d) de la Fracc. IV del artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues de ella se desprende que con el incumplimiento de sólo una de las anteriores, ya se estará en el supuesto que se presume; de tal manera que si la autoridad constata tal incumplimiento, debe considerar configurada la presunción y por tanto, aplicar la disposición establecida en el artículo 10-A de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

➤ **Erogaciones no deducibles que benefician a socios o accionistas de personas morales.**

El concepto de erogaciones no deducibles y las implicaciones de ello, llegan a confundirse de tal forma que se piensa o se cree, que por el solo hecho de no ser deducibles, el contribuyente las puede realizar en cualquier momento sin que ello represente una implicación fiscal; es decir, se cree que para efectos fiscales a la Ley no debe interesarle el destino de tal erogación, pues finalmente no se van a deducir, y por tanto no debiera de actualizarse un efecto fiscal; no es así, empero.

Es incuestionable por supuesto el hecho de que el resultado fiscal previsto por la Ley Fiscal y el denominado resultado contable o ganancia contable, son elementos que denotan la fuente o hecho imponible para efectos del ISR, aun cuando durante la operación normal del contribuyente, para establecer la base gravable se considera el resultado fiscal como punto de partida para determinar la utilidad fiscal gravable.

No obstante lo anterior y para el caso que nos ocupa, un contribuyente pudiera realizar erogaciones no deducibles que beneficien directamente a los socios o accionistas, de tal magnitud, que lleven a la empresa al grado de no poder hacer frente de manera normal a sus obligaciones vencidas, es decir, llevarlo a la quiebra.

Si el caso es el supuesto referido en el párrafo anterior, ¿Qué sucedería con los créditos fiscales que se generaron al realizar

Incluso cuando no se haga la deducción de una erogación, pueden surtir efectos fiscales en la determinación de la base gravable.

el hecho imponible?, es decir, las erogaciones no deducibles realizadas con las características antes descritas se efectúan con ingresos normales de la empresa, los cuales al ser obtenidos son materia del hecho imponible, y si se desvirtúa su naturaleza (o se pretende desvirtuarla) de crédito fiscal por actos del contribuyente, no podrá considerarse que el derecho a su cobro por parte de la autoridad fiscal, ya no existe. Esto es, aun cuando pudiese existir la declaración de quiebra o concurso del contribuyente, la autoridad debe conservar su derecho al cobro de créditos fiscales, y no sólo eso, sino que el beneficiarse directamente el socio o accionista, existe ya el mismo beneficio que se origina al distribuir utilidades.

Para efectos de lo anterior y para evitar la simulación de actos del contribuyente, pues es claro que realizar erogaciones no deducibles se trata de actos o gastos no indispensables para los fines de la empresa, la presunción de utilidades o dividendos distribuidos es de manera clara y concreta, un acto de naturaleza estrictamente de legitimación jurídica, pues realizado el hecho imponible, el particular debe contribuir a los gastos públicos, en la forma y tiempo previstos por la Ley.

➤ **Omisiones de Ingresos.**

De conformidad con la fracción VI del artículo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las omisiones de ingresos deben considerarse también como utilidades distribuidas. Al respecto, la disposición citada establece:

Artículo 120.- Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes:

..."

No todas las omisiones de ingresos se consideran utilidades distribuidas.

De acuerdo con lo establecido en el párrafo antes transcrito, en el caso de que en la realidad se materialicen los supuestos previstos, las cantidades determinadas según cada una de tales hipótesis, deben considerarse como utilidades que ya fueron distribuidas por la persona moral que los obtuvo, y en consecuencia, debe efectuar el pago del Impuesto sobre la Renta, en los términos del artículo 11 de la Ley de la materia.

Es en el contexto de la presunción anterior, que las autoridades fiscales al constatar que una persona moral se colocó en el supuesto normativo, deberán efectuar el cobro de las contribuciones que en su caso resulten omitidas por no haber efectuado el pago.

Ahora bien, en la fracción VI del artículo que se analiza, se prevé a la letra:

Artículo 120.- Se consideran ingresos por utilidades distribuidas, los siguientes:

....

VI. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.

VII a XI"

De acuerdo a esta disposición, y para establecer la presunción, debemos discernir cuándo un ingreso (de la persona moral) se considera omitido y por consiguiente debe presumirse como una utilidad ya distribuida, pues no escapa al entendimiento que las omisiones de ingresos serán en todos los casos, de los que habiendo sido obtenidos por la persona moral, no fueron declarados a la autoridad, cuando debieron serlo por ser ingresos acumulables, lo que nos llevaría a concluir que por la simple omisión en declarar los ingresos, éstos ya se considerarán como utilidades distribuidas, lo cual no es así, empero.

En efecto, la mecánica misma de la determinación de la base gravable en Impuesto sobre la Renta, nos conduce a considerar como elemento intrínseco del Impuesto correspondiente, no todos los ingresos del contribuyente, sino sólo a los ingresos que en la propia ley han sido considerados como "acumulables"; es decir, si no todos los ingresos se consideran para establecer la base gravable, entonces, no todas las omisiones de ingresos se considerarán como utilidades distribuidas, por tanto: sólo la omisión de ingresos considerados como acumulables, producirá la presunción de utilidades distribuidas.

La causal de ingreso omitido conlleva la presunción de que dicho ingreso ya no forma parte de las posesiones de la empresa.

Pero sólo constatar que los ingresos no declarados u omitidos eran acumulables, no es suficiente tampoco para que opere la presunción, pues ésta (la presunción) conlleva en sí misma otra presunción, consistente esta última en el hecho de que ese ingreso ya no está en poder de la empresa, que ya salió de su patrimonio, pues es una utilidad que ya se distribuyó; por lo que, este supuesto deberá también ser elemento integrante de las consideraciones de la autoridad para establecer la procedencia de la presunción.

Ahora bien, este último supuesto cómo podrá ser constatado por la autoridad; en nuestra opinión, sólo se podrá constatar si el ingreso obtenido, nunca formó parte de los registros contables obligatorios que debe llevar para efectos fiscales el contribuyente correspondiente en el ejercicio fiscal en que se obtuvo.

Por lo anterior, debemos concluir que las omisiones de ingresos a que se refiere la fracción VI del artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son aquéllas que se integran por ingresos que siendo acumulables, no fueron declarados por la empresa, y que además no están registrados en los libros y registros a que obligan las disposiciones fiscales.

➤ **Actuación de la autoridad para probar la existencia de la omisión de ingresos.**

La autoridad deberá comprobar que los ingresos no forman parte de los registros contables.

Basados en los supuestos que conforman la presunción, el primer paso que la autoridad debe seguir para establecerla, será probar que en la realidad, el contribuyente sujeto al ejercicio de facultades de comprobación, omitió declarar a la propia autoridad ingresos que sí fueron obtenidos durante el período sujeto a revisión, y que éstos (los ingresos), no forman parte de la contabilidad del contribuyente revisado, pues éstos son los supuestos que en su caso revisten de plena validez la presunción correspondiente.

De esta manera, quienes estén llevando a cabo la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente revisado, deberán documentar mediante el levantamiento de las actas que correspondan, la existencia del ingreso acumulable obtenido y que no fue declarado, pues por ser éste

un hecho positivo que la autoridad imputa al particular, será dicha autoridad quien debe aportar las pruebas correspondientes. Por otra parte, por lo que se refiere a la omisión de dicho ingreso en la contabilidad del contribuyente, bastará con que la autoridad revise dentro de los períodos en que debió efectuarse el registro de tal ingreso, para constatar que no existe, y como consecuencia proceder a establecer la presunción de utilidades distribuidas.

Dejar plenamente probados los dos extremos anteriores durante el procedimiento de revisión, se hace necesario para establecer la validez de la presunción, pues si uno u otro no se materializan en la realidad, la presunción no será efectiva y por consecuencia no se podrá efectuar el cobro de contribuciones omitidas. Pongamos un ejemplo.

El contribuyente "El Perro Feliz, S.A." que se dedica a la venta de alimentos balanceados, realiza una venta de \$ 1'000,000.00 (un millón de pesos, 00/100, M.N.), a la empresa "Astrocan, S.A.", que se dedica al entrenamiento canino. De esta venta, no obstante haber expedido la factura correspondiente, la empresa enajenante al obtener el pago, omite registrar dicho ingreso y por consiguiente no lo acumula para el pago del ISR y no paga el impuesto correspondiente.

Al realizar la revisión al contribuyente anterior, la autoridad a través de compulsas al cliente, conoce de la operación realizada, y pretende entonces considerar dicha omisión como utilidades distribuidas en los términos del artículo 120 fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para lo cual debe realizar las siguientes actividades:

En la correcta realización del procedimiento y de su adecuada circunstanciación en actas o en oficio de observaciones (en revisión de gabinete), se soporta la validez legal de la presunción, de tal forma que si todo fue adecuadamente realizado, quien omitió declarar los ingresos, deberá efectuar el pago de las contribuciones por ISR, considerando que la cantidad omitida de ingresos, fue una cantidad de utilidad que ya fue distribuida.

➤ **Forma de liquidar las contribuciones adeudadas.**

Para efectos de pago del Impuesto sobre la Renta respecto de los ingresos omitidos por el contribuyente persona moral, puesto que son considerados como utilidades distribuidas, deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 10-A de la propia ley de la materia, para establecer la base gravable, pues ésta se obtendrá del resultado de aplicar el factor de 1.5385 a la cantidad que se hubiese determinado como ingreso omitido, de tal forma que no sólo la cantidad determinada como ingreso omitido será la que deba tomarse en cuenta para el pago del impuesto, sino que en su caso, ésta se verá incrementada con la cantidad que resulta al aplicar el factor anteriormente mencionado.

En el caso supuesto que anteriormente mencionamos, el resultado sería:

Ingreso omitido	\$ 1'000,000.00 x
Multiplicado por el factor	1.5385
Base gravable	\$ 1'538,500.00

A la base gravable obtenida conforme el procedimiento anterior, se le aplica la tasa que establece el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues en el párrafo cuarto de dicho artículo se establece que:

Artículo 10.- ...

...

Párrafo cuarto.- Los ingresos a que se refieren las fracciones VI, VII y VIII del artículo 120, pagarán el impuesto aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo de este artículo..."

Conforme lo anterior, el impuesto a pagar en nuestro ejemplo será:

Base gravable	\$ 1'538,500.00 x
Por tasa del impuesto	35%
Impuesto a pagar	

Del resultado obtenido conforme el procedimiento anterior, pudieran quedar algunas interrogantes respecto a su manejo conforme una visión integral de la ley del ISR, como serían los siguientes:

- ¿Conforme a la Ley, quién se considerará que percibe el ingreso?
- De acuerdo a la respuesta anterior, ¿Quién debe pagar el impuesto, sobre qué base y a qué tasa?
- La persona física que presuntivamente recibe la utilidad, ¿lo acumulará para efectos de su pago de ISR?
- ¿Deberá pagarse siempre conforme al artículo 10 de la LISR?

➤ **¿Quién percibe el ingreso?**

El manejo sui generis que en la Ley del Impuesto sobre la Renta establece para el caso de pago de impuestos por personas morales, en el que se considera también a la persona física que finalmente percibirá la utilidad o soportará la pérdida habida en la negociación, debe llevarnos a reflexionar respecto del hecho cierto que en el supuesto que hemos venido comentando, las utilidades distribuidas, por supuesto que al salir de la esfera de la persona moral, deben considerarse en poder de quienes deben o debieran percibir dicha utilidad; es decir, en poder de los socios o accionistas de la persona moral a quien se ha hecho la determinación presuntiva. Al respecto, en el último párrafo del artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece:

Conforme a las disposiciones aplicables, se considera que serán los socios o accionistas quienes perciben el ingreso.

Artículo 120.- Se consideran ingresos por utilidades distribuidas ...

....

Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y en el caso de partes sociales la persona que aparezca como titular de las mismas."

De esta manera, es por disposición de la propia ley que se ha previsto que al no existir en poder de la persona moral los ingresos obtenidos y omitidos en su declaración ante el fisco, los mismos han pasado a la esfera de acción de quienes en su caso son jurídicamente los beneficiarios de las utilidades correspondientes.

➤ **Obligado al pago del impuesto.**

Si de acuerdo a lo establecido en el punto anterior, el ingreso es percibido por el titular o propietario de título valor o de partes sociales, el pago debiera realizarse por quien en su caso percibió el ingreso, pero no es así.

La empresa evasora será la responsable del pago del ISR.

En efecto, si la presunción que se establece en el artículo 120 fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prevé que la omisión sea realizada por la persona moral, luego entonces, la responsabilidad correspondiente no podrá ser imputada a un tercero, puesto que éste (el tercero) no será jurídicamente responsable de actos que no realizó; en consecuencia, el pago de los impuestos omitidos corresponderá a la persona moral que realizó los actos ilícitos (ilegales), al ocultar en su declaración ante la autoridad, la percepción de los ingresos por los que en su caso debieron pagarse las contribuciones correspondientes, puesto que además, no podría individualizarse a la persona física que supuestamente percibió el ingreso, y en consecuencia no podrá tampoco, efectuarse el cobro del impuesto causado.

La base gravable en la presunción por omisión de ingresos, debe ser tabulado con el factor que la Ley establece.

En este orden de ideas, el pago del ISR omitido lo efectuará la persona moral que omitió la declaración del ingreso; no obstante, el pago se realizará en los términos del artículo 10-A de la Ley de la materia, a efecto de que la base sea modificada al aplicar el factor de 1.5385 que establece dicho numeral, pues

si se consideran utilidades distribuidas, también lo serán las utilidades presuntas previstas en el artículo 120 del mismo ordenamiento. Al efecto, a la letra se establece:

*Artículo 10-A.- "Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley, al resultado de multiplicar dichos dividendos o utilidades por el factor de 1.5385. **También se considerarán dividendos o utilidades distribuidos los ingresos que señala el artículo 120 de esta Ley.** No se pagará el impuesto establecido en este artículo por los conceptos señalados en las fracciones V, VI, VII y VIII del mencionado artículo 120, cuando por los mismos ya se hubiere pagado el impuesto conforme al primer párrafo del artículo 10 de esta Ley."*

Establecida la forma en que se determina la base, la tasa aplicable será la prevista en el artículo 10 de la Ley del ISR, tal como se prevé en el numeral antes transcrito y en el párrafo cuarto del propio artículo 10 citado, en el que a la letra se señala:

Artículo 10.- "Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 35%.

...

Párrafo Cuarto.- Los ingresos a que se refieren las fracciones VI, VII y VIII del artículo 120, pagarán el impuesto aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo de este artículo. Este impuesto tendrá el carácter de definitivo."

....

De esta manera, los pagos que realiza la persona moral infractora por concepto de la presunción de utilidades distribuidas, se consideran como pagos definitivos y quedarán al margen de cualquiera otra posibilidad de tenerse en consideración para efectuar otro tipo de cálculos en la determinación de la

El pago de ISR en la presunción, se considera como definitivo.

<p>Si la omisión del registro de ingresos fue declarada, la presunción no es aplicable.</p>	<p>utilidad o pérdida fiscal de la empresa para ese o posteriores ejercicios.</p> <p>Otra consideración más de singular relevancia en la determinación presunta de utilidades distribuidas, está conformada por lo dispuesto en la última parte del 1er. párrafo del artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se señala que <i>"No se pagara el impuesto establecido en este artículo por los conceptos señalados en las fracciones V, VI, VII y VIII del mencionado artículo 120, cuando por los mismos ya se hubiere pagado el impuesto conforme al primer párrafo del artículo 10 de esta Ley."</i></p> <p>El señalamiento anterior en el que se libera de pago por la distribución presunta de utilidades, tiene su razón de ser cuando en el caso que nos ocupa (omisiones de ingresos), el contribuyente ya efectuó el pago, entonces no existirá la susodicha omisión; es decir, para haber efectuado el pago en los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debió haberse declarado el ingreso y por consecuencia, no hubo omisión.</p>
<p>Los terceros a quienes presuntamente se hizo la distribución de utilidades, no adquieren ningún derecho.</p>	<p>Por otra parte, es de destacar que no obstante considerarse como utilidades distribuidas y por consiguiente percibidas por una tercera persona, ésta, no tendrá ni derecho ni obligación alguna que se generen del acto en que se hace la presunción y el pago de la contribución correspondiente.</p> <p>En efecto, de la naturaleza del pago establecido en el artículo 10-A, se generan ciertos derechos para la persona que percibe el ingreso por utilidades distribuidas, siendo el más importante de ellos, lo establecido en el artículo 122, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues en este último artículo se concede a quien percibió el ingreso por utilidades distribuidas, que acredite contra el Impuesto sobre la Renta por él causado, el impuesto que la persona moral hubiere pagado al hacer la distribución de las utilidades.</p>
<p>Al no haberse efectuado la persona moral el pago por la distribución de</p>	<p>Esta prerrogativa por supuesto, se genera por el hecho de que la previsión de pago por utilidades establecidas en el artículo 10-A, es una obligación que se suma a la obligación general de</p>

pago del ISR por las personas morales, es decir, la persona moral paga dos veces el referido ISR, una por cuenta propia y la otra por cuenta de la persona que percibe la distribución de utilidades, por lo que en este último caso, dicha persona lo acreditará cuando realice el pago propio y en su caso, obtendrá la devolución del segundo pago, pues no podrá pagarse dos veces un mismo impuesto. Esta situación es clara cuando se analiza el penúltimo párrafo del artículo 10-A, en el que a la letra se prevé:

Artículo 10-A "...

Este impuesto se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10, ..."

La evaluación anterior es importante cuando al analizar el derecho al acreditamiento establecido en el artículo 122 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que en el caso de la presunción de utilidades distribuidas, la persona que presuntamente es quien percibe el ingreso, cuando sea persona física no podrá efectuar el acreditamiento correspondiente; al respecto, en el primer párrafo del citado artículo 122 se prevé:

*Artículo 122.- "Las personas físicas acumularán los ingresos por dividendos o utilidades percibidos, **salvo los conceptos previstos en las fracciones V a IX del artículo 120 de esta Ley**, en la cantidad que resulte de multiplicarlos por el factor de 1.5385. Asimismo, dichas personas físicas podrán acreditar contra el impuesto que se determine en la declaración anual, la cantidad que resulte de aplicar la tasa del 40% al ingreso acumulado en los términos de este párrafo.*

Las personas físicas que perciban dividendos o utilidades distribuidos por personas morales que se ubiquen en los supuestos del artículo 13 de esta Ley, acumularán la cantidad que resulte de sumar los dividendos o utilidades percibidos al impuesto efectivamente pagado por dicha persona moral, correspondiente a dichos dividendos o utilidades. Las personas físicas podrán acreditar contra el impuesto que se determine en la declaración anual

utilidades, el beneficiario no podrá hacer acreditamiento alguno contra el impuesto que resulte a su cargo.

Las personas físicas no deberán acumular a sus ingresos, las utilidades distribuidas determinados presuntivamente.

<p>El derecho al acreditamiento por parte de la persona física se genera el pago que hizo la persona moral distribuir utilidades.</p>	<p><i>el impuesto efectivamente pagado por la persona moral, correspondiente a dichos dividendos o utilidades.</i></p> <p><i>Las personas físicas a que se refiere este artículo, podrán no acumular los ingresos que perciban por dividendos o utilidades distribuidos y considerar el impuesto pagado por los mismos como pago definitivo."</i></p> <p>De una apreciación simplista de la prohibición anterior, pudiera pensarse que la misma es una violación al derecho que tiene el particular de hacer el acreditamiento correspondiente, lo cual no es así. En efecto, como ya vimos, el impuesto que podrá acreditarse el particular que recibe ingresos por distribución de utilidades, proviene de un segundo pago que realiza la persona moral, pago que es adicional al pago del ISR causado por la propia empresa, de lo cual nace por consecuencia el derecho al acreditamiento.</p>
<p>La presunción de distribución de utilidades, sólo genera el pago de ISR normal de la empresa.</p>	<p>En el caso de la presunción de utilidades distribuidas, tal como se apreció en el ejemplo que se presentó anteriormente, sólo se realiza un pago, el cual es definitivo en los términos del artículo 10 cuarto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sólo que para establecer la base de su determinación, se aplicó el procedimiento establecido en el artículo 10-A de la misma Ley. A mayor abundamiento, a este impuesto, no obstante haber sido considerado como una utilidad distribuida, no le es aplicable la obligación de retención establecida en la fracción IV del artículo 123 de la propia Ley del ISR, pues no se está en el supuesto de una carga adicional al pago del ISR de la empresa, sino que debe considerarse que el pago que se realice no obstante la presunción, corresponde al ISR generado por la propia persona moral que realizaría la distribución de dividendos. Además, como anteriormente lo señalamos, al no poder individualizar al receptor de la utilidad distribuida, no existirá entonces, ninguna persona que pudiese acreditar tal extremo, siendo su consecuencia que no habrá el acreditamiento que sólo podrá realizar quien compruebe haber recibido la distribución de utilidades.</p>

Como conclusión de todo lo expuesto, puede señalarse que:

- a) La presunción opera cuando hubo una omisión del ingreso, no sólo en su declaración a la autoridad, sino en su entrada al capital de la empresa;
- b) Al operar la presunción, la base gravable se determinará en los términos del primer párrafo del artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, incrementando la omisión determinada, con la cantidad que resulte de aplicar a dicha omisión el factor de 1.5385.
- c) El impuesto será pagado por la empresa infractora.

No existirá derecho de los accionistas o socios, de efectuar el acreditamiento individual por dicho pago, por no ser el pago adicional a que se refiere el artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

➤ **Compras no realizadas y registradas indebidamente.**

Las compras o erogaciones por compras ficticias, son otra causal más para establecer la presunción de que existió una distribución de utilidades de la persona moral para los socios o accionistas correspondientes, de tal forma que en este supuesto, además de otras consecuencias en la materia fiscal (como el rechazo de deducciones o acreditamientos) se debe realizar el cobro de contribuciones de conformidad con lo establecido en el Art. 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En estos casos, es incuestionable que el hecho de registrar una compra y la consecuente erogación, pone de manifiesto la intención de retirar en numerario los ingresos que por la actividad normal de la empresa se hayan recibido, evadiendo de esta forma el pago de las contribuciones que se generan, por tanto, por disposición de la Ley, se presume que hubo la distribución de utilidades, y al no poderse establecer cuál o cuáles de los socios o accionistas las percibieron, el impuesto debe ser cubierto por la persona moral que presuntamente hizo tal distribución.

El retiro de ingresos de la empresa a través de la simulación de compras, se considera utilidad distribuida.

Para que la autoridad fiscal determinada por la autoridad se considere utilidad distribuida, debe comprobarse el retiro de la cantidad y en su caso la omisión en los registros contables.

➤ **Utilidad Fiscal determinada, inclusive presuntivamente por la Autoridad Fiscal.**

Lo dispuesto en la fracción VII del artículo 120 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al igual que su correlativa contenida en la fracción III del artículo 112-C Bis del mismo ordenamiento, pareciera ser que nos llevan a concluir al hecho de que toda utilidad fiscal o empresarial que fuese determinada por la autoridad fiscal debe considerarse como distribución de utilidades; sin embargo, debe señalarse que no es así.

En efecto, del análisis de las irregularidades por las que se concluye que hubo una utilidad fiscal no declarada y que las contribuciones correspondientes no se pagaron, debe discriminarse si los ingresos correspondientes a dicha utilidad fueron retirados, para luego concluir señalando que sí hubo distribución de utilidades; es decir, no será suficiente con el hecho de que se determine una utilidad fiscal no declarada, pues de su origen debe demostrarse que la misma no solamente no se declaró, sino que además el importe correspondiente a ella, ha sido retirado de los registros contables, pues sólo de este último supuesto podrá inferirse la presunta distribución.

En mérito de lo expuesto anteriormente sobre este punto, es de concluirse que la presunción de distribución de utilidades cuando tenga su origen en una determinación de ella por parte de la autoridad ante las irregularidades determinadas en la contabilidad del particular, debe estar soportada ante la evidencia concreta de que el importe correspondiente a la misma no forma parte de los registros contables del contribuyente auditado.

➤ **Modificación de la Utilidad Fiscal por Ingresos acumulables y deducciones autorizadas entre partes relacionadas.**

La determinación de ingresos acumulables y deducciones, entre partes relacionadas, sigue reglas diferentes a las que se aplican en los casos comunes.

Cuando el contribuyente se encuentra en el supuesto jurídico que lo coloca como realizador de actos entre partes relacionadas, conforme a lo establecido en el artículo 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar sus ingresos acumulables, así como para considerar sus deducciones autorizadas, no será suficiente con el hecho de que se limite a

hacerlo de acuerdo con las reglas generales que para tales efectos establece la referida Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que deberá atender además de dichas reglas, a los importes que se originarían si dichos ingresos o el importe de las deducciones se hubiesen originado si las operaciones las hubiera realizado con partes independientes; es decir, las cantidades que debe considerar como ingreso acumulable o deducción autorizada, están sujetas a la modificación que resulte del análisis de sus operaciones realizadas en forma normal con partes independientes.

De esta manera, si en el ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales la autoridad modifica la utilidad fiscal, por considerar que los ingresos acumulables son mayores a los declarados y registrados, o porque las deducciones autorizadas son menores a las declaradas y registradas, la diferencia en la utilidad fiscal que en este caso resulte, deberá considerarse distribución de utilidades y liquidarse conforme a las reglas establecidas en el artículo 10-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

➤ **De las contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.**

De las disposiciones previstas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sólo se advierte la presunción correspondiente a la enajenación de bienes, la cual está contenida en el artículo 8 de dicha Ley.

En este supuesto, y por ser la enajenación de bienes uno de los hechos imposables materia del impuesto al valor agregado, en el numeral antes señalado se prevé que todo faltante en inventarios de los contribuyentes, debe ser considerado como una enajenación; de esta manera, al comprobar el supuesto correspondiente en el ejercicio de facultades de comprobación, la autoridad deberá proceder a efectuar la presunción de enajenación de bienes, a efecto de lo cual y conforme a lo establecido en el último párrafo del artículo 60 del Código Fiscal de la Federación, para establecer la base gravable, se aplicará el procedimiento previsto en este último artículo citado.

➤ **De las Contenidas en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.**

Antes de referirnos a las presunciones previstas en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios conviene dejar establecido que el análisis que aquí se haga, sin prejuzgar que tenga una mayor aplicación, está referido a aquellas áreas en que dentro de la coordinación en materia fiscal federal y la colaboración administrativa que de ella se deriva, pueden intervenir las entidades coordinadas con el Gobierno Federal; de tal forma, entiéndase pues que de los hechos imponibles previstos fundamentalmente en los Títulos I y II de la Ley de la materia, nuestras reflexiones están dirigidas a las áreas de competencia de los estados y el Distrito Federal.

Ahora bien, cuáles serán dichas áreas; en esencia y con otras limitaciones originadas por el clausulado de los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal federal, estaremos refiriéndonos a:

Título I).- Enajenación o importación de:

- a.- Bebidas alcohólicas fermentadas;
- b.- Cervezas;
- c.- Bebidas refrescantes; y
- d.- Tabacos labrados.

Título II).- Producción, envasamiento e importación de bebidas alcohólicas.

- 1.- Omisión en el Registro de Adquisición de materias primas. (Art. 23 1er. párrafo LIEPS).

Antes de iniciar con el análisis de esta primera causal de determinación presuntiva, comentaremos que en esta Ley existen, como ya dijimos, dos títulos en los que fundamentalmente se prevén los hechos imponibles materia de la misma, y que para cada uno de esos títulos se ha previsto un capítulo que contiene las facultades de la autoridad, entre ellas las de determinación presuntiva, de tal forma que será entonces que de conformidad con el Título de Ley de que se trate, estaremos refiriéndonos al hecho imponible de cada uno de ellos.

El primer párrafo del artículo 23 de la Ley, prevé que la omisión en el registro de materias primas adquiridas que en su caso sean necesarias para la elaboración de los productos cuya enajenación está gravada, debe considerarse que con ella, primeramente se elaboraron, siendo entonces que con su enajenación se actualiza en la realidad el supuesto previsto en el artículo 1º de la Ley como hecho imponible, quedando entonces sujetos al pago del impuesto correspondiente. Esta presunción queda pues sujeta al establecimiento en primera instancia de la presunción de elaboración, para luego llegar a la presunción de enajenación.

2.- Omisión en el Registro de Empaques, envases o sus accesorios.

Al igual que en el caso anterior, la omisión en el registro de empaques, envases o sus accesorios, conlleva la presunción en primer término ahora, del envasado de productos por los que en su enajenación se está obligado al pago del impuesto, presumiéndose en consecuencia su enajenación.

Ahora bien, como la base gravable es en el caso de lo analizado en este punto al igual que el punto anterior, el valor de los actos o actividades realizados, para establecer la base gravable se hace necesario, en primer términos determinar cuáles y cuántos fueron dichos productos, para luego aplicar el procedimiento de determinación prevista en el artículo 24 de la propia Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

3.- Declara mermas en los productos, superiores a las autorizadas.

Para los procesos producción o envasamiento, se ha previsto que quienes los realizan podrán tener mermas durante ellos de acuerdo con los productos producidos o envasados, por lo cual dentro de dichos procesos se podrá declarar dicha merma; pero si lo declarado es superior a lo permitido en el artículo 25 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la diferencia deberá considerarse como producto enajenado.

En estos casos, el ejercicio de las facultades será de tal naturaleza sencilla, que podrá realizarse incluso en las oficinas de la autoridad, pues bastará con evaluar la declaración presentada por el contribuyente para determinar si existió tal irregularidad.

- 4.- Retiro de productos de almacén, lugar de producción o de envasamiento. (Art. 26-C, 2do. Párrafo).

A partir del artículo 26-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se inicia el Título segundo de dicha Ley, con lo que de acuerdo con la introducción presentada en este punto de análisis, nos estaremos refiriendo a aquellos productos cuya base gravable está constituida por el No. de litros producidos, envasados importados.

Sobre la causal establecida en el 2do. Párrafo del artículo 26-C de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios consistente en retiro de producto del lugar de producción, envasamiento o almacenamiento, debe comentarse que de acuerdo a las modalidades de pago previstas en el contenido de la Ley para la producción o envasamiento, será necesario establecer en primer término la condición que prevalece en la redacción del párrafo respecto de que el retiro de la mercancía no tenga como finalidad la de ser destinada a la comercialización, pues de ser éste el caso (que sí sea con tal fin) se tendrá que atender las disposiciones que rigen tales supuestos.

Ahora bien, en estos casos, probado el supuesto del retiro de mercancía sin los fines de comercialización, se considera causado el impuesto correspondiente (por producción o envasamiento), y deberá ser cubierto en los términos de las disposiciones aplicables.

- 5.- No llevar contabilidad en los términos de las disposiciones legales aplicables. (Art. 26-N-I).

La contabilidad de estos contribuyentes, se deberá llevar cumpliendo los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y además se deben desglosar por cada producto todas y cada una de las operaciones que se realicen, por lo

que de no cumplirse con estos requisitos, será causa suficiente para efectuar la determinación presunta.

6.- No llevar control físico del envasado. (Art. 26-N-I LIEPS).

De conformidad con lo establecido en la fracción V del artículo 24-M de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, es obligación también de productores y envasadores el llevar un control físico a través de dispositivos de registro volumétrico, y su omisión en el cumplimiento será causa de determinación presunta.

7.- No reportar la lectura mensual de los dispositivos de registro volumétrico (Art. 26-N-I LIEPS).

Reportar la lectura mensual de los controles a través de los dispositivos de registro volumétrico es obligación también de productores y envasadores; su incumplimiento en la forma y plazos establecidos en el artículo 26-M fracción V Ley del IEPS, es causa de determinación presunta.

8.- No llevar el control volumétrico de producción o envasamiento.

Las fracciones V y VII del artículo 26-M de la Ley del IEPS establecen obligaciones que pueden considerarse como similares, de tal forma que su incumplimiento siendo similar, tendrá iguales consecuencias.

9.- Diferencias entre control físico de envasado y control volumétrico de producción utilizado.

Si al practicarse la revisión existen diferencias entre el control físico de envasado y el control volumétrico de producción, la autoridad debe considerar que dicha diferencia corresponde al No. de litros producidos o envasados que no fueron declarados y por los que no se pagaron contribuciones.

10.- Omisión en el Registro de Adquisiciones de Materia Prima.

Al igual que en el Título Primero de la Ley del IEPS, cuando los contribuyentes omitan registrar adquisiciones de materias pri-

mas para la elaboración de sus productos, deberá considerarse que éstos fueron producidos y enajenados, por lo que la presunción será aplicable para determinar la base por la que se deben pagar impuestos.

11.- Omisión en el Registro de Adquisiciones de Envases, empaques o sus accesorios (Art. 26-M-IV LIEPS).

Por último, existe la presunción también de que cuando se adquieren envases, o empaques y/o sus accesorios y no se registran, existe también la presunción de que se realizaron los hechos imponible previstos por la norma, y en consecuencia, deberá de efectuarse el cobro de las contribuciones que se adeuden al estado.

4.3.1.2.- Presunciones Potestativas.

Las presunciones que convencionalmente hemos considerado como potestativas, están referidas a aquellas conductas del particular contribuyente, que una vez realizadas, no son causa por la que necesariamente la autoridad deberá proceder a realizar una determinación presunta, sino que quedará a su entera decisión el optar por hacerlo de esta forma o acudir a cualquier medio para poder establecer una base cierta o documentada.

Estas presunciones, al igual que cualquier otra facultad discrecional de la autoridad, están condicionadas de manera total a la redacción y sentido o finalidad de la norma que las establece, de tal forma que podrá existir en su caso discusión o posturas opuestas cuando se trata de aplicarlas, pues no siempre la redacción de las disposiciones legales es lo suficiente clara, de tal forma que en muchos casos se deberá acudir a los tribunales competentes para que fijen su interpretación. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, es nuestra opinión que se trata de una facultad totalmente discrecional, cuando se den los supuestos que enseguida analizaremos.

A este respecto, cabe comentar que los supuestos de facultad discrecional sólo los encontramos en Código Fiscal de la Federación y más específicamente en el numeral 55 de dicho ordenamiento, y son los siguientes:

La forma en que se dio la oposición o se manifestó la oposición debe constar debidamente circunstanciada en actas de auditoría.

Del análisis de lo dispuesto en el CFF, las causales que se clasifican como potestativas son las siguientes:

a).- Oponerse u obstaculizar la visita

Cuando la autoridad fiscal pretende llevar a cabo una visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, y el contribuyente a visitar se opone y obstaculiza por cualquier medio el desarrollo de tales facultades, la autoridad correspondiente con apoyo en lo dispuesto en el Art. 55 Fracc. I del CFF, podrá válidamente hacer una determinación presuntiva.

Sobre esta causa, es conveniente comentar que el impedimento u obstaculización para el desarrollo de las facultades de comprobación puede darse de muy diversas formas, de tal manera que no es sólo la acción física del contribuyente encaminada a impedir y obstaculizar, lo que se constituye en causal de determinación presuntiva, pues podrán realizarse muchas y muy variadas maniobras que tengan el mismo resultado, sin haber desarrollado una actividad física tendiente a ello. Como consecuencia, si en el desarrollo de la visita domiciliaria se dan situaciones que se constituyan en la causal, deberán de hacerse constar en forma circunstanciada en actas y/o papeles de trabajo.

Debemos considerar que este tipo de maniobras, cuando son realizadas por el particular, son indicativas de un probable incumplimiento en la obligación fiscal principal a su cargo, que es la de contribuir, y que pudiera comprobarse incumplimiento de las obligaciones formales. Ante esta situación, es ampliamente justificable que se otorgue facultad a la autoridad para que proceda conforme mejor convenga a sus intereses, bien sea obligando al particular a consentir la visita, o llevando a cabo una determinación presuntiva, con todas las ventajas e inconvenientes que ésta pueda representar.

b).- No presentar la declaración del ejercicio

Cuando al inicio de ejercicio de las facultades de comprobación no se haya presentado la declaración de ejercicio de cualquiera de las contribuciones que son a cargo del contribuyen-

te, y haya transcurrido más de un mes contado desde el día en que venció el plazo y el inicio de tales facultades, será causa suficiente para que la autoridad fiscal pueda proceder a efectuar una determinación presuntiva.

Aun cuando en esta situación puede parecer excesivo que se otorgue facultad de determinación presuntiva, no debe olvidarse que el tiempo mínimo transcurrido desde la fecha del cierre de ejercicio y el inicio de las facultades de comprobación, será cuando menos de 120 días naturales, plazo más que suficiente para que un contribuyente cumplido de todas sus obligaciones, presente su declaración de ejercicio, a través de la cual podrá hacer todas las correcciones que se hubiesen derivado de errores cometidos durante el mismo.

c).- No presentar los libros y registros de contabilidad

Cuando el contribuyente visitado no presente a la autoridad fiscal, para efectos de que ésta ejerza sus facultades de comprobación, los libros y registros de contabilidad que está obligado a llevar, se estará ante otro caso en que podrá hacerse una determinación presuntiva.

Esta situación, debe dejarse claro, de acuerdo con la redacción del precepto que la regula, sólo se presentará cuando sea total y definitiva la omisión, es decir, si al inicio de la visita no los presenta, pero después de ser requerido para ello lo hace, no estaremos en el caso previsto por esta disposición, pues al señalarse que la causa será "no presentar", se establece una condición definitiva.

No obstante lo anterior, pueden hacerse algunas consideraciones al respecto de cómo proceder si los presenta en forma extemporánea, que puede ser dentro del plazo establecido por la ley o bien fuera de él. Con relación a estas consideraciones, pueden presentarse las situaciones siguientes:

a).- El contribuyente no tiene los libros y registros requeridos al inicio de la visita, pero los presenta en el plazo establecido en el Art. 53 Inciso b) del CFF.

b).- No los tiene y los presenta fuera del plazo anterior, pero dentro de los cinco meses siguientes al inicio de la visita;

Con relación a estas situaciones, es manifiesto que si los documentos mencionados no se encuentran en el lugar que señalan las disposiciones fiscales y no se tiene autorización para ello, existen indicios presuntivos de incumplimiento, por lo que en primer lugar deben constituirse en señal de alerta para el personal que practica la visita, y en forma simultánea representan el hecho manifiesto de que deberá obrarse con sumo cuidado al circunstanciar en actas los hechos para poder actuar conforme a la ley, y en defensa de los intereses de la administración pública.

En todas las situaciones narradas, es claro que no existe la omisión definitiva, pues si se presentan los libros y registros requeridos aun cuando sea en forma extemporánea, no se cumple la condición establecida en la norma de que exista omisión definitiva; esta situación da ventaja al visitado de poder hacer los arreglos que fuesen necesarios, por lo que sería más que justificable que pudiera procederse a hacer una determinación presuntiva; empero, no se cumple la condición antes mencionada. A este respecto, hay que señalar que en los primeros dos ejemplos dados, la causal será obstaculizar el desarrollo de las facultades de comprobación, pues es a todas luces una conducta de obstaculización, por lo que las actas que se levanten deberán narrar tales circunstancias.

En opinión nuestra, deberían hacerse cambios legislativos tendientes a evitar la ventaja que actualmente tiene el visitado, derivada del hecho que debe ser omisión definitiva y debería de considerarse como omisión definitiva en la presentación de los libros y registros, cuando después de vencido el plazo que la ley otorga para la presentación de los mismos, al ser requeridos en el desarrollo de una visita domiciliaria, no son presentados antes que la autoridad le haya comunicado que está en causal de determinación presuntiva, pues después de dicha comunicación está plenamente configurada la causal correspondiente.

Por otra parte, ésta será una causal que sólo aplicará por aquellos ejercicios por los que no se presenten los libros correspondien-

tes, pues no podremos decir que si nuestro período de revisión abarca por ejemplo 5 ejercicios y sólo por uno de ellos no se presentan los libros contables podremos proceder a determinar presuntivamente por los 5 ejercicios, pues tal irregularidad sólo impide conocer correctamente las operaciones realizadas en el ejercicio por el que no se presentan los libros, o por el que no se hayan hecho los registros respectivos.

- d) No presentar documentación comprobatoria de sus operaciones

La existencia de la documentación que corresponde a los registros contables, es un requisito sin el cual no tendrá validez ningún dato que a través de los libros y registros contables sean presentados por los contribuyentes sujetos al ejercicio de las facultades de comprobación, pues el legislador ha establecido como obligación del particular, que debe conservarse dicha documentación, precisamente para poder tener el documento fuente de donde emanan los registros y estar en posibilidad de proceder a su cotejo; en consecuencia, cuando no es presentada no existirán bases ciertas sobre las cuales podrá basar la autoridad su revisión.

Cabe señalar, que hasta aquí nos hemos referido a la falta total de documentación comprobatoria; sin embargo, el legislador ha previsto, que basta con que no exista ésta en un porcentaje tan sólo superior al 3% de cualquiera de los conceptos de la declaración, para que se constituya en causal de determinación presuntiva; de tal forma, que bastará con que se compruebe esta circunstancia para proceder a ello. Esto es, con sólo comprobar que no se tiene la documentación comprobatoria de alguno de los conceptos que integran la declaración del IVA, como por ejemplo: valor de actos o actividades y/o impuesto acreditable, por un monto superior al 3% de lo declarado, se estará ante una causal de determinación presuntiva.

Tal vez sea conveniente comentar que la declaración a que debemos referirnos para determinar el porcentaje de 3% antes referido, debe ser la declaración anual.

- e).- No proporcionar informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

En cuanto a esta situación como causa de determinación presuntiva, debemos manifestar nuestras reservas en cuanto a su aplicación indiscriminada al hecho de "no proporcionar informes", pues tal enunciado queda abierto a que la autoridad lo aplique tan sólo porque el particular sujeto a revisión no le proporcionó algunos informes no obligatorios que fueron solicitados en el curso de la visita. En nuestra opinión, debe referirse a aquellos informes que les sean obligatorios al particular por disposición de ley; y no solamente eso, sino que además debe configurarse el hecho que de no proporcionar tales informes, se impida que la autoridad pueda llegar al pleno conocimiento de sus operaciones.

Abundando sobre nuestra apreciación, diremos que el particular está obligado a comprobar en la forma que la ley haya previsto, que sí cumplió con las disposiciones fiscales que le son aplicables, pues éstas serán las acciones y documentos que permitirán a la autoridad llegar al conocimiento de sus operaciones; mientras que el hecho de informar o no, que cumplió o no con sus obligaciones, no es en manera alguna un acto que compruebe que dio cumplimiento a las disposiciones fiscales, o bien, que sea una constancia de su incumplimiento.

Ante estas circunstancias, consideramos que esta causal difícilmente podrá ser aplicada, y que para llegar a configurarse debió de pasarse por muchas otras que sí son más graves y que pueden ser configuradas más adecuadamente, por lo que éstas serán más apropiadas para tomarlas como base que nos permita proceder a llevar a cabo la determinación presuntiva.

- f).- Omitir el registro de operaciones, ingresos o compras, por más del 3% sobre lo declarado en el ejercicio.

Cuando exista omisión en los registros contables que corresponden a ingresos o compras, que sean superiores al 3% de lo declarado en el ejercicio, podrá válidamente llevarse a cabo una determinación presuntiva.

A este respecto, cabe comentar que, tratándose de compras no registradas, cuando se refiere a la adquisición de mercancías, se aplicará la determinación prevista en el Art. 60 del CFF.

g).- Registro de compras o gastos no realizados o servicios no recibidos

Cuando en el desarrollo de una revisión se pueda comprobar la existencia en los registros contables de compras o gastos no realizados efectivamente, los cuales incidan directamente en el cumplimiento cabal con relación al pago de contribuciones, podrá realizarse una determinación presuntiva. En estos casos será suficiente con que el personal actuante logre comprobar cuando menos una operación de tal naturaleza, debiendo proceder en los términos del Art. 120 de la anterior Ley del ISR, o las disposiciones aplicables para otros impuestos.

En el mismo supuesto se colocará el visitado cuando haya efectuado el registro contable de servicios no recibidos.

Respecto de los tres supuestos comentados en este punto, podemos decir que, si se trata de compras no realizadas, existe afectación en el cálculo de IVA a pagar, pues este supuesto presupone el acreditamiento indebido; este mismo resultado se origina en el registro de gastos o servicios inexistentes.

h).- Omisión o alteración en el registro de existencias en inventarios

Tratándose de los inventarios, existe la posibilidad de que el faltante físico de mercancía se constituya en una causal de determinación presuntiva, misma que tendrá como base para hacerse, sólo lo que corresponda a los bienes faltantes; pero, de lo previsto en la fracc. III inciso c) del Art. 55 del CFF podemos inferir que también los excedentes de bienes con relación a los registros de inventario, son causal para determinación presuntiva, pues son una omisión en los registros de inventario. En estos casos, estaremos ante una causa suficiente para determinar presuntivamente todo el período sujeto a revisión, y no solamente con base a los excedentes físicos de mercancía omisa de registro.

Igual consecuencia a la señalada en la última parte del párrafo anterior se tendrá cuando exista cualquier otra alteración en los registros de inventarios, en la inteligencia que para todos los casos en este inciso y analizados en este apartado, la irregularidad debe exceder del valor de un 3% del costo total registrado en los inventarios.

- i).- No utilizar, destruir o alterar las máquinas registradoras de comprobación fiscal, así como impedir el propósito de las mismas cuando se esté obligado a utilizarlas.

En este supuesto, es claro que se pretende penalizar una conducta que es a todas luces demostrativa de maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de obligaciones fiscales.

- j).- Existencia de otras irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de las operaciones

Con base en el principio de que una ley general no debe ser casuística, en la última fracción del Art. 55 del CFF, se prevé que cualquier irregularidad en la contabilidad del contribuyente visitado, podrá ser causa para realizar una determinación presuntiva, siempre que dicha irregularidad impida el conocimiento correcto de las operaciones realizadas.

Por lo expuesto en esta fracción VI del Art. 55 del CFF, pareciera que la ley no contempla casos concretos que deban ser materia de reglamentación; empero, al referirse de manera tajante al hecho de que las irregularidades deben ser el motivo para que se imposibilite el conocimiento correcto de las operaciones, se están creando de manera concreta los casos en que la norma deberá aplicarse, sin que exista en manera alguna la posibilidad de que sea utilizada en situaciones no aplicables al caso concreto, que será incuestionablemente el hecho de impedir el conocimiento real de sus operaciones.

4.4.- DE LOS ACTOS A DETERMINAR PRESUNTIVAMENTE.

Uno de los aspectos que revisten fundamental importancia en cuanto a la toma de decisiones sobre los procedimientos lega-

les que deberán seguirse al llevar a cabo una determinación presuntiva, está constituido por el hecho de que deberá decidirse conforme a derecho, cual será el acto o período que podrá determinarse presuntivamente; esto es, no en todos los casos vamos a efectuar una determinación de este tipo por todo el período sujeto a revisión o por ejercicios fiscales, que podrán presentarse situaciones que no se refieren a períodos, sino a actos que no son estimables por un tiempo determinado, sino por lo que cada uno de ellos representa en forma intrínseca.

Para ejemplificar lo expresado en el párrafo anterior, exponemos lo siguiente:

De acuerdo a lo señalado en el anterior esquema, podemos decir que existirán tres puntos de vista desde los cuales se puede realizar una clasificación convencional atendiendo los actos que serán determinados presuntivamente. Sin embargo hay que señalar que cuando nos referimos a esta clasificación para determinar presuntivamente, no debemos perder de vista el principio fundamental en que se basa este tipo de determinación y que es el hecho de que no sea posible el conocimiento real de las operaciones; esto es, no se trata de ninguna

manera de una catalogación caprichosa o arbitraria, sino que es de aplicación estricta para poder lograr los principios de justicia tributaria exigidos por la Constitución Federal.

No obstante lo anterior, una determinación a priori del concepto en que debe clasificarse una irregularidad no es posible, sino que por el contrario, el personal actuante en una revisión deberá de analizar profundamente la irregularidad y sus consecuencias, para decidir qué es lo que va a determinar presuntivamente, y como efecto de ello, podrá actuar con estricto apego a la norma.

4.4.1.- Determinación Presuntiva solo por Actos Concretos o Determinados.

Cuando nos referimos a actos concretos a determinar presuntivamente, estamos aludiendo a aquellas irregularidades que por sí mismas nunca podrán ser motivo para desconocer en forma total las operaciones de un contribuyente, sino que por el contrario, son situaciones que tienen un alcance restringido al acto individual, sin que pueda verse afectada toda la información documentada del ejercicio; esto es, estamos ante juicios del valor en el que se nos muestra que la irregularidad puede tener en el aspecto global del cumplimiento de las obligaciones fiscales sólo un alcance restringido.

Dos de los ejemplos más acabados de situaciones que por sí mismas no representan un impedimento para conocer el total de las operaciones del ejercicio, lo constituyen entre otros, el hecho ya mencionado del faltante de facturas de ventas, o bien los faltantes de inventario; en ambos casos, sólo podremos determinar las operaciones llevadas a cabo con las facturas faltantes, o bien las operaciones realizadas con los bienes faltantes de inventario, esto es, sólo por los actos que fueron o debieron ser comprobados con los documentos correspondientes.

De esta manera, cuando el caso sea de irregularidades en las que sus efectos se restringen de forma irrestricta sólo a determinados actos, no podría de ninguna manera ni siquiera pensarse que la determinación pudiese ser por todo un ejercicio, y mucho menos por todo un período sujeto a revisión; por tanto, estamos ante una presunción que sólo podrá ser por actos

concretos o determinados, en los que su alcance se verá restringido por el tipo de irregularidad detectada.

4.4.2.- Determinación por el Ejercicio en que se comete la irregularidad.

Si el principio general es que exista impedimento para conocer las operaciones, y la base más utilizada para establecer este impedimento es la duda razonable originada por la existencia de irregularidades, entonces, la determinación presuntiva sólo se hará de acuerdo con los principios que rigen la materia fiscal, en cuanto al cálculo de contribuciones, que es por ejercicios cuando se trata de contribuyentes con obligaciones periódicas.

Ante esta situación, es fácil percibir que en principio la determinación presuntiva cuando no es por actos concretos, debe hacerse por ejercicios fiscales. De no aplicarse esta regla, no habría en consecuencia un fundamento de justicia, pues si la irregularidad es sólo por un acto o determinado ejercicio, no existe razón justificada para aplicar un procedimiento regulado en períodos en los que no existen irregularidades.

En nuestra opinión, estas dos reglas de la determinación presuntiva por actos concretos y por ejercicios fiscales, deben ser la norma general, quedando como regla de excepción para los casos especiales que enseguida analizaremos, la determinación presuntiva de períodos superiores a un ejercicio fiscal cuando esto sea lo que comprende el período sujeto a revisión.

Es pues una consecuencia de los razonamientos anteriores, que la segunda clasificación convencional para determinación presuntiva está representada por su realización por ejercicios completos, siendo un ejemplo claro de ello, el hecho de que existan omisiones en los registros de ingresos, por más de un 3% de lo que en el ejercicio que se determinará presuntivamente, se hubiese declarado.

4.4.3.- Determinación Presuntiva por el Período sujeto a revisión.

Después de haber analizado las dos anteriores opciones, respecto del período que puede abarcar una determinación

presuntiva, sólo resta la opción que se refiere a aquellas situaciones en que podrá hacerse por todo el período sujeto a revisión. Y si ya dijimos que son las irregularidades encontradas la base de la duda razonable en cuanto a una conducta de incumplimiento, es en consecuencia indiscutible que si existen irregularidades en cada ejercicio de los sujetos a revisión, podrá hacerse por todo el período; por otra parte, si las referidas irregularidades establecen duda por todo el período, es innecesario decir que la presunción será por todo éste.

De las dos opciones mencionadas en el párrafo anterior, si logramos demostrar irregularidades en cada ejercicio, no existirá ningún problema de aplicación de criterio; mas esto no es así cuando nos referimos a irregularidades que, siendo en su caso una sola, establezcan la posibilidad de hacer la determinación presuntiva por varios ejercicios, cuando éstos sean comprendidos en el período sujeto a revisión, por lo tanto, será necesario razonar, fundar y motivar debidamente la causa legal de un procedimiento de tal naturaleza.

Como consecuencia de lo expresado en este punto, de las causales previstas en ley que serán aplicables para, con una sola de ellas determinar presuntivamente todo el período sujeto a revisión, sólo encontramos las siguientes:

- Oponerse a la visita domiciliaria
- Obstaculizar la visita domiciliaria
- No presentar libros y registros contables obligatorios
- No conservar la documentación comprobatoria del cumplimiento de sus obligaciones fiscales

No obstante, esta enumeración de causas es meramente enunciativa, de tal forma que si del análisis de cualquier otra, en su justa correspondencia con las investigaciones realizadas, se concluye que son sustento de una duda razonable por incumplimiento en todo el período sujeto a revisión, deberá documentarse esta circunstancia debidamente fundada y motivada para proceder en consecuencia. Esto es, podrá darse el caso de que existan irregularidades que puedan considerarse como causa de presunción de un solo acto, pero que por haberse presentado en forma reiterativa, se constituyen en una

severa irregularidad que impide el conocimiento de las operaciones durante todo el período sujeto a revisión, como sería por ejemplo el hecho de que en todos los meses y todos los ejercicios existiese la falta de los documentos comprobatorios de algunas facturas de venta, situación ésta que sin duda alguna pasa de ser causa para determinar actos concretos, a ser de aquéllas en que la irregularidad impide conocer todas las operaciones y, en consecuencia, se determina todo el período sujeto a revisión.

CAPITULO 5

Procedimientos de Auditoría para la Determinación Presuntiva

La realización de una determinación presuntiva por parte de las autoridades fiscales, es un procedimiento que en todo caso deriva del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, pues no debe olvidarse que conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, la determinación administrativa sólo se realiza en los casos que expresamente lo establezca la ley.

Conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se faculta a la autoridad para determinar las contribuciones a cargo de los contribuyentes a través de distintas formas de revisión, que en esencia comprenden de una manera general, la revisión de los libros y papeles que conforman la contabilidad de los contribuyentes.

En el ejercicio de tales facultades, las autoridades deberán documentar a través de los medios idóneos para ello las irregu-

La Determinación Presuntiva es en el ejercicio de facultades de comprobación.

La causal de determinación

presuntiva debe documentarse el procedimiento seguido para hacerlo en esta modalidad.

laridades que hubiesen sido cometidas por los contribuyentes, y en el caso que nos ocupa, las causas por las cuales se hubiese constituido el motivo para proceder a realizar una determinación presuntiva.

Los medios para comprobar el incumplimiento de las obligaciones fiscales serán siempre los documentos en que consten las actuaciones de la autoridad y se compruebe fehacientemente dichos incumplimientos; principalmente y atendiendo a las formas de revisión que se facultan para la autoridad, estos medios son las actas de auditoría y las resoluciones que como resultado de la revisión se dicten. Para ello, será necesario que la autoridad documente exhaustivamente los procedimientos seguidos, pues éstos (los procedimientos) deben ser plenamente apegados a la ley y mostrar sin lugar a dudas el procedimiento seguido para comprobar la irregularidad.

En este capítulo habremos de analizar en primer orden el concepto de actas y su valor probatorio, para después efectuar de manera sucinta el examen de los pasos que deben realizarse en la comprobación de las causales o algunas de ellas, de las previstas como motivo para realizar presunciones en la existencia de créditos fiscales.

5.1. DE LAS ACTAS COMO MEDIO DE PRUEBA EN LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA.

El acta es la constancia de los hechos que en ella se narran.

Acta es en sentido general un documento en el que se hacen constar los hechos que se suceden o se conocen durante un

evento determinado, de tal forma que es la constancia de la existencia de tales hechos.

Ahora bien, el valor probatorio de las actas está supeditado en relación a la persona que la formula, pues en caso de procedimientos jurisdiccionales en los que exista la impugnación de los procedimientos realizados por la autoridad (para el caso que nos ocupa), los documentos públicos harán prueba plena.

Son documentos públicos conforme lo establecido en el artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles:

"... aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario revestido de la fe pública, y los expedidos por los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones".

De esta manera, el primer requisito para que las actas levantadas durante un procedimiento de revisión para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales de los particulares, sea documento público, está constituido por el hecho de que quien la formula sea funcionario público, es decir, autoridad fiscal; y además, que el documento se formule en el ejercicio de sus funciones, es decir, cuando esté haciendo uso de su competencia y ejerciendo facultades expresamente concedidas por la ley.

El segundo párrafo del artículo 129 citado, establece otros requisitos para poder considerar cualquier documento, y por consiguiente las actas, como documentos públicos; el mismo consiste en que:

"La calidad de públicos se demuestra por la existencia regular, sobre los documentos, de los sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes".

De acuerdo con esta última prevención, las actas de auditoría o cualquier acta levantada por una autoridad, para poder tener la calidad de documento público y en consecuencia ser medio de prueba pleno, deberá ostentar los requisitos que en el último párrafo del artículo 129 citado, se prevén.

Las actas de auditoría son documentos públicos.

Las actas deben tener los signos que las leyes exijan, para poder ser consideradas como documentos públicos.

<p>Las leyes de cada estado podrán establecer diferentes requisitos para los documentos públicos.</p>	<p>A este respecto, y en el contexto de la colaboración administrativa en materia fiscal federal en la que intervienen las diversas entidades que participan en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, es necesario que se contraste de acuerdo con las leyes de cada una de ellas, que las actas que se formulen contengan todos los requisitos que la ley exige para considerarlas como documento público, para que tengan el valor probatorio que se pretende que tengan.</p>
<p>Aun los documentos públicos pueden ser objetados.</p>	<p>El valor probatorio pleno de las actas de auditoría o de cualquier otro documento público, está supeditado al hecho de que no sea impugnado y en su caso que se demuestre el procedimiento de impugnación la ineficacia de su contenido; es decir, no porque se trate de un documento público deben tenerse como legalmente ciertos o verdaderos los hechos asentados en las actas, pues el contribuyente podrá probar en contra de ellos, si no son verdaderos, o bien si se anotaron en forma equivocada.</p>
<p>Sólo si en acta se hizo constar de manera fehaciente el procedimiento seguido, se evitará su nulidad en caso de impugnación.</p>	<p>Por lo expuesto en el párrafo anterior, debe decirse que de la formulación correcta de las actas de auditoría dependerá en todo caso la solidez del procedimiento seguido, y mayormente aún, en caso de determinaciones presuntivas, pues en estos supuestos no debe olvidarse que se parte de hechos conocidos para inferir hechos desconocidos.</p>
<p>En las actas se hacen constar hechos con trascendencia jurídica.</p>	<p>Ahora bien, para poder establecer el contenido de las actas de auditoría en las que se hacen constar irregularidades a cargo de los contribuyentes, es necesario establecer de manera general cuáles son los hechos que en cualquier acta deben hacerse constar.</p> <p>En cualquier tipo de actas levantadas o formuladas durante las actuaciones de la autoridad, los hechos que se deben circunstanciar en actas son sólo aquellos que tienen trascendencia jurídica, sobre todo para los efectos que se pretenden dar a las actas.</p> <p>Al respecto se dice que las actas en la revisión de cumplimiento de obligaciones fiscales, pretenden ser prueba de las irregularidades cometidas por el revisado, así como del cumplimien-</p>

to de los procedimientos establecidos en la ley por parte de la autoridad.

Por nuestra parte, sostenemos como ya lo hemos dicho, que los hechos que tienen trascendencia jurídica se originan por el incumplimiento en un estado de derecho de las reglas que rigen los actos de los particulares y por otra parte el cumplimiento de las reglas de actuación que deben cumplir las autoridades; esto se muestra en el siguiente esquema:

De acuerdo con el esquema anterior, para los efectos del levantamiento de actas en una revisión del cumplimiento de obligaciones fiscales, deberá considerarse que tienen trascendencia jurídica los siguientes hechos:

- a) Que el particular realice algo que le está prohibido;
- b) Que el particular no haya hecho algo a lo que está obligado;
- c) Que la autoridad sólo realice aquello que le está permitido; y
- d) Que la autoridad cumpla con los procedimientos que la ley ha establecido para el ejercicio de sus funciones.

De esta manera y atendiendo a los hechos que deben circunstanciarse, que son los que tienen trascendencia jurídi-

Los actos de incumplimiento del

particular, y de cumplimiento de la autoridad, son los que tienen trascendencia jurídica.

La adecuada circunstanciación de las actas, requiere que primero se identifique el hecho que debe circunstanciarse.

Ningún hecho que no esté debidamente probado en actas, podrá ser utilizado para imputar irregularidades al revisado.

ca, pues su incumplimiento siempre será sancionado, debemos indicar que en el caso de los particulares revisados, se harán constar conductas de incumplimiento o negativas, y en el caso de las autoridades se harán constar conductas de cumplimiento a la norma, o positivas.

La circunstanciación de los hechos anteriores es necesario que se realice de forma correcta, de tal manera que su validez depende de su adecuada narración en el acta correspondiente; es decir, no basta con sólo anotar o describir los hechos, sino que es necesario que estén debidamente circunstanciados.

Ahora bien, cómo se hace una adecuada circunstanciación. Ante todo, es necesario primeramente que se identifique el hecho que se va a circunstanciar, pues éste (el hecho) es el que deberá narrarse con todas sus circunstancias.

Identificado el hecho que debe circunstanciarse, las circunstancias del mismo que tienen mayor trascendencia son las referidas a:

Por último, debe quedar constancia en actas, de los elementos probatorios existentes, es decir, debe señalarse cómo es que el hecho narrado queda fehacientemente comprobado.

Atendiendo pues a las circunstancias anteriores, podemos decir que una metodología para hacer la circunstanciación de hechos se basa en los siguientes puntos:

En este orden de ideas, cuando se trata de efectuar una determinación presuntiva será necesario que respecto de hechos del particular, se establezca en actas de manera clara e indubitable la realización por parte de éste, de los hechos u omisiones que se constituyen como causal de determinación presuntiva, narrando a continuación los procedimientos realizados por la autoridad para descubrir o conocer de tales hechos, mismos de los que en su caso deberá existir la debida constancia de cómo se probaron o se llegó a la conclusión de que sucedieron.

Así pues, las actas son elemento indispensable para la realización de una determinación presuntiva; no obstante, cuando la determinación se realice en las denominadas revisiones de gabinete en las que las actas no son elementos que vengán a conformar parte del procedimiento de revisión, debe señalarse que tal circunstanciación de hechos imputables al particular revisado deberá quedar fehacientemente realizada en el correspondiente oficio de observaciones, que debe ser emitido por la autoridad revisora.

5.2 DE LOS PROCEDIMIENTOS A REALIZAR EN LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE ACUERDO A LA CAUSA QUE LA MOTIVA

Pretender narrar a detalle los procedimientos que deben realizarse según cada casual de determinación presuntiva prevista en las diferentes leyes, sería una tarea de suyo complicada, pues debe tenerse en consideración que las circunstancias en que podrá presentarse cada caso pueden ser disímiles, y por tanto un procedimiento detallado será diferente a otro.

Con base en lo señalado en el párrafo anterior, en este punto trataremos de establecer directrices de los procedimientos que deben realizarse en una revisión, cuando se pretenda realizar

La existencia de la causa para la determinación presunta debe quedar plenamente probada en el acta.

El oficio de observaciones en la revisión de gabinete, cumple una función similar a las actas en la visita domiciliaria.

Los procedimientos a seguir para la determinación presuntiva, pueden variar según las circunstancias del caso.

una determinación presuntiva, agrupando en algunos casos, las diferentes causales que pudiesen tener semejanzas en su procedimiento.

Ahora bien, la aplicación de un procedimiento de determinación presuntiva requiere del análisis exhaustivo de cada caso concreto, a efecto de poder integrar con claridad en una abstracción mental, los diversos aspectos que la configuran, para establecer con certeza los diversos procedimientos que deben cumplirse para obtener el resultado legal esperado. Esto es, debemos discernir de manera veraz, cuál es la situación jurídica en que se ha colocado el particular, para luego iniciar y llevar a cabo el procedimiento legal aplicable, para obtener como resultado al finalizar, los elementos que la ley autoriza como determinación presunta de la base gravable.

La aplicación de los principios de la presunción, será la base para determinar el procedimiento que debe realizarse.

Para lograr lo planteado en el párrafo anterior, será necesario que a través de una concatenación de los eventos, o hechos que se hubiesen realizado por el particular y conocido durante la revisión, se integren mentalmente en primera instancia las consecuencias jurídicas de ellos, para posteriormente establecer un plan de acción a cumplir. Es decir, será necesario que con base en lo analizado en capítulos anteriores, se haga una clasificación de las causales en que incurrió el particular y que facultan a la autoridad para determinar presuntivamente, para luego decidir el procedimiento que debe realizarse.

Como anteriormente se dijo, en este capítulo se narrarán procedimientos que teóricamente serían aplicables para algunas de las causas antes comentadas, en el entendido de que se trata de situaciones hipotéticas, y como tal, deben estimarse por así llamarlo: puras. Es decir, son basadas en una sola incidencia o irregularidad, situación que en la realidad podrá verse modificada por la concurrencia de otra u otras que le sean cómplices y que en consecuencia se conviertan en circunstancias que obligan a la modificación de la conducta a seguir y el procedimiento a aplicar. No obstante, estimamos que un análisis como el que a continuación realizaremos, es parte fundamental en los ejercicios mentales que el personal operativo debe realizar, los cuales le servirán como soporte de una actuación adecuada.

Como punto de partida diremos que en toda revisión para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales en la que se encuentren irregularidades en la conducta del particular que tengan trascendencia jurídica, el revisor (auditor) deberá proceder a integrar los siguientes elementos:

En primer orden, ante la existencia de una irregularidad, el personal actuante debe estar en posibilidad de determinar si la misma es causa suficiente para que la base gravable se establezca con base a presunciones, de tal forma que el conocimiento previo de las disposiciones legales que rigen esta forma de determinación es requisito indispensable para quienes realizan los actos de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Después de haberse comprobado el supuesto en que existe la previsión legal para realizar una determinación presuntiva, debe también discernirse el hecho de que sea o no obligatorio para la autoridad hacerlo de esta forma, pues no debe olvidarse que el poder ejecutivo es el encargado de ejecutar las leyes, por lo que su cumplimiento es inexcusable para quienes en su carácter de autoridades fiscales federales realizan los actos de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales; en conse-

Conocer todas las causales de determinación presuntiva es el punto de partida para su correcta aplicación.

Si la causa es obligatoria, la autoridad deberá proceder a hacer la determinación presuntiva.

<p>Cuando existe poder de decisión para la autoridad, el responsable de la auditoría será quien debe decidir.</p>	<p>cuencia, en la ley se prevé la presunción de hechos imponderables, y a la autoridad que forma parte del poder ejecutivo corresponde hacer la determinación del crédito fiscal generado.</p> <p>Por lo contrario, si se trata de una causal potestativa para la autoridad, podrá entonces, previo el acuerdo correspondiente de quienes son los responsables de la revisión, decirse si se efectúa la determinación sobre bases presuntas o si bien sólo se levantará con base en los elementos conocidos por la autoridad.</p> <p>Habiéndose discriminado los puntos anteriores, el paso siguiente será establecer si los actos a determinar presuntivamente corresponden a actos concretos, al ejercicio en que se cometió la irregularidad, o bien por todo el período sujeto a revisión.</p>
<p>La planeación de los procedimientos a seguir, es fundamental para obtener los mejores resultados.</p>	<p>Parte importante dentro de los procedimientos de revisión, corresponde tanto a los análisis que de la documentación que integra la contabilidad del revisado deben efectuarse, como las pruebas que de igual manera se realizarán, por tanto, la planeación de esta parte de la revisión se constituye en un componente de singular importancia, pues si antes de realizar los procedimientos de revisión se conoce lo que se busca, será mucho más sencillo y seguro lograr el fin deseado.</p> <p>Es claro que si quien realiza la revisión ha logrado discriminar los puntos anteriores, los procedimientos que se aplicarán serán mucho más valiosos y de mayor efectividad que si se trabaja sólo en base a marchar de acuerdo a lo que se vaya conociendo; es decir, saber lo que vamos a hacer, nos lleva a realizar nuestros actos con mayor certeza; y si ya se conoce lo que vamos a realizar, podremos conocer también lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Que se debe levantar acta en la que se haga constar la existencia de la causal correspondiente; b) Que la determinación es obligatoria, o que debe someterse esa decisión a la consideración de los superiores; c) Que la eficacia de los trabajos que se realicen depende de las pruebas que se vayan a recabar; d) Se conocerán los elementos que soportan la determinación sólo por actos concretos, o por ejercicio fiscal, o por

- el periodo sujeto a revisión; y
- e) Cuáles serán los procedimientos que se aplicarán para llegar al conocimiento de hechos desconocidos, y cuáles son los hechos conocidos en los que se sustentará la determinación presuntiva.

Conocidos y valorados con su real dimensión los puntos anteriores, las actuaciones posteriores sólo se orientarán a documentar los procedimientos seguidos y las pruebas recabadas.

5.3.- DE LOS PROCEDIMIENTOS EN LAS DIFERENTES CAUSAS DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA

Quando nos referimos a los procedimientos que se realizan para efectuar la determinación presuntiva, debemos tener claro que existen dos tipos diferentes: uno referido al procedimiento para establecer la base gravable, y el otro al procedimiento tanto de auditoría como de las formalidades jurídicas que deben cumplirse para la legal afectación del interés jurídico del particular que es el contribuyente. A continuación procederemos al análisis de ambos.

5.3.1.- Procedimientos para establecer la base gravable de manera presuntiva

Como se comentó en capítulos anteriores, dentro de los requisitos de procedencia de la determinación presuntiva, se encuentra lo que corresponde al hecho de que la autoridad aplique el procedimiento que en la ley se haya previsto para hacerlo. Así las cosas, debemos ser claros al señalar que si en la ley no existe un procedimiento expreso para hacer la presunción que establezca la base gravable para cada uno de los casos en que se haya previsto la causal correspondiente, la presunción no se podrá realizar.

Realizar una presunción, requiere de la aplicación de dos distintos procedimientos.

Si la ley no prevé procedimiento, la presunción no podrá realizarse.

La Autoridad administrativa, no está facultada para establecer los elementos de una contribución.

El Artículo 56 C.F.F, no establece ningún procedimiento.

En efecto, partiendo de la previsión constitucional que exige que las contribuciones estén previstas siempre en ley, y concluyendo en el hecho de que los elementos de dichas contribuciones necesariamente deberán ser materia de leyes, podemos inferir, que el elemento correspondiente a la base gravable no podrá ser la excepción, de tal forma que sólo mediante la aplicación de procedimientos debidamente regulados en el derecho positivo, se podrá llegar a concluir legítimamente sobre la base gravable determinada en forma presunta. En otras palabras, ni aun por disposición de la ley se podrá autorizar a la autoridad administrativa para que sea ella quien decida el procedimiento aplicable.

En este orden de ideas, debemos concluir que el procedimiento que se aplicará será sólo el que se encuentre debidamente regulado en las leyes fiscales.

Así las cosas, cabe entonces preguntarnos si lo establecido en el artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, son verdaderos procedimientos para hacer una determinación presuntiva, o si son solamente elementos que la autoridad podrá utilizar para aplicar el procedimiento de determinación. Al efecto, en el citado artículo 56 se establece:

Artículo 56.- *Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, sus entradas, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:*

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

- III.- *A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.*
- IV.- *Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.*
- V.- *Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase*

Como puede advertirse de la redacción del primer párrafo del numeral transcrito, en él se señala o se avisa que en su continuación se establecerán los procedimientos de determinación presuntiva, lo cual no sucede.

En efecto, el contenido de las fracciones I a V del numeral que se analiza, no son procedimientos, sino simples elementos que en el mejor de los casos nos servirán para que a través de la aplicación de un verdadero procedimiento establecido en la ley haciendo uso de tales elementos, se efectúen las presunciones respecto de la dimensión o parámetro que se constituirá en base gravable; es decir, serán los elementos o hechos conocidos de los que se partirá para inferir los hechos desconocidos.

De acuerdo con las anteriores consideraciones, es nuestra opinión que pretender aplicar un procedimiento que no esté establecido en la ley, contraría la disposición constitucional contenida en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, y en consecuencia la resolución que al efecto se dicte sería susceptible de anulación en caso de ser impugnada por los contribuyentes que así se vieran afectados.

Por todo lo anterior, el procedimiento de determinación de la base gravable que debe seguirse, es parte fundamental para establecer la presunción. Al respecto, es nuestra opinión llegadas estas conclusiones, que en la ley se han previsto presunciones en las que el parámetro se encuentra determinado, y otras en las que la autoridad deberá determinarlo. Ejemplo de las primeras será la presunción establecida en el artículo 120,

El contenido de las fracciones I a V del Art. 56 C.F.F., son sólo elementos que en su caso podrán ser aplicados en un procedimiento.

Si la ley ya establece el parámetro que será la base gravable, no será necesario que exista procedimiento alguno para que se determine.

El procedimiento de determinación presunta podrá estar en diversos dispositivos legales.

fracción V de la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta, en la que se establece que las erogaciones que se señalan, serán por consecuencia la base gravable para efectos de dicha ley; y de las segundas, la presunción establecida en el art. 57 del Código Fiscal de la Federación, en el que en las fracciones I y II se prevé la forma o procedimiento en que estimará la dimensión de la base gravable.

Ahora bien, podrá ser en el mismo dispositivo legal en que se prevea la presunción, en el que se establezca el procedimiento para ello, o bien, que sea otra norma la que establezca tal procedimiento, tal como acontece con la disposición contenida en el artículo 61 del Código Fiscal de la Federación que es aplicable en los supuestos de presunción establecidos en el artículo 55 del mismo ordenamiento legal.

Por lo anterior, al conocer la existencia de una causal de determinación presuntiva, se deberá de proceder a constatar cuál será el procedimiento mediante el cual se establecerá la base gravable, sin olvidar que sólo mediante la aplicación de procedimientos establecidos en la ley, se puede estimar uno de los elementos de las contribuciones que es la base gravable, pues la autoridad administrativa únicamente es la encargada de aplicar la ley, sin que le sea dable aplicar su discrecionalidad para crear un procedimiento no establecido en ley mediante el cual se presuma la referida base gravable.

5.3.2 De las presunciones en la ley de IVA

5.3.2.1 De los procedimientos de auditoría y las formalidades jurídicas que deben cumplirse

5.3.2.2 Faltantes de Inventarios (artículo 8 LIVA)

Conforme lo establecido en el artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los faltantes en los inventarios del contribuyente se consideran que fueron enajenaciones por las que debió pagarse el impuesto correspondiente, de tal forma que constatado por la autoridad el hecho o causa, la presunción debe realizarse.

Es importante señalar que esta presunción en virtud de la disposición contenida en el numeral citado en el párrafo anterior es aplicable sólo por lo que se refiere a presunciones para efectos del Impuesto al Valor Agregado, pues en ella en su primer párrafo se establece a la letra:

"Art. 8.- PARA LOS EFECTOS DE ESTA LEY, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario".

El procedimiento para establecer la presunción se basa en los siguientes puntos:

1. Hacer constar los faltantes de inventario.
2. Requerir al contribuyente para que justifique los faltantes.
3. Dejar constancia del cumplimiento o no del requerimiento anterior.
4. Aplicar el procedimiento de ley para establecer la base gravable presunta.

Los faltantes en inventarios son presunciones sólo para la Ley del IVA.

- ◆ **Constancia de faltantes de inventario**

Para establecer los faltantes de inventario, será necesario que en actas de auditoría, se deje constancia de los procedimientos contables que se hubiesen realizado y a través de los cuales se llegó al conocimiento cierto de tal irregularidad.

Cabe destacar el hecho de que esta causal se sustenta en el conocimiento de bienes que sí están registrados en contabilidad, pues si se trata de otras adquisiciones que no están registradas, la presunción se aplicará con fundamento en el artículo 60 del Código Fiscal de la Federación, por tanto, en actas debe existir prueba suficiente del registro de los bienes y su faltante físico dentro de los bienes propiedad del revisado.

- ◆ **Requerir la justificación de los faltantes**

La presunción de enajenación de los bienes faltantes de inventario es conforme la disposición aplicable, de las que admiten prueba en contrario, por tanto, es nuestra opinión que antes de que se emita la resolución de autoridad que establezca la base gravable, es decir, durante los procedimientos de revisión debe darse la oportunidad al visitado de acreditar la justificación de los faltantes.

Por lo anterior, será parte del procedimiento el hecho de que la autoridad que realiza la revisión, comunique mediante acta al revisado la existencia de la irregularidad debidamente documentada, a efecto de que se hagan las aclaraciones o justificaciones que sean necesarias.

- ◆ **Constancia de cumplimiento al requerimiento**

Conforme lo establecido en el artículo 53 del Código Fiscal de la Federación, en todos los procedimientos que realiza la autoridad para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y para la presentación de la documentación necesaria para ello, se concede plazo para el cumplimiento del requerimiento, de tal forma que debe existir la debida constancia de que se respetó el plazo establecido, y por supuesto, de que dentro del mismo hubo o no cumplimiento por parte del contribuyente; en

consecuencia, es en actas (en una visita domiciliaria) donde debe hacerse constar este hecho.

♦ **Aplicación del procedimiento para determinar la base gravable**

Además de dejar constancia de los hechos anteriores, la autoridad deberá dar a conocer al contribuyente, el procedimiento que se hubiese seguido para determinar la base gravable, haciendo constar todos las partes que para ello correspondan.

Tratándose de la determinación presuntiva derivada de faltantes en los inventarios, por disposición contenida en el último párrafo del artículo 60 del Código Fiscal de la Federación, el procedimiento aplicable es el contenido en dicho numeral, el cual se esquematiza como sigue:

(Importe de la Adquisición) (% de Utilidad de Bruta) + Importe de Adquisición = Valor de la Enajenación.

Esto es, al importe de la adquisición de los bienes que se hubiesen establecido como faltantes en inventario, el cual debe encontrarse debidamente documentado, se multiplicará por el porcentaje de utilidad bruta con que opera el contribuyente revisado; al resultado de esta operación aritmética, se adiciona con el propio importe de adquisición, y este resultado será el valor de enajenación que se tendrá como base gravable para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

En esta parte es oportuno comentar que la descripción en actas del procedimiento de referencia, deberá realizarse con la debida fundamentación y motivación, dándose al contribuyente revisado, el conocimiento circunstanciado de las irregularidades encontradas y los procedimientos de revisión aplicados, para evitar que pueda alegar estado de indefensión por no conocer los hechos de los cuales deriva la irregularidad encontrada y el procedimiento seguido para determinar la base gravable.

El porcentaje de utilidad bruta con que opera el contribuyente revisado se obtendrá conforme a lo establecido en el antepenúltimo párrafo del artículo 60 del Código Fiscal de la

Federación, de los datos contenidos en la contabilidad del revisado, aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados, y en caso de que el costo de los bienes no se pueda determinar por existir en la propia contabilidad irregularidades que lo impidan, debe considerarse conforme a la disposición legal en comento, que es del 50%.

5.3.2.3 De las presunciones del Código Fiscal de la Federación

5.3.2.3.1 Información contenida en la contabilidad del contribuyente, sin su nombre o a nombre de otra(s) persona(s)

Conforme lo establecido en la fracción I del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, cualquier información contenida en la contabilidad del contribuyente, se considera que fueron operaciones por él realizadas, aun cuando no aparezcan a su nombre e incluso, cuando estén a nombre de terceros.

La contabilidad se integra por cualquier registro o documentos que esté con el contribuyente, y se prueben las condiciones que la norma establece.

Para la aplicación de esta presunción, debe recordarse que tal como se establece en el artículo 28, penúltimo y último párrafos del Código Fiscal de la Federación, la contabilidad se integra además de los registros obligatorios a que se refiere la fracción I del mismo numeral, por todos los registros y cuentas especiales que obliguen las disposiciones fiscales, así como por los libros y registros a que obliguen otras leyes distintas a las fiscales, y también (es importante discriminarlo) por todos los registros y cuentas que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios.

Por lo anterior, cualquier documento encontrado en poder del contribuyente, aun cuando no tenga su nombre o esté a nombre de terceros, será elemento importante para establecer la presunción de operaciones que nos lleven al conocimiento presunto de ingresos, valor de actos o actividades, o activos por los que deban pagar contribuciones, cuando se acrediten los extremos que en dicha disposición se establecen. Al efecto, en el primer párrafo del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación y su fracción I se establece:

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

Ver: CFF 2.

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

En mérito de lo señalado, cuando la autoridad tenga conocimiento de la existencia de tales elementos contables deberá cumplir con el procedimiento siguiente:

- Documentar la existencia de la documentación que formando parte de la contabilidad no tiene su nombre o está a nombre de terceros, y no se encuentra registrada en contabilidad.
- Comprobar que al menos una de las operaciones realizadas con los documentos anteriores, fue realizada por el contribuyente revisado.
- Darle a conocer la existencia de las irregularidades al visitado.
- Considerar el valor de las operaciones para determinar la base gravable para las diferentes contribuciones.

La comprobación de la existencia de documentación en poder del contribuyente revisado, que no tiene su nombre o aparece a nombre de terceros es fundamental para establecer la validez jurídica de la presunción, de tal forma que en actas deberá quedar la debida constancia de ello, siendo incluso pertinente que en estos casos se fotocopie y certifique dicha documentación, debiéndose circunstanciar adecuadamente los hechos

Probar la existencia de la condición, es establecer la validez de la presunción.

La base gravable en estos casos, será determinado por el valor contenido en la documentación encontrada en poder del revisado.

que corresponden al conocimiento de tal documentación en poder del visitado.

Pero no basta con comprobar lo anterior, pues además de ello, en la fracción I del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, se condiciona la facultad de determinar presuntivamente, al hecho de que se compruebe que cuando menos una de las operaciones realizadas con la documentación encontrada, fue realizada por el contribuyente revisado. De esta manera, será necesario que exista dicha comprobación, y que la misma esté debidamente circunstanciada en las actas de un procedimiento de visita domiciliaria.

Realizado lo anterior, es de nueva cuenta necesario que el particular que se verá afectado tenga el cabal y oportuno conocimiento de la irregularidad que es causa para realizar la determinación presuntiva, así como de los procedimientos de revisión y comprobación que haya realizado la autoridad para ello.

Por último, y puesto que la autoridad sólo determina la base gravable o el monto de ésta, es oportuno señalar que la presunción que establece la ley es que las operaciones así documentadas corresponden a actos propios del contribuyente revisado, siendo entonces que el sujeto y el hecho imponible son presunciones de la ley, y que por tanto corresponde a la autoridad sólo establecer el parámetro que establece la base gravable. En este punto se deberá tener cuidado para discriminar el tipo de operaciones realizadas de acuerdo a cada documento, pues si se trata de compras no registradas, se aplicará el procedimiento previsto en el artículo 60 del Código Fiscal de la Federación, y si se refiere a ingresos, éstos constituyen por sí mismos la base gravable, o bien lo que corresponda a los archivos de la empresa.

5.3.2.3.2.- Información a nombre del contribuyente en poder de otras personas

La causal establecida en la fracción II del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, prevé que si la autoridad localiza información en los sistemas de contabilidad de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, que estén

a nombre del contribuyente (debe entenderse que el contribuyente revisado), dicha información corresponde a operaciones realizadas por el propio contribuyente revisado.

Sobre esta causal debemos comentar el hecho de que se refiere a documentación encontrada en poder de tales personas, pero en el domicilio del contribuyente, pues de otra forma sólo podríamos entender su "localización" sólo a través de compulsas o solicitudes de información a los terceros a que se refiere; en consecuencia, si la información de sistemas de contabilidad del contribuyente revisado se encuentra en su domicilio, y a su nombre, no podría tener otra consecuencia diferente a ser considerados como operaciones por él realizadas.

Por lo anterior, es nuestra opinión que el hecho de que los sistemas de contabilidad estén en poder de personas distintas al contribuyente pero a su nombre y en su domicilio, no es precisamente una presunción, sino una determinación cierta.

5.3.2.3.3 Depósitos en cuenta bancaria del contribuyente, no registrados en contabilidad

La fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, prevé que todos aquellos depósitos que se realicen en cuentas bancarias del contribuyente que no correspondan a los registros de su contabilidad (¿no registrados?), son ingresos y valor de actos y actividades por los que se deben pagar contribuciones, de tal forma que sin importar el origen de dichos depósitos, y salvo prueba en contrario, la autoridad deberá proceder a considerarlos como elementos integrantes de la base gravable para cada una de las contribuciones a cargo del revisado.

En este supuesto, los procedimientos serían los siguientes:

- Documentar todos y cada uno de los depósitos y su inexistencia en registros.
- Dar a conocer al visitado las irregularidades documentadas.
- Integrarlos a la base gravable de las contribuciones por las que debe pagar.

En este supuesto, no debe considerarse que existe presunción, pues se tendrá pleno conocimiento de operaciones realizadas por el contribuyente.

Los depósitos en cuentas de cheques de terceros, sólo se presumirán actos del contribuyente revisado, si se cumplen las condiciones que la Ley establece.

5.3.2.3.4 Depósitos en cuentas de cheques de terceros.

Los depósitos en cuentas de cheques de los gerentes, los administradores, y en general de cualquier otra persona distinta al contribuyente, deben considerarse como ingresos o valor de actos y actividades por los que éste debe pagar contribuciones, cuando los terceros efectúen pagos de deuda de la empresa o cuando depositen ingresos de dicha empresa, siempre y cuando no estén registrados en la contabilidad, tal como se prevé en la fracción IV del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación.

En este supuesto, debe considerarse que:

Si el tercero comprueba, o la autoridad conoce el origen de los depósitos, la presunción será inaplicable.

Debido a las condicionantes establecidas en la disposición que se comenta, debe señalarse que en principio, la presunción se refiere a los depósitos por los cuales no se identifique el origen, pues los que sean comprobados es incuestionable que no son presunciones. Ahora bien, para que opere la presunción, la autoridad deberá comprobar que cuando menos uno de los movimientos realizados en dicha cuenta de cheques corresponde o bien a pagos de la empresa o a ingresos de la misma, sin que de ninguna manera pueda constituirse tal presunción si no existe prueba fehaciente en tal sentido, no obstante que las cuentas de cheques e incluso la chequera misma estén en poder del revisado; por tanto, el procedimiento a seguir será:

- Comprobar la existencia de la cuenta de cheques en poder del contribuyente;

- Probar la realización de cuando menos una operación por actos de revisado;
- Probar que las operaciones que se realizaron por actos del revisado, no están registradas en su contabilidad;
- Dar a conocer la irregularidad al revisado; e
- Incluir todos los depósitos efectuados en la cuenta de cheques como operaciones del revisado.

5.3.2.3.5 Diferencias entre activos registrados y existencias reales

Cuando en el desarrollo de la revisión se conoce que existen diferencias entre los activos registrados y la existencia real de éstos, conforme lo establecido en la fracción V del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, debe considerarse que el valor de dichos bienes corresponde a un ingreso o valor de actos y actividades realizados en el ejercicio inmediato anterior a aquél en que se determinan, y por los cuales debieron pagarse contribuciones.

Para establecer esta presunción, la autoridad deberá documentar la totalidad de los activos registrados en la contabilidad, debiendo también establecer con base a pruebas fehacientes, cuáles son los activos que no están registrados y que por tanto se constituyen en materia para establecer la presunción prevista en el numeral que se comenta.

Es preciso señalar que la diferencia se materializa sólo con el hecho de no estar registrados, siendo entonces que en estricto sentido no se trata de diferencias, sino de activos que no están registrados.

Como en todos los casos, después de documentar y probar la existencia de la causal de presunción, debe darse a conocer el resultado al revisado, a efecto que pueda probar en contrario si es que es el caso.

Los faltantes de activos, también se considerarán como enajenaciones de los mismos.

<p>No sólo los depósitos, sino también los pagos mediante cheque a proveedores, que no se registren en contabilidad, serán causa de presunción de ingresos.</p>	<p>Ahora bien, conforme lo establece la disposición que se analiza, la presunción de ingreso o valor de actos y actividades, está referida al último ejercicio que se revisa, lo cual nos podría llevar a concluir que sin prejuzgar del ejercicio en que se cometió la irregularidad, los ingresos deben acumularse en el último que se revisa.</p> <p>5.3.2.3.6 Cheques de cuenta del contribuyente no registrados y a favor de proveedores</p> <p>Librar cheques de la cuenta del contribuyente a favor de proveedores y no realizar los registros contables, es una irregularidad que tiene como consecuencia que la ley considere que se realizó la compra de mercancías, y que en consecuencia dicha adquisición tampoco fue registrada, o bien, cuando se libren a favor de prestadores de servicios, que son servicios por los cuales se obtuvieron ingresos por los que debió pagar contribuciones. Estas presunciones se prevén en la fracción VI del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación.</p>
<p>Los regímenes especiales, también son objeto de presunciones.</p>	<p>Cuando se trate de cheques a favor de proveedores, la autoridad deberá primero documentar y probar que se libraron, precisamente a favor de alguien que es proveedor del revisado, para luego comprobar la falta de registro; hecho esto, se dará conocimiento al revisado para luego proceder en los términos del artículo 60 del Código Fiscal de la Federación, a determinar mediante el procedimiento establecido en él, la base gravable para las diferentes contribuciones.</p> <p>5.3.2.3.7 Salidas superiores a las entradas, son resultado fiscal</p> <p>Para quienes tributan en el régimen especial de contribuyentes, establecido en la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta, existe la presunción de que si las salidas son superiores a las entradas, la diferencia resultante, es resultado fiscal por el que debió contribuirse conforme la ley de la materia.</p> <p>En estos casos, sin que proceda realizar ningún otro ajuste o movimiento contable conforme la ley aplicable, la autoridad sólo deberá documentar el total de salidas y entradas, para cuando</p>

las salidas sean superiores a las entradas, la diferencia será la base gravable para efectos del ISR.

5.3.2.3.8.-Inventarios, activos fijos, gastos y cargos diferidos y terrenos para el desarrollo de la actividad

Conforme la fracción VIII del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, todos los inventarios de materia prima y productos terminados o semiterminados, los activos fijos, los gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, aun cuando no se encuentren registrados en contabilidad, serán considerados como propios del contribuyente revisado, de tal forma que para efectos de la Ley del Impuesto al Activo formarán parte en su caso de la base gravable, por lo que en este supuesto, la autoridad deberá documentar y probar la existencia de tales hechos, dándolo a conocer al contribuyente, para en su caso considerarlos como hechos que se constituyen en objeto de gravamen.

De igual manera, los terrenos en que se desarrolla la actividad normal del contribuyente se consideran de su propiedad, y serán también objeto de gravamen.

Para establecer la base gravable, la autoridad después de haber documentado y probado su existencia, y en el caso de los terrenos que están destinados al desarrollo de la actividad del contribuyente, procederá a efectuar una valuación a precios de mercado y si esto no fuera posible, se ordenará la práctica de avalúos, con la finalidad de que una vez determinado su valor, éste sea el parámetro sobre el que se constituya la base gravable.

5.3.2.3.9.- Omisión en el registro de adquisiciones

En el artículo 60 del Código Fiscal de la Federación, se prevé la presunción de que todas aquellas adquisiciones del contribuyente que no hubiesen sido registradas en la contabilidad, fueron enajenadas, y que en consecuencia el ingreso obtenido por el importe de enajenación será base gravable para efectos de las diferentes contribuciones a que esté afecto.

En materia de la Ley del Impuesto al Activo, todos los que se encuentren en poder del contribuyente, deben formar parte de la base gravable.

Las adquisiciones no registradas en contabilidad, serán causa de determinación presunta.

En la redacción del primer párrafo del artículo que se comenta, sólo se prevé la presunción de enajenación de todas las adquisiciones del contribuyente que no hubieren sido registradas, sin que se establezca para cuáles contribuciones será aplicable, haciendo solamente el señalamiento de que existirá un valor de enajenación, mismo que en su caso será la base gravable. De esta forma debe considerarse que si existió la enajenación de bienes y por ella se obtuvieron ingresos, existen por tanto dos hechos imponibles debidamente acreditados, los que en su caso son objeto del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta; esto es, la enajenación de bienes y la obtención de ingresos.

Para establecer esta presunción, deberá cumplirse el siguiente procedimiento:

- Documentar todas las adquisiciones que no hubieran sido registradas, estableciendo de manera fehaciente la falta de registro en los libros obligatorios.
- Dar conocimiento al revisado de la causa de determinación presuntiva.
- Aplicar el procedimiento para establecer el valor de adquisición, que se encuentra previsto en el propio artículo 60 del Código Fiscal de la Federación.

5.3.2.3.10.- Documentos de terceros que se presumen operaciones realizadas por el contribuyente

En el Art. 62 del C.F.F., se presume la realización del hecho imponible, a partir de indicios establecidos en los documentos de terceros, que tengan relación con el revisado.

En el artículo 62 del Código Fiscal de la Federación, se prevén diversas causas por las cuales la autoridad podrá presumir la base gravable para el cobro de contribuciones, a partir de la presunción de ley de que ciertos hechos imponibles fueron realizados por el contribuyente revisado cuando se obtenga información o documentos de terceros relacionados con él, aun cuando se trate de documentos o información que contengan datos que no corresponden al contribuyente revisado.

La información y documentación a que nos referimos, se obtendrán a través de procedimientos paralelos a los procedimien-

tos de revisión que se realizan con el contribuyente a quien se imputarán las presunciones, de tal suerte que en estos casos estamos refiriéndonos a lo que en realidad es la aportación de datos de terceros, lo cual se obtiene a través de las denominadas compulsas en los procedimientos de revisión, y será causa de determinación presuntiva cuando existan las irregularidades que en las fracciones I a IV del artículo 62 del Código Fiscal de la Federación se mencionan, los cuales son:

Artículo 62.- Para comprobar los ingresos, las entradas así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por éste, cuando:

- I.- Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.*
- II.- Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aún cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.*
- III.- Señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.*
- IV.- Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.*

Como puede observarse en la redacción de las fracciones del artículo anterior, se establecen sólo ciertos datos como requisito para hacer la determinación presunta, pues si los documentos estuvieran totalmente registrados con los datos del contribuyente, no se trataría de una presuntiva, sino sobre base cierta. Así, podemos inferir lo siguiente:

Las compulsas se pueden hacer incluso solicitando informes de actos realizados con el domicilio del revisado.

De la fracción I, se colige que aun cuando los demás datos o requisitos de los comprobantes fiscales no sean los que corresponden al contribuyente revisado, si se refieren a él por su nombre, denominación o razón social, debe considerarse que la operación amparada por dicho documento, fue realizada por quien en su caso es sujeto a la revisión.

En la fracción II, se establece que es suficiente con el hecho de que en los documentos que se encuentren en poder del tercero y de los que conozca la autoridad, se señale como domicilio para la entrega de los bienes o prestación de los servicios relacionados con la actividad del revisado, cualquiera de sus establecimientos, sin que sea necesario que se exprese su nombre o denominación social, de tal forma, que una compulsas podrá realizarse solicitando a los terceros, que informen si en ese domicilio se han realizado operaciones.

Por lo que se refiere a la fracción III, el requisito condicionante para establecer la presunción, y que es parte de lo que la autoridad debe comprobar, está referido al hecho de que en los domicilios a que se refieran los comprobantes pueda probarse que el revisado recibe los bienes o servicios en dicho domicilio, o bien, que los recibe a nombre, cualquiera que éste sea y que sean para él.

Por último, la fracción IV establece que por los cobros o pagos que sean realizados por el contribuyente revisado, aun cuando se realicen a nombre de otra persona real o ficticia, serán considerados como operaciones por él realizadas. En este caso deberá comprobarse que dichas operaciones sí las llevó a cabo el revisado.

En todos los supuestos anteriores, la Autoridad sólo comprobará el monto de la base gravable.

Aplicada la presunción de ley establecida en el artículo 62 del Código Fiscal de la Federación, en la que por disposición de ésta se presume tanto la realización del hecho imponible (objeto) como que ésta corresponde al contribuyente revisado (sujeto) queda a la autoridad sólo establecer la base gravable conforme a lo que corresponda según los documentos que se hubieren obtenido; es decir, la presunción la establece la ley, y la autoridad sólo determina la base gravable.

5.3.2.4.- De las presunciones en Ley del Impuesto sobre la Renta

Las presunciones establecidas en las leyes específicas (de cada contribución) prevén de manera concreta cuáles son los parámetros que deben utilizarse para determinar la base gravable, siendo entonces que son presunciones generalmente referidas a quien debe considerarse como sujeto del impuesto, o bien, cuál es el hecho imponible u objeto de dicha contribución. De esta manera y de acuerdo con la clasificación anterior que se hizo respecto de cómo se establece la base gravable, debemos considerar cada caso en lo particular para aplicar el o los procedimientos ya establecidos en ley, para evitar la discrecionalidad de la autoridad en la previsión de elementos de las contribuciones que por disposición constitucional sólo corresponden al legislador.

En los supuestos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que analizaremos, veremos cómo es que la ley misma establece en su caso, cuáles serán los parámetros que inciden en la base gravable.

5.3.2.4.1 Artículo 64 de la anterior ley del Impuesto sobre la Renta

En el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece que la autoridad podrá modificar la utilidad o pérdidas fiscales, en ciertos casos específicos. En este contexto debemos señalar que al modificarse cualquiera de ambos conceptos, dicha modificación incidirá en la base gravable, de tal forma que la determinación de la autoridad se apegará al procedimiento establecido en los incisos a) al c) del propio artículo 64 citado, pues la utilidad será mayor o la pérdida fiscal menor.

El primer supuesto previsto en este artículo en su fracción I, establece que si las operaciones (de enajenación o adquisición de bienes) o las contraprestaciones se pactan a precio menor que el de mercado, o mayor que éste, se modificará por un lado, la utilidad para quien enajene los bienes a precio menor que el de mercado, y por otro, la pérdida a quien los adquiera a precio mayor que éste; siendo igual para el caso de contraprestaciones en las operaciones distintas a la enajenación.

En los supuestos previstos en la Ley del ISR, la autoridad sólo procederá a verificar que éstos (los supuestos) se hayan realizado.

El segundo supuesto se refiere a operaciones de enajenación de bienes, en la que independientemente de los precios de mercado, el enajenante realice dicha operación, con un precio igual o menor al costo, en cuyo caso se modificará la utilidad por él obtenida.

Las excepciones a que se refiere este supuesto, serán en su caso la prueba en contrario, siendo que lo previsto en cuanto al momento de la enajenación (que en ese momento sea a precio de mercado) es irrelevante, pues si es este el caso, no habrá materia para establecer la presunción, pero por lo que se refiere a demostrar la necesidad de su venta a menos del costo, sí es un aspecto que debe considerarse al momento de pretender establecer la presunción.

El tercer supuesto establecido en la fracción III, se sujeta a las previsiones del primer párrafo, en su caso al posterior procedimiento.

Los procedimientos que debiera realizar la autoridad, serían:

- Documentar y probar los precios de mercado o los valores de adquisición, y/o los valores de costo de los bienes enajenados.
- Documentar la existencia de operaciones del revisado, que se realizaron de manera diferente a la que le corresponda.
- Comunicar la existencia de la irregularidad.
- Aplicar los procedimientos de los incisos a) al c) del artículo 64 para establecer los valores presuntos.

5.3.2.4.2 Personas físicas con erogaciones superiores a su ingreso

Conforme lo establecido en la fracción III del artículo 75 de la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta, si existiere discrepancia entre las erogaciones y los ingresos de una persona física, en la que aquéllas sean superiores a éstos, la autoridad

estimaré que dicha discrepancia es un ingreso que se obtuvo por la persona física de los considerados en el capítulo X del título IV de la propia Ley, que establece otros ingresos no previstos en los capítulos anteriores y que se obtienen por las personas físicas.

En este supuesto, la ley presume que las personas físicas realizaron hechos imponible que no fueron declarados, lo cual sólo se aplica en base a la discrepancia mencionada en el párrafo anterior.

Conocida la discrepancia por la autoridad, deberá cumplir con el procedimiento establecido en el propio artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para finalmente si no existe la debida justificación por parte del revisado, considerar que se trata de ingresos acumulables que no fueron declarados, y por los que se deben pagar contribuciones.

En estos casos, la autoridad además de comprobar la discrepancia consistente en erogaciones superiores a los ingresos, deberá documentar el origen de los ingresos estimativos, pues de no ser así se podría estar en el supuesto de no poder fundar y motivar adecuadamente la resolución correspondiente.

5.3.2.5.- De las presunciones en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

Dada la naturaleza propia de los diferentes hechos imponible que son gravados por la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios, el análisis que se realizará lo basamos fundamentalmente en aquellos hechos que podrán ser presumidos por las autoridades estatales dentro de la colaboración administrativa en materia fiscal federal, por lo que se atenderá principalmente lo que se refiere a la elaboración de bebidas alcohólicas y la producción de tabacos labrados.

5.3.2.5.1 Faltantes en los inventarios

En el artículo 7 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios se prevé como causa de determinación presuntiva, el faltante de materias primas o de bienes en los

inventarios, a efecto de lo cual, la autoridad procederá en los mismos términos del procedimiento que se describió para la falta de bienes en inventarios para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con la diferencia que para establecer el valor de enajenación de los mismos, se aplican los procedimientos previstos en el artículo 24 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

5.3.2.5.2. Omisión en el Registro de Adquisiciones de: materias primas, empaques, envases o sus accesorios.

La previsión establecida en el artículo 23 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, establece que el hecho de no registrar la adquisición de materias primas para la elaboración de productos gravados, así como de sus empaques, los envases o los accesorios, son causa suficiente para establecer la presunción de ley de que en el primer caso (materias primas), éstas se utilizaron para elaborar productos y que los mismos fueron enajenados sin haberse declarado, y para los demás casos, que dichos bienes se utilizaron en el envasado, actos gravados, y que igualmente fueron enajenados y no se declararon.

En este caso como ya se ha comentado, la ley presume (presunción legal) que el sujeto del impuesto es el revisado, y que el hecho imponible ya se realizó, por tanto, corresponde a la autoridad sólo determinar la base gravable. Para ello, será necesario que se apliquen los procedimientos necesarios que señalen de acuerdo con los parámetros establecidos como base gravable, cuáles fueron los bienes que integran el hecho imponible, por tanto se deberá de:

- Establecer el valor de los actos o actividades realizados;
- Documentar la omisión en los registros contables;
- Establecer con base a las comisiones en registros, cuál es el número de bienes enajenados o importados; y
- Aplicar el procedimiento establecido en el artículo 24 para estimar el valor de la enajenación o importación.

5.3.2.5.3.- Declarar mermas en los procesos de producción o envasamiento, superiores a lo autorizado

La declaración de mermas sufridas por el contribuyente en los procesos de producción y envasamiento, que sean superiores a los porcentajes autorizados, es causa para que la ley presuma que los bienes fueron enajenados. En este caso, por el contenido de las fracciones II y III del artículo 25 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la presunción es sólo aplicable para los productos consistentes en cerveza y bebidas alcohólicas fermentadas distintas a la cerveza, por lo cual no se aplica para los productos gravados en el título segundo de la propia ley.

El procedimiento que debe seguirse consiste simplemente en verificar si existió una declaración de mermas superior al porcentaje autorizado, para que una vez hecha la conversión a litros, establecer el valor de la enajenación y proceder a aplicar la tasa correspondiente, conforme se establece en el artículo 24 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

5.3.2.5.4.- Omisión en el registro de empaques, envases o sus accesorios.

Cuando la irregularidad consista en no registrar empaques, envases o sus accesorios, la autoridad deberá comprobar: primero, la existencia de tales omisiones, identificando cada una de ellas con los productos que en su caso fueron envasados, a efecto de estar en posibilidad de determinar el valor al que fueron enajenados conforme lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

5.3.2.5.5 Omisión en el registro de adquisición de materias primas.

La presunción de elaboración de productos gravados y su posterior enajenación cuando no se haya realizado el registro de adquisición de materias primas, presenta un problema que va desde la necesidad de que la autoridad fiscal conozca todos los procedimientos de la elaboración para poder establecer el

número de productos elaborados, hasta la inexistencia en ley de un procedimiento que sea aplicable para tal fin.

En efecto, no obstante que en el primer párrafo del artículo 23 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se prevé la causal mencionada en el párrafo anterior para hacer una determinación presunta, no encontramos que la ley establezca un procedimiento para determinar en primer orden, cuáles fueron los productos obtenidos del procesamiento de la materia prima adquirida, por lo que éste será el primer asunto que debe resolverse para después proceder a determinar el valor de enajenación de dichos productos conforme a lo establecido en el propio artículo 24 de la referida ley.

Ante esta situación, y en el entendido de que lo dispuesto en los artículos 26-N y 26-Ñ de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, será aplicable en lo que corresponda respecto de esta presunción, pudiera decirse que del análisis de la contabilidad del contribuyente en lo que corresponda a sus procesos de elaboración, podría estimarse el volumen de productos elaborados y posteriormente enajenados, para aplicar lo dispuesto en el artículo 24 de la propia Ley del IEPS.

CAPITULO 6

Principios Relevantes en la Determinación Presuntiva.

Conocer de los fundamentos tratados en los capítulos anteriores es básico para la realización de una determinación presuntiva; sin embargo, nos damos cuenta que en el momento de llevarla a cabo, surgen algunas interrogantes que llegan a constituirse en aspectos relevantes para la legalidad de los resultados obtenidos en el ejercicio de tal facultad. Es por ello que en este capítulo nos ocuparemos de analizar alguno de tales aspectos, con la finalidad de tener una visión más clara de cuáles son los principios aplicables respecto de la actuación de la autoridad cuando realice los procedimientos correspondientes.

El contexto general de un procedimiento de determinación presuntiva, requiere del conocimiento de diversos aspectos que le son inherentes en la realización de los procedimientos aplicables.

En toda presunción fiscal es necesario probar la existencia de causa suficiente, que impida efectuar un procedimiento sobre base cierta.

6.1.- CAUSA FUNDAMENTAL DEL ORIGEN DE UNA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA.

Realizar una determinación presuntiva no es un acto que la autoridad fiscal pueda hacer a su libre arbitrio, y por consecuencia no sin que exista causa suficiente para ello. De esta manera, es necesario comprender, cuál es la causa que de manera universal debe existir para que sea aplicable la presunción, pues no podrá discurrirse que sólo por decisión de la autoridad alguien quedará sujeto a dicho procedimiento.

En efecto, como en capítulos anteriores quedó plenamente señalado, es menester que la Ley prevea las causas que originan la realización de una determinación presunta; pero, ¿qué es o cuál es el principio que justifica la existencia de tales causas?; esto es, ¿cuáles son los fundamentos que originan que el legislador pueda considerar que existe motivo suficiente para realizar una determinación sobre bases presuntas?.

De entrada pudiera pensarse que de acuerdo al hecho de que es el contribuyente quien declara o manifiesta los hechos imponibles por él realizados, bastaría con comprobar que lo hizo con falsedad para proceder de tal forma, pero no es así. Es verdad que tal circunstancia (declarar con falsedad) sí incide en el ánimo del legislador para prever como causa legal la determinación presuntiva, pero no es causa determinante, pues si existen todos los elementos necesarios para realizar tal determinación sobre base cierta, no podrá de ninguna manera admitirse un procedimiento que no los considere de manera real y concreta.

En este orden de ideas, será necesario que además de que el afectado haya incurrido en la falsedad de su declaración ante la autoridad fiscal, que ésta se encuentre imposibilitada para proceder a realizar una determinación sobre base cierta por falta de los elementos necesarios para ello. En consecuencia, si es el contribuyente quien debe tener y proporcionar los elementos a que nos referimos, solamente en el caso de que no se tengan o que los proporcionados no sean suficientes, será procedente la determinación sobre bases presuntas.

En efecto, debemos considerar que la previsión establecida en la fracción VI del artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, es el eje rector sobre el que se fundamenta toda causal legal para la procedencia de la determinación presuntiva; es decir, sólo cuando se adviertan irregularidades en la contabilidad del revisado que imposibiliten a la autoridad conocer correctamente sus operaciones, o bien cuando no la proporcione adecuadamente, podrá la autoridad proceder a hacer una determinación sobre bases presuntas. Al efecto, en la mencionada fracción VI se establece:

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

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

Debe considerarse que además de la existencia y comprobación de las anteriores irregularidades, también es causa de determinación presuntiva el hecho de que el contribuyente, estando obligado a hacerlo, no proporcione los elementos que integran su contabilidad o no lo haga adecuadamente, pues no basta que dicha contabilidad sea correcta, puesto que si no la proporciona, la autoridad de igual manera estará imposibilitada para conocer correcta y cabalmente sus operaciones, y por tanto el correcto cumplimiento o el incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Así las cosas, como parte fundamental en el establecimiento de las causales en Ley, el fundamento central para realizar una determinación presunta se basa en la existencia de irregularidades en la contabilidad del sujeto a revisión, y por tanto, en todo procedimiento que realice la autoridad fiscal para efectuar una determinación presuntiva, deberá probarse plenamente la existencia de las irregularidades en la contabilidad por las que como consecuencia, se imposibilita el conocimiento real de

Si el contribuyente no proporciona la información real y completa de sus operaciones, la autoridad no podrá conocerlas correctamente.

las operaciones del revisado. Igual deberá procederse cuando la causa sea el incumplimiento de la obligación de proporcionar la contabilidad. Pongamos un ejemplo:

Si el origen de la determinación presuntiva (la causa) es porque el contribuyente omitió ingresos, y por tanto los presumirá la autoridad como dividendos distribuidos para efectos de la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta (Art. 120 fracc. VI LISR), entonces la autoridad deberá comprobar en actas u oficio de observaciones, que los ingresos sí fueron obtenidos por el revisado, y que los mismos no fueron ni registrados en contabilidad ni declarados a la autoridad.

La causa de la presunción debe quedar ampliamente probada en el procedimiento correspondiente.

Como corolario, debemos concluir señalando que la imposibilidad de conocer correctamente las operaciones del revisado por irregularidades atribuibles a su contabilidad, debe quedar plenamente probada durante el procedimiento de revisión, para que pueda efectuarse una determinación presuntiva.

6.2.- EXISTENCIA DE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA CONOCER LA SITUACIÓN DEL VISITADO.

Los hechos conocidos en que se sustentará la presunción, deben ser hechos propios del contribuyente revisado.

Toda presunción se basa necesariamente en hechos conocidos para inferir otros hechos que son desconocidos; si bien, cuando se trata de la aplicación de dichos principios se presentan diversas interrogantes que inciden todas ellas en discriminar si los hechos a que se refiere son o no propios del contribuyente revisado.

Respecto de este cuestionamiento, debe señalarse que efectivamente se trata por supuesto de hechos conocidos que sean atribuibles al propio revisado, pues sería absurdo pretender partir de hechos conocidos de otros individuos para proceder a imputar una presunción a alguien ajeno; esto es, no podrá estimarse como legítimo que a partir de hechos que no sean propios de quien se verá afectado por la presunción, se intente hacerlo, pues en su caso tales hechos serán necesariamente diferentes a los actos propios del afectado.

La autoridad deberá reunir y comprobar con elementos suficientes

Partiendo de este principio, debemos señalar que la autoridad deberá reunir elementos suficientes para conocer la situación

del revisado, pues sólo a partir de tales elementos podrá aplicarse la presunción que establezca la Ley, siendo necesario que los referidos elementos se concreten a partir de actos realizados por el propio revisado.

La aplicación de este principio es relevante y fundamental para la legitimidad de la presunción, por lo que de no cumplirse con él y de ser impugnadas las presunciones así obtenidas, la anulación de dicho procedimiento es el resultado más probable.

6.3.- DE LOS MÉTODOS DE REVISIÓN EN QUE ES PROCEDENTE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA.

La autoridad fiscal para el ejercicio de sus facultades de comprobación utiliza diferentes métodos de revisión, los cuales pueden resumirse en dos modalidades: a) La visita domiciliaria y b) La revisión en las oficinas de la autoridad.

Respecto de estas dos modalidades, en ocasiones pudiera existir la duda de si se podrá realizar la determinación presuntiva en ambas; sin embargo, debe señalarse que donde la Ley no hace distinción, no debe hacerse distinción en su aplicación, es decir, la determinación presuntiva es procedente en cualquier método de revisión.

No obstante lo anterior, es conveniente señalar que la procedencia en uno u otra de las modalidades de revisión, se sujetará a la naturaleza del motivo que la origina, pues la causal podrá no configurarse de igual manera en ambos. Pongamos ejemplos:

En el supuesto que la causa sea por oponerse a la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación, que no se configura de igual manera en una visita domiciliaria que en la revisión que se efectuará en las oficinas de la autoridad a través del requerimiento de la documentación al contribuyente, pues como puede inferirse de la forma de realizar la revisión, en el caso de visita en el domicilio del contribuyente, la causa se materializa de facto ante la oposición al ingreso al domicilio, pero en la revisión en las oficinas de la autoridad podrá consi-

los actos propios del revisado.

Las presunciones son aplicables en cualquier método de revisión, salvo disposición expresa en contrario.

Existen causas de presunción, que se materializan por actos diferentes, según se trate de los diferentes métodos de revisión.

derarse sólo como una desatención o incumplimiento al requerimiento de documentación, mas no como una oposición.

En efecto, oponerse en el sentido que debe considerarse la redacción de la fracción I del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, que es donde se establece esta causal, debe entenderse como una acción positiva y no de omisión. Es decir, la oposición al inicio de desarrollo de las facultades de comprobación será un acto del particular mediante el cual pretenda obstruir tal ejercicio, resistiendo de manera activa a los actos de la autoridad; esta conducta activa, no podrá considerarse manifestada en un acto de omisión, en el cual el contribuyente solamente no atiende el llamado de la autoridad para proporcionarse su documentación, como lo sería para una revisión en las oficinas de la autoridad.

Iguales razonamientos al anterior podríamos aplicar para el caso de la obstaculización del inicio o desarrollo de las facultades de comprobación.

6.4.- APLICACIÓN SÓLO DE PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN LA LEY.

El fundamento para la actuación de las autoridades en cualquiera de los tres poderes por los que se conforma nuestro sistema de gobierno, está representado por dos axiomas que lo rigen:

Las presunciones sólo serán legítimas, si existe procedimiento específico establecido en la Ley.

Estos dos principios axiomáticos constituyen lo que se ha denominado como el principio de legalidad, y reconocido como las garantías de seguridad jurídica en los postulados de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Basados en ellos, diremos que existiendo la facultad de realizar una

determinación presuntiva, ésta deberá ser realizada sólo mediante la correcta aplicación de los procedimientos establecidos en la Ley.

En capítulos anteriores afirmamos que la determinación que realiza la autoridad administrativa es sólo un señalamiento de los parámetros que dimensionan el quantum de la obligación fiscal, es decir, la base gravable. De igual forma comentamos que en ciertas causales de determinación presuntiva la base gravable ya está establecida por el propio legislador, siendo por tanto la tarea de la autoridad administrativa solamente la de comprobar la existencia de la causal y proceder a integrarla conforme a los indicadores que estableció el legislador. Un ejemplo acabado de estas presunciones podrá señalarse en la causal establecida en la fracc. III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, en la que todos los depósitos bancarios en cuenta del contribuyente que no correspondan a sus registros contables, formarán la base que debe considerarse para el pago de las diferentes contribuciones.

Cosa distinta es el caso de situaciones en las que no existen los parámetros para integrar la base gravable, como lo es el hecho de oponerse al ejercicio de las facultades de comprobación, en cuyo caso para establecer la base gravable deberá seguirse el procedimiento establecido en el artículo 61 del Código Fiscal de la Federación.

Ante esta situación, y de acuerdo a lo comentado en capítulos anteriores respecto al hecho de que no es potestad de la autoridad administrativa establecer el procedimiento para determinar la base gravable, pues ésta es un elemento de las contribuciones que sólo podrá ser determinado a través de la Ley, es conveniente analizar de manera especial los procedimientos generales establecidos en el Código Fiscal de la Federación de los que puede valerse la autoridad para tales fines.

El Código Fiscal de la Federación, y por consiguiente los procedimientos en él establecidos, sólo son aplicables tal como lo establece en su artículo primero, en defecto de las leyes fiscales respectivas, es decir, si la Ley correspondiente establece un procedimiento, el establecido en Código Fiscal ya no aplica.

Los procedimientos para la determinación presuntiva, están previstos en el Código Fiscal de la Federación, o en las leyes de cada contribución.

6.4.1.- Procedimientos de Determinación Presuntiva establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

De la lectura del Código Fiscal de la Federación se desprenden la existencia de diferentes procedimientos para la integración de la base gravable cuando ésta no haya sido establecida de manera directa por la propia Ley. Dichos procedimientos serán los siguientes:

Los tres procedimientos anteriores serían los que en el Código Fiscal de la Federación están previstos para que la autoridad administrativa realice la determinación de la base gravable cuando en las leyes sustantivas de cada contribución no se hayan establecido procedimientos específicos.

Antes de comentar cada uno de los procedimientos mencionados, es conveniente analizar las previsiones del artículo 56 del propio Código Fiscal de la Federación, pues de su redacción pareciera inferirse que en él se han establecido otros cinco procedimientos diferentes; sin embargo, no es así.

En efecto, en la redacción del primer párrafo del artículo que se analiza, se menciona que la autoridad utilizará cualquiera de los métodos establecidos para efectos de determinar la base gravable en caso de presunciones. Al efecto, en él se prevé a la letra:

Artículo 56.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, sus entradas, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

...

Ahora bien, no obstante que como se señala en la última parte del párrafo que se transcribe, en él se hace saber que se darán a conocer procedimientos aplicables para una determinación presuntiva, en el texto mismo de las fracciones I a V del numeral que se comenta, no se desarrolla la previsión de procedimientos, sino que en su caso solamente se establecen elementos que podrán ser aplicados en el caso de llevar a cabo un procedimiento. Al efecto, se establece:

Artículo 56.- ...

- I.- Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.*
- II.- Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.*
- III.- A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.*
- IV.- Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.*
- V.- Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.*

En efecto, no podemos considerar en manera alguna que los datos de la contabilidad, los datos de las declaraciones, o la información obtenida en el ejercicio de facultades de comprobación, son procedimientos, pues de hacerlo así estaríamos ante la incongruencia de considerar que la información o el conocimiento de datos constituyen por sí mismos un procedimiento a través del cual podrá estimarse la base gravable. De esta manera, es nuestra opinión que si bien los datos de la contabilidad o la información obtenida de terceros relacionados con el contribuyente revisado son elementos necesarios para la determinación presuntiva de la base gravable, la existencia de un procedimiento previamente establecido en la Ley, es elemento indispensable para la preservación de la legalidad de las contribuciones, pues la base gravable de ellas es parte substancial de su existencia y legitimidad.

En mérito de lo anterior, debe señalarse qué procedimientos propiamente dichos para establecer la base gravable de manera presuntiva (llegar al conocimiento de hechos desconocidos partiendo de hechos conocidos) son los previstos de manera general en Código Fiscal de la Federación en los artículos 57, 69 y 61, y en su caso, los que en las leyes específicas de cada contribución se establezcan.

6.4.1.1.- Procedimiento para determinar la base gravable en contribuciones retenidas.

En el 1er. párrafo del artículo 57 del Código Fiscal de la Federación, se faculta a las autoridades fiscales para que procedan a realizar la determinación presuntiva de contribuciones que debieron ser retenidas, cuando en la revisión se conozca la existencia de omisiones por más del 3% en la retención y entero de aquellos conceptos por lo que se esté obligado a efectuar la retención.

La presunción en materia de retenciones, corresponde a trabajo subordinado y a INFONAVIT.

Los procedimientos establecidos en este artículo, se refieren por una parte a los casos en que la retención no efectuada corresponda con la obligación que se genera con la obtención de ingresos por prestación de servicios personales subordinados, y por otra, a las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. En ambos casos,

quien será sujeto de la determinación presuntiva, es el responsable solidario por haber dejado de hacer una retención, en los términos de lo establecido en el artículo 26 fracción I del C.F.F.

De esta manera, por ser el responsable solidario quien será objeto de la determinación presuntiva, ésta sólo será procedente cuando el obligado a hacer la retención no la haya efectuado, y además no haya hecho el pago o entero correspondiente a la autoridad fiscal, pues si el pago se efectuó, la determinación presunta no procede aun cuando no se haya hecho la retención, debiéndose en este caso de considerar que el pago efectuado por quien tiene a su mando el servicio personal subordinado, es una prestación más para quien presta sus servicios.

6.4.2.- Compras no registradas y faltantes de Inventarios.

Acerca del procedimiento para establecer la base presunta para el cálculo de contribuciones cuando se trata de adquisiciones no registradas en la contabilidad del revisado, debe precisarse que se trata no solamente de bienes que resulten estrictamente indispensables para la actividad propia de quien es sujeto a las facultades de comprobación, pues en la redacción del párrafo primero del artículo 60 C.F.F. no se hace distinción alguna, sino que solo se refiere a que existe la presunción de que "...los bienes adquiridos y no registrados, fueron enajenados...", de tal forma que cualquier bien que haya sido adquirido por el contribuyente revisado, aun cuando no sea deducible para efectos del Impuesto sobre la Renta o acreditable el Impuesto al Valor Agregado, si no fue registrado en la contabilidad, será sujeto de que se establezca la presunción de su enajenación, y por consiguiente el valor de dicha enajenación será ingreso para efectos de ISR, y para IVA.

Para estos casos (compras no registradas) y para los faltantes de inventario, sí existe un procedimiento específico para determinar presuntivamente la base gravable, de tal forma que la autoridad sólo deberá comprobar el supuesto que se prevé como causa, y aplicar el procedimiento correspondiente, para que exista plena legitimación de los resultados que con ello se obtengan.

La presunción por enajenación de bienes, incluye cualquier tipo de éstos, incluso los que no sean indispensables para la actividad del revisado.

<p>Cuando en la ley no se establece cuál será la base gravable, deberán aplicarse los procedimientos previstos en el Art. 61 C.F.F</p>	<p>6.4.3.- Procedimientos en caso de las causales del Art. 61 C.F.F.</p> <p>Tomando en consideración que las causales de determinación presuntiva previstas en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación están referidas a hechos de los que no se conoce en forma concreta el elemento con que se integrará la base gravable, en el artículo 61 del mismo ordenamiento se ha previsto que "siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código y no puedan comprobar por el período objeto de revisión sus ingresos..., se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones": estableciéndose así en forma expresa los procedimientos que en tales supuestos deberán seguirse para determinar la base gravable.</p>
<p>Los procedimientos establecidos en el Art. 61 C.F.F, podrán ser realizados tomando como base los elementos previstos en el Art. 56 del mismo ordenamiento.</p>	<p>Como consecuencia de lo anterior, la aplicación de los procedimientos previstos en el referido artículo 61, serán los únicos aplicables en dichos casos; por tanto, la referencia que se hace en el artículo 56 del C.F.F., a que se aplicarán los métodos ahí establecidos para efectuar la presunción, queda sólo como una referencia a los datos o información que podrán ser considerados en la aplicación de los procedimientos previstos.</p> <p>Por otra parte, de la redacción del primer párrafo del artículo 61, C.F.F. se infieren dos aspectos de fundamental importancia para la aplicación del procedimiento; al efecto a la letra se establece:</p> <p><i>"Artículo 61.- Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código y</i></p>

*no puedan comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:
..."*

De lo anterior se infiere que:

- a.- Dichos procedimientos son aplicables cuando las irregularidades previstas se originen o conozcan en el ejercicio de cualquiera de los métodos de revisión establecidos en el artículo 42 del C.F.F, sin que sea aplicable exclusivamente para la visita domiciliaria;
- b.- La presunción sólo se aplicará cuando los contribuyentes revisados "no puedan comprobar por el período sujeto a revisión", la base gravable para el pago de las distintas contribuciones a que sean afectos;
- c.- Los períodos que en su caso serán susceptibles de determinar presuntivamente, deben corresponder a ejercicios fiscales completos, conforme se prevé de manera armónica en el contenido del primer párrafo del artículo 56 del mismo ordenamiento legal; y
- d.- Es potestativo para la autoridad determinar cuál de los dos procedimientos previstos será el que se aplicará.

6.4.3.1.- Reconstrucción de Operaciones.

Para la reconstrucción de operaciones establecidas en la fracción I del artículo 61 C.F.F., deberán utilizarse como elementos de convicción conocidos para establecer la presunción, sólo datos contenidos en la contabilidad y documentos del contribuyente revisado, o bien, información proporcionada por terceros, tal como se establece en el primer párrafo de dicho artículo en el que se señala:

"Artículo 61.- Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación

*presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código y no puedan comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:
..."*

De los procedimientos previstos destacan los siguientes aspectos:

- **Reconstrucción de Operaciones.**

- a.- La reconstrucción de operaciones se realizará con base en datos de la contabilidad del contribuyente, o información de terceros que tengan relación con él;
- b.- El período mínimo de reconstrucción de las operaciones será de 30 días, sin que exista límite máximo;
- c.- Los días de reconstrucción de operaciones, no necesariamente son por mes natural;
- d.- En los días tomados como base, siempre se tomarán como referencia días hábiles del contribuyente; y
- e.- En cuanto sea posible por la información con que se cuente, los días considerados serán referidos a los que correspondan como más cercanos al cierre del ejercicio en que se formulará la presunción.

6.4.3.2. Observación de Operaciones.

La observación de operaciones, como consecuencia lógica de su mecánica, se realizará en el período sujeto a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, por tanto, no corresponde a los actos motivados en el mandamiento original.

Por lo anterior, aun cuando la referida observación de operaciones es un acto de molestia que se origina como consecuencia de la revisión ordenada, es a todas luces un acto diferente a

ésta. En consecuencia, si la observación de operaciones se realiza por un período cuyas consecuencias no están autorizadas en el mandamiento del que deriva, se hace necesario que la autoridad competente emita una nueva resolución fundada y motivada, en la que se ordene el desahogo de la nueva diligencia.

Por otra parte, la observación de operaciones no es de ninguna forma una intervención en caja, de tal forma que el personal actuante deberá solamente limitarse a conocer y documentar las operaciones que el revisado realice durante dicho período.

Asimismo, el período de observación de operaciones será de cuando menos siete días consecutivos, incluyendo los días inhábiles del revisado, sin que exista límite máximo para los días en que se realice, pero, en caso de ser mayor a siete días, deberá ser por múltiplos de siete.

La legitimidad de estos dos procedimientos, se infiere de la Ley, al igual que en todos los casos de presunción, del hecho de que el particular revisado, hubiese incurrido en actos que impidan el correcto y cabal conocimiento de las operaciones realizadas.

6.5.- DERECHO DEL REVISADO A DESVIRTUAR TODOS LOS ACTOS DE PRESUNCIÓN.

Después de que la autoridad ha realizado los procedimientos aplicables en cualquier modalidad de las presunciones establecidas por la Ley, el particular revisado tendrá el derecho de en su caso desvirtuar, por lo que entonces durante el procedimiento de revisión habrá que darle a conocer todas las actuaciones de la autoridad, así como los procedimientos aplicados.

En este orden de ideas, será dentro del propio procedimiento de revisión que es necesario que el revisado tenga conocimiento en primer lugar, de la existencia de la causa o motivo que la autoridad considera como base para proceder a efectuar la presunción, puesto que de ello se deriva la procedencia de la misma; y en segundo lugar que conozca los procedimientos aplicados y los elementos conocidos que serán la base para establecer la consecuencia presunta. De todo ello, es necesario

que se le dé a conocer a través de actas parciales en la visita domiciliaria, o de oficios en la revisión de gabinete.

6.6.- DE LAS CONTRIBUCIONES QUE SE PUEDEN DETERMINAR PRESUNTIVAMENTE.

Independientemente de las disposiciones normativas que rigen en las leyes específicas de cada contribución, de manera general, en el Código Fiscal de la Federación se han previsto para cada caso, cuáles son las contribuciones cuya base gravable se determinará presuntivamente; así, conforme a cada disposición, son las siguientes:

Art. 55 C.F.F.

- a.- Utilidad fiscal;*
- b.- Resultado fiscal en régimen simplificado;*
- c.- Remanente distribuible en tributación del Título III de la Ley del ISR,*
- d.- Ingresos;*
- e.- Entradas;*
- f.- Valor de actos y actividades; y*
- g.- Valor de activos.*

Art. 57 C.F.F.

- a.- Contribuciones retenidas de cualquier clase; y*
- b.- Otras contribuciones de las establecidas en el Capítulo I, Título IV de la Ley del ISR.*

Art. 59 C.F.F.

- a.- Ingresos;*
- b.- Valor de Actos o Actividades; y*
- c.- Valor de Activo.*

ART. 62 C.F.F.

- a.- Ingresos;*
- b.- Entradas; y*
- c.- Valor de actos o actividades.*

6.7.- DETERMINACIÓN PRESUNTA Y BASE CIERTA EN UN SOLO PROCEDIMIENTO.

La naturaleza misma de las presunciones, las cuales como se señaló en capítulos anteriores existen de acuerdo con la validez que el legislador ha previsto para ellas, generan la posibilidad de que en un solo procedimiento de revisión pueda llevarse a cabo una determinación mixta por parte de la autoridad fiscal. Esto es, cuando en la ley se prevén las presunciones que en su momento consideramos como obligatorias para ser realizadas por la autoridad, señalamos el hecho cierto de que en tales situaciones es la ley la que presume que dado un supuesto en la realidad, el hecho imponible fue realizado por el sujeto que es afecto a la revisión, configurándose así dos elementos de las contribuciones, y que la base corresponde a las cantidades que en cada supuesto se prevén por el propio legislador, situación a la cual deberá aplicarse la tasa que en su caso corresponda, quedando por tanto establecidos los cuatro elementos de la contribución establecidos por disposición de la ley. Pongamos un ejemplo:

En un procedimiento de revisión, la autoridad conoce que de la cuenta de cheques del gerente de la negociación se han efectuado pagos por cuenta de ésta, los cuales no corresponden a los registros contables del contribuyente; en este caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 59 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, la autoridad deberá de proceder a comprobar este hecho y en consecuencia a considerar como ingresos, valor de actos o actividades o activos, a todos los depósitos que correspondan a dicha cuenta. De esta manera, la ley presumió la realización del hecho imponible, el sujeto que lo realizó y el monto de la base gravable a la que se le aplicarán las tasas que cada una de las leyes correspondientes establezcan, habiendo correspondido a la autoridad solamente comprobar el supuesto que la ley estableció como irregularidad para considerar la existencia de una presunción.

En esta misma revisión, la autoridad conoce de omisiones en el pago de contribuciones derivadas de la omisión de ingresos en la declaración del contribuyente, caso en el cual se deberá proceder a realizar la determinación sobre base cierta.

En un solo procedimiento, se podrán aplicar determinaciones sobre base presunta, y base cierta, sin que se afecte la validez de sus resultados.

El caso anterior es un claro ejemplo de las situaciones en que la autoridad procederá a realizar una determinación sobre base cierta y base presunta, debiéndose de efectuar la liquidación de contribuciones en ambos conceptos.

6.8.- DEL DERECHO AL ACREDITAMIENTO Y LA APLICACIÓN DEL FACTOR DE UTILIDAD FISCAL.

La Ley reconoce que en las presunciones, se podrán hacer las deducciones o acreditamientos que en su caso, corresponda.

Cuando se lleva a cabo una determinación sobre base presunta, se conoce siempre que para que exista la realización de los actos que son gravados, debieron existir por consiguiente actos del sujeto obligado que fueron el sustento o insumo básico para que en su caso pudiera realizar los primeros; es decir nadie puede realizar una actividad productiva si no existe una erogación que la sustente. Estas erogaciones serán en su caso y dependiendo de la contribución de que se trate, elementos que se tomarán en consideración para establecer la base gravable. Así, dos de las contribuciones más representativas de aquéllas que se determinan presuntivamente y que se colocan en este supuesto son: el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

En las dos contribuciones a que hacemos referencia en el párrafo anterior, se establece en ley el reconocimiento preciso de las situaciones en que deberá tomarse en consideración la existencia de tales actos, aun cuando no sea de manera general para todas las presunciones. Veamos esto:

En Impuesto Sobre la Renta.

En el artículo 90 de la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta se establece a la letra:

Artículo 90.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

- I.- Se aplicará 6% a los siguientes giros:
Comerciales: Gasolina, petróleo y otros combustibles de origen mineral.
- II.- Se aplicará 12% en los siguientes casos:
*Industriales: Sombreros de palma y paja.
Comerciales: Abarrotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural; cereales y granos en general; leches naturales, masa para tortillas de maíz, pan de precio popular; billetes de lotería y teatros.
Agrícolas: Cereales y granos en general.
Ganaderas: Producción de leches naturales.*
- III.- Se aplicará 15% a los giros siguientes:
*Comerciales: Abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional; salchichonería, café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y chocolates de precio popular; legumbres, nieves y helados, pan fino, galletas y pastas alimenticias, cerveza y refrescos embotellados, hielo, jabones corrientes y detergentes, libros, papeles y artículos de escritorio, confecciones, telas y artículos de algodón, artículos para deportes; pieles y cueros, productos obtenidos del mar, lagos y ríos, substancias y productos químicos o farmacéuticos, velas y veladoras; cemento, cal y arena, explosivos; ferreterías y tlapalerías; fierro y acero, pinturas y barnices, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, con excepción de accesorios.
Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.
Pesca: Productos obtenidos del mar, lagos, lagunas y ríos.*
- IV.- Se aplicará 22% a los siguientes rubros:
Industriales: Masa para tortillas de maíz y pan de precio popular.

Comerciales: Espectáculos en arenas, cines y campos deportivos.

- V.- *Se aplicará 23% a los siguientes giros:*
Industriales: Azúcar, leches naturales; aceites vegetales; café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y chocolates de precio popular; maquila en molienda de nixtamal, molienda de trigo y arroz; pan fino; galletas y pastas alimenticias; jabones corrientes y detergentes; confecciones, telas y artículos de algodón; artículos para deportes; pieles y cueros; calzado de todas clases; explosivos, armas y municiones; fierro y acero; construcción de inmuebles; pintura y barnices, vidrio y otros materiales para construcción; muebles de madera corriente; extracción de gomas y resinas; velas y veladoras; imprenta; litografía y encuadernación.
- VI.- *Se aplicará 25% a los siguientes rubros:*
Industriales: Explotación y refinación de sal, extracción de maderas finas, metales y plantas minero-metalúrgicas.
Comerciales: Restaurantes y agencias funerarias.
- VII.- *Se aplicará 27% a los siguientes giros:*
Industriales: Dulces, bombones, confites y chocolates finos, cerveza, alcohol, perfumes, esencias, cosméticos y otros productos de tocador; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; papel y artículos de papel; artefactos de polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras; automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo.
- VIII.- *Se aplicará 39% a los siguientes giros:*
Industriales: Fraccionamiento y fábricas de cemento.
Comerciales: Comisionistas y otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles.
- IX.- *Se aplicará 50% en el caso de prestación de servicios personales independientes.*

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

De lo establecido en el párrafo anterior se infiere que en los casos en que se vaya a determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, deberá de realizarse la aplicación de un factor de utilidad que ha sido previamente establecido por el legislador, sin que pudiese determinar ninguna otra forma de hacerlo. Al respecto se dice que por el hecho de que en la redacción del referido párrafo primero se utilizó el vocablo "podrá", se trata de una facultad potestativa que la autoridad podrá ejercer discrecionalmente; no es esta nuestra opinión.

En efecto, la utilización del verbo poder en su conjugación en modo futuro, no expresa siempre el hecho de que se trate de una facultad potestativa o discrecional de la que la autoridad pueda hacer uso sólo en los casos que le convenga, sino que por el contrario, la existencia de facultades potestativas se basa en lo que pudiésemos denominar como un principio de necesidad, es decir, este tipo de facultades se ejercerán cuando sea indispensable hacerlo para el adecuado desempeño de las funciones públicas, buscando en todo caso su aplicación para situaciones que permitan a la autoridad tomar las providencias necesarias para que la aplicación de la ley se realice de manera correcta. Esto es, nadie podrá argüir que las facultades potestativas son un medio que el legislador pone al alcance de la autoridad para que las aplique solamente en su beneficio, sin tener en consideración los derechos que asisten al contribuyente, pues si éste es el caso, en toda aplicación de estas facultades se estaría actualizando un perjuicio para el particular.

De esta manera, el hecho de que en el artículo que se analiza se haya utilizado la expresión de que la autoridad fiscal "podrá" aplicar a los ingresos determinados presuntivamente los factores de utilidad que el legislador expresó en el propio artículo, no es una facultad discrecional de la que se pueda hacer uso solamente cuando sea más conveniente a los intereses del fisco federal, sino que en todo caso será una facultad reglada que implica que obligatoriamente cuando se trate de una

En las presunciones del ISR, se aplicará el factor de utilidad que la Ley de la materia prevé.

determinación presuntiva, se apliquen los factores de utilidad previstos.

Así las cosas, debemos concluir señalando que toda determinación presuntiva en materia del impuesto sobre la renta conforme la ley anterior, requiere de la aplicación de los factores de utilidad establecidos en el artículo 62 de la ley correspondiente, salvo los casos de excepción que del propio texto de la ley se infieren, como lo sería el caso del supuesto previsto en el artículo 120 fracción VI, puesto que en dicha situación, la totalidad de lo que se hubiese determinado como omisión será la base para establecer el monto de la contribución que debe pagarse, sin tener que aplicar factor de utilidad alguno, dado que del texto del primer párrafo del referido artículo se infiere que el total de la omisión realizada será la cantidad que debe considerarse como utilidad distribuida.

En Impuesto al Valor Agregado.

En el artículo 39 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se prevé que en los casos de determinación presuntiva, al importe de lo que haya sido determinado presuntivamente se le aplique la tasa correspondiente, y que al resultado de dicha operación, se le disminuyan las cantidades acreditables que se comprueben, de tal forma que esta previsión se constituye en el derecho de realizar los acreditamientos permitidos por la ley, debiéndose cumplir para tales efectos con lo dispuesto en el artículo 51 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

De esta manera, al llevarse a cabo una determinación presuntiva en materia del Impuesto al Valor Agregado, deberán de aceptarse las cantidades que de conformidad con el artículo 4 de la ley de la materia deben considerarse como acreditables, debiendo verificar que se reúnan los requisitos que para tales efectos se establecen en dicho artículo. Asimismo, al igual que en el caso de las presunciones para el ISR, debe tenerse en consideración el hecho cierto de que la base será determinada por los elementos que la ley haya establecido, de tal forma que por ejemplo si la presunción se realiza con apoyo en lo dispuesto en el artículo 62 fracción II del Código Fiscal de la Fed-

ración, la base gravable que se determinará presuntivamente estará constituida por el valor de los actos o actividades que correspondan según lo que representen para ello los documentos que se hubieren encontrado en poder del tercero y que sean referidos al contribuyente revisado.

