



320809
UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MEXICO

Plantel Tlalpan
ESCUELA DE DERECHO

Con estudios Incorporados a la
U. N. A. M.

21
ZES

**PRESUNCIONES PARA DETERMINAR
CREDITOS FISCALES**

T E S I S

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN DERECHO

P r e s e n t a :

Sergio Augusto Boeta Angeles

ASESOR: Lic. Samuel Alvarez García

México, D. F.

1993

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INTRODUCCION	1
I. JUSTIFICACION DE LAS PRESUNCIONES Y LAS FICCIONES	6
I.A. CONCEPTO DE PRESUNCION JURIDICA	7
I.B. CONCEPTO DE FICCION JURIDICA	10
I.C. JUSTIFICACION DE LAS PRESUNCIONES Y LAS FICCIONES EN EL DERECHO	13
I.C.1. Justificación de las presunciones en el derecho.....	13
I.C.2. Justificación de las ficciones en el derecho.....	19
I.D. JUSTIFICACION DE LAS PRESUNCIONES Y LAS FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO	22
I.D.1. Justificación de las presunciones en el derecho tributario.....	22
I.D.2. Justificación de las ficciones en el derecho tributario.....	27
II. UBICACION DE LAS PRESUNCIONES PARA DETERMINAR CREDITOS FISCALES	30
II.A. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO OFICIOSO TRIBUTARIO	31
II.B. PROCEDIMIENTO DE COMPROBACION O FISCALIZACION	35
II.B.1. Definición de procedimiento de comprobación o fiscalización.....	36
II.B.2. Ejercicio de la facultad de comprobación.....	38
II.B.2.a. Fundamentación jurídica.....	38
II.B.2.b. Funcionamiento de las facultades de comprobación.....	39
II.B.2.c. Desarrollo de la visita domiciliaria.....	41
II.C. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION O LIQUIDACION DE CREDITOS FISCALES	47
II.C.1. Definición.....	50

III. PRESUNCIONES PARA LA DETERMINACION DE CREDITOS FISCALES.....	52
III.A. PRESUNCIONES PARA LA DETERMINACION PARCIAL DE INGRESOS.....	56
III.A.1. Con base en la contabilidad.....	56
III.A.2. Con base en la información de terceros.....	62
III.B. DETERMINACION TOTAL DE INGRESOS.....	67
III.C. PRESUNCIONES PARA LA DETERMINACION DE CONTRIBUCIONES NO RETENIDAS.....	69
IV. PROBLEMATICA DE LAS PRESUNCIONES.....	72
IV.A. MOMENTO PARA DESTRUIR LA PRESUNCION DEL VALOR DE LOS ACTOS, ACTIVIDADES Y DE LA UTILIDAD Y LA FINALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.....	73
IV.B. LA FACULTAD DISCRECIONAL EN EL CALCULO DE LOS INGRESOS BRUTOS, EL VALOR DE LOS ACTOS, ACTIVIDADES O ACTIVOS, UTILIZANDO LOS PROCEDIMIENTOS QUE SEÑALA EL ARTICULO 56 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN LA DETERMINACION PRESUNTIVA.....	78
IV.C. LA EXISTENCIA DE UNA FICCION JURIDICA EN LA DETERMINACION TOTAL DE LOS INGRESOS, CUANDO NO EXISTE LA CONTABILIDAD NI LA POSIBILIDAD DE RECONSTRUIRLA Y SUS CONSECUENCIAS.....	84
IV.D. LA DETERMINACION PRESUNTIVA, COMPARADA CON LOS ELEMENTOS DE LA SANCION TRIBUTARIA Y SU FINALIDAD.....	87
IV.D.1. Definición de infracción.....	87
IV.D.2. Definición de sanción.....	88
IV.D.3. Aspectos de la infracción y la determinación presuntiva.....	89

V. SOLUCIONES.....	93
V.A. PERIODO PROBATORIO PARA DESTRUIR LAS PRESUNCI- NES.....	94
V.B. DESAPARICION DE LA FACULTAD DISCRECIONAL CONTE- NIDA EN EL ARTICULO 56 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, ASI COMO CIERTAS REFORMAS PARA UNA ADECUACION CON LOS MEDIOS QUE SE UTILIZAN PARA DETERMINAR PRESUNTIVAMENTE.....	97
V.B.1. Utilización de medios de información, en lugar de procedimientos.....	97
V.B.2. Desaparición de la facultad discrecional que se ñala el artículo 56 del Código Fiscal de la Fe- deración.....	98
V.B.3. Reducción a dos fracciones fundamentales.....	100
V.C. ELEMENTOS QUE DEBEN SER TOMADOS EN CONSIDERA- CION AL APLICAR LA FICCION QUE CONTIENE LA -- FRACCION II DEL ARTICULO 61 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.....	102
V.D. COBRO DE HONORARIOS POR PRESTACION DE SERVI- CIOS PROFESIONALES.....	105
CONCLUSIONES.....	108
BIBLIOGRAFIA.....	113

I N T R O D U C C I O N

El tema que se analizará en el presente trabajo es de las presunciones para determinar créditos fiscales.

La razón de realizar un estudio sobre el tema planteado obedece a que consideramos necesario el hacer un estudio serio y profundo sobre un tema actual, que ha sido poco explorado por los estudiosos del derecho tributario en nuestro país y, cuyas consecuencias jurídicas y económicas llegan a producirse, afectando la esfera del fisco así como la del contribuyente. Así como, darle un tratamiento distinto al cauce que la autoridad fiscalizadora y la autoridad liquidadora, llevan.

En las presunciones para determinar créditos fiscales, existen varios problemas que consideramos de importancia, para lograr una mayor justicia tributaria.

Encontramos en primer término que estamos ante la presencia de las presunciones, y esta figura tiene como finalidad de presumir un hecho, para que a la vez traslade la carga de la prueba, y en el Código Fiscal de la Federación, no se traslada la carga de la prueba en ningún momento.

Un segundo problema lo ubicamos en el artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, que contiene una facultad discrecional para optar por cualquiera de los procedimientos para determinar

los ingresos brutos, el valor de los actos, actividades o activos por los que el contribuyente debió pagar contribuciones y no lo hizo, dejando al libre arbitrio de la autoridad la elección de dichos "procedimientos", que ciertamente no lo son, así como que el artículo en comento en sus primeras cuatro fracciones, el legislador especifica demasiado, cuando puede darle otra forma más adecuada, además la última fracción de este artículo ha sido declarada inconstitucional.

Un tercer problema es, cuando no existe la posibilidad de reconstruir la contabilidad del visitado, siendo el momento en que se le aplique al referido visitado el artículo 61, fracción II del Código Fiscal de la Federación, que contiene una ficción jurídica, y al hacer uso de ésta, no se está obteniendo unos ingresos adecuados sino ficticios, perjudicándose al fisco y al contribuyente según sea el caso.

El cuarto y último problema, reside en que la administración en el procedimiento de determinación presuntiva, se ve obligada a sistematizar y estructurar la información que el contribuyente tenga de las operaciones que ha realizado, por las que debió pagar contribuciones, toda vez que el contribuyente no lo hizo en el debido momento, ni cuando se le da la oportunidad de regularizar su situación fiscal, estando todavía en la posibilidad de que se utilice este procedimiento, y el fisco empleará más tiempo y esfuerzo, pues le estará en cierta forma elaborando la contabilidad, cuando no es obligación del fisco realizar la contabilidad

sino verificarla.

Lo que se pretende probar en este trabajo, es si las presunciones para determinar créditos fiscales, tienen la función de poder conocer algo que de otra manera sería imposible; esto es, los ingresos del contribuyente, y por lo tanto, son necesarias; sin embargo deben tomarse en cuenta ciertos aspectos para hacerlas más eficaces, así como que en este procedimiento de determinación presuntiva, existe inserta una ficción jurídica y sus consecuencias.

El objetivo de este trabajo es el de analizar el procedimiento de determinación presuntiva, desde la naturaleza misma de las presunciones y su aplicación.

Este trabajo es de naturaleza jurídica, y entra en relación con distintas ramas del derecho como el constitucional, tributario, administrativo, procesal, teoría general del proceso, y las finanzas públicas.

La metodología a seguir en este estudio, será a partir de la investigación bibliográfica, documental, legislativa, y la investigación de campo, a través de la técnica de la entrevista directa, como estudio de fondo se utilizará el método deductivo.

En el primer capítulo se tratará de las presunciones y las ficciones de manera general en el derecho y específicamente en el derecho tributario y su justificación.

En el segundo capítulo, trataremos de ubicar a las presunciones para determinar créditos fiscales, y por lo mismo estudiaremos el procedimiento de comprobación o fiscalización, así como el procedimiento de determinación o liquidación.

El tercer capítulo contendrá la forma en que se utilizan las presunciones para determinar créditos fiscales en el Código Fiscal de la Federación, haciendo una relación de los artículos 55 al 61 del propio ordenamiento.

Dentro del cuarto capítulo hacemos los razonamientos por los cuales consideramos existen los problemas mencionados con anticipación.

Finalmente el quinto capítulo, comprenderá las proposiciones que hacemos en relación con los problemas planteados en el precedente apartado.

CAPITULO I
JUSTIFICACION DE LAS PRESUNCIONES Y
LAS FICCIONES

I. A. CONCEPTO DE PRESUNCION JURIDICA.

La palabra presunción proviene del latín *praesumptio*, esto es "acción y efecto de presumir, sospechar, conjeturar, juzgar por inducción"¹, esta palabra esta compuesta "de la preposición *prae* y el verbo *sunco*, que significa tomar anticipadamente, porque por las presunciones se deduce un juicio u opinión de las cosas y de los hechos, antes que estos se nos demuestren o aparezcan por sí mismos."²

Dentro de su aspecto histórico ésta aparece, "en la selección de los trabajos de los jurisconsultos clásicos romanos, hecha por un encargo del Emperador Justiniano, se encuentran ya fragmentos de los clásicos anteriores en los que la palabra *praesumere* se usa en el sentido de opinión, suposición o creencia; los compiladores los adicionaron en ocasiones, contraponiendo las voces *praesumere* y *adprobare* o *probare* con lo cual se le da el significado de una hipótesis que se tiene por cierta mientras no se destruya ya por una prueba en contrario: *praesumptum esse debet nisi contrarium approbetur*."³

"Sin embargo en el derecho romano se encuentra un verdadero sistema de presunciones, con efectos generales sobre la carga de

1. DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO, Tomo VII; Editorial UNAM; México; 1983; págs. 197, 198.

2. PALLARES EDUARDO; Diccionario de Derecho Procesal Civil; Editorial Porrúa, S.A.; 6a. Edición; México; 1970; pág. 613.

3. HEDDEMAN, JUSTUSWILHELM; Las Presunciones en el Derecho; citado por DEVIS ECHANDIA; Teoría General de la Prueba Judicial, Tomo II.

la prueba. Siglos más tarde, aparecen en el derecho canónico verdaderas presunciones, algunas de ellas, no admiten prueba en contrario, las llamadas *lure et de lure*, como actualmente se conocen. Al desarrollarse más tarde la teoría legal de la prueba se generalizó la tendencia de sustituir por presunciones la prueba de indicios, y vino luego la división tripartita, por los glosadores de *praesumptiones lure et de lure*, *praesumptiones iuris tantum* y *praesumptiones facti*, que fue incorporada al Código de Napoleón y subsiste en el Derecho Moderno." 4

Una vez vista la presunción desde su aspecto gramatical e histórico, desde ser la simple presunción hasta la *lure et de lure* y *iuris tantum* procuraremos entenderla, desentrañando el proceso que ésta sigue para poder dar un concepto lo más claro posible.

La presunción simple "es el resultado de un proceso lógico que consiste, pasar de un hecho conocido a otro desconocido." 5 Es importante distinguirlas de los indicios, porque en substancia se diferencian en diversos aspectos que en este estudio haremos ver.

La presunción jurídica, "es un procedimiento de técnica jurídica, consistente en un conjunto de medios y formas más o

4. IDEN.

5. PALLARES EDUARDO; Diccionario de Derecho Procesal Civil; Editorial Porrúa, S.A.; 6a. Edición; México; 1970; pág. 613.

menos artificiosas, destinados a hacer eficaz una norma en el medio social que debe seguir.⁶ Podemos entender que las presunciones jurídicas en general se "aplican especialmente a los hechos jurídicos y convierten en derecho lo que no es más que una simple suposición fundada en circunstancias o hechos que con generalidad ocurren."⁷

Dos son las especies de presunciones consideradas y admitidas en el mundo jurídico: 1º Las presunciones judiciales, 2º Las legales. Las presunciones judiciales son llamadas también presunciones humanas o de juez, serán las certezas probables que el juez obtenga del juicio. "Esta es de tres modos a saber: vehemente o violenta, probable o mediana, y leve, según el mayor o menor grado que tiene de probabilidad, de verdad, de realidad."⁸ La importancia de ésta es la certeza que provoque en el juzgador y así servirá de prueba.

Las presunciones legales son las que establece la ley, "no es otra cosa que un mandato legislativo en el cual se ordena tener por establecido un hecho, siempre que otro hecho, indicador del primero, haya sido comprobado suficientemente."⁹ Entendemos

6. ENCICLOPEDIA JURIDICA OHEBA, Tomo XVI; Voz: IURIS ET DE IURE Y IURIS TANTUM (Presunciones), por el Dr. A. Fernández Pastorino; Editorial Bibliografica Argentina, S.R.L.; Buenos Aires, Argentina; 1982; pág. 952.

7. Ob. Cit.; pág. 952.

8. G. CABANELLAS; DICCIONARIO DE DERECHO USUAL, Tomo III; Editorial Heliansta. S.R.L.; 11a. Edición; Buenos Aires, Argentina; pág. 369.

9. DELLIEPIANE; Nueva Teoría General de la Prueba; pág. 115.

hasta aquí que esta presunción debe ser un mandato de la ley, para tener por ciertos algunos hechos o circunstancias, pero derivadas de un indicio precisado en la ley, el cual debe de ser probado y servirá de base para inducir o deducir otro hecho o circunstancia.

Estas presunciones se dividen en presunciones *IURE ET DE IURE* o *DE PLENO DERECHO, IURIS TANTUM*. Las primeras no admiten prueba en contrario, son presunciones, y también llamadas absolutas, obligando al juez "*a aceptar como cierto el hecho que se presume.*"¹⁰ Concluimos pues que estas presunciones tienen como mandato de ley tener por cierto el hecho jurídico de quien la utiliza a su favor, viéndose beneficiado, ya que la ley no admitirá prueba en contrario.

Las presunciones *IURIS TANTUM*, al contrario de las arriba explicadas, aceptan prueba en contrario. Esto es, teniendo por cierto un hecho probable, hasta que no haya otro que demuestre lo contrario al hecho presumido.

I . B . CONCEPTO DE FICCION JURIDICA

La palabra ficción la define el Diccionario Marín de la Lengua Española como acción y efecto de fingir // de derecho legal. For. La que introduce o autoriza la ley o la Jurispruden-

10. ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Tomo XVI; Voz: *IURIS ET DE IURE Y IURIS TANTUM* (Presunciones); por el Dr. A. Fernández Pantorino; Editorial Bibliografica Argentina, S.R.L.; Buenos Aires, Argentina; 1982; pág. 953.

ria en favor de uno... Podemos definir a la presunción jurídica como "un supuesto jurídico que se basa en algo que en realidad no existe."¹¹

En el aspecto histórico, podemos encontrar un ejemplo claro en: "La *reivindicatio*, se aplicaba, en un comienzo, sólo a los inmuebles situados en Italia y entonces, con el objeto de proteger inmuebles situados fuera del territorio Italiano, el magistrado romano consideró, en cierta época, que dichas propiedades estaban enclavadas en Italia. Para el magistrado romano era como si el inmueble estuviera en Italia. Se creó así una ficción, porque *realmente* ese bien no estaba en territorio Italiano. Otras ficciones son más pintorescas: recordemos aquella expresada por la máxima *el muerto arrastra al vivo*, en el antiguo derecho francés. En esencia en todos los casos de ficción el Derecho supone algo contrario a la realidad; de allí que se les atribuya el carácter de *mentira técnica* o *mentira convencional* y se habla de una *verdad jurídica* distinta de la *verdad real*."¹²

El primer concepto dado líneas arriba, no lo podemos considerar completo, ya que le falta el elemento de los efectos que las ficciones producen en el ámbito del derecho. Por lo anterior es necesario entender que las ficciones son instrumentos de la

11. Cfr. STAMMLER, R.; Tratado de Filosofía del Derecho; traducción de W. ROCES de la 2a. Edición Alemana; citado en la ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Tomo XII; Voz: FICCIÓN JURIDICA; por el Dr. Juan Carlos Gardella; Editorial Bibliografica Argentina, S.R.L.; Buenos Aires, Argentina; 1967; pág. 186.

12. ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Tomo XII; Voz: FICCIÓN JURIDICA; por el Dr. Juan Carlos Gardella; Editorial Bibliografica Argentina, S.R.L.; Buenos Aires, Argentina; 1967; pág. 186.

Técnica Jurídica, pues son "construcciones, ideales que se hacen en las normas de derecho, a las que se le asigna un valor hipotético o instrumental, debido a su aptitud para facilitar una concepción jurídica o para provocar una realidad deseada o inexistente, considerada preferible a la actual y con la finalidad de facilitar la aplicación de los preceptos jurídicos."¹³ Es clara la función técnica, espontánea de suma utilidad para el desarrollo del derecho ante las histórico-jurídicas, frente las que el legislador encuentra, situaciones o hechos que van a ser violentados en su realidad, a través de las ficciones, ya que la "función lógica de las ficciones jurídicas consiste en la expresión de que dos supuestos distintos acarrearán idénticas consecuencias de derecho"¹⁴, o de que dos supuestos idénticos, acarrearán consecuencias distintas. Más válido para explicar esto es Legaz y Lacambra que "explica las ficciones jurídicas refiriéndolas a los casos en que supuestos de hecho iguales no se aplican las mismas consecuencias o, en que se aplican las mismas a supuestos diferentes, por la necesidad que siente el legislador de reducir a un tipo perfectamente delimitado y seguro, determinada valoración suya, de modo que la norma trata algo igual como distinto o algo diferente como igual, algo existente, como no existente, pero no en tanto a su real acontecer sino en cuanto a su relevancia jurídica."¹⁵

13. DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO, Tomo IV: Voz: FICCIÓN; Editorial UNAM; México; 1953; pág. 207.

14. Ob. Cit.; pág. 207.

15. LEGAZ Y LACAMBRA, LUIS; Filosofía del Derecho; 5a. Edición, Barcelona; Editorial Bosch; 1950; citada en Ob. Cit.; pág. 73.

I. C. JUSTIFICACION DE LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL DERECHO

I. C. 1. - JUSTIFICACION DE LAS PRESUNCIONES EN EL DERECHO.

Una vez entendido que el derecho utiliza básicamente dos tipos de presunciones (Humanas y legales), desarrollaremos el por qué de éstas en el derecho.

Las presunciones sirven como medio de prueba, de tipo indirecto; entendiendo por prueba como *"la eficiente producción de un objeto de conocimiento mediante la aplicación de la fórmula dada por su propia legalidad científica"*¹⁶, esto es, ya que el objeto de conocimiento producido por la presunción es de tipo probable, es en grado de la certeza que esta produzca por su propia mecánica. Varios autores en materia procesal, consideran que las presunciones no son un medio de prueba, pero para hacer más claro este aspecto señalaremos las *"diferentes tesis que se han expuesto al respecto:*

a) *Aquellas tesis que sostienen que la presunción es únicamente un sustituto de una prueba que tiene lugar solamente en los casos previstos por la ley o que esté permite que el juez decida recurriendo a ella.*

16. BRISERO SIERRA HUMBERTO; Derecho Procesal, Tomo IV; Cardenaz Editor y Distribuidor; 1a. Edición; México, D.F.; pág. 327.

b) Aquellas 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 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 extrae de un hecho determinado y que produce únicamente a una probabilidad, en cambio la prueba produce certeza.

d) Aquellas que afirman que la diferencia entre la prueba y la presunción está en que aquella se sustenta en la declaración escrita y oral de un hombre, mientras que la segunda se sustenta en un hecho distinto a dicha declaración.

e) Aquellas que sostienen que no son verdaderos medios de prueba sino un instrumento que el legislador emplea para señalar a quien debe corresponder la carga de la prueba.¹⁷

Sin embargo, en el Derecho Mexicano las presunciones sí tienen el carácter de prueba, ya que al partir de un hecho conocido y a través de este aceptar como existente otro hecho desconocido o incierto, se está logrando la producción de un objeto de conocimiento, aplicando un procedimiento para obtener dicho objeto a saber, logrando la convicción acerca del hecho que se -----

17. DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO, Tomo VII; Voz: Presunción; Editorial UNAM; México, pág. 198.

obtiene a través de la operación lógica que usa la presunción para tener por cierto el hecho desconocido.

Es importante distinguir los indicios de las presunciones, ya que la operación lógica que se utiliza para obtener un indicio es similar a la de las presunciones, ya que los indicios según Devis Echandía en su Teoría General de la Prueba Judicial señala que *"el indicio es un hecho conocido del cual se induce un hecho desconocido, mediante una operación lógica basada en normas generales de experiencias."* Sin embargo puesta en contra posición de la presunción judicial o de hombre *"consiste en un argumento lógico, basado en las máximas generales de la experiencia o en conocimientos especializados que le permite al juez darle valor probatorio al hecho indiciario al inducir de este otro hecho desconocido de cuya verificación se trata."*¹⁸ Entendamos de esta comparación que el indicio será simplemente un dato conocido en otras palabras el indicio nos dará un juicio y no un hecho, este juicio no forzosamente estará probado, ni confirmado. *"Lo determinante es su calidad de datos y no de hecho."*¹⁹

*"La operación lógica con los indicios es del tipo del procedimiento discursivo que avanzó en el mundo de los hechos, penetrando en el territorio propio de la llamada causalidad."*²⁰ *"Lo único peculiar en cuanto a los indicios es que el descubrimiento de las relaciones causales no es un tránsito hacia adelante, sino*

18. BRISERO SIERRA HUMBERTO; ob. Cit.; pág. 511 y 512.

19. Ob. Cit.; pág. 512.

20. LARROYO Y CEVALLOS; Citado por BRISERO SIERRA HUMBERTO; Ob. Cit.; pág. 517.

un retroceso: no se reúnen los indicios para establecer una regla general, sino para reconstruir mentalmente un acontecimiento histórico.

Pero conocido un indicio, es decir, estimado un hecho, una conducta o una cosa como índices de algo anterior, para determinar la consistencia de esta anterioridad se acude a las que la doctrina llama máximas de la experiencia o cánones de la inducción: concordancias diferencias, variaciones concomitantes y técnica de los residuos.²¹ Mientras que las presunciones se encuentran ubicadas en la esfera de las demostraciones, imputan consecuencias que podrán ser eliminadas por medio de una prueba que haga ver la inexistencia del hecho probable, pero tenido como cierto, radicando ahí la diferencia entre presunción e indicio.

Por lo expresado podemos concordar con el criterio del Maestro Briseño Sierra que indica que: "*La prueba presuncional es, pues, la verdadera prueba de fondo*", ya que tomará los datos hechos ó circunstancias que son contenidas en diversos medios de prueba siendo una prueba indirecta ya que no tiene la autonomía de producir certezas absolutas, sino que ésta, será derivada de otras pruebas para poder desentrañar el hecho desconocido, otorgándole determinadas consecuencias.

La función que cumple la presunción humana, va ligada con los indicios, ya que el juzgador deberá retroceder en la causalidad

21. BRISEÑO SIERRA HUMBERTO; Ob. Cit.; pág. 518.

dad del hecho obteniendo datos, o mejor dicho indicios y considerando que un indicio solo, no tiene la fuerza de lograr un objeto de conocimiento (prueba), el juzgador teniendo un panorama de indicios logrará presumir entonces el hecho que desea obtener, en razón al grado de certeza que le produzcan en el ánimo y aplicar la operación lógica para presumir dicho hecho.

En relación a las presunciones *IURIS TANTUM*, el papel que juegan en el ámbito jurídico; esta presunción partirá de un hecho específico y de ahí se confrontará con la norma obteniendo una conclusión, pero al ser ésta relativa la ley podrá establecer prueba en contrario, para que la parte que se ve afectada por las consecuencias otorgadas por esta presunción pueda invocar las confirmaciones y destruir la inferencia, "*esto se ha llamado inversión de la carga, que no es sino determinación de la incumbencia de confirmar respecto de quien niega o desconoce la presunción.*"²² En conclusión podemos determinar que la función básica de esta presunción es la de la inversión de la carga de la prueba y la atribución de ciertos efectos al hecho presumido.

Continuando con el estudio nos topamos ante las presunciones *IURE ET DE IURE*, de pleno derecho o absolutas, y la finalidad que tienen éstas en nuestra materia "*se trata de una excepción absoluta a la necesidad de probar.*"²³

22.Ob. Cit.: págs. 518, 519.

23.GOMEZ LARA CIPRIANO; Derecho Procesal Civil; Editorial Trillas; 3a. Edición: México; 1987; pág. 121.

Es de importancia hacer notar que las presunciones absolutas *"forman parte del derecho substancial y no del procesal, por que consiste en verdaderas normas jurídicas, mediante las cuales el legislador atribuye a determinados hechos o actos, ciertas consecuencias legales. Su función no es probatoria sino de índole substantiva."*²⁴ Esto es, que no sirven de objeto de conocimiento de un hecho ya que *"no admite discusión sobre la correspondencia entre la relación normada y la relación por normar"*²⁵, de tal manera que hay en cierta medida una similitud entre el indicio, que sirve de supuesto de hecho, y el hecho consecuencialmente supuesto por la norma. De esto desprendemos que las presunciones absolutas, al no admitir prueba en contrario, (lo reiteramos) no constituyen verdaderas pruebas, *"es que muchas veces dan nacimiento a ficciones jurídicas"*²⁶, pero hay que tener cuidado al hacer esta aseveración, ya que lo que distinguirá a las presunciones absolutas de las ficciones, será la concordancia con la realidad de los hechos.

Como corolario de la justificación de las presunciones en el derecho diremos que pretenden poder mantener el orden normativo velando por la estabilidad, el estado de las personas, la seguridad para una multitud de intereses, en las relaciones sociales que por su imprecisión debida a su naturaleza, no se podría tener

24. DE PINA RAFAEL; Ob. Cit.; pág. 614.

25. BRISERO SIERRA HUMBERTO; Ob. Cit.; pág. 520.

26. DE PINA VARA RAFAEL; Ob. Cit.; pág. 615.

por ciertas dichas circunstancias o relaciones, si no con ciertas reservas, obligando, por lo controvertido del hecho, al legislador a tener por verosímil gran número de hechos no demostrados de manera directa, más si probados por una inducción. Es debido a que día tras día las relaciones se van tornando más complejas que el número de presunciones se ha visto aumentado desde la cuna del derecho: Roma.

I.C.2.- JUSTIFICACION DE LAS FICCIONES EN EL DERECHO.

Antes de entrar al estudio de la justificación de las ficciones en el derecho se hace necesario recordar que una característica elemental de esta figura es la de la aplicación de unos efectos jurídicos, violentando la realidad de los hechos. Ya determinada esta situación, *"la primera mirada que dirigimos a esta figura jurídica nos pone de relieve que su problemática pertenece al fondo más íntimo, a la sustancia misma del Derecho."*²⁷ Esto es, hay que *"descubrir el enfoque entre realidad y Derecho. Por tanto, necesitamos en primer lugar presentar... las relaciones de dependencia que existen entre el Derecho y la realidad social y,... determinar cuál es la función de la norma jurídica ante la realidad objetiva..."*²⁸

Hay que tomar en consideración que en el orden normativo

27.CF. MALLIEUX, Citado por LLANO CIFUENTES RAFAEL; *Naturaleza Jurídica de las «FICTIO IURIS»*; Ediciones Rialp, S.A.; Madrid; 1983; pág. 72.

28.LLANO CIFUENTES RAFAEL; *Naturaleza Jurídica de las «FICTIO IURIS»*; Editorial Rialp, S.A.; Madrid; 1983; pág. 72.

existen dos proposiciones:

"1a. Aquellas que enuncian en que consiste un ser, o indican la existencia de un hecho, o analizan los fenómenos y los relacionan entre sí... tienden a mostrarnos la existencia del ser y a determinar su naturaleza."²⁹ Las leyes físicas, matemáticas, de las ciencias naturales son de este tipo de proposiciones y tienen su razón de ser por la concordancia de éstas con la efectividad de los hechos.

"2a. Proposiciones normativas que no enuncian qué es el ser, ni enumeran los fenómenos, ni intentan dar una explicación de su naturaleza. De este tipo son las normas jurídicas. Estas hacen referencia a la conducta humana, pero no intentando dar el enunciado de su existencia ni la expresión de las posibles conexiones del humano obrar; la norma sólo valora esa realidad social y le adjudica unas consecuencias."³⁰ Entonces la norma jurídica pretende dar una valoración, entendiendo por esto la consecuencia o efecto que se da a la situación de hecho, y explicar dicha situación.

Ahora bien, si la segunda proposición (Norma Jurídica) no hace una valoración exacta respecto del hecho justificado, por el primer tipo de proposición, no quiere decir que la segunda proposición se encuentre en error, ni esta, ni la primera, sino que

29.Ob. Cit.; pág. 72.

30.Ob. Cit.; pág. 73.

la segunda proposición le esta dando una construcción jurídica, poniéndola en el rango de verdad legal. Esto es, que la ficción vincula la realidad social, con el Derecho legislado y esto a través de una valoración distinta a lo que en la realidad ontológica le correspondería a la situación de hecho. Esto debido a que el derecho lo que regulara será la conducta del ser humano y este como ser abierto e inconcluso, no podrá encajar siempre en certezas científicas, sino en probabilidades, ante esto el derecho se ve obligado a normar más allá de una situación de hecho ya que el derecho deberá normar la conducta del hombre que es impredecible, si no lo hiciera así de nada sirve el derecho.

Desentrañando el problema de la ficción jurídica y la sustancia misma del Derecho, se entiende claramente su justificación en éste, pero esos efectos que va a producir esa valoración incongruente con la realidad va más allá de la vinculación de la realidad social y del Derecho sino que en el Derecho esta figura se procurará:

"1.- Favorecer la equidad y la justicia: principalmente en los casos de ficción equiparadora.

2.- Servir a las Instituciones establecidas y a los intereses creados.

3.- Introducir en el ordenamiento jurídico Instituciones nuevas, sin modificar en la apariencia la estructura del mismo.

4.- Salvar el espíritu y la forma de la norma jurídica, aún yendo contra la letra y la materia de la misma.

5.- Favorecer la brevedad en la expresión de los tipos y

supuestos jurídicos.

6.- Facilitar la imputación de consecuencias jurídicas a hechos jurídicos límite y a hechos difícilmente comprobables.

7.- En ocasiones, legitimar situaciones que no serían tan fácilmente aceptadas por el sentir público si se prescindiera de las ficciones."³¹

I. D. JUSTIFICACION DE LAS PRESUN- CIONES Y LAS FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

I. D. 1. JUSTIFICACION DE LAS PRESUNCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

Dentro del derecho tributario encontramos también presuncio-
nes humanas como presunciones legales en sus dos especies. Más en
esta rama del Derecho es necesario no confundir con las presun-
ciones que tienen una función probatoria procesal, "con los
simples expedientes técnico-financieros para la medida de la
capacidad contributiva del sujeto pasivo."³² Esta confusión se
debe a que se "mezclan estos 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, el
contribuyente de hecho, con las verdaderas y propias presuncio-
nes, en sentido jurídico formal, establecidas por el legislador

31. DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO, Tomo IV; Vox FICCION; Editorial UNAM; 1983; pág. 208.

32. PUGLIESE MARIO; La Prueba en el Proceso Tributario; Editorial Jus; México; 1949; pág. 210.

tributario para fines exclusivamente probatorios."³³

Las presunciones humanas no le están prohibidas a los jueces tributarios, así como en los demás campos del derecho éste podrá hacer uso de éstas en el procedimiento contencioso, siempre que la ley no se lo prohíba.

Por lo tocante a las presunciones *IURIS TANTUM*, éstas tienen su razón de ser en esta materia, tanto por la inversión de la carga de la prueba como los efectos que ésta otorga al hecho presumido. Sin embargo, *"en el derecho tributario se puede hablar sólo en sentido particular de una "reversio ab onere probandi" en favor del fisco, ... a la administración financiera no incumbe por regla más que una limitada carga de prueba, que se concreta particularmente en la obligación de exhibir los elementos materiales sobre los cuáles se ha basado el acto de "acertamiento" "*³⁴, es decir la liquidación del crédito fiscal, mientras que sobre el contribuyente gravita la carga de contrastar la presunción legal.

Con relación a las presunciones legales relativas, Mario Pugliese establece: *"no constituyen ninguna inversión de la carga de la prueba: la parte a quién la presunción ayuda, si bien está exonerada de la obligación de probar el hecho que forma el*

33. IDEM.

34. Ob. Cit.; pág. 214.

objeto de la investigación instructiva, debe, sin embargo, probar el hecho sobre el que la presunción se basa. En otras palabras, está exonerada de probar A, pero debe probar el hecho B, cuya existencia es suficiente para hacer presumir la existencia del hecho B, cuya existencia es suficiente para hacer presumir la existencia del hecho A." criterio con el que discrepamos en cierta medida, pues como señala es a la parte a la que la presunción ayuda, viendo esta figura sólo de un aspecto, del que se ve favorecido al invocar la presunción, y señala líneas más adelante "por regla general las presunciones ayudan a la administración financiera"³⁵, olvidando que ante todo las presunciones buscan la regulación de las relaciones sociales, en el caso concreto fisco-sujeto pasivo, por lo tanto al ser favorecido el fisco con esta figura jurídica, esto acarreará consecuencias al contribuyente el que tendrá que probar que el hecho presumido no existe, así como que no se ubica en la hipótesis normativa del hecho indiciario; por ende sí hay carga de la prueba, pues al ser beneficiaria la administración financiera, esta sólo bastará probar el hecho en que funda la presunción, mientras el afectado por esta tendrá que desvirtuar la existencia de la presunción en su totalidad.

Visto, que las presunciones relativas favorecen comúnmente al fisco, es natural que a la administración le concierna la carga de evidenciar el hecho indiciario sobre el que la presunción toma su origen. Esto durante el procedimiento oficioso del "acertamiento", "constatando el hecho cuya existencia es legal-

35. Ob. cit.; 214.

mente necesaria para la aplicación del criterio presuntivo."³⁶

Podemos concluir en lo que respecta a la justificación de las presunciones de *juris tantum*, en el derecho tributario será la de "facilitar la labor de la administración financiera durante la fases del "acertamiento oficiosos" y no el de exonerarla totalmente de la prueba, "el hecho que subroga tal prueba, el hecho que permite presumir en vía absoluta ó relativa la existencia de una obligación tributaria, siempre lo ha demostrado."³⁷ Así mismo, le transfiere la carga de la prueba al contribuyente, para que éste desvirtúe la existencia de una obligación tributaria.

Pugliese concuerda con lo vertido en este trabajo, respecto a la justificación de las presunciones *jure et de jure*, al señalar que "particularmente en el campo del derecho tributario, en materia de presunciones absolutas se debe tener presente que se esta en una zona gris, la cual las líneas de demarcación entre derecho formal y derecho material son muy inciertas. La presunción legal absoluta, efectivamente, un hecho jurídico material, pero constituye también a favor de una de las partes, una exoneración de la obligación de probar determinados hechos favorables a su propio asunto."³⁸

36. Ob. Cit.; pág. 214.

37. Ob. Cit.; pág. 215.

38. Ob. Cit.; pág. 216.

Esto se hace ver más claramente cuando encontramos presunciones absolutas que valen de manera exclusiva a favor del Fisco, teniendo la facultad de poder utilizarlas o bien prescindir de ellas, según le sea de mayor provecho.

Es evidente el porqué de las presunciones *iure et de iure* en el derecho tributario, ya que exoneran al fisco de probar ciertas circunstancias que le serían muy difíciles de comprobar y también para que la actividad del fisco sea más expedita y acelerada y no se encuentre en la obligación de verse detenido al pretender probar algo de ardua comprobación, para poder cumplir las tareas que como fisco tiene.

Concluimos que las presunciones del Derecho Tributario tienen un porque debido a lo siguiente:

1)Facilita el trabajo del fisco en la determinación de créditos.

2)"Respeto el secreto de las economías privadas evitando las indagaciones e intromisiones en la vida misma de los contribuyentes."³⁹

3)"Evita la evasión tributaria, pues los hechos indiciarios son ostensibles y difíciles de ocultar."⁴⁰

4)Evita que se determine un crédito sin tener los indicios

39.BARRA LYON SEBASTIAN; Teoría de la Prueba de las Obligaciones Tributarias; Editorial Jurídica de Chile; 1982: pág. 66.

40.IDEM.

suficientes para poder presumir la existencia de obligaciones tributarias.

I. D. 2. JUSTIFICACION DE LAS FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

Dentro de la figura de las ficciones hay una clasificación de conformidad a su contenido; nos limitaremos a ver el porqué de las mismas en el derecho tributario.

La primera razón que encontramos es la de "*reducción simplificada de los elementos substanciales del Derecho*"⁴¹, esto es, ya que las realidades sociales son tan diversas que el legislador debe de recoger esas situaciones, hechos, relaciones, etc., hasta cierto momento inaprensibles y concretarlas conceptualmente "*en esquemas netos, precisos, simples y mecánicos*".⁴² De esto se ve claramente del porqué de la "*ficción prescinde de la realidad extra-jurídica, para crear una realidad jurídicamente diferente*".⁴³

Las ficciones van a lograr cierto grado de "*precisión jurídica*" ya que al no tomar en cuenta una serie de exigencias de la

41. GENTY; citado por PEREZ DE AYALA JOSE LUIS; *Las Ficciones en el Derecho Tributario*; Editorial de Derecho Financiero; Madrid; 1970; pág. 30.

42. PEREZ DE AYALA JOSE LUIS; *Las Ficciones en el Derecho Tributario*; Editorial de Derecho Financiero; Madrid; 1970; pág. 31.

43. IDEM.

realidad, que de ser tomadas en consideración darían consecuencias no deseadas, logrando está darle a esa realidad o dato pre-jurídico ciertos efectos, que sin el uso de esta figura no serían posibles. De ahí que en del derecho tributario la ficción "no tiene más finalidad que permitir el proceso de concretización y precisión del derecho para la persecución de sus fines."⁴⁴

Especificando un poco más en la función de las ficciones en el derecho tributario veremos que "sirven a una simplificación o aceleración de la gestión, liquidación o recaudación tributaria."⁴⁵ Esto es así ya que de otra manera la actividad del fisco se vería entorpecida en su desarrollo.

Otra de las funciones de la mencionada figura, es sin duda la de ser instrumento contra el fraude a la ley tributaria. Esto se debe a que el particular busca, a veces, la manera de obtener un tratamiento más favorable, incurriendo en simulación de sus actividades para frustrar la dinámica de la ley tributaria.

Finalmente una de las funciones que cumple la ficción en el derecho tributario será la de "resolver las dificultades administrativas de identificación y comprobación de las realidades tributarias, y de recaudación de los tributos."⁴⁶ Entendemos pues que este tipo de ficción no tomara en consideración los elementos

44. IDEM.

45. IDEM.; pág. 32.

46. IDEM.; pág. 136.

"naturales" esenciales de las realidades pre-jurídicas claras y aprehensibles por el legislador, para poder definir legalmente, "algunos rasgos fácilmente identificables y contrastables por la Administración Financiera cuando llegue el momento de aplicar la norma jurídica."⁴⁷ Esto es así por "razones de deficiencias, incapacidades o limitaciones de la técnica administrativa en la aplicación de la ley, y que el legislador prevé al elaborarla."⁴⁸

47. IDEM.; pág. 136.

48. IDEM.; pág. 137.

CAPITULO II
UBICACION DE LAS PRESUNCIONES PARA
DETERMINAR CREDITOS FISCALES

Al entrar al análisis de este apartado no hay que olvidar lo mencionado por Pugliese, a cerca de que las presunciones están en una zona oscura entre el derecho material y formal, y en el Código Fiscal de la Federación no es la excepción, pues estas se pierden en los procedimientos que la Administración Tributaria realiza para obtener el *quantum* de la obligación tributaria.

II. A. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO OFICIOSO TRIBUTARIO.

Para estar en posibilidad de dar una definición, es indispensable hacer unas aclaraciones sobre los términos utilizados.

En este caso entenderemos por procedimiento en general *"la manera de hacer una cosa o de realizar un acto."*⁴⁹ Pero precisando más este concepto será *"la aglomeración o reunión de reglas y preceptos a que debe acomodarse el curso y ejercicio de una acción."*⁵⁰

Para ubicar el procedimiento administrativo, es necesario mencionar la función administrativa que a fin de cuentas será la regulada por el mencionado procedimiento. La función administrativa será *"toda actividad jurídicamente relevante como tal, con independencia de la relevancia jurídica de los actos aislados que*

49. DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO, Tomo VII; Voz Procedimientos; Editorial UNAM; México; 1984; pág. 244.

50. MANRESA Y NAVARRO JOSE MA., Citado en el Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo VII; Voz Procedimientos; Editorial UNAM; México; 1984; pág. 244.

la integran".⁵¹ Por ende tiene importancia la totalidad de dicha actividad y no un solo acto aislado. Esta función tiene las siguientes características:

"-En primer lugar, una actividad a la que el Derecho contempla en su conjunto o globalidad y a la que asigna efectos precisamente dentro de esta dimensión unitaria.

-Adicionalmente, comporta el ejercicio de ciertas potestades públicas.

-Se ejerce en interés no exclusivamente propio.

-Por último, se manifiesta a través de un procedimiento administrativo."⁵²

Esta última característica será la que nos interesa en este momento pues será "el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la Administración."⁵³ Esto es, la función de la Administración tendrá una manifestación externa que vendrá a ser el procedimiento administrativo.

"El procedimiento administrativo se refiere a la total actividad práctica jurídica de la administración pública para que

51. PEREZ DE AYALA JOSE LUIS Y GONZALEZ EUSEBIO; Curso de Derecho Tributario, Tomo II; Editorial de Derecho Financiero; 5a. Edición; Madrid; 1989; pág. 3.

52. Ob. Cit.; pág. 4.

53. DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO, Tomo VII; Voz Procedimiento Administrativo; Editorial UNAM; México; 1984; pág. 235.

manifieste y ejecute sus actos en forma ordenada, regulada y sistematizada, ya sea de oficio o a instancia de los administrados.⁵⁴ Situación que no escapa del derecho tributario, pues es aquí donde el derecho tributario "se extiende al derecho procesal porque cada obligación de impuesto se atribuye y determina siguiendo los procedimientos..."⁵⁵ que el Código Fiscal de la Federación establece. La Administración Tributaria tiene la facultad de comprobación de las obligaciones tributarias, pero manifestará esta facultad de manera ordenada, regulada y sistematizada, (esto es siguiendo las fases que indica principalmente el Código Fiscal de la Federación para el ejercicio de esa facultad) limitando la discrecionalidad administrativa, más el ejercicio de dicha facultad no es a petición del contribuyente sino que ésta por mandato constitucional, tiene deber de ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, como lo señala el artículo 89 fracción I, más no sólo debe verificar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias, sino que en último caso debe de aplicar la norma al caso concreto y determinar ó hacer líquida la obligación tributaria.

Por lo anterior, el procedimiento administrativo oficioso tributario será la vía legal de realización de actos que de manera directa ó indirecta auxilien para la manifestación y ejecución de las facultades de la Administración tributaria para

54. LANGROD; Citado por BARTOLOME A. FIORINI en El Procedimiento Administrativo y Recurso Jerárquico; Editorial Abeledo-Parrot; 2a. Edición; Buenos Aires; 1971; paga. 25 y 26.

55. BARTOLOME A. FIORINI; Procedimiento Administrativo y Recurso Jerárquico; Editorial Abeledo-Parrot; 2a. Edición; Buenos Aires; 1971; pág. 30.

aplicar las leyes tributarias de conformidad con los ordenamientos legales. Este procedimiento no tiene paralelo con los procedimientos civiles ya que en éste, la administración siempre actuará con mayor jerarquía por su obligación respecto a la satisfacción del interés público.

Como lo señalan Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez en su libro de Derecho Tributario Mexicano existen cinco procedimientos que integran el procedimiento administrativo oficioso tributario; son:

1.- Procedimientos preparatorios de control y fiscalización. En este estudio indicados como procedimientos de comprobación o fiscalización.

2.- Procedimientos de determinación ó liquidación.

3.- Procedimientos de devolución y extinción del crédito fiscal.

4.- Procedimientos de ejecución forzosa.

5.- Procedimientos de impugnación.

Los dos primeros serán los que nos interesa estudiar, pues en éstos será donde encontraremos a las presunciones para la determinación de créditos fiscales.

II.B. PROCEDIMIENTO DE COMPROBACION O FISCALIZACION

De primera intención el cuestionamiento que debería de surgir es el de comprobación ó fiscalización ¿de qué?

Es entonces cuando se tiene que hacer referencia a la obligación tributaria, para poder ubicar con mayor precisión la figura jurídica que nos ocupa. La obligación tributaria tiene diversas etapas de acuerdo a un orden lógico jurídico, "encontramos la sucesión temporal de:

a) *El nacimiento de la obligación en el momento característico en que se realice el hecho jurídico previsto por la Ley. (hecho imponible).*

b) *La verificación cronológica de la fecha y del hecho indicados en la letra a).*

c) *La calificación de la medida de la obligación.*"⁵⁶

No entraremos a fondo en el estudio del inciso a), ya que no es la finalidad de este estudio. Sólo indicaremos que en el Derecho Tributario Mexicano la obligación tributaria nace en el -----

56. FUGLIERSE MARIO; Instituciones de Derecho Financiero; Editorial Porrúa, S.A.; 2a. Edición; México; 1976; pág. 256.

momento en que se realiza el hecho generador del crédito fiscal, esto es el hecho imponible. Así mismo, en nuestra legislación existen fundamentalmente dos tipos de obligaciones, las obligaciones materiales o principales y las obligaciones formales o accesorias.

Estos tipos de obligaciones son importantes, pues ambas serán las que estarán sujetas a la verificación o comprobación por parte de la administración pública; quedando contestada la pregunta hecha al inicio de este capítulo.

II. B. 1. - DEFINICION DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACION O FISCALIZACION.

Una vez reconocido que la obligación tributaria en sentido estricto (obligación tributaria material), surge en el momento de la realización del hecho generado del crédito fiscal, es de trascendencia observar que si este hecho *"es oficialmente desconocido, si su manifestación no se comprueba por el órgano público respectivo, tal derecho es absolutamente ilusorio y abstracto, pero más que esto, inexistente, si la administración financiera, ignora el hecho al que está condicionado el nacimiento de la obligación."*⁵⁷ Por lo mismo es necesario que la Administración Pública a través del procedimiento que en este apartado estudiamos, pueda constatar la realización del hecho generador del

57. IDEN.; pág. 258.

crédito fiscal; comprobar su existencia amplitud e intensidad, y no sólo eso, sino además de recabar las pruebas respectivas, verificar el cumplimiento de las obligaciones accesorias que marca el Código Fiscal de la Federación.

En breves términos la fiscalización es *"toda una amplia gama de actos llevados a cabo por los órganos de la administración hacendaria y que tienen por finalidad constatar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales."*⁵⁸ Podemos definir el procedimiento de comprobación o fiscalización como *"el conjunto de actos realizados por la administración pública tributaria con el fin de llevar a cabo un control en cuanto a la realización de hechos generadores de obligaciones fiscales, así como en el ejercicio de..."*⁵⁹ una serie de actos para verificar las actividades de los contribuyentes, respecto del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto materiales, como accesorias y, recabar o preconstituir pruebas de la realización del hecho generador, de su amplitud. Sintetizando un poco más esta definición, podemos concluir que es el cauce por el que la Administración pública hacendaria ejerce sus facultades de comprobación o fiscalización de las obligaciones tributarias.

58. JIMENEZ GONZALEZ ANTONIO; Lecciones de Derecho Tributario; Ediciones Contables y Administrativas, S.A.; 2a. Edición; México; 1985; pág. 364.

59. QUINTANA VALTIERRA JESUS Y BOJAS YAREZ JORGE; Derecho Tributario Mexicano; Editorial Trillas; 1a. Edición; México; 1988; pág. 155.

II. B. 2. EJERCICIO DE LA FACULTAD DE COMPROBACION.

II. B. 2. a. FUNDAMENTACION JURIDICA

El artículo 16 de la Constitución General de la República establece que "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles, posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento". En el segundo párrafo de este artículo faculta a las autoridades Administrativas para "practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos de sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos." Por lo mismo, la autoridad administrativa tiene poder para ejercer actos de molestia, como lo sería la comprobación de sus obligaciones tributarias, y en un momento dado solicitarle al gobernado los documentos que considere pertinentes como lo indica el segundo párrafo antes transcrito, para el desarrollo de su actividad fiscalizadora, siempre y cuando lo realice mediante escrito de autoridad competente en el que funde y motive la causa legal de tal proceder, debiendo seguir las formalidades prescritas para los cateos. Como mencionamos con anterioridad, por mandato de nuestra carta magna en su artículo 89, fracción I es obligación del Poder Ejecutivo ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la

esfera administrativa su exacta observancia; de lo que advertimos claramente que el ejecutivo procurara con los medios a su alcance, la exacta observancia de las leyes, y en nuestra materia tiene pues la facultad de comprobación, con la finalidad de verificar el cumplimiento de las normas tributarias.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 42 indica que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, será la encargada en ejercer las facultades de comprobación, especificando, en que consiste dicha facultad, y otorga el poder de determinar contribuciones omitidas y verificar la comisión de delitos fiscales.

II.B.2.b. FUNCIONAMIENTO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION.

Como lo apunta el artículo 42 del Código de la Materia en sus diferentes fracciones va señalando cada una de éstas, las que mencionaremos a continuación:

- La facultad de rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.

- La facultad de revisar la contabilidad, requiriendo a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos

ó en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión de la contabilidad, y los datos, u otros documentos ó informes que se les requieran; esta revisión es la conocida como revisión de escritorio.

- La facultad de la revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos autorizados sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

- La facultad de practicar u ordenar se practique que avalúo ó verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

- La facultad de recabar de los funcionarios, empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

- Por último, la facultad que más nos interesa es la de practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, pues será en el desarrollo de ésta donde tienen aplicación las presunciones para determinar el crédito fiscal, ó su base.

II. B. 2. c. DESARROLLO DE LA VISITA DOMICILIARIA.

Como mencionamos líneas arriba, esta facultad de efectuar visitas domiciliarias es la que nos interesa en el desarrollo de ella, es donde se ubican las presunciones de las que nos ocupamos. En el desarrollo de la visita podemos hablar de un procedimiento normal y de situaciones extraordinarias que prevee el Código Fiscal Federal; será aquí donde aparecerán las presunciones a estudio.

Enunciaremos de manera breve como se inicia la visita domiciliaria, hasta el cierre de ésta, ya que no es la intención del presente estudio el analizar el procedimiento de las visitas.

Para poder iniciar el ejercicio de esta facultad es necesario que exista una orden de visita, emitida por autoridad competente que funde y motive la causa legal de la misma, en concordancia con el artículo 16 de Nuestra Carta Fundamental, y que la orden de visita señale las personas que van a efectuar la visita domiciliaria, así como el lugar a llevarse a cabo la referida visita.

Una vez hecho lo anterior, se inicia la visita en el domicilio señalado en la mencionada orden, en este momento los visita-

dores deben apersonarse en el lugar en que se va a efectuar la visita, solicitando la presencia del contribuyente ó el representante legal del mismo. Hecho esto se procederá a entregar la orden de visita previa identificación del contribuyente ó de su representante legal, o un tercero en su caso; momento en el cual los visitantes procederán a identificarse.

Se procede a indicarle al visitado que tiene el derecho de nombrar dos testigos, advirtiéndosele que en caso de no señalarlos este derecho pasará a los visitantes. Estos posteriormente solicitarán la documentación comprobatoria del cumplimiento de las obligaciones tributarias para su revisión y en su caso solicitar el acceso a los diversos lugares del establecimiento.

Al terminar la visita se debe levantar un acta final, en la cual se hacen constar los hechos u omisiones que tengan como consecuencia el no pago de impuestos, acta que debe de ser firmada por cuando menos un visitante; los testigos y el visitado.

Es de trascendencia que en el transcurso de la visita de conformidad con el Código Fiscal de la Federación pueden levantarse varias actas parciales y, en la última acta se hace el señalamiento de esta característica para que el visitado tenga la oportunidad de conocer los hechos asentados en dichas actas y pueda aportar pruebas para desvirtuar los hechos consignados en las actas.

También se pueden levantar actas, llamadas compulsas a terceros, relacionadas con el contribuyente, de las que se debe entregar copia a éste.

Como lo señala el Código Fiscal de la Federación en un momento dado, los visitadores tienen la facultad de poder recoger toda la contabilidad ó parte de ella, en los casos específicos que señala el Código.

Lo advertido anteriormente es como se dijo acerca del desarrollo "normal" de la visita domiciliaria, más hay circunstancias en que ésta puede concluir anticipadamente, circunstancia que veremos inmediatamente.

El artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, establece las dos circunstancias en que se puede concluir anticipadamente las visitas:

"I.- Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos, que al efecto señale el reglamento de este Código.

II.- En los casos a que se refiere el artículo 58 de este Código."

El artículo 58 referido nos remite al artículo 55, pues este último establece las causales de determinación presuntiva, situación que es de relieve en nuestro estudio; será en este momento en que los visitadores, podrán hacer uso de las presunciones que tienen como fin determinar un crédito fiscal, mencionaremos dichas circunstancias y haremos ver el procedimiento que deben seguir los visitadores.

Durante el desarrollo de la visita, los visitadores podrán hacer uso de la facultad de determinar presuntivamente. Esto es en otras palabras, hacer uso de las presunciones legales que contiene el Código Fiscal de la Federación en caso que:

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

II.No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más de 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, 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. Tengan la obligación de utilizar las máquinas registradoras de comprobación fiscal que les haya proporcionado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y no lo hagan o las destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron proporcionadas.

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

Si se llegare a presentar alguna de estas circunstancias y los visitadores cuentan con elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado o la imposibilidad de poder apreciar la situación fiscal, asentando esto en forma circunstanciada en un acta parcial.

Una vez que el visitador se cercioró de tener los elementos para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado, procederá a notificarle a éste, en un plazo no mayor de tres meses después de iniciada la visita, mediante acta parcial, la posibilidad de determinarsele presuntivamente la utilidad fiscal, el valor de sus actos, actividades o activos por las que deba pagar contribuciones.

El visitado podrá, dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación del acta parcial, corregir su situación fiscal de las contribuciones que son objeto de la revisión mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, proporcionándole una copia de la misma a los visitadores. Este plazo podrá prorrogarse por una sola vez por quince días más.

Como indica el artículo 58 del mencionado Código en su fracción III, las autoridades podrán concluir la visita, haciendo constar sólo el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal. O bien, continuarla, debiendo precisar en el acta final todas las irregularidades que hubieran encontrado y señalarán aquéllas que hubiera corregido el visitado. Esto último es lo que nos interesa pues será aquí donde los visitadores, asentarán los datos que servirán de base para la determinación de los créditos de manera presuntiva ó estimativa.

II.C. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION O LIQUIDACION DE CREDITOS FISCALES.

Al hablar de determinación y liquidación hay autores como Flores Zavala que utilizan indistintamente "determinación y liquidación". Y por otro lado el legislador no da un significado a estas expresiones, "y aún cuando podría haber más precisión en aplicar el vocablo "determinar" a la actividad consistente en la identificación del nacimiento del hecho generador y en utilizar la palabra "liquidar" para fijar en una cantidad cierta suma debido por el causante, utilizaremos en forma sinónima ambas expresiones."⁶⁰

Existen básicamente tres procedimientos para la determinación ó liquidación de las obligaciones tributarias, éstas son:

1) Determinación que realiza el sujeto pasivo, directo ó por adeudo ajeno, sin intervención de la autoridad fiscal (Autodeterminación).

2) La determinación realizada por la administración sin la intervención del deudor.

3) La liquidación que realiza la administración con la colaboración del sujeto pasivo (determinación mixta).

60. DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Derecho Financiero Mexicano; Editorial Porrúa, S.A.; 5a. Edición; México; 1973; pág. 511.

En la primera de éstas, el sujeto pasivo "reconoce la existencia de un hecho generador que a él se le atribuye, mediante la aplicación del parámetro correspondiente cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo comunica a la administración tributaria por medio de una declaración y paga en la caja recaudadora dicha cantidad de dinero."⁶¹

En este tipo de determinación es "definitiva y lo hace responsable por su contenido, sin perjuicio de su revisión y eventual rectificación por parte de la autoridad administrativa."⁶²

Por lo que hace a la segunda de las formas de determinación esta se realizará:

"a) Cuando el sujeto pasivo no hubiere practicado la determinación a su cargo;

b) Cuando el deudor ó responsable no proporcionare los elementos de juicio ó documentos necesarios para la plena apreciación del hecho generado, en los casos de determinación mixta;

61.Ob: Cit.; pág. 517.

62.Ob. Cit.;pág. 518.

c) Cuando la determinación formulada por el sujeto pasivo en su declaración ó manifestación fueren impugnables, ya por circunstancias inherentes al acto mismo omisión de datos, inexactitud, falsedad ó error de los datos proporcionados, errónea aplicación de las normas tributarias, ya por carencia de elementos de verificación (falta ó no exhibición de libros, registros y comprobantes, cuando los exhibidos estén incompletos ó alterados. '63

La última manera de determinación consistente que "el deudor esté en condiciones de conocer los elementos que sirven de base a la oficina financiera para sostener que se debe un impuesto, de modo que aquél pueda contraponer otros elementos ó formular sus observaciones y de otro, a hacer posible un acuerdo entre ambas partes acerca de la existencia y cuantía de la deuda. '64

En nuestra legislación predomina la primera forma de determinación, más como se indicó al realizar la rectificación a través del procedimiento de comprobación ó fiscalización, la autoridad podrá hacer uso del segundo método, respetándole la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 Constitucional, esto será así cuando el contribuyente no haya presentado declaraciones, de otra forma sólo será una rectificación de las omisiones del contribuyente.

63. GUILIAMI PONROGE; Citado por DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Derecho Financiero Mexicano; Editorial Porrúa, S.A.; 3a. Edición; México; 1968; pág. 531.

64. GIANNINI, A.D.; Instituciones de Derecho Tributario; Editorial de Derecho Financiero; Madrid; 1957; pág. 201.

II.C.1. DEFINICION

Por liquidación del impuesto entenderemos en sentido amplio, *"el acto ó serie de actos necesarios para la comprobación y valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible), con la siguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa, de la deuda del contribuyente."*⁶⁵ Es en sentido amplio pues abarca la comprobación que incluye acopio de pruebas de los elementos constitutivos de la deuda, situación que se realiza en el procedimiento antes descrito.

Ahora bien, a la determinación tributaria la definen como *"un acto jurídico de la administración en el cual ésta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas en carácter de contribuyentes ó responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva."*⁶⁶

Señalaremos otra definición para esclarecer el sentido de la determinación tributaria; que será *"el acto por el cual, la Administración aplica la Ley Tributaria en los casos concretos,*

65.Ob. Cit.; pág. 170.

66.JARACH DINO; Curso Superior de Derecho Tributario. Tomo I; Editorial Liceo Profesional CIMA; Buenos Aires; 1969; pág. 402.

acto que es conocido con distintos nombres...⁶⁷ como liquidación, o bien accertamiento.

Entendidas las circunstancias anteriores, y para nuestro estudio el procedimiento de determinación ó fiscalización, será aquél que realizará la administración tributaria, mediante el cual valora los hechos constitutivos de la deuda impositiva y hace acopio de pruebas de la existencia de éstos (hecho imponible, base imponible), para aplicar la ley tributaria, fijando en una cantidad cierta la obligación material, manifestando su pretensión contra el sujeto pasivo de la relación tributaria de obtener el pago de dicha obligación.

En nuestra legislación, la Administración Tributaria, procederá a analizar y valorar los datos asentados en el acta de visita y las pruebas de la existencia de éstos y en su caso proceder a la aplicación de presunciones y determinar ingresos, utilidad, actos, etc., y una vez hecho esto aplicará la tarifa respectiva y obtendrá la cantidad líquida del impuesto, emitiendo un oficio en el que se asienten dichas actuaciones.

67. DE JUANO MANUEL; Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo I Parte General; Ediciones Molachino; 1963; Rosario, Argentina; pág. 402.

CAPITULO III
PRESUNCIONES PARA LA DETERMINACION DE
CREDITOS FISCALES

Las actas vistas son documentos en los que se hacen constar una serie de hechos o situaciones, las cuales servirán de prueba para que la autoridad administrativa encargada de determinar los créditos fiscales los valore, es decir, aprecie los hechos asentados en el acta de visita y en su caso proceda a determinar diferencia de impuestos. Los hechos asentados por los visitadores en las actas se consideran como ciertos, salvo prueba en contrario, constituyendo el documento idóneo para tener por probados los hechos que dan lugar a establecer o aplicar las presunciones, siempre y cuando la visita y los actos, se desarrollen o se formulen conforme a la ley.

Haremos un breve resumen del procedimiento para determinar presuntivamente la utilidad fiscal, el valor de los actos, actividades o activos que señala el Código Fiscal de la Federación. Si dentro de los tres meses de iniciada la visita, la autoridad revisora advierte que el contribuyente visitado ha incurrido en una de las causales de determinación presuntiva que señala el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación y cuentan con elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado, levantarán acta parcial en la que se hagan constar en forma sucinta los hechos que dan lugar a la aplicación de la determinación presuntiva, y la posibilidad de que se le aplique, concediéndole un plazo de quince días, contados a partir del siguiente de la notificación del acta parcial para que corrija su situación fiscal.

Transcurrido el plazo de quince días, o en su caso la ampliación de dicho plazo si el contribuyente demuestra, con la declaración de corrección fiscal correspondiente, haber corregido su situación fiscal, se da por concluida la visita, en caso de que no corrija su situación fiscal o lo haga parcialmente se continuará la visita domiciliaria, y se hará constar en el acta respectiva en forma detallada todas las irregularidades que hubiera encontrado y en su caso señalaran las corregidas.

Hecho lo anterior, la autoridad para poder estar en posibilidad de establecer los hechos que dan lugar a las presunciones y así calcular los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos, en un momento posterior, deberán de tomar en cuenta lo señalado por el artículo 56 que establece:

"Art. 56.- Para los efectos de la determinación presuntiva al que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes y 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 modificacio-

nes 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 tenga 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."

De lo que concluimos que de manera resumida, se debe de tomar en cuenta:

- 1.- La Contabilidad
- 2.- Datos de Terceros
- 3.- Utilizando medios indirectos de investigación económica.

Consideramos que la fracción II del artículo antes transcrito se encuentra incluida en la fracción I, al establecer el artículo 28 del Código Fiscal Federal que la contabilidad se integra con los registros y cuentas especiales que obligan las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aún cuando no sean obligatorios los libros y registros sociales que obligan otras disposiciones, así como las máquinas registradoras de comprobación fiscal, sus registros, y la documentación compro-

batoria de los asientos respectivos y finalmente otros comprobantes del cumplimiento de las obligaciones fiscales tales como las declaraciones fiscales.

En nuestro estudio y para fines prácticos del mismo, seguiremos el orden en que señala el artículo antes transcrito, aún cuando los visitadores podrán hacer uso indistinto de cualquiera de esos medios de conocimiento de la situación fiscal del visitado. Por lo tanto analizaremos las presunciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación, en el siguiente orden: 1º Con base en la contabilidad; 2º Con base en información de terceros; 3º Los que determinan la totalidad de los ingresos; y, finalmente, 4º La determinación de contribuciones omitidas.

III.A.- PRESUNCIONES PARA LA DETERMINACION PARCIAL DE INGRESOS.

III.A.1.- CON BASE EN LA CONTABILIDAD.

La fracción I del artículo 59 del Código Tributario señala:

"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 operacio-

nes o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente."

En este supuesto, el visitador tendrá que comprobar y hacer constar en actas lo hechos en los que conste:

1.-Que existe información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia en poder del contribuyente, sin nombre o a nombre de otra persona.

2.-Que cuando menos una de las operaciones que aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona las realizó el contribuyente, para ello deberá engranarla o relacionarla con los datos de contabilidad del contribuyente.

Si el visitador comprueba estas dos situaciones, podrá entonces presumir un ingreso, por toda la documentación en poder del contribuyente, sin su nombre o a nombre de otra persona. Pudiendo el contribuyente destruir dicha presunción demostrando que no realizó las operaciones que fueron relacionadas con su contabilidad, porque las realizó otra persona o porque simplemente no fueron realizadas.

Ahora, otra presunción que toma como base la contabilidad es la contenida en la fracción V, en los siguientes términos:

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

En esta presunción la autoridad revisora deberá asentar en el acta que al efecto levante:

1.-Un inventario que la propia autoridad levante de todos los activos del contribuyente o sólo de un tipo de mercancía.

2.-Procederá a comparar el inventario que ésta realizó con los registros de los activos, para así poder establecer si existe diferencia, en caso de que exista disparidad entre el inventario, levantado por la autoridad y los registros de activos, se considera que existe ingreso, y la autoridad debe señalar de que tipo de activo se trata de manera pormenorizada.

Si de esta situación la autoridad revisora advierte que existen en los registros de compras una cantidad mayor y en el inventario realizado por la autoridad, encuentra una cantidad menor, procederá la autoridad liquidadora conforme a lo establecido en el artículo 60 del referido Código, en relación a determinar el valor de bienes faltantes en inventarios y que se presumen enajenados.

1.-Si puede determinar el monto de las adquisiciones lo hará, haciendo constar que toma el valor de la adquisición de la propia contabilidad .

2.-Si no puede determinar el valor de lo faltante en el inventario, consignará que el monto de la adquisición será la que corresponda a bienes adquiridos por el contribuyente en el ejercicio que se trate, o en su defecto el valor de mercado de esos bienes o el del avalúo.

3.-Hecho lo anterior, multiplicará el por ciento de utilidad bruta con que opera el contribuyente al importe de adquisición.

4.-La cantidad que resulte de la operación anterior, la sumará al importe de adquisición y éste será el valor de la enajenación presunta y por lo tanto el ingreso omitido.

Continuando con nuestro estudio, sigue la fracción VI, del artículo 59 del Código Tributario establece:

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

Conforme a esta fracción lo que la autoridad visitadora deberá asentar en el acta es:

1.-Una relación de los cheques librados, consignando:

a) Número de cuenta.

b) Banco

c) Fecha de expedición del documento.

d) Número de cheque.

e) A favor de quien fue expedido.

f) Monto del documento.

g) Demostrar que efectivamente fueron librados por el contribuyente.

2.-Confrontar con los registros contables, para obtener que cheques no fueron registrados, pero hayan sido librados a proveedores o prestadores de servicios, detallando por que motivo se les considera a éstos con tal carácter.

3.-Una relación de cheques similar a la del primer punto, de los no registrados para que el contribuyente esté en posibilidad de aportar las pruebas correspondientes.

En general, puede también comparar los cheques librados y los registrados en la contabilidad, pero finalmente debe de hacer una relación de los documentos que no se encuentran registrados, detallando la información como en el punto uno, en forma tal que no se impida u obstruya el derecho de defenderse del contribuyente.

La penúltima presunción que toma como base la contabilidad, es la presunción de activos, contenida en la fracción VIII, del artículo 59, del Código Tributario en los siguientes términos:

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

La autoridad fiscal deberá en este supuesto comprobar, mediante los hechos que haga constar en actas:

1.-Existencia de los inventarios de materias primas, de productos semiterminados y terminados.

2.-Existencia de inventarios de los activos, fijos, gastos y cargos diferidos.

Todos estos inventarios deberán de estar debidamente relacionados con la actividad del contribuyente.

3.-Indicar la superficie de los terrenos que ocupa el contribuyente, su ubicación, medidas y colindancias, que se presuman sean de su propiedad, así como detallar las materias primas, productos semiterminados, terminados además de los gastos y cargos diferidos, que se presumen de su propiedad.

4.-Indicar de donde toma el valor del terreno, proporcionando los datos del avalúo o en su caso el procedimiento que siguió para determinar el valor de mercado del predio.

En esta presunción lo que debe hacer el contribuyente, es demostrar que si bien es cierto tiene registrado en inventarios materias primas, productos semiterminados y terminados, activos fijos, gastos y cargos diferidos, todos éstos no son de su propiedad, aún cuando tenga la posesión o uso de los mismos. Igualmente para destruir la presunción de que los terrenos que ocupa son de su propiedad deberá demostrar que la propiedad es de un tercero y en su caso la causa de la posesión o uso.

Finalmente una presunción que tomará datos tanto de la contabilidad como de la información proporcionada por terceros, es la establecida en la fracción VII del artículo en estudio que consigna:

"VII. Que cuando los contribuyentes obtengan salidas superiores a sus entradas, la diferencia resultante es un ingreso omitido."

Al ubicarse en esta hipótesis la autoridad revisora, se ve en la necesidad de comprobar esa diferencia y lo hará:

1.-Verificando y asentando en el acta de visita los ingresos registrados por el contribuyente, en su contabilidad.

2.-Obtener informes a terceros, esto es a proveedores y prestadores de servicios del contribuyente o cualquier otra persona que haya tenido relaciones de negocios con el mismo, para poder compaginar la información proporcionada por éstos en relación a egresos que haya hecho el visitado.

3.-Verificar los egresos que tenga registrados en su contabilidad el contribuyente.

4.-Si de la comparación de los datos proporcionados por terceros y de la contabilidad del contribuyente aparece que éste tiene más salidas, que ingresos registrados esa diferencia será un ingreso omitido. Debiendo señalar detalladamente las operaciones por las que se llegó a establecer la diferencia de ingresos y salidas.

III.A.2.CON BASE EN LA INFORMACION DE TERCEROS.

Para que sea posible, tomar como prueba de ingresos, así como del valor de los actos o actividades de los contribuyentes, la información o documentos proporcionada por terceros será necesario que reúna según el caso alguno de los requisitos señalados por el artículo 62 del Código Fiscal Federal:

1.-Referirse al contribuyente designándolo por su nombre, denominación o razón social.

2.-Señalar como lugar de entrega, recibo de bienes o prestación de servicios, cualquiera de sus establecimientos, aún cuando el nombre, denominación o razón social sea de un tercero real o ficticio.

3.-Señalar el nombre o el 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.

4.-Referirse a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

Una de las presunciones de ingresos con base en la información obtenida de terceros, en el ejercicio de sus facultades de comprobación es la contenida en la fracción II, del artículo 59:

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

La autoridad deberá probar mediante hechos que haga constar en actas:

1.-Que encontró documentación a nombre del contribuyente en poder de personas a su servicio, accionistas o propietarios de la empresa.

2.-Describir la operación que ampara dicha documentación, reuniendo alguno de los requisitos que indicamos líneas arriba.

La manera de destruir esta presunción, será demostrar que las operaciones a que se refiere dicha documentación se encuentran registradas y afectan a otra contabilidad y no a la del contribuyente.

La fracción III, del artículo 59, del Código Fiscal, contiene una presunción del tipo que estamos estudiando:

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

En estas circunstancias la autoridad deberá:

1.-Comprobar los depósitos realizados, detallando, si se efectuaron en efectivo o en cheque, en este último caso detallará el número de cheque, número de cuenta, nombre de quien libró el documento, fecha del mismo, así como la fecha y monto del depósito:

2.-Verificar en los registros de la contabilidad los depósitos que tenga registrados. Obteniendo de esta operación los depósitos no registrados, haciendo constar con el detalle indicado dichos depósitos.

Se destruirá esta presunción demostrando que se encuentran registrados esos depósitos, aún cuando no lo estén en cuentas de ingresos, como en el caso de un préstamo, concentración de fondos de capital.

Otra presunción que tomará como base la información de terceros, será la contenida en la fracción IV.

"IV. Que son ingresos de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha

cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad."

Los hechos a probar y a asentar en el acta serán:

1.-Cuales fueron los depósitos que se hicieron a la cuenta de terceros, indicando las especificaciones que hemos venido mencionando al tratarse de depósito de cheques.

2.-Hacer constar de la manera antes referida, con que cheques de terceros se pagaron deudas del contribuyente visitado, expresando las razones por la cuales la autoridad visitadora llegó a esta conclusión.

3.-Finalmente precisar con el detalle indicado los cheques que no se encuentran registrados en la contabilidad.

El contribuyente podrá destruir esta presunción demostrando que los depósitos corresponden a los gerentes, administradores o terceros, o bien demostrando que se encuentran registrados en la contabilidad del contribuyente.

Para terminar este apartado la presunción de los bienes adquiridos y no registrados, contenida en el artículo 60 del Código en estudio que estipula:

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

I.El importe determinado de adquisición, incluye el precio

pactado y las contribuciones, intereses, normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por el porcentaje de utilidad bruta con el que opera el contribuyente.

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

El porcentaje de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la declaración del impuesto sobre la renta del contribuyente en el ejercicio de que se trate o de la última que hubiera presentado para ese efecto, y se determinará dividiendo la utilidad bruta declarada entre el costo declarado. A falta de declaración se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.

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

En esta presunción debe de comprobar la autoridad fiscalizadora:

1.-El procedimiento, documentación o información en que determinó las adquisiciones no registradas en su contabilidad.

2.-La declaración que utiliza para obtener el por ciento de utilidad bruta.

Probado esto procederá a realizar la operación indicada por las fracciones I y II, para establecer el monto de la enajenación, mismo que se considerará ingreso omitido.

La forma en que se destruye esta presunción es comprobando que se trató de un caso fortuito o fue causa de fuerza mayor, o

bien que no realizó dichas adquisiciones o que esos bienes no los ha enajenado.

III. B. DETERMINACION TOTAL DE INGRESOS.

De manera breve, volvamos a hacer memoria de lo que describimos al principio de este capítulo, respecto al procedimiento que se sigue en las visitas cuando se encuentran una de las causales señaladas en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.

Si el contribuyente se encuentra en las causales de determinación presuntiva del artículo mencionado, y no es posible comprobar por el período objeto de la visita los ingresos, valor de los actos o actividades por los que se deban pagar contribuciones, el artículo 61, del Código multicitado contiene dos procedimientos para determinar presuntivamente el ingreso o valor de los actos o actividades.

La fracción I, del artículo 61 del Código establece el primer supuesto e indica:

"I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinarán con base en el promedio

diario del periodo reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan del periodo objeto de la revisión."

En este caso, la autoridad revisora, tendrá que:

- 1.-Considerar la información contenida en la contabilidad.
- 2.-Recabar documentación del contribuyente, informes y documentación de terceros.
- 3.-Reconstruir las operaciones, por lo menos treinta días lo más cercano al cierre del ejercicio, si con lo obtenido en los puntos anteriores se puede reconstruir más de los treinta días, la autoridad debe de hacerlo.
- 4.-Obtendrá un promedio diario del periodo reconstruido.
- 5.-Este promedio diario lo multiplicará por el número de días que son objeto de revisión obteniendo de esta manera los ingresos del contribuyente.

El segundo procedimiento será cuando no es posible reconstruir la contabilidad del contribuyente y lo indica la fracción II, del artículo 61 del Código Fiscal de la Federación.

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

Lo que se debe de asentar y probar será:

1.-Que la documentación contenida en la contabilidad no permite reconstruir las operaciones por treinta días, más cercanos al cierre del ejercicio.

2.-Procederán a realizar lo que se llama una intervención a caja, observando y asentando los ingresos que obtenga el contribuyente cuando menos durante siete días, incluyendo los inhábiles.

3.-Obtendrá un promedio diario del período a observación.

4.-Dicho promedio lo multiplicará por el número de días que comprende el período objeto a revisión, obteniendo así el ingreso omitido.

Obtenido el ingreso omitido, por las operaciones anteriores se aplicará la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose del impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado el coeficiente de utilidad indicado en el artículo 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

III.C.PRESUNCIONES PARA DETERMINAR CONTRIBUCIONES NO RETENIDAS.

Esta presunción se encuentra contenida en el artículo 57, del Código Fiscal de la Federación que indica:

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

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

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

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

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

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

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

En esta presunción se deberá de probar:

1.-La omisión del entero por más del 3% sobre las retenciones enteradas.

2.-Tratándose de retenciones de los ingresos por salario o por la prestación de un servicio personal subordinado y el retenedor debe tener más de veinte trabajadores y seguirán el procedimiento marcado en la fracción I, antes transcrita.

3.-Cuando el contribuyente no ha efectuado el pago de cotizaciones por sus trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social, seguirán el procedimiento marcado en la fracción II. Misma situación a las contribuciones no enteradas al INFONAVIT pero se aplicará la tasa del 5%. También se puede utilizar para las contribuciones por salarios o por la prestación de servicio personal subordinado.

CAPITULO IV
PROBLEMATICA DE LAS PRESUNCIONES

Dentro de este apartado expondremos algunas consideraciones acerca de ciertos aspectos del procedimiento de determinación presuntiva, que creemos deben de ser tomados en cuenta, para lograr la justicia tributaria que el derecho busca. Se indicaran diversos aspectos que por sí constituyen un problema jurídico, que deben estudiarse con detenimiento y en el siguiente capítulo, proponer ciertos elementos que ayudarán a que este procedimiento sea más justo.

IV.A.- MOMENTO PARA DESTRUIR LA PRESUNCION DEL VALOR DE LOS ACTOS, ACTIVIDADES Y DE LA UTILIDAD Y LA FINALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Como ya se mencionó en el segundo capítulo de este estudio, este procedimiento tiende a probar el cumplimiento o incumplimiento de deberes fiscales, pero esta actividad desarrollada por la administración hacendaría deberá de hacerla constar en actas en forma circunstanciada como lo indica el Artículo 46 fracción I del Código Fiscal. Ahora bien, el levantamiento de dichas actas servirá de prueba para que en un momento dado poder determinar los créditos fiscales omitidos, sin embargo, no se hace la precisión de que la actividad de fiscalización es un procedimiento

autónomo. Esto es, el fisco podrá hacer uso de las facultades de comprobación, asentando el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias en las actas antes referidas, que servirán de prueba del cumplimiento o incumplimiento referido; pero ahí termina dicha facultad de comprobación, pudiendo en un procedimiento y administrativo distinto determinar créditos, o bien imponer multas por la omisión a las obligaciones accesorias que indica el código citado.

Por lo antes mencionado sostenemos que el procedimiento de fiscalización tiene como finalidad:

-Hacer la prueba documental pública del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias, sin tener la autoridad fiscal el deber de emitir en un acto posterior en el que indique que el contribuyente cumplió con las obligaciones tributarias.

Una vez fijada esta cuestión nos encontramos frente al problema de que el visitado no tiene oportunidad con las actas de visita de conocer las presunciones como tales, sino únicamente podrá desvirtuar los hechos en que se basa la presunción, más no la presunción debidamente construida, y aquí es donde consideramos que se trata de presunciones para determinar créditos fiscales, y la función de esta figura jurídica es la de trasladar la carga de la prueba, el contribuyente no lo puede hacer pues conoce las presunciones hasta el momento en que la autoridad liquidadora le da valor y consecuencias jurídicas como presunciones, situación que es violatoria, del mandato constitucional que

establece que debe de darse la oportunidad de conocer los hechos que se imputan para poder interponer las excepciones que considere pertinentes y aportar las pruebas necesarias tendientes a desvirtuar las presunciones que se le imputan.

Sin embargo, existe el criterio de que en materia tributaria la garantía de audiencia no necesariamente debe de ser previa, sino que de acuerdo con el espíritu de esta garantía es suficiente que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, de no ser así sería sumamente grave, puesto que traería como consecuencia que se paralizaran los servicios correspondientes, esto es, podría llegar al momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran por falta de los elementos económicos necesarios para su subsistencia.

Así mismo, se argumenta que al tratarse de materia impositiva resulta también aplicable otro precepto de la misma jerarquía, o sea el artículo 31, fracción IV, constitucional, en el que se funda el derecho a cobro de impuestos en la vía económico coactiva. La constitución en principio ha querido proteger a los ciudadanos del desposeimiento arbitrario de sus posesiones y derechos, también ha querido dotar al gobierno de los medios necesarios para que subsista el orden legal, y se proceda a la aplicación y observancia del sistema de derecho, y al someterse a juicio el cobro de los impuestos se estaría aplicando ilógicamente el artículo 14 en la esfera regulada por el 31, fracción IV, dando como consecuencia la imposibilidad de las autoridades de dar

cumplimiento de los fines y obligaciones que la propia constitución les impone. Considerándose que no hay lesión a los derechos individuales de los gobernados, en relación con la garantía de audiencia, toda vez que estos conocen en el momento mismo de realizar los actos gravados o sancionados, la existencia y monto de la obligación fiscal que surge de tales actos.

Apoyan este criterio las tesis jurisprudenciales siguientes: **AUDIENCIA GARANTIA DE. COBROS FISCALES.**- Consultable en la página 15 del Volumen/Tomo 72, de la Séptima Epoca del Semanario Judicial de la Federación, en la parte correspondiente a Tribunales Colegiados de Circuito; **AUDIENCIA, GARANTIA DE EN MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.**- Consultable bajo el número 8, en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación del año de 1985, en el Tomo I, en la parte correspondiente al Pleno; **AUDIENCIA, GARANTIA DE, TRATANDOSE DE IMPUESTOS. PROCEDE OTORGARLA POSTERIORMENTE A LA FIJACION DE LOS MISMOS. (LEY DEL CATASTRO DEL ESTADO DE NUEVO LEON, DEL 18 DE ENERO DE 1964).**- Consultable en la página 27, del Volumen/Tomo 66, de la Séptima Epoca del Semanario Judicial de la Federación, en la parte correspondiente al Pleno; **AUDIENCIA PREVIA, GARANTIA DE, EXCEPCIONES A LA, EN MATERIA FISCAL.**- Visible en la página 36 en el Volumen/Tomo LVI, de la Sexta Epoca del Semanario Judicial de la Federación, en la parte correspondiente al Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Contrariamente al criterio existente, sostenemos que la fiscalización es un procedimiento autónomo, que tiene como fina-

lidad la de hacer la prueba documental pública del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias, sin tener el deber de emitir un acto posterior señalando que el contribuyente cumplió con las obligaciones tributarias, tenemos que tomar en consideración que se trata por lo tanto de un procedimiento administrativo, y en un procedimiento administrativo se debe dar la oportunidad al interesado de ofrecer pruebas en su defensa, y además resulta necesario que tales probanzas se aprecien conforme a derecho, aduciéndose, llegado el caso, las razones concretas o motivos específicos por los cuales se desechan o desestiman dichas probanzas. En el caso concreto el contribuyente tiene la oportunidad de aportar pruebas respecto de los indicios que ha encontrado el visitador, del valor de las actividades, actos o activos por lo que se deben pagar contribuciones; luego si las presunciones, lo que buscan es el conocimiento de un hecho desconocido pero probable, y si lo que se asienta en las actas son hechos aislados, indicatorios de una probabilidad, y el contribuyente aporta pruebas en contra de tal indicio o hecho, entonces el problema surge, como ya referimos, en que si las presunciones van a trasladar la carga de la prueba, en el procedimiento a estudio no hay tal posibilidad, puesto que esos indicios no han sido valorados para que constituyan la presunción; es decir, aun no contiene la calidad de certeza que busca la presunción, para que la otra parte pueda desvirtuar ese hecho presumido.

Sin embargo, existe el problema, de que al dar a conocer las presunciones; al mismo tiempo se estaría dando ya uno de los elementos de la base del impuesto, pudiendo ser impugnado; y por

otra parte la Ley Tributaria debe conceder la oportunidad al contribuyente de conocer las presunciones que se le están imputando, ya que la función de esta figura es de invertir la carga de la prueba, y al no ser así, se violan derechos constitucionales.

IV.B.-LA FACULTAD DISCRECIONAL EN EL CALCULO DE LOS INGRESOS BRUTOS, EL VALOR DE LOS ACTOS, ACTIVIDADES O ACTIVOS UTILIZANDO LOS PROCEDIMIENTOS QUE SEÑALA EL ARTICULO 56 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN LA DETERMINACION PRESUNTIVA.-

Antes que nada debemos de asentar la definición de facultad discrecional; y como tal se define como: *"El poder de libre apreciación que la ley reconoce a las autoridades administrativas sobre el contenido de sus actos y acciones"* ⁶⁸ o bien es: *"El poder reconocido a la administración de apreciar sin control, la adaptación del hecho a la regla del derecho"* ⁶⁹.

De las anteriores definiciones descritas podemos observar que fundamentalmente esta facultad discrecional como tal será la de:

68.DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO; OP.CIT.; Tomo IV; VOZ: FACULTAD DISCRECIONAL; pág. 178.

69.Idem.

a).- Libre apreciación de los hechos en la pretensión del Estado (en nuestro caso la determinación del impuesto, que es pública), y la adecuación de los hechos al derecho a través de sus acciones.

Ahora bien de la lectura del Artículo 56 del Código Fiscal de la Federación podemos advertir que:

En su primer párrafo consigna que en la determinación presuntiva las autoridades fiscales calcularán:

a).- Los ingresos brutos de los contribuyentes.

b).- El valor de los actos.

c).- El valor de las actividades.

d).- El valor de los activos.

De los que proceda el pago de contribuciones, del período sujeto a revisión, pudiendo elegir libre e indistintamente cualquiera de los siguientes "procedimientos" (aquí es donde se concede a las autoridades fiscales una facultad discrecional):

a).- Datos de la contabilidad del contribuyente, que incluye las declaraciones.

b).- Información de terceros, proporcionada por estos u obtenida, por las autoridades en cualquier forma.

c).- Medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

De las consideraciones antes anotadas podemos advertir en este estudio:

a).- Este precepto será aplicable para el momento procesal de la liquidación o determinación de créditos; no así para el desarrollo de la visita o procedimiento de fiscalización, en que sólo se hacen constar los hechos que pudieran dar lugar a la aplicación de la presunción. Aun cuando es necesario precisar que en un primer momento la autoridad visitadora, hará una elección del procedimiento a seguir; sin embargo, quien finalmente decidirá al respecto será la autoridad liquidadora, debiendo esta fundar y motivar su actuación, y si no considera suficientes los medios que ha obtenido la autoridad visitadora, podrá ordenar actas complementarias para obtener la información del medio que ha elegido discrecionalmente.

b).- Nos habla de seguir "procedimientos", que más bien se tratan de medios de obtención de datos; ahora bien por procedimiento, como ya mencionamos, es la aglomeración o reunión de reglas y preceptos a que debe acomodarse el curso y ejercicio de una acción. Y en el caso se trata de medios como lo son lo

asentado en la contabilidad, información de terceros medios indirectos de investigación económica para calcular los ingresos brutos, actividades, etc.

Sostenemos que uno de los problemas es que está indebidamente consignada la facultad discrecional consistente en la libertad de elección de los datos que utilizará la autoridad fiscal para calcular los ingresos brutos, actos, etc., puesto que si bien es cierto al hacer uso de dichas facultad que le otorga la ley debe fundarla y motivarla, aún así puede utilizarla en forma caprichosa o arbitraria, pudiendo no invocar las circunstancias que lo remiten concretamente a utilizar cualesquiera de los medios, o bien plantear en su fundamentación y motivación circunstancias alteradas o inexactas de los hechos en que apoya la elección de datos, situación que se traducirá en inseguridad jurídica para el contribuyente, ya que podría desconocer los datos que constituyen la base gravable; y también es posible que funcionarios pudieran elegir información que constituirían ingresos menores o mayores en actitud irresponsable, perjudicando al fisco o al particular. Es importante hacer notar aquí, al disponer el legislador un cierto orden al colocar las fracciones en comento, es por que este tiene un sentido, es decir, dispone un orden lógico, púes para poder ver la situación de una empresa siempre se sigue el orden de recurrir a la contabilidad y posteriormente a la información de terceros; pero por lo que respecta a los medios indirectos de investigación económica o de cualquier otra clase, se podría pensar que se trata de estadísticas económicas de las empresas del ramo o giro del contribuyente, o bien a datos de

censos económicos, que pudieran colocar al contribuyente en una situación de desventaja o de ventaja incluso: si estos medios indirectos de investigación económica al no ser tomados de datos veraces de la realidad económica del contribuyente pudieran hacer aparentar que el contribuyente tiene ingresos mayores o ingresos menores a los realmente percibidos, todo ello, independientemente de la poca confiabilidad de los datos estadísticos en nuestro país.

Una cuestión interesante en cuanto al ejercicio de esta facultad, consiste en que se otorga en forma indistinta y discrecionalmente el escoger cualquier forma o procedimiento para determinar el valor del hecho imponible, porque toda facultad discrecional debe motivarse exhaustivamente; es decir deben de precisarse en la resolución en que se ejercita, en forma pormenorizada y detallada las razones que tiene la autoridad para seguir un determinado procedimiento y no otro, a fin de evitar el capricho y la arbitrariedad de los funcionarios públicos, por que discrecionalidad no es sinónimo de arbitrariedad.

Cabe precisar que la fracción V del artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, ha sido declarada inconstitucional en un precedente desde que estaba inserta en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 1978, ya que no establece un criterio cierto para determinar en forma presuntiva los ingresos brutos del contribuyente, cuando permite valerse para ello de medios indirectos de investigación económica o de cualquier clase, sin especificar cuales son éstos medios ni da elementos

que los determine, de tal forma que la autoridad queda en posibilidad de fijar a su arbitrio la base gravable, apartándose de los principios que como requisitos constitucionales deben reunir las contribuciones consistentes en que las contribuciones, elementos esenciales deben estar consignados en ley. Apoya tal aseveración el precedente visible en el informe a la Suprema Corte de Justicia de la Nación del año de 1988, en su tercera parte, visible en la página 194, que es del tenor siguiente:

RENTA, INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 33, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA, VIGENTE EN LOS AÑOS DE MIL NOVECIENTOS SETENTA Y OCHO A MIL NOVECIENTOS OCHENTA.- El sistema de determinación de los ingresos del contribuyente previsto por el artículo 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en los años de mil novecientos setenta y ocho a mil novecientos ochenta, resulta violatorio de la garantía de legalidad en materia tributaria, en virtud de que el procedimiento que establece no contempla todos los elementos necesarios para calcular el ingreso global gravable, sino que deja a cargo de las autoridades hacendarías la determinación de aspectos esenciales que inciden en forma directa en la fijación del ingreso afecto al pago del impuesto sobre el ingreso global de las empresas. Lo anterior es así porque dicho precepto no previene un criterio cierto para determinar en forma estimativa los ingresos brutos del contribuyente, cuando permite valerse para ello de medios "indirectos de investigación económica o de cualquier otra clase", sin especificar cuáles son éstos ni dar elementos que los deteminen, de tal forma que la autoridad queda en posibilidad de fijar a su arbitrio ese ingreso que constituye la base gravable, apartándose de los principios que

como requisitos constitucionales deben reunir las contribuciones, consistentes en que éstas, así como sus elementos esenciales, deben estar consignados en forma expresa en la ley.

IV.C.—LA EXISTENCIA DE UNA FICCION JURIDICA EN LA DETERMINACION TOTAL DE LOS INGRESOS CUANDO NO EXISTE LA CONTABILIDAD, NI LA POSIBILIDAD DE RECONSTRUIRLA, Y SUS CONSECUENCIAS.—

Es menester recordar que la finalidad de la ficción jurídica es la de dar a dos supuestos iguales, consecuencias jurídicas distintas; o bien, a dos supuestos distintos, consecuencias jurídicas iguales.

En el caso de la fracción II, del artículo 61 del Código Fiscal de la Federación, consideramos que estamos frente a una ficción jurídica, que al aplicarse traerá consecuencias negativas, tanto para el fisco como para el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Sostenemos que se trata de una ficción, en razón de:

1.-Existe un hecho conocido, que es el ingreso o valor de los actos o actividades que obtuvo el contribuyente, a través de la observación realizada durante los siete días que señala el Código Fiscal de la Federación. (B)

2.-Existe un hecho desconocido: la totalidad de los ingresos percibidos por el contribuyente en un período sujeto a revisión.
(A)

Ahora bien, el hecho "A", reviste las siguientes características:

a.-Es naturalmente improbable.

b.-Es un hecho jurídico.

Entonces el legislador del Código Fiscal de la Federación, crea la ficción, cuando considera que serán ingresos del período sujeto a revisión, aquellos que resulten de la observación de siete días aludida en el artículo en comento (B). Esto es a la actividad gravada que se está suscitando en la observación de los ingresos, actos o actividades, dándole consecuencias jurídicas en el periodo sujeto a revisión (A). Si tomamos en consideración la economía del país, resulta que el monto de los ingresos actos o actividades resultará irreal. Es aquí donde se suscitan los problemas, ya que aparte de que la situación económica no es la misma se pueden suscitar tres cuestiones:

1º Supongamos que se trata de una juguetería, y cae dentro del supuesto en comento a mediados del año; resulta pues que los ingresos, actos o actividades de esta empresa en esta época del año son mínimos, cuestión que traería como consecuencia un pago inferior al de los ingresos reales que tuvo durante el periodo sujeto a revisión en detrimento del Fisco.

20 La misma empresa de juguetes, pero en este caso cae el período de siete días comprende el seis de enero, en la que sus ingresos, actos, actividades son muy altos, y al considerarse el período observado como la totalidad de ingresos vendría en perjuicio de la capacidad contributiva del causante, pues reflejaría ingresos que no son realmente los obtenidos en el períodos sujeto a revisión.

30 Un comercio, cualquiera que sea su giro, inicia sus actividades, y como la mayoría de los comercios, los primeros años los ingresos son mínimos, pero conforme va pasando el tiempo aumenta su cartera de clientes, obteniendo cada vez mayores ingresos y cae en este supuesto, es obvio que al realizarse la ya mencionada observación obtendrá en los últimos ejercicios fiscales ingresos mayores que los que obtuvo en el período sujeto a revisión, en detrimento del contribuyente, pudiendo incluso hacer que por aplicarle esta hipótesis, hacerlo cerrar la negociación, pues lo esta considerando como si siempre hubiera tenido el movimiento económico que ha logrado en su último ejercicio.

40 El incremento inflacionario que exista.

De los casos antes apuntados, se advierte claramente una discrepancia entre la realidad económica y jurídica que existe entre el hecho desconocido y el hecho que se pretende conocer, atenta en contra de la justicia tributaria, ya que pudiendo tomar en consideración otros elementos para suavizar esta discrepancia, se limita a tomarla como verdad jurídica en perjuicio del fisco y

del contribuyente. Aún cuando esta figura esta hecha para evitar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria al resolver de esta manera la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica, está pasando por alto otros medios que le ayudarán a resolver esta incongruencia, además el contribuyente no podrá aportar prueba alguna tendiente a desvirtuar esta verdad legal, en definitiva quien resolverá esta cuestión será la autoridad liquidadora determinara al contribuyente un ingreso que quizás no obtuvo o bien le gravará un ingreso menor al realmente obtenido.

IV.D.-LA DETERMINACION PRESUNTIVA COMPARADA CON LOS ELEMENTOS DE LA SANCION TRIBUTARIA Y SU FINALIDAD.

IV.D.1.-DEFINICION DE INFRACCION.-

La infracción esencialmente consiste en *"no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que se ordena o haciendo lo que se prohíbe."*⁷⁰ Pero esta definición es de carácter amplio, faltándole el elemento de la reacción de dicho ordenamiento ante el incumplimiento.

Daremos otra definición de carácter amplio para que este concepto se vaya clarificando, y es que la infracción fiscal es cualquier tipo de violación al ordenamiento tributario, para el

70.GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL; Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Fiscal Penal; Editorial Cardenaz Editor y Distribuidor; 1a. Edición; 1982; México; pág. 34.

cual se halle prevista una reacción por parte de dicho ordenamiento. Al hablar de cualquier tipo de violación nos referimos a aquellas conductas de hacer o de no hacer, que el contribuyente debió acatar.

Es importante detenernos un poco aquí, puesto que para que exista infracción fiscal, es necesario ciertos requisitos como:

1.-Exista en la ley una obligación, ya sea sustantiva o formal.

2.-Que haya una conducta que constituya el incumplimiento antijurídico y culpable de la obligación antes referida.

3.-Que en la ley este tipificado el incumplimiento como infracción y estar descrita en ley como una conducta indebida.

4.-En la ley debe estar consignada la consecuente reacción; esto es la sanción, consistente en una pena económica.

5.-Que exista competencia para juzgar la infracción y aplicar la sanción.

Una vez especificados estos requisitos, podemos decir que la infracción tributaria es la conducta, acción u omisión, que se reputa como ilícito por chocar con las exigencias impuestas por el Estado en la norma jurídica, para alcanzar fines socialmente necesarios; y se castiga por que se ha calificado de ilícito.

IV.D.2.-DEFINICION DE SANCION.

Es ilícito el no cumplir con las obligaciones que exige la ley, y la sanción tiene como finalidad intimidar, prevenir,

reprimir, afligir, expiar y ejemplificar de la violación cometida.

Por lo tanto podemos entender por sanción en sentido genérico *"como la consecuencia derivada de la observancia o inobservancia de la norma jurídica toda vez que el estímulo que motiva al cumplimiento de ésta puede derivar tanto en ventaja o perjuicio con que es amenazada su inobservancia."*⁷¹ Pero esta definición nos traería el consecuente de sanción premial, en contraposición de la sanción penal, pero lo que finalmente interesa en la sanción es que será la pena imputable a una ilicitud.

Ahora bien, la sanción fiscal, viene a ser la amenaza o pena con la que se pretende disuadir de que se comentan las infracciones.

IV.D.3.-ASPECTOS DE LA INFRACCION Y LA DETERMINACION PRESUNTIVA.

Analizaremos la determinación presuntiva con los cinco requisitos necesarios para la existencia de la infracción.

1.-La primera se refiere a que debe de haber una obligación en ley, ya sea sustantiva o formal, y las disposiciones fiscales, señalan una serie de obligaciones llamadas formales, tales como llevar la contabilidad, la forma de hacer los asientos, la de

71. ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, TOMO XXV; RETR-TASA; Editorial Bibliografica Omeba; Buenos Aires; 1976; Voz: SANCION; pág. 161.

llevar máquina registradoras, etc., y además la obligación sustantiva de pago.

2.-La existencia de una conducta que constituya el incumplimiento, antijurídico y culpable de la obligación antes referida. En el caso a estudio, el artículo 55, señala cuando procederá la determinación presuntiva, se refiere, prácticamente a conductas que constituyen el incumplimiento de obligaciones señalados en los ordenamientos tributarios.

3.-Que en la ley dicho incumplimiento este tipificado como infracción y conducta indebida; ahora bien, el artículo 79 del Código Fiscal de la Federación señala las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes; el 81, indica las infracciones relacionadas con el pago de contribuciones y presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones, o expedir constancias de incompletas o con errores; por su parte el artículo 83 tipifica las infracciones relacionadas con la contabilidad y sus comprobantes, y finalmente el artículo 85 señala las infracciones relacionadas con la facultad de comprobación.

4.-Se fije una sanción y en el Código Fiscal de la Federación a cada una de las infracciones les establece una sanción económica (Artículos 76,78,80, 82, 84, etc.).

De lo anterior advertimos que las hipótesis del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación se derivan de incumplimiento a las obligaciones fiscales y estos incumplimientos se encuentran

tipificados como infracciones de manera específica, y por lo tanto el procedimiento de determinación presuntiva será aplicado cuando se encuentren estos incumplimientos a las obligaciones tributarias y como lo señala la última parte del artículo 55, esta determinación procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar. En consecuencia es de concluirse que estamos ante un medio indirecto de comprobación, razón por la cual no constituye una sanción, pues le falta el elemento punitivo.

Es importante hacer notar las causas en las cuales la autoridad tiene que recurrir al procedimiento de determinación presuntiva esa causa del incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente, además de la negativa de regularizar su situación fiscal, con plena conciencia del incumplimiento realizado, de manera que el fisco tendrá que realizar mayores actuaciones, para cumplir con la garantía de seguridad jurídica, al determinar ingresos omitidos, en consecuencia el fisco se encuentra obligado a realizar una serie de investigaciones con base en los documentos del contribuyente, información de terceros e incluso por la dificultad de poder encontrar indicios de ingresos tendrá que intervenir la caja, para finalmente obtener los eventos económicos realizados por el contribuyente visitado, para que el fisco pueda determinar ingresos e impuestos omitidos. Es decir, el fisco se encuentra obligado a realizar una investigación en busca de indicios de ingresos del contribuyente, viéndose obligado a sistematizar y estructurar la documentación comprobatoria del contribuyente o terceros, todo ello por el incumplimiento del contribuyente viéndose beneficiado por este tipo de

determinación, pues el fisco es el que ha tenido que investigar, sistematizar, identificar ciertos eventos económicos y estructurar la información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones realizadas por el contribuyente, sin que este último hubiera invertido, tiempo, esfuerzo o dinero para ordenar su contabilidad, sino que es el fisco el que realiza esta inversión al sistematizar, estructurar, identificar y cuantificar las operaciones del contribuyente para conocer su situación fiscal. El sólo se ve perjudicado con motivo de las sanciones correspondientes al incumplimiento a las obligaciones tributarias. Por este motivo consideramos conveniente que el fisco cobre una cantidad adicional por el esfuerzo y tiempo invertido en dar un cierto orden jurídico y contable a la contabilidad y documentación del contribuyente, situación que contribuiría a disuadir a los contribuyentes a no incurrir en la determinación presuntiva y procure cumplir con las obligaciones fiscales o en su caso regularizar su situación fiscal, pudiendo constituirse este cobro en un aprovechamiento por cobrarse por el tiempo y el esfuerzo realizado para sistematizar, estructurar, identificar y cuantificar la información de las actividades del contribuyente.

CAPITULO V
SOLUCIONES

En este capítulo iremos haciendo las proposiciones que consideramos necesarias, para que el procedimiento de determinación presuntiva sea más justo. Se irán proponiendo diversas consideraciones siguiendo el orden dispuesto por el capítulo anterior, es decir, se van a hacer las proposiciones en el orden de los problemas planteados en el capítulo precedente.

V.A.-PERIODO PROBATORIO PARA DESTRUIR LAS PRESUNCIONES.-

Como se hizo notar en el primer apartado del capítulo anterior, el problema, básicamente estriba en que el contribuyente pueda aportar pruebas contra la base de la presunción, más no contra la presunción una vez establecida ésta con todas sus consecuencias en cuanto a medio probatorio que produce.

También es necesario recordar que en materia tributaria se ha establecido que la garantía de audiencia no forzosamente debe de ser previa, por los criterios apuntados en el primer punto del capítulo cuarto. Sin embargo, esta garantía consta de cuatro "etapas procesales" :

- 1.-En donde se conozca la materia sobre la que versará el propio procedimiento, traduciéndose en la notificación. Hasta

este momento el Código Fiscal de la Federación cumple con este requisito, ya que el artículo 58 del propio Código le notifica al contribuyente la posibilidad de que se le aplique el procedimiento de determinación presuntiva.

2.-La dilación probatoria, en la que pueda aportar los medios cognoscitivos que estime convenientes, es aquí donde se da parcialmente ya que sólo conoce los hechos base de la presunción y podrá aportar pruebas cuando se inconforme con los hechos asentados en el acta, pero jamás se la ha trasladado la carga de la prueba de las presunciones, sólo conoce algunos indicios.

En este momento, es donde proponemos que debe de darsele a conocer al contribuyente las presunciones valoradas de tal manera que éste pueda aportar las pruebas pertinentes para demostrar por cuanto hace a lo presumido por la autoridad hacendaria no es cierto, con la documentación que crea pertinente.

Esta fase probatoria que proponemos, debe de ser lo más expedita posible, es decir, una vez que la autoridad liquidadora ha valorado los hechos asentados en el acta por los visitadores, así como la inconformidad de los hechos asentados en el acta, por parte del contribuyente, es decir los datos aportados por éste último, y entonces procederá a hacer el enlace de los hechos que la autoridad considera verdaderos y probados y la verdad que busca, siendo en este caso los ingresos que debió de declarar o registrar y no lo hizo. Hecha esta operación le debe de notificar las presunciones que "probablemente" le aplicará para determinar-

le impuestos omitidos. Y decimos probablemente, pues la autoridad al indicar que: "son estas las presunciones que se utilizarán para determinarle impuestos", estaría ya determinándole presuntivamente los ingresos que omitió declarar, registrar, etc. y por lo tanto puede ser impugnabile.

En conclusión, señalamos que debe darse a conocer al contribuyente los hechos presumidos, de tal manera que aporte las pruebas que crea convenientes, en un término que no exceda de cinco días, a partir de aquél en que quede legalmente notificado de los hechos que constituirán presunciones, pues si se le señala lo que se le ha presumido, traerá como consecuencia la paralización de las funciones del Estado, pues ya se le esta determinando y puede impugnar dicho acto y, si únicamente se señala que existe la posibilidad de que se le presuman ciertos ingresos, el acto por el que se le haga del conocimiento al contribuyente de esto, no constituye un acto definitivo y, por lo tanto, esto le servirá al contribuyente para aportar las pruebas necesarias que considere pertinentes para destruir las presunciones que se le aplicarán, mismas que se encuentran ya valoradas, y entonces si servirán como presunciones, puesto que trasladarán la carga de la prueba al contribuyente, y en consecuencia cuando salga la liquidación del crédito fiscal podrá entonces formular los agravios que la resolución le este causando, por los medios de defensa que le otorga la legislación tributaria, pero es importante para concluir que esta fase que proponemos debe ser exclusivamente de carácter probatorio.

V. B. -DESAPARICION DE LA FACULTAD DISCRECIONAL CONTENIDA EN EL ARTICULO 56 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, ASI COMO CIERTAS REFORMA PARA UNA ADECUACION CON LOS MEDIOS QUE SE UTILIZAN PARA DETERMINAR PRESUNTIVAMENTE. -

V. B. 1. -UTILIZACION DE MEDIOS DE INFORMACION, EN LUGAR DE PROCEDIMIENTOS. -

Como primer planteamiento proponemos que en la primera parte del artículo en comento, no se utilice el término procedimientos; como ya se indicó en el capítulo anterior, los procedimientos son la aglomeración o reunión de reglas y preceptos a que debe acomodarse el curso y ejercicio de una acción; y en este supuesto estamos ante medios de obtención de datos, puesto que la autoridad obtendrá la información requerida para saber si existieron ingresos brutos por los que el contribuyente deba pagar impuestos, a través de los medios que señala el artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, excepto la última fracción, donde se harán las consideraciones pertinentes más adelante.

Esto es, no se trata de procedimientos, pues el procedimiento a seguir para determinar el valor de los actos, actividades o activos será: obtenida la información contenida en la contabilidad, y la información de terceros, podrá presumirse el valor de

los actos, actividades o activos y en su caso se obtiene el ingreso bruto. Procediéndose a aplicar la tasa para obtener el impuesto a pagar, y la información contenida en la contabilidad y la obtenida de terceros son los medios que se allega el fisco para poder presumir los ingresos brutos. En conclusión son medios de obtención de información del valor de los actos, actividades o activos por los que se deba pagar contribuciones. Consideramos por lo tanto, adecuado el sustituir el término de procedimientos que actualmente consigna el Código Fiscal por el de medios de obtención de información.

V. B. 2. --DESAPARICION DE LA FACULTAD DISCRECIONAL QUE SENALA EL ARTICULO 56 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.--

El segundo planteamiento, consiste en que la autoridad no pueda escoger "indistintamente" cualquiera de los medios que señala del artículo 56 del Código Fiscal de la Federación. Pues si en este procedimiento para determinar presuntivamente el valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, la autoridad debe probar ciertos hechos que le van a ayudar a presumir los ingresos del contribuyente, tiene que llevar un cierto orden para ir probando los indicios, que le servirán para presumir el valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones.

Por lo anterior, consideramos que si la autoridad tiene un cierto margen para escoger la documentación o los medios de

información de la situación fiscal del visitado, independientemente de la fundamentación y motivación provoca inseguridad jurídica, pues la autoridad podrá valorar con toda libertad que medio considera le será el más adecuado para probar las presunciones que forme, esto independientemente del orden lógico existente para conocer la situación económica de cualquier individuo, contenida en el propio artículo.

Señalamos, independientemente de la motivación, en razón a que si por facultad discrecional entendemos la libre apreciación de los hechos en la pretensión del Estado, y la adecuación de los hechos al derecho a través de sus actuaciones; y si por fundamentación se entiende, expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso; y por motivación el señalar con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acta, además de la adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables; tal como lo señala la tesis jurisprudencial número 902, visible en el Ultimo Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, en la página 1481, bajo el rubro: "FUNDAMENTACION Y MOTIVACION." Entonces la autoridad responsable valorará libremente los hechos que considere, fundamentando y motivando para utilizar el procedimiento que crea más conveniente, o estime se apegue más a las normas aplicables al caso, sin importar, como ya se dijo, el orden lógico establecido por el legislador. Motivos por los cuales consideramos se debe eliminar en el artículo 56 el término INDISTINTAMENTE, para quedar de la siguiente manera:

"Artículo 56.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, utilizando los siguientes medios: ..."

De tal manera se estará siguiendo un orden lógico, como el señalado en las diversas fracciones; orden que por otro lado, lo consideramos adecuado, pues para poder ver la situación patrimonial de una empresa, la contabilidad nos va a proporcionar los datos más fehacientes, al estar compuesta por varios elementos como lo son: estados financieros, balances, registros, las declaraciones y en caso que estos documentos no fueran suficientes podemos recurrir a la información de terceros, auxiliándose al fisco al mostrarsele las operaciones realizadas con el sujeto del cual tratamos de conocer la situación económica, y, así poder presumir con bases más firmes.

V. B. 3. - REDUCCION A DOS FRACCIONES FUNDAMENTALES. -

Otra propuesta a éste artículo es que se reduzca de cinco fracciones a tres.

La fracción I y la II, provienen de la misma fuente de información: los datos tomados de las declaraciones del ejercicio correspondiente, finalmente constituyen datos de la contabilidad

del contribuyente, razón por la cual consideramos suficiente que se consigne: *Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.*

Las fracciones III y IV, devienen igual que las fracciones I y II, es decir, deben de estar consignadas en una sola, puesto que la información proporcionada por terceros es dada en virtud de que la autoridad esta ejerciendo sus facultades de comprobación, motivo por el cual proponemos que debe de consignarse en una sola fracción, en los términos siguientes. *Con la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación."*

Por lo que toca a la ultima fracción consideramos que debe de ser derogada, puesto que como lo señala el precedente transcrito en el capítulo anterior, viola la garantía de seguridad jurídica, al no contemplar los elementos necesarios para calcular los ingresos brutos, dejando al arbitrio de la autoridad el fijar ese ingreso.

Finalmente este artículo quedaría como sigue:

"Artículo 56.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, utilizando los siguientes medios:

1.-Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

II.-Con la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación."

V.C.-ELEMENTOS QUE DEBEN SER TOMADOS EN CONSIDERACION AL APLICAR LA FICCION QUE CONTIENE LA FRACCION II DEL ARTICULO 61 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.-

La proposición por cuanto hace a la ficción jurídica que señala la fracción II del artículo 61 del Código Fiscal de la Federación, obedece a lo establecido en el capítulo precedente, en los tres casos apuntados, existirá una incongruencia con los ingresos obtenidos por el contribuyente en perjuicio del fisco o del contribuyente, según sea la situación, puesto que los resultados obtenidos por la aplicación de este procedimiento no son en la mayoría de las ocasiones apegados a la realidad, y en virtud de que el valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones no son siempre continuos, por lo tanto sus ingresos o el valor de los actos o actividades varían notoriamente, pudiéndose determinar un impuesto desproporcional.

Por lo anterior proponemos: debe de tomarse en consideración otros elementos económicos, esto es tomar en cuenta ciertas pruebas indirectas, de las cuales se deduce la importancia económica de una empresa, como lo son el tren de vida de un persona, o

la potencialidad abstracta de producción de la maquinaria que se utiliza, sin llegar a la determinación exacta de la situación fiscal del contribuyente.

Así las cosas, proponemos que además del procedimiento indicado en la fracción II del artículo analizado, el fisco proceda a analizar los signos externos de riqueza, que como datos, han sido utilizado por los fiscos más avanzados, y consiste esencialmente en los signos externos de riqueza de la empresa o negocio o persona física.

Estos signos externos de riqueza que el fisco debiera de tomar en cuenta son:

1.-Vivienda.

2.-Automóviles o cualquier otro vehículo.

3.-Inmuebles de esparcimiento y recreo.

4.-El número de servidores.

5.-Los pagos por concepto de:

-Energía eléctrica.

-Teléfono.

6.-Valorar la ubicación económica de la negociación o en su caso auxiliarse de valor catastral del impuesto predial.

7.-Los índices inflacionarios.

8.-Costo de constitución, cuando se trate de empresas, y la fecha en que ésta se constituyó.

Es importante señalar que los valores económicos obtenidos, deben de ser en el periodo sujeto a revisión.

Estos signos externos de riqueza, ayudarán a dar un indicio del nivel económico del contribuyente, y si se utiliza en conjunción con el procedimiento que contiene la fracción II, del artículo 62 en estudio, la discrepancia que existe con la realidad de los ingresos obtenidos se vera disminuida, puesto que nos darán ciertos parámetros del nivel económico del contribuyente.

Por otro lado, en el caso de las empresas cíclicas, como el de las jugueterías, consideramos que al realizarse la observación de siete días a que se refiere el numeral en comento, debe de considerarse dos períodos distintos, esto es tomar en cuenta el periodo económico mas alto y el más bajo, para poder obtener un término medio, de tal manera que ni el fisco ni el contribuyente se verán afectados en sus respectivos patrimonios.

En conclusión debe de:

1.-Fijarse legalmente los signos externos de riqueza, que pueda utilizar el fisco, como los ya mencionados.

2-Fijar en ley los elementos económicos para estimar el valor de cada signo externo.

3.-Con el resultado obtenido por la fracción II del artículo 62 del Código Fiscal de la Federación y los datos que arrojan los signos externos de riqueza, pues al ser gastos, presuponen una

capacidad de pago y a su vez, puede considerarse que tiene capacidad económica para mantener el nivel económico de la empresa o de la persona física, obteniendo un promedio de ambos procedimientos para presumir ingresos, obtener una media de ambos y de ahí se obtendrá un ingreso bruto más apegado al nivel económico del contribuyente.

V. D. — COBRO DE HONORARIOS POR PRESTACION DE SERVICIOS PROFESIONALES. —

Esta última proposición es importante, pues estamos proponiendo la creación de una nueva figura jurídica, en razón de que si bien es cierto el fisco está obligado a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no es menos cierto que en el procedimiento de determinación presuntiva, el fisco tendrá, en algunos casos sistematizar y/o estructurar y/o identificar y/o cuantificar las operaciones que realizadas por el contribuyente, sin que haya precepto alguno que lo obligue a dichas operaciones, sino más bien las realiza en virtud de la necesidad de obtener ingresos para cumplir con las funciones encomendadas. Sin que por este esfuerzo empleado en la sistematización, estructuración, identificación, cuantificación, y empleo de sus funcionarios con conocimientos en contabilidad, perciba ingreso alguno, ya que le está prestando al contribuyente un servicio, consistente en sistematizar y estructurar la información cuantitativa, expresándola en unidades monetarias de las transacciones realizadas por el contribuyente, así como identificar y cuantificar ciertos

eventos económicos que reportan ingresos y, requiere hacerlo para poder presumir los mencionados ingresos, y por ende el cobro propuesto no va en relación con el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, sino que el sustento del cobro lo es la actividad llevada a cabo por la administración tributaria, en razón de su necesidad de obtener ingresos, en donde básicamente y estimativamente elabora la contabilidad del contribuyente.

Una vez establecido el fundamento de lo que podemos denominar cobro por prestación de servicios profesionales, esta figura puede participar de la naturaleza de los derechos, pues es un servicio prestado por el Estado en sus funciones de derecho público; sin embargo, no completamente pues podría ser requerido éste servicio por cualquier gobernado, y en su caso no se da una solicitud del servicio, sino más bien cuando se esta aplicando el procedimiento de determinación presuntiva; y, por lo tanto no reúne todas las características de los derechos. En otro aspecto de la figura propuesta puede adecuarse más en las características que señala el Código Fiscal de la Federación como aprovechamientos, siendo estos los ingresos percibidos por el Estado por funciones de derecho publico, distintas de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los obtenidos por los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Ahora por lo que respecta al monto del cobro de la prestación de servicios profesionales, consideramos que no debe ser de mas

de un 3% de los ingresos brutos presumidos, pues con toda certeza se le va a liquidar por los impuestos no enterados, mas recargos y multa por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, y si excediera de la cantidad señalada, podría llegar a ser desproporcional e inequitativo, cuando la finalidad de ésta figura es el obtener un ingreso por el costo que provocó al erario federal, al emplear tiempo y esfuerzo del personal de la administración hacendaría, en la elaboración básica de la contabilidad de sujeto visitado y como una característica accesoria de esta figura, se desprende un cierto carácter intimidatorio que provocaría esta figura en los contribuyentes con el fin de que regularice su situación contable y fiscal, evitándose el cobro por este concepto, siendo una sanción atípica, en razón a que como se menciona, no se está sancionando el incumplimiento de las obligaciones tributarias, sino la elaboración elemental de las obligaciones.

C O N C L U S I O N E S

1.-Las presunciones en el derecho, buscan conocer un hecho desconocido, a través de otro u otros conocidos, y una vez presumido el hecho, trasladar la carga de la prueba.

2.-La ficción jurídica es un figura, que auxilia al derecho, imputando consecuencias jurídicas a determinados hechos, siendo iguales, se les dan consecuencias distintas, o siendo diversos, se les considera como iguales, ésto principalmente para obtener mayor justicia y equidad, la cual de otra manera no sería posible.

3.-Las presunciones en el derecho tributario, sirven para que el fisco evite mayores actuaciones en la determinación de créditos, así como evitar la evasión tributaria. Lo esencial de esta figura, será la de llegar a la certeza de un hecho, de tal manera que se trasladara la carga de la prueba.

4.-La ficción en el derecho tributario, es un instrumento contra el fraude a la ley tributaria, resolviéndose ciertas dificultades que encontrará el fisco en el desempeño de sus funciones.

5.-Dentro del procedimiento administrativo oficioso, se encuentra el procedimiento de comprobación o fiscalización y el procedimiento de determinación o liquidación de créditos fiscales.

6.-Las actas de visita, son los documentos en los que se hace constar una serie de hechos o situaciones, que le servirán de

prueba a la autoridad liquidadora, para valorar la situación fiscal del contribuyente.

7.-El procedimiento de determinación presuntiva, se utiliza cuando los visitadores encuentran cualquiera de las irregularidades señaladas en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación y el contribuyente no regulariza su situación fiscal, a pesar de que se le notificó la posibilidad de utilizarse el procedimiento de determinación presuntiva.

8.-El procedimiento de fiscalización, tiene como finalidad la de hacer la prueba documental pública del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias, sin tener la autoridad el deber de emitir un acto posterior en el que indique que el contribuyente cumplió con las obligaciones tributarias, siendo por lo tanto un procedimiento autónomo.

9.-Ya que las actas de visita contienen hechos; servirán de base de la presunción, no hay ningún momento en el que se le traslade la carga de la prueba, de los hechos presumidos, al contribuyente, razón por la cual debe de abrirse un periodo probatorio.

10.-Al existir un facultad discrecional en el artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, no se esta siguiendo un orden lógico, para determinar la situación fiscal de los contribuyentes, razón por la cual debe de desaparecer dicha facultad.

11.-El artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, habla de procedimientos para calcular presuntivamente los ingresos brutos, el valor de los actos, actividades o activos, que no son procedimientos propiamente dichos, sino medios de obtención de información.

12.-Al haber sido declarada inconstitucional la fracción V, del artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, que habla de medios indirectos de investigación económica o de cualquier otra clase, desde que estaba inserta en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente de 1978 a 1980, debe de derogarse dicha fracción.

13.-Las fracciones I a IV, del artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, deberían de ser reducidas a dos fracciones; la primera se trataría de los datos de la contabilidad, incluyendo las declaraciones, y la otra fracción de toda la información obtenida de terceros en ejercicio de sus facultades de comprobación.

14.-La existencia de una ficción en la determinación total de ingresos, cuando no existe la contabilidad, ni la posibilidad de reconstruirla, (artículo 61, fracción II del Código Fiscal), trae como consecuencia que no se obtengan los ingresos apegados a la realidad, perjudicando al fisco y al contribuyente, al ser una ficción se puede conjugar con presunciones o cualquier otro medio de prueba.

15.-Cuando se tenga que aplicar la ficción que aludimos en el punto anterior, deben de tomarse en cuenta, otros medios económicos que nos darán una situación más real de los ingresos del contribuyente, y en conjunto con el procedimiento que señala el artículo 61, fracción II del Código Fiscal de la Federación, para adecuarla más a la capacidad contributiva.

16.-Cuando se aplica el procedimiento de determinación presuntiva el fisco se encuentra en la necesidad de sistematizar y estructurar los datos de las operaciones que realizó el contribuyente, por las que debió pagar ingresos, invirtiendo tiempo, esfuerzo, así como realizar mayores actuaciones, razón por la cual debería de cobrar pago por servicios profesionales prestados.

B I B L I O G R A F I A

LIBROS CONSULTADOS

- ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO; DERECHO FISCAL; Editorial Themis; 1a. Edición; México; 1982.
- BABRA LYON SEBASTIAN; Teoría de la Prueba de las Obligaciones Tributarias; Editorial Jurídica de Chile; Chile; 1962.
- BARTOLOME A. FIORINI; Procedimiento Administrativo y Recurso Jerárquico; Editorial Abeledo-Perrot; 2a. Edición; Buenos Aires; 1971.
- BERLIRI ANTONIO; Principios de Derecho Tributario; Volumen III; Editorial de Derecho Financiero; Madrid; 1973.
- BRISEÑO SIERRA HUMBERTO; Derecho Procesal; Tomo IV; Editorial Cardenaz Editores y Distribuidores; 1a. Edición; México; 1970.
- CARRETERO ADOLFO; Derecho Financiero; Editorial Santillana; 1a. Edición; Madrid; 1968.
- CRUZ MORALES CARLOS A.; Los Artículos 14 y 16 Constitucionales; Editorial Porrúa, S.A.; 1a. Edición; México; 1977.
- DE JUANO MANUEL; Curso de Finanzas de Derecho Tributario; Tomo I; Editorial Molachino; Rosario, Argentina; 1963.
- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; Derecho Financiero Mexicano; Editorial Porrúa, S.A.; México.
- DE PINA RAFAEL; Diccionario de Derecho; Editorial Porrúa, S.A.; 3a. Edición; México; 1973.
- DOHRING ERICH; La Prueba -Su Práctica y Apreciación-; Ediciones Jurídicas Europa-América; 1a. Edición; Buenos Aires; 1986.
- FERNANDEZ Y CUEVAS JOSE MAURICIO; Visitas Domiciliarias para Efectos Fiscales; Dofiscal Editores; 1a. Edición; México; 1983.
- FURNO CARLO; Teoría de la Prueba Legal; Editorial Obregón Heredia, S.A.; México; 1983.
- GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL; Teoría de la Infracción Fiscal, Derecho Fiscal-Penal; Editorial Cardenaz Editor y Distribuidor; 1a. Edición; México; 1982.
- GIANNINI A.D.; Instituciones de Derecho Tributario; Editorial de Derecho Financiero; Madrid; 1957.
- GOMEZ LARA CIPRIANO; Derecho Procesal Civil; Editorial Trillas; 3a. Edición; México; 1987.

-INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PULJCOS; Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados;; Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos; 1a. Edición; México; 1984.

-JARACH DINO; Curso Superior de Derecho Tributario; Tomo I; Editorial Lice Profesional Cima; Buenos Aires; 1969.

-JIMENEZ GONZALEZ ANTONIO; Lecciones de Derecho Tributario; Ediciones Contables y Administrativas, S.A.; 2a. Edición; México; 1985.

-LOPEZ SANCHEZ TOMAS; Contabilidd Razonada -Principios prácticos; Editorial Facultad de Contaduría y Administración, UNAM; 1a. Edición; México; 1987.

-MARGAIN MANAUTOU; Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano; Editorial Universidad Autonoma de San Luis Potosi; 1a. Edición; México; 1983.

-MARTINEZ LOPEZ LUIS; Derecho Fiscal Mexicano; Editorial Impresos Selectos; 2a. Edición; México; 1962.

-PALLARES EDUARDO; Diccionario de Derecho Procesal Civil; Editorial Porrúa, S.A.; 6a. Edición; México; 1970.

-PERZAGUA CLAMAGIRAND LUIS; La Prueba en el Derecho Tributario Español; Editorial Instituto de Estudios Fiscales; Madrid; 1975.

-PEREZ DE AYALA JOSE LUIS Y GONZALEZ EUSEBIO; Curso de Derecho Tributario; Tomo II; Editorial de Derecho Financiero; 5a. Edición; Madrid; 1989.

-PEREZ PALMA RAFAEL; Guia de Derecho Procesal Civil; Editorial Cardenaz Editor y Distribuidor; 2a. Edición; México; 1970.

-POSADAS BELGRANO; Derecho Tributario; Editorial Medina; Montevideo; 1959.

PRIETO ALEJANDRO; Principios de Contabilidad; Editorial Banca y Comercio, S.A.; 17a. Edición; México; 1987.

-PUGLIESE MARIO; Instituciones de Derecho Financiero; Editorial Porrúa, S.A.; 2a. Edición; México; 1979.

-PUGLIESE MARIO; La Pruea en el Proceso Tributario; Editorial Jus; México; 1949.

-QUINTANA VALTIERRA, ROJAS YAREZ JORGE; Derecho Tributario Mexicano; Editorial Trillas; 1a. Edición; México; 1988.

-RODRIGUEZ LOBATO RAUL; Derecho Fiscal; Editorial Harla; 2a. Edición; México; 1990.

-SANCHEZ GREGORIO LEON; Derecho Fiscal Mexicano; Editorial Cardeazs Editor y Distribuidor; 7a. Edición; México; 1986.

-SENTIS MELENDO SANTIAGO; La prueba- Los grande temas del derecho probatorio-; Ediciones Jurídicas Europa-America; 1a. Edición; Buenos Aires; 1990.

OBRAS DIVERSAS

- DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO; Editorial UNAM; 1a. Edición.
- ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA; Editorial Bibliografica Argentina.

LEGISLACION CONSULTADA

- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; 1992.
- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION; 1992.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA; 1992.