



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO

PRESUNCIONES TRIBUTARIAS EN EL
DERECHO MEXICANO

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:
DOCTOR EN DERECHO
P R E S E N T A :
ALONSO PEREZ BECERRIL



TUTOR: DR. RAMON REYES VERA.

MEXICO, D. F.

DICIEMBRE DE 1996



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

En las leyes fiscales mexicanas, encontramos figuras jurídicas conocidas como presunciones, que tienen como propósito el frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria. Las presunciones tributarias le evitan al Estado el tener que demostrar, al probable y no seguro ánimo de estropear al Fisco de algunos contribuyentes. Por tal motivo, el legislador elaboró presunciones que eleva a reglas generales, para que se apliquen tanto a los que han tratado de engañar a la Hacienda Pública, como a aquellos que han actuado de buena fe, por considerar, que el nacimiento de la obligación tributaria puede ser equívoco mediante la elaboración de pruebas apócrifas. La existencia de numerosas presunciones legales en las leyes tributarias mexicanas, genera una problemática jurídica de gran interés, por tal motivo, procedemos a determinar si las mismas encuentran o no, respaldo constitucional. En diversos artículos de distintas leyes fiscales, se contienen presunciones legales absolutas (juris et de jure), que por su naturaleza jurídica impiden al contribuyente el probar en contrario a la conclusión imperativa de la ley, lo cual es violatorio de la garantía de audiencia, tal como ocurre al aplicarse a situaciones concretas que pueden ser muy diferentes violan también el principio de igualdad frente a la ley y la ausencia de elemento de inequidad y falta de proporcionalidad al el impuesto. Las presunciones legales tributarias proceden a favor de la Hacienda Pública en las contribuciones, toda vez que las sanciones de multa, como se han señalado claramente señalados en una ley fiscal y sancionada, por lo tanto es incorrecto el que se refiera a ellas como si fueran a favor del contribuyente como sucede en el caso de las presunciones.

In the Mexican tax laws, it is possible to find legal figures known as "presumptions", whose purpose is to prevent the mechanisms for committing fraud to the tax law. The tax presumptions let the State avoid having to prove the probable and not sure intention of some taxpayers of defrauding the State Treasury. For such reason, the legislator elaborates presumptions that are assumed as general rules, so they can be applied to the ones who have tried to deceive the National Wealth as well as to those who have acted in good faith, on considering that the birth of the tax obligation can be hidden by means of producing false proffs. The existence of numerous legal presumptions in the Mexican tax laws, generates an extremely interesting legal problem, by this reason, we will proceed to establish whether they can find constitutional support or not. There are legal absolute presumptions (juris et de jure) included in different articles from diverse tax laws, which because of their legal nature, prevent the taxpayer from proving the opposite of the law imperative conclusion, which constitutes a violation of the guarantee of audience. In the same way, when applied to concrete situations that can be very different to each other, those legal absolute presumptions also violate the principle of equality in terms of the law and they introduce an element of inequality and lack of proportionality in the tax. The legal tax presumptions transgress the principle of legality of taxation as far as the elements of this must be clearly stated in a formal and material law, being then incorrect to refer them to assumptions that can be real or not, as it happens with the presumptions.

**PRESUNCIONES TRIBUTARIAS
EN EL DERECHO MEXICANO**

A DIOS

Como un tributo de su más humilde hijo.

A MIS PADRES:

**LEOPOLDO PEREZ GARDUÑO
MARGARITA DE JESUS BECERRIL JIMENEZ**

**Su ejemplo inspira mi actuar, orienta mis esfuerzos y me
mantiene constante en el logro de mis objetivos.**

**Con eterno agradecimiento por lo que me han brindado y
me siguen otorgando.**

MAMA

**En mi alma, madrecita mía
ahora hay tranquilidad, al poder
ofrecerte mi trabajo que desco: sea
símbolo de una flor, pero una flor nacida
de mi corazón y que dicha flor no tiene aroma
ni forma, ni color, pero lleva en ella mi profundo
amor para quien me dió la vida.**

GRACIAS MAMA

PAPA

**Por el constante
andar de la vida, en
cuyo camino encontramos
triunfos efimeros y fracasos
inevitables, pero que con ello
adquirimos, una serie de experien-
cias que nos ayudarán a caminar mejor.**

**Hoy mediante este ensayo que te entrego, cumplo
con un compromiso que tenía contigo, y que al mismo
tiempo, me permite ofrecerte dentro del camino de tu vi-
da, papá UN TRIUNFO MAS.**

GRACIAS PAPA

A MIS HERMANOS

MARGARITA[†], LEOPOLDO, RAUL, OSCAR Y MARGARITA.

Con cariño.

AL DOCTOR RAMON REYES VERA

**Destacado profesionalista y excelente catedrático,
quien me honra con su amistad.**

**Por su invaluable ayuda y atinada dirección, en la realización del presente
trabajo de investigación.**

A MIS MAESTROS

Quienes contribuyeron a mi formación académica en las siguientes instituciones educativas:

Jardín de Niños "Ma. Trinidad R. de Sánchez Colln".

Atacomulco, México.

Escuela Primaria "Miguel Hidalgo y Costilla".

Atacomulco, México.

Escuela Secundaria Federal No. 26 "Lic. Isidro Fabela".

Atacomulco, México.

Universidad Autónoma del Estado de México.

Preparatoria No. 4 "Ignacio Ramírez".

Facultad de Derecho.

Facultad de Contaduría y Administración.

Toluca, México.

Colegio Superior de Ciencias Jurídicas, S.C.

México, Distrito Federal.

The George Washington University.

Washington, D.C. USA.

Universidad Nacional Autónoma de México.

Facultad de Derecho.

México, Distrito Federal.

A MIS ALUMNOS

Quienes con su dedicación al estudio y paciencia contribuyeron a mi formación docente en las siguientes instituciones educativas:

Universidad Nacional Autónoma de México.

Facultad de Derecho. División de Estudios de Posgrado.
México, Distrito Federal.

Universidad Autónoma del Estado de México.

Facultad de Derecho.
Facultad de Turismo.
Toluca, México.

Universidad Autónoma de Fresnillo.

División de Estudios de Posgrado.
Fresnillo, Zacatecas.

Universidad Iberoamericana.

Facultad de Derecho.
México, Distrito Federal.

Escuela de Derecho de Atlaconulco, S.C.

Toluca, México.

Escuela de Derecho de la "Universidad Isidro Fabela, S.C.".

Toluca, México.

Escuela de Derecho de la "Universidad del Valle de Toluca, S.C.".

Toluca, México.

Al Gobierno del Estado de México.

Secretaria de Educación, Cultura y Bienestar Social.

**A la Universidad Nacional Autónoma de México por intercambio académico
con la Universidad Autónoma del Estado de México.**

Por el apoyo económico que me brindaron durante mi formación académica.

"Si la pobreza de mi ingenio, mi escasa experiencia de las cosas presentes y las incompletas noticias de las antiguas hacen esta tentativa defectuosa y no de grande utilidad, al menos enseñaré el camino a alguno que con más talento, instrucción y juicio realice lo que ahora intento, por lo cual, si no consigo elogio, tampoco mereceré censura."

Maquiavelo.

*Apud. Reyes Heróles, Federico,
"Ensayo sobre los fundamentos
políticos del Estado contemporáneo".
UNAM, 2a. ed., México, 1983.*

INDICE GENERAL

INTRODUCCION.

CAPITULO PRIMERO

LAS PRESUNCIONES EN EL DERECHO

I.- MARCO CONCEPTUAL.	2
1.- ETIMOLOGIA DE LA PALABRA PRESUNCION.	2
2.- CONCEPTUALIZACION DE LA PRESUNCION POR LA DOCTRINA.	3
3.- SINOPSIS HISTORICA DE LAS PRESUNCIONES	6
A.- EN EL DERECHO ROMANO	6
B.- EN EL DERECHO ALEMAN	13
C.- EN EL DERECHO ESPAÑOL	14
D.- EN EL DERECHO MEXICANO	15
4.- DEFINICION LEGAL DE PRESUNCION.	18
5.- LA INTERPRETACION JUDICIAL Y LA PRESUNCION.	19
6.- PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA DE PRESUNCIONES.	20
II.- NATURALEZA JURIDICA DE LAS PRESUNCIONES.	24
1.- PRESUNCION E INDICIO.	24
2.- PRESUNCION Y FICCION.	28
3.- PRESUNCION Y PRUEBA.	37
A.- CONCEPTOS EN CONTRA.	38
B.- CONCEPTOS A FAVOR.	44
C.- CONCEPTOS ECLECTICOS.	48
D.- PUNTO DE VISTA LEGAL.	49
4.- PRESUNCION Y ANALOGIA	51
III.- CLASIFICACION DE LAS PRESUNCIONES.	54
1.- CLASIFICACION DOCTRINAL.	54
2.- CLASIFICACION LEGAL.	54
A.- LAS PRESUNCIONES LEGALES.	55
a) .- PRESUNCIONES JURIS TANTUM (RELATIVAS).	60
b) .- PRESUNCIONES JURIS ET DE JURE (ABSOLUTAS).	63
B.- PRESUNCIONES HUMANAS.	64
C.- DIFERENCIAS ENTRE PRESUNCIONES LEGALES Y HUMANAS.	67
IV. CONCLUSIONES	70
V. NOTAS BIBLIOGRAFICAS	73

CAPITULO SEGUNDO

LA GARANTIA DE AUDIENCIA, LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD, EQUIDAD Y EL SUBSISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

I.- LAS GARANTIAS INDIVIDUALES	78
1.- GENERALIDADES	78
2.- ANTECEDENTES HISTORICOS DE LAS GARANTIAS INDIVIDUALES	80
A) INGLATERRA	80
B) EN LAS COLONIAS INGLESAS DE NORTEAMERICA Y EN LOS ESTADOS UNIDOS	80
C) FRANCIA	81
D) MEXICO	81
II.- GARANTIAS INDIVIDUALES EN MATERIA TRIBUTARIA	83
1.- GARANTIA DE AUDIENCIA	84
A) CONSIDERACIONES GENERALES.	85
B) ANALISIS DE LA JURISPRUDENCIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.	88
C) LAS FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO	97
D) EL DEBIDO PROCESO LEGAL Y EL SEGUNDO PARRAFO DEL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.	104
2.- PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES CONTENIDOS EN EL ARTICULO 31 FRACCION IV DE LA CONSTITUCION FEDERAL.	109
A) ANTECEDENTES	109
B) EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA	113
a) LA GARANTIA DE LEGALIDAD	113
b) EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA	118
C. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.	120
a) LA PROPORCIONALIDAD.	120
b) LA EQUIDAD	123
III.- EL SUBSISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO.	126
1.- EL ORDEN JURIDICO Y LA JERARQUIA DE LEYES EN MEXICO.	126
2.- COMPETENCIA LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA.	128
3.- ESTRUCTURA JURIDICO TRIBUTARIA FEDERAL.	134
IV. CONCLUSIONES	141
V. NOTAS BIBLIOGRAFICAS	144

CAPITULO TERCERO

PRESUNCIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO MEXICANO

I.- PRESUNCIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO MEXICANO.	150
1.- CONSIDERACIONES GENERALES.	150

2.- ¿ ENCUENTRAN RESPALDO CONSTITUCIONAL LAS PRESUNCIONES LEGALES TRIBUTARIAS ?	154
A.- LAS PRESUNCIONES LEGALES TRIBUTARIAS Y LA GARANTIA DE AUDIENCIA.	154
a) EL CASO DE LAS PRESUNCIONES LEGALES JURIS ET DE JURE.	154
b) EL CASO DE LAS PRESUNCIONES LEGALES JURIS TANTUM.	157
B.- LAS PRESUNCIONES LEGALES TRIBUTARIAS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.	164
C.- LAS PRESUNCIONES LEGALES TRIBUTARIAS Y LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.	167
3.- PRESUNCIONES LEGALES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	171
A.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS ET DE JURE.	171
B.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS TANTUM.	215
4.- PRESUNCIONES LEGALES EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.	220
A.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS ET DE JURE.	220
B.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS TANTUM.	223
5.- PRESUNCIONES LEGALES EN LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.	224
A.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS ET DE JURE.	224
B.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS TANTUM.	225
6.- PRESUNCIONES LEGALES EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	226
A.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS ET DE JURE.	226
B.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS TANTUM.	228
II.- CONCLUSIONES	240
III.- NOTAS BIBLIOGRAFICAS	242
CONCLUSIONES GENERALES	248
BIBLIOGRAFIA	255
LEGISLACION VIGENTE	271
A N E X O	272
1. JURISPRUDENCIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.	272
2. JURISPRUDENCIA DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.	272
3. JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO.	273
4. TESIS DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO.	273
5. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.	280
6. TESIS DE LA SALA SUPERIOR DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.	281
7. TESIS DE LAS SALAS REGIONALES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.	292

INTRODUCCION

El tema del presente trabajo de investigación es el de "Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano", en el cual se estudiara a la presunción como figura jurídica tributaria, y no como medio de prueba.

Por mandato constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación establece, que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario; y solo en defecto de éstos, actúa la autoridad administrativa. Esto es, opera la autodeterminación de contribuciones.

Efectivamente, es a cargo de los contribuyentes y no de las autoridades, en principio, la determinación de la cantidad a pagar, de acuerdo con la realización de los supuestos o hipótesis de hecho que señala el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, y de cuya realización se genera el gravamen a cargo de los contribuyentes.

En las leyes fiscales mexicanas, encontramos figuras jurídicas conocidas como presunciones, que tienen como propósito el frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria.

Las presunciones tributarias le evitan al Estado el tener que demostrar, el probable y no seguro ánimo de defraudar al Fisco de algunos contribuyentes. Por tal motivo, el legislador elabora presunciones que eleva a reglas generales, para que se apliquen tanto a los que han tratado de engañar a la Hacienda Pública, como a aquéllos que han actuado de buena fe, por considerar, que el nacimiento de la obligación tributaria puede ser ocultado mediante la elaboración de pruebas apócrifas.

Las presunciones legales tributarias *juris et de jure*, tienen el propósito de reducir las dificultades que pudiera tener el Fisco en la determinación y comprobación de conductas evasoras de algunos contribuyentes, que a través de

desnaturalizar la finalidad jurídica de determinados actos, contratos o formas legales, o mediante su simulación, obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo pero al margen de las fórmulas previstas en el hecho imponible.

La existencia de numerosas presunciones legales en las leyes tributarias mexicanas, genera una problemática jurídica de sumo interés, por tal motivo, procederemos a determinar si las mismas encuentran o no, respaldo constitucional.

Así las cosas, iniciaremos nuestro recorrido jurídico, precisando en primer término que son las presunciones, su naturaleza jurídica y su clasificación; posteriormente, nos referiremos a la garantía de audiencia, los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y al subsistema impositivo mexicano; finalmente, abordaremos a las presunciones legales tributarias en relación con la garantía y principios referidos, a efecto de determinar la regularidad constitucional de las mismas; asimismo, se señalarán y comentarán algunas de las presunciones legales tributarias contenidas en diversos ordenamientos legales.

CAPITULO PRIMERO

LAS PRESUNCIONES EN EL DERECHO

"La vida es el arte de extraer conclusiones
suficientes de premisas insuficientes."

Samuel Butler

"Entre Comillas en expansión".
Grupo Editorial Expansión,
México. 1991, pág. 25.

CAPITULO PRIMERO

LAS PRESUNCIONES EN EL DERECHO

SUMARIO: **I.- Marco conceptual.** 1.- Etimología de la palabra presunción. 2.- Conceptualización de la presunción por la doctrina. 3.- Sinopsis histórica de las presunciones. A.- En el Derecho Romano. B.- En el Derecho Alemán. C.- En el Derecho Español. D.- En el Derecho Mexicano. 4.- Definición legal de presunción. 5.- La interpretación judicial y la presunción. 6.- Principios generales del derecho en materia de presunciones. **II.- Naturaleza jurídica de las presunciones.** 1.- Presunción e Indicio. 2.- Presunción y Ficción. 3.- Presunción y Prueba. A.- Conceptos en contra. B.- Conceptos a favor. C.- Conceptos eclécticos. D.- Punto de vista legal. 4.- Presunción y Analogía. **III.- Clasificación de las Presunciones.** 1.- Clasificación Doctrinal. 2.- Clasificación Legal. A.- Presunciones legales. a). Presunciones *juris tantum* (relativas). b). Presunciones *juris et de jure* (absolutas). B.- Presunciones humanas. C.- Diferencias entre presunciones legales y humanas. **IV.- Conclusiones.** **V.- Notas Bibliográficas.**

I.- MARCO CONCEPTUAL.

1.- ETIMOLOGIA DE LA PALABRA PRESUNCION.

Examinando el génesis del vocablo adelantamos en el recorrido de su comprensión.

La palabra presunción proviene del latín *praesumptio*. -onis, que significa, acción y efecto de presumir. Mientras que presumir (*praesumere*), se refiere a sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello.⁽¹⁾

Praesumptio (presunción): cosa que se tiene como verdad o creencia que se tiene por cierta en virtud de la relación normalmente existente con otro hecho probado.⁽²⁾

Para Caravantes, "la expresión presunción se compone de la preposición *prae* y el verbo *sunco*, que significan tomar anticipadamente, porque

por las presunciones se deduce un juicio u opinión de las cosas y de los hechos, antes que éstos se nos demuestren o aparezcan por sí mismos".⁽³⁾

Los Glosadores al explicar la presunción sostenían: "*lex vel magistratus sumit aut habet aliquid pro vero et id prae, id est, antequam aliunde probetur*. la ley o el magistrado toma o tiene algo por verdadero y esto antes, es decir, antes de que se pruebe por otro medio".⁽⁴⁾

Hedemann señala que "se entiende por presumir (*praesumere*) suponer una cosa cierta sin que esté probada o sin que nos conste; aún cuando parece que originalmente el texto latino se refería más bien a un movimiento corporal (por ejemplo, presumir de emperador, en el sentido de asumir sin derecho ese cargo) y sólo en sentido figurado se le daba el significado de suponer o admitir".⁽⁵⁾

2.- CONCEPTUALIZACION DE LA PRESUNCION POR LA DOCTRINA.

Si el origen del término nos ofrece una característica propia de toda presunción (el raptor anticipado), resulta ineludible el conocer las diversas ideas que los tratadistas han expresado en relación con lo que entienden por presunción en el ámbito jurídico. Es por ello, que a continuación se enunciarán algunas de ellas.

Eduardo Pallares manifiesta: "con el nombre de presunción la ley y la doctrina comprenden entidades jurídicas de naturaleza diversa, que en estricta lógica no pertenecen a un mismo género. Y que de esto se infiere que la palabra presunción no es unívoca sino multívoca, bastando para convencerse de ello, el citar algunos ejemplos: del hecho de que una persona vista elegantemente, use alhajas de alto precio, tenga un automóvil, se presume que posee cuantiosa fortuna. El que posee un terreno tiene a su favor la presunción legal de ser propietario del mismo. presunción que puede ser destruida por prueba en contrario. Lo resuelto por sentencia ejecutoria constituye una presunción legal que no admite prueba en contrario".

Continúa diciendo el autor, "las Leyes de Partida llamaban a las presunciones "la gran sospecha", subrayando así el carácter meramente probable del hecho que se trata de demostrar con la presunción".⁽⁶⁾

Hernando Devis Echandia citando a Carnelutti, Framarino Dei Malatesta, Rosenberg, Micheli, Ellero, Gorphe, Lessona, Ricci, Silva Melero y a Manuel Sierra Domínguez, expresa: "la presunción es un juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho (lo segundo es presunción judicial o de hombre), con fundamento en las máximas generales de la experiencia, que le indican cuál es el modo normal como se suceden las cosas y los hechos".⁽⁷⁾

Para Carnelutti, "presunción en el lenguaje corriente, no significa simplemente opinión acerca de un hecho, sino opinión no dotada de aquel grado de seguridad que proviene de la percepción o de la representación del hecho; en este aspecto, existe una antítesis entre presunción y certeza".⁽⁸⁾

Rafael de Pina y José Castillo Larrañaga, consideran que "la presunción es una operación lógica mediante la cual, partiendo de un hecho conocido, se llega a la aceptación como existente de otro desconocido o incierto. La presunción sentada por vía legal o por el raciocinio judicial, es el resultado de la aplicación de las máximas que el legislador o el juez deducen de su propia experiencia".⁽⁹⁾

Eduardo J. Couture señala: "una presunción supone el concurso de tres circunstancias: un hecho conocido, un hecho desconocido y una relación de causalidad".⁽¹⁰⁾

Ugo Rocco establece que "la presunción es la inducción de la existencia en un hecho desconocido, del de un hecho conocido, partiendo del presupuesto de que debe ser verdadero para el caso concreto".⁽¹¹⁾

Carlos Arellano García sostiene: "las presunciones constituyen el medio de prueba indirecta en cuya virtud, el juzgador, en acatamiento a la ley, o en acatamiento a la lógica, deriva como acreditado un hecho desconocido, por ser consecuencia de un hecho conocido que ha sido probado o que ha sido admitido".⁽¹²⁾

Roger Descottingnies considera que "la presunción es el procedimiento de raciocinio que, partiendo de un hecho conocido permite hacer una selección entre las hipótesis que el caso presente para no retener más que las más probables de ellas".⁽¹³⁾

Joaquín Escriche expone: "la presunción es la conjetura o indicio que sacamos, ya del modo que generalmente tienen los hombres de conducirse, ya de las leyes ordinarias de la naturaleza; o bien; la consecuencia que saca la ley o el magistrado de un hecho conocido para averiguar la verdad de un hecho desconocido o incierto".⁽¹⁴⁾

Manuel de la Plaza nos dice: "la presunción es el resultado del proceso lógico que consiste en pasar de un hecho conocido a otro desconocido; indicio es el hecho conocido de que se parte para establecer la presunción; y la conjetura arguye una vacilación en la exactitud del hecho inicial, que puede trascender a la formación legítima de la presunción".⁽¹⁵⁾

A. Berumen Sein asevera que "por extensión, por sinecdoque se llama así o se tiene como presunción no sólo la operación lógica sino su resultado. Es la admisión de un hecho de características desconocidas que se funda en el presupuesto de que debe ser verdadero en el caso concreto lo que suele serlo de ordinario: Inferencia de lo desconocido con base en hechos comprobados".⁽¹⁶⁾

De los pensamientos transcritos, se desprende que la doctrina estima que la presunción jurídica se conforma de tres elementos a saber.

- a) el hecho conocido,
- b) el hecho desconocido que se pretende demostrar, y
- c) la relación de causalidad.

El hecho conocido es el probado y que nos lleva a creer en la existencia del hecho desconocido.

El hecho desconocido es el acreditado presuntivamente y que deriva del hecho conocido.

La relación de causalidad es el juicio lógico elaborado para presumir la existencia o veracidad del hecho desconocido que se pretende demostrar.

Del mismo modo, no hay que olvidar que se habla de dos clases de presunciones, las legales (que son las plasmadas por el legislador en la ley) y las humanas (que son las vertidas por el juzgador en su fallo).

En tal entendido, y tomando en consideración los elementos que integran las presunciones y las clases de las mismas, puede señalarse lo siguiente:

La presunción (en el ámbito jurídico), es el resultado del procedimiento de raciocinio plasmado por el legislador en la ley y por el juez en su sentencia, en el sentido de tener como cierto o probable un hecho, por ser éste la consecuencia más probable u ordinaria del hecho comprobado.

El procedimiento de raciocinio aludido en el pensamiento anterior, se refiere al razonamiento realizado por el legislador y el juzgador (ambos son hombres, de donde deriva que todas las presunciones sean en principio humanas; dependiendo de quien de esos dos hombres provengan, se conocerán posteriormente como legales y humanas) quienes en sus respectivos ámbitos y de acuerdo con sus conocimientos y experiencias (observación), en base a interrogantes (hipótesis), investigarán si la causa admitida por la hipótesis es capaz de producir el efecto comprobado o conocido (experimentación), con el ánimo de poder emitir su conclusión (razonamiento), la cual generalmente se plasma en una norma jurídica o en una sentencia según sea el caso, y de tal forma, pretender dar la solución más probable a las cosas y situaciones dudosas.

3.- SINOPSIS HISTORICA DE LAS PRESUNCIONES

A.- EN EL DERECHO ROMANO

Resulta difícil encontrar los orígenes más remotos de las presunciones en el proceso civil romano, bien porque son desconocidos, o porque sólo existen indicios para suponer que si se regularon.

A pesar de ello, es incuestionable que debieron haberse practicado, prueba de ello la encontramos "muy remotamente en las Doce Tablas, en especial, en la Primera Tabla que reglamentaba el juicio verbal, y entre las pruebas más eficaces estaba la presunción, que aunque arbitraria fue un hecho

que fue decisiva en la solución de litigios. Se caracterizó porque entraña para su manifestación, que fuera torturado el demandado cuando no existía su confesión ni la presencia de testigos ..., estuvo siempre a cargo del juez, y si así se presentaba para su demostración, era por la imperante ley del talión en esa época".⁽¹⁷⁾

Luego entonces, los jurisconsultos romanos no desconocieron las presunciones, aunque siempre se les observo con desconfianza por los riesgos que presentaba para ofrecerla como prueba, toda vez que los jueces se formaban una convicción errónea o vengativa para dictar sus fallos.

Los modos de prueba que fueron reconocidos con una gran fuerza procesal son escritos (documentos) instrumentales como el escrito que comprueba un contrato o testamento; los testigos (testes), y se aprecian éstos, no según el número, sino según el valor de los testimonios; y el juramento (jusjurandum in iuricio) y por tanto ésta aclara una situación, que según el arbitrio del juez, pudiera ser determinante.

En el período clásico, fue cuando las presunciones en el proceso civil romano toman una verdadera directriz y surgen aproximaciones para su reglamentación, siendo así que distinguen el indicio de la presunción, y cuyas argumentaciones son relevantes y puestas en consideración ante el magistrado para que no cometiera una injusticia en el momento de dictar su sentencia, siendo así que la "presunción es una operación mental en la que, por aplicación de esa relación, puede llegarse al conocimiento de un hecho determinado; y el indicio es así el punto de partida para llegar a establecer una presunción"⁽¹⁸⁾ de esta manera, el magistrado era más precavido para evaluar las presunciones que se le hacían llegar o que él mismo deducía de los hechos que originaron el juicio; por tanto, las presunciones hasta esa época eran totalmente humanas, pero que en momento determinado bien pudieran ser esenciales o no para una resolución judicial, pues para lo que no estaba claro (el non liquet), o cuando existía la duda, todo era a favor del demandado (el in dubio pro reo).

Con la culminación de la obra magistral de Justiniano, surge junto a las presunciones y los indicios, otra figura como medio de prueba que se confundió con éstas, y que se le conoció como "ficción". De tal suerte, que los jurisconsultos romanos ya hablan conceptualizado a la presunción como una consecuencia jurídica que se sacaba de un hecho que se tenía por existente, distinguiéndola de la ficción, pues ésta se fundaba en un hecho conscientemente inexistente que respondía al mismo sistema jurídico romano, y por tanto eran consideradas como mentiras técnicas consagradas por la misma necesidad del fondo del litigio. Así

por ejemplo, por ficción, se dice que el heredero continúa la persona del causante; que existen muebles por accesión y por representación; que junto a las personas naturales hay personas jurídicas con iguales derechos en el orden patrimonial, entre otros.

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

Así pues, en definitiva, para los jurisconsultos romanos y en su aplicación procesal podemos concluir que se invocaba la ficción "como una atribución de un hecho verdadero, de un hecho que se sabe ciertamente que no le corresponde, y en cuanto a la presunción partía del presupuesto de que el hecho concreto debe tener todos los caracteres del género mismo, hecho que se demuestra por sí mismo, lo cual era la inferencia de lo conocido a lo desconocido en base al derecho (praesumptio iuris, seu legis), lo que provocaba un proceso intelectual del magistrado para valorizarla".⁽¹⁹⁾

Así las cosas, en el Digesto de Justiniano, se expresa:

"EL DIGESTO DE JUSTINIANO

(Títulos de todo el derecho condensado en el conjunto del "Digesto" o "Pandectas", recopilados de todo el derecho antiguo por la autoridad de nuestro señor sacratísimo Justiniano Augusto)

TOMO II

LIBRO 22, TERCERO DE LOS "SINGULARES"

TITULO III

SOBRE LAS PRUEBAS Y PRESUNCIONES

1. Siempre que se discuta si alguien tiene o no una determinada ascendencia o parentesco, debe probarlo. (Pap. 3 quaest).
2. Incumbe la prueba al que afirma y no al que niega. (Paul. 69 ed)

3. Cuando se da un fideicomiso tácito a cargo del que aparece como heredero en un primero y en un segundo testamento, en la misma parte o en una mayor en el segundo, la prueba del cambio de última voluntad incumbe al demandado, ya que por razón del secreto aceptado suelen los testadores instituir herederos a aquellos a los que confiaron sus encargos. (Pap. 9 resp.)

4. Respondió que el comprador debe probar que el esclavo de (cuya redhibición como fugitivo) se trata había huido ya antes de comprarlo. (Paul. 6 resp.)

5. La parte que afirma que existe una prohibición jurídica especial por alguna ley o constitución (imperial) contra su adversario (respondió que) debe probarlo. (1) Asimismo respondió que si alguien niega la validez de una emancipación debe él suministrar la prueba. (Paul. 9 resp.)

6. (Respondió) que el patrono debe probar claramente que el liberto dio algo en fraude de su derecho, para poder revocar la parte que dio en fraude. (Scaev. 2 resp.)

7. Cuando falta la prueba de la fuga anterior (a la compra), hay que estar al interrogatorio del esclavo, pues se entiende que se le interroga de su propia conducta, y no a favor o en contra del dueño. (Paul. 2 sent.)

8. Si un hijo niega hallarse en potestad de su padre, el pretor conoce la causa de forma que primero prueba el hijo, pues debe establecerse así por el respeto que se debe rendir al padre y porque, en cierto modo, es como si afirmase su libertad, ya que también el que proclama su libertad debe ser el primero en probar. (Paul. 18 ad. Plaut.)

9. Si se hizo un pacto sin mencionar al heredero, se pregunta si se quiso establecer aquello para aquella persona solamente; mas, aunque es cierto que el que opone una excepción debe probarla, sin embargo, (aquí) es el demandante y no el que opone la excepción quien debe probar que se hizo el pacto para aquella persona solamente y no a favor también de su heredero, porque generalmente nuestras cauciones son tanto para nuestros herederos como para nosotros mismos. (Cels. 1 dig.)

10. Resolvió el senado que el registro y los documentos públicos valieran más que los testigos. (Marcell 3 dig.)

11. No necesita probar el pupilo que los fiadores de su tutor no eran solventes cuando fueron dados, pues la prueba debe exigirse de aquellos a los que correspondía procurar la seguridad del pupilo. (Cels. 11 dig.)

12. Te han sido legados cincuenta mil sestercios en el testamento, y lo mismo aparece escrito en un codicilo posteriormente redactado; importa ver si quiso (el testador) duplicar el legado o reiterarlo, y lo hizo olvidándose de que ya

había hecho el legado en el testamento. De quién hay que exigir, pues, la prueba del hecho?. A primera vista parece más justo que el demandante pruebe lo que pretende, pero también hay pruebas que se exigen del demandado; porque si reclamó un préstamo, y el demandado responde que ya pagó la cantidad, se le ha de obligar a que lo pruebe. También en este caso, pues, cuando el demandante exhibe dos escrituras y el heredero dice que la posterior es ineficaz, es el mismo heredero quien debe probarlo al juez. (Cels. 17 dig.)

13. Cuando se discute sobre la edad de una persona, nuestro César (Adriano) dispuso en un rescripto: "Duro e injusto es, cuando se discute sobre la edad de alguien y se presentan declaraciones contradictorias, aceptar la que perjudica; antes bien debe averiguarse la verdad mediante cognición de causa, y contar los años que resultan de la prueba que parezca más fidedigna en el asunto". (Cels. 30 dig.)

14. Acerca del que afirma que es libre de nacimiento y no por manumisión hay que ver quién es el demandante, y si se hallaba ciertamente en posesión del estado de manumitido, sin duda que deberá él promover la causa sobre su origen libre y probar que nació libre; en cambio, si se halla en posesión de la libertad de origen, y se pretende que lo es por manumisión, es decir, como liberto del que le mueve la cuestión, debe probarlo el que afirma que es su esclavo o su liberto? Puede discutirse sobre si debe atenderse al que llevado por la confianza en su propia libertad de origen, carga espontáneamente con las pruebas de ella, para conseguir una sentencia favorable a la misma, es decir, para que se le declare que nació libre. Y opino que no es inconveniente aceptar que pruebe él haber nacido libre, y que se dé una sentencia favorable a él, siendo así que no hay en ello ningún fraude al derecho. (Ulp. 2 de off. cons.)

15. Cierta persona, alegando que su madre Seya lo había tenido de Gayo Seyo, que dejaba hermanos, invadió la herencia de Gayo; como en cumplimiento de un mandato del difunto pagó a los hermanos de aquél unos fideicomisos y recibió caución de ellos; los hermanos del difunto, enterándose después de que no era hijo de su hermano, preguntaban si podían demandarle por la herencia fraterna, por la razón de que le habían dado la caución creyendo que era realmente el hijo. Respondió Modestino que el estado del que los hermanos del difunto pueden probar no era hijo del muerto no queda en modo alguno confirmado por la caución del fideicomiso cumplido, pero que son los hermanos los que deben cargar con la prueba. (Mod. 12 resp.)

16. También la madre puede hacer la declaración del nacimiento de sus hijos; pero puede hacerla incluso el abuelo. (Terent. 3 ad leg. lul. et. Pap.)

17. Cuando se trata de la ley Falcidia, el heredero debe probar que tiene lugar aquella ley, y si no puede probarlo, sale justamente condenado. (Cels. 6 dig.)

18. Siempre que se reclaman los servicios de alguien como liberto, se exigen las pruebas del que afirma ser el patrono. Por ello escribió Juliano que, aunque el patrono parezca prejuzgar la cuestión por la posesión de su estado de patrono, debe intervenir como demandante, no el liberto, sino el que pretende ser el patrono. (1) El que afirma que otro obró con dolo, aunque sea

en excepción, debe probar que hubo dolo. (2) Debe cargarse al demandante con la prueba de haberse hecho la interrogación (ante el magistrado), es decir, al que alega que el así interrogado ha respondido ser el único heredero, o si se alega que no ha respondido a la interrogación; igualmente habrá que decir que la prueba negativa no grava al que opone la excepción de no haber respondido a la interrogación, sino al demandante. (Ulp. 6 disput.)

19. Hay que decir que en las excepciones debe el demandado hacer de demandante y demostrar la excepción como si fuera la pretensión del demandante, por ejemplo, si se hace valer la excepción de pacto, debe probar que se hizo realmente un pacto. (1) Si alguien hubiese prometido su presentación al juicio y afirma (no haberlo hecho por) haberse hallado ausente en viaje oficial, o por dolo malo del adversario que se lo impidió, o por habérselo impedido su salud o el tiempo, debe probarlo. (2) También si se hace valer una excepción procuratoria, por la razón de que el adversario no podía nombrar o ser nombrado procurador, debe probar esto el que opone la excepción. (3) Lo mismo se ha de decir si se reclama una cantidad que se afirma haber quedado compensada. (4) Es más, si se alega la excepción de cosa juzgada o que se ofreció la decisión por juramento acerca de lo que ahora se reclama, o que el negocio se hizo con ocasión de juego de azar, debe él cumplir con la carga de las pruebas. (Ulp. 7 disput.)

20. Si alguien hubiera secuestrado violentamente a un hombre libre, o lo tuviera apresado, sería muy indigno que se aprovechara de la ventaja de poseedor, porque no podría probarse que se hallaba libre en el momento de empezar el litigio. (Iul. 43 dig.)

21. Creo que es cierto que el mismo demandante, es decir, el legatario, debe probar que el difunto sabía que había legado una cosa ajena o dada en garantía, y no el heredero que aquél ignoraba que era ajena o estaba en garantía, porque la carga de la prueba incumbe siempre al demandante. (Marcian. 6 inst.)

22. El que afirma que (el testador) cambió la voluntad, debe probarlo. (Ulp. 1 resp.)

23. Debe probarse ante todo que se convino entre el demandante y el demandado la prenda o hipoteca de la cosa; pero si lo prueba el demandante, debe probar también que la cosa pertenecía al deudor en el momento de convenirse la prenda, o a aquel por cuya voluntad se dio la hipoteca. (Marcian. ad form. hypoth.)

24. Si el documento quirografario fue cancelado, aunque el deudor parezca liberado por la presunción, el deudor puede ser justamente demandado por la cuantía que el acreedor todavía pudiera probar con pruebas patentes que se le debía. (Mod. 4 reg.)

25. Cuando se trata de pago indebido ¿quien debe probar que no se debía? La cosa debe regularse de forma que si el que dice haber cobrado una cosa o cantidad lo hubiera negado y el que pagó hubiera probado el pago con las pruebas legales, el que negó haber cobrado la cantidad, si quiere ser atendido

por el juez, debe ser obligado sin distinción alguna a suministrar las pruebas de que la cantidad cobrada se le debía, porque sería del todo absurdo que el que empezó por negar haber cobrado la cantidad y luego fue convicto de haberle cobrado, pueda exigir de su adversario la prueba de que no se debía. Pero si empieza por confesar que cobró pero afirma que lo pagado no era indebido, nadie duda de que la presunción está a favor del cobrador, pues el que paga nunca es tan tonto de tirar el dinero en pagos que no debe, sobre todo si el que afirma haber pagado lo indebido es persona diligente y un celoso cabeza de familia, que no es verosímil se haya equivocado en un asunto tan simple. Por ello, el que afirma haber pagado lo indebido debe probar que pagó lo indebido por dolo del cobrador o por alguna justa causa de error, y si no lo probara, no recuperará lo pagado. (1) Pero si el que se queja de haber pagado lo indebido es un pupilo, o un menor de veinte y cinco años, o una mujer o un hombre capaz por su edad pero que es militar, labrador, ignorante de los asuntos forenses o de otro modo simple o abandonado, entonces el cobrador ha de probar que cobró lo que se le debía, y si no lo prueba, ha de restituir lo cobrado. (2) Pero esto es así si el que pagó afirma que toda la suma pagada era indebida, pero si se queja por el pago de una parte, porque una parte de la cantidad pagada no se debe, o porque se debía en un primer momento pero que luego pagó otra vez sin saber que la deuda se había extinguido o porque pagó por no saber que tenía una excepción a su favor, debe probar en todo caso que pagó más de lo que debía, o que pagó por error en un nuevo pago la cantidad ya pagada, o tiró su dinero sin saber que estaba protegido por una excepción, de conformidad con la regla general que exige que los que afirman deberse oponer una excepción o sostienen haber pagado lo que se debía, lo prueben. (3) En todos estos supuestos que hemos presentado debe permitirse la licencia a los que incumbe la carga de la prueba de ofrecer a su adversario el juramento acerca de la verdad, jurando él previamente que no lo hace por vejar, a fin de que el juez pueda formar su opinión fiándose del juramento, sin perjuicio del derecho del adversario a devolver la facultad de jurar. (4) Todo esto cuando se trata del pago de lo indebido, pero si se dice que se hizo indebidamente un documento y sin la debida claridad, entonces aquel a favor de quien se otorgó el documento debe probar la existencia de la deuda que dedujo en el documento, a no ser que el que otorgó el documento haya explicado especialmente las causas por las que lo redactó, pues entonces hay que estar a lo que confesó, si no puede probar con pruebas escritas evidentes que hizo su promesa indebidamente. (Paul. 3 quaest).

26. Deseando Prócula compensar con los herederos de su hermano, después de morir éste, un fideicomiso cuantioso que le debían, como la parte contraria alegara que nunca se había pedido tal cosa al hermano mientras vivió, ya que la administración de Prócula había pagado muchas veces a la de su hermano deudas por distintas causas, el emperador Cómodo, de consagrada memoria, que había de juzgar el negocio, no admitió tal compensación, entendiendo que el fideicomiso había quedado como tácitamente condonado (por ella) a su hermano. (Pap. 20 quaest.)

27. Un testador legó hasta la cuantía lícita a favor del que podía recibir liberalidades testamentarias dentro de cierto límite, y luego declaró: "Doy y lego cien mil sestercios a Ticio que él me aporó y que yo no le reconocí por documento porque yo tenía a mi disposición, sin documento alguno, toda la fortuna y patrimonio que él había recibido de su madre; asimismo quiero que se restituya y pague a Ticio, de mi patrimonio, ciento cincuenta mil sestercios que me quedé de los réditos de sus predios (cuyos frutos percibí y vendí), así como de los intereses de capitales prestados (que Ticio había recibido de su

madre)". Pregunto si Ticio puede reclamar eso. Respondió que sí, siempre que Ticio pudiera probar que aquellas cosas dichas habían pasado de su haber al del testador, pues parece, por el hecho de que él no podía recibir más por testamento, que esta disposición había sido añadida en el testamento para defraudar la ley (que limitaba su derecho a adquirir por testamento). (Scaev. 33 dig.)

28. Si un árbitro debe cerciorarse de si hay memoria de una obra realizada, debe preguntar si alguien recuerda que aquella obra se hizo. (Anota) Paulo: en efecto, cuando se trata en un arbitraje de si queda memoria o no de una obra realizada, no se trata de saber si alguien recuerda en que día o año se hizo, sino si puede probarse de algún modo cuándo se hizo, y esto (genéricamente), como se dice en Griego, en platei; pues puede no recordarse, por ejemplo, (en que año preciso) se hizo la obra, si es que no hay quien recuerde los cónsules en cuyo año la vio hacer; pero cuando la opinión general es de no haberse oído ni visto cuándo se hiciera la obra, ni haberlo oído de quienes lo pudieran ver u oír, y ocurre así sin límite hacia atrás, (entonces) no qued(a) memoria de la obra realizada. (Lab. 6 pith.)

29. Los emperadores Antonino Pio y Vero Augustos dieron el siguiente rescripto a Claudio Apolinar: "Es cosa ya decretada que las pruebas de filiación no consisten sólo en la declaración de los testigos, sino que también las cartas que se aleguen enviadas a las mujeres, si es que son cartas fidedignas, pueden tener cierto valor de documentos". (1) La mujer encinta que fue repudiada, al dar a luz el hijo lo declaró al registro, en ausencia del marido, como hijo de paternidad desconocida. Se preguntó si está bajo la potestad del padre y si al morir la madre sin testamento podía aceptar su herencia con autorización de aquél y no se opone a ello la declaración que hizo la madre en un momento de arrebató. Respondió que debe prevalecer la verdad. (Scaev. 9 dig.)" (20)

B.- EN EL DERECHO ALEMAN

El pueblo germánico, resultado de una transculturalización de los pueblos romano y español, tenía en sus principios históricos un proceso civil oral, primitivo y sangriento, caracterizado por aspectos mágicos y religiosos.

No es sino hasta la Edad Media cuando el proceso civil germánico muestra ciertas consideraciones de humanidad y legalidad en el desarrollo procesal civil y sus medios de prueba.

Siguieron por excelencia el "procedimiento formulario romano. La figura principal de todo proceso era el "Ding", que cumplía las funciones de un juez ..., ya que recibía las pruebas de las partes y las valorizaba, además, en algunos casos él mismo ayudaba a aportarlas ..., por cuanto a las presunciones, éstas no

fueron del todo felices, pues fueron empañadas por el poder del Ding, que con su carácter religioso y prepotente, únicamente estableció las presunciones humanas basado en el abuso y libre arbitrio judicial que el mismo se concedía, razón suficiente para considerar que las presunciones estaban desnaturalizadas y lejos de cumplir su propósito en un proceso".⁽²¹⁾

C.- EN EL DERECHO ESPAÑOL

Es incuestionable la influencia de las instituciones procesales civiles romanas en España; pues debido a su zona geográfica y su cultura experimentó la venganza privada y pública para resolver los litigios entre los particulares, además de la autodefensa, quedando así el poder público al margen de la legalidad del proceso civil.

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

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

Por tanto, comentando la disposición de la Ley de las Siete Partidas, el tratadista español Marcos Palasí apunta que las presunciones del "hombre, son las que estaban establecidas por la ley, y solo hacían semiplena probanza más o menos fuerte según el grado de probabilidad, quedando abandonadas a las luces y a la prudencia del magistrado, que no debía admitir sino las que sean graves, precisas y concordantes; graves, porque es preciso que el hecho conocido en que se apoya la presunción haga sacar la consecuencia casi necesaria del hecho desconocido que se busca; precisas, porque la presunción no debe ser vaga ni capaz de aplicarse en muchas circunstancias; concordantes, pues las presunciones no debían destruir otras".⁽²²⁾

D.- EN EL DERECHO MEXICANO

La historia del derecho mexicano es una disciplina que, por lo general, ha contado con pocos cultivadores. Si bien existen varias visiones de conjunto, y obras monográficas de alto nivel académico, son muchos los temas que esperan todavía al investigador-historiador del derecho que se ocupe de ellos.

Este hecho general ha llamado la atención de diversos estudiosos en épocas pasadas y recientes, y afortunadamente, son cada vez más las opiniones, no sólo de juristas, que conceden importancia a la historia del derecho mexicano.

De esta manera haremos un bosquejo histórico acerca de las presunciones en el proceso mexicano, hasta detenernos en los primeros códigos procesales civiles propiamente dichos, para analizar su reglamentación legal.

Así pues, tenemos, que poco o nada es lo que hoy en día conocemos de nuestro derecho prehispánico, debido a que el sistema jurídico (azteca, maya y tarasco, principalmente) era consuetudinario, lo cual hace, si no se pone en escrito, que el mismo tienda a perderse con el paso del tiempo; la causa de la destrucción de la mayor parte de fuentes de conocimientos y demás testimonios originales, fue la conquista; En base a este breve planteamiento, y para fines de nuestra exposición, puede manifestarse que durante el derecho precolonial, "el proceso civil era totalmente oral, y las pruebas principales que contenían un mayor valor era la confesional, la testimonial y la pericial, desconociendo las demás que contemporáneamente hoy se conocen en un proceso"⁽²³⁾. Por esta razón, las presunciones eran totalmente desconocidas en el proceso civil precolonial, por haber sido totalmente oral y las nulas noticias históricas que hasta hoy en día se tienen.

Con la llegada de los españoles en el siglo XVI, desaparece por completo el derecho prehispánico, siendo reemplazado por las instituciones procesales traídas de la península ibérica, cuyos ordenamientos ya anotamos en el punto que con antelación hicimos al derecho español, y éstos se aplicaron en cuanto a las presunciones durante todo el período Colonial y en gran parte en la época del México Independiente, pues el derecho procesal español hasta nuestros días tiene una gran influencia.

En las Leyes de Indias, se decía:

"LEY 8

Que no se sequestren, ni embarguen bienes, sino en los casos que las leyes disponen. En todas nuestras Indias no se hagan embargos, ni secuestros de bienes de los vecinos, estantes y habitantes de ellas, si no fuere por delitos, cosas y casos en que las leyes de estos Reynos de Castilla los permitieren, pena de nuestra Camara, y diez mil maravedis para nuestra Camara en que condenamos al que contraviniere.- El Emperador D. Carlos, en Valladolid, agosto de 1512." ⁽²⁴⁾

"LEY 60

Que en las retasas se declare la cantidad cierta, que han de tributar los Indios.- En algunos pueblos hay tasas confusas, que no tienen número, ni cantidad cierta de lo que han de pagar los Indios, con que muchas veces tributan más de lo que deben. Mandamos, que se hagan retasas claras, ciertas y determinadas porque cese este inconveniente.- El emperador D. Carlos y la Emperatriz G.- año 1550." ⁽²⁵⁾

El primer Código de Procedimientos Civiles que aparece en México, data del año de 1872, y bajo el título "De las Presunciones", Título VI, Capítulo XII, contiene la siguiente reglamentación sobre el tema que tratamos, y que textualmente dice lo siguiente:

"Art. 757.- Presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido; la primera se llama legal y la segunda humana."

"Art. 758.- Hay presunción legal:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Art. 766.- Cuando fueren varias las presunciones con que se quiere probar un hecho, han de ser además concordantes; esto es, no deben modificarse ni destruirse una por otras, y deben tener el enlace entre sí y con el hecho probado, que no puedan dejar de considerarse como antecedentes o consecuencias de éste."

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

El segundo Código de Procedimientos Civiles es del año de 1880, que en su Título VI, Capítulo XII, bajo el rubro "De las Presunciones" reproduce el articulado de su antecesor bajo los numerales o artículos del 701 al 711, pero con estas modificaciones:

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

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

Tiempo después, aparece el tercer ordenamiento procesal civil del año de 1884, que en su Título V, Capítulo IX, denominado "De las Presunciones", traslada el contenido de los once artículos de su antecesor bajo los artículos 536 al 545, para así reducirlos a diez, toda vez que el texto final de los artículos 762 (Código de Procedimientos Civiles de 1872) y 760 (Código de Procedimientos Civiles de 1880), que desaparecen, queda adicionado a la fracción II del artículo 540, para quedar redactado como sigue:

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

...

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

Por último, el Código de Procedimientos Civiles que está en vigor en el Distrito Federal y que es modelo para los demás ordenamientos procesales civiles de la República Mexicana, data del año de 1932, y cuyo texto original regula bajo la denominación "De las presunciones" en su Título VI, Sección Novena, en tan sólo cinco artículos las presunciones en la siguiente forma:

"Art. 379.- Presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido: la primera se llama legal y la segunda humana."

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

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

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

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

4.- DEFINICION LEGAL DE PRESUNCION.

El Código Federal de Procedimientos Civiles no establece una definición de presunción, sin embargo, el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal en su artículo 379, la define de la siguiente manera:

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

En relación con esta definición, José Becerra Bautista señala que "la misma fue tomada literalmente del artículo 1349 del Código Civil Francés basado a su vez en las de POTHIER: "un juicio hecho por la ley o por el hombre acerca de la verdad de una cosa mediante la consecuencia deducida por otra" y de DOMAT: "consecuencias que se deducen de un hecho conocido para conocer la verdad de uno incierto del que se busca la prueba".⁽²⁶⁾

Al igual que la doctrina, la disposición legal en comento reconoce como elementos de la presunción a los hechos conocido y desconocido, y a la relación de causalidad (consecuencia).

5.- LA INTERPRETACION JUDICIAL Y LA PRESUNCION.

En relación con la presunción, el Poder Judicial de la Federación sostiene lo siguiente:

"PRESUNCIONES.- Esta prueba, considerada según la doctrina como prueba artificial, se establece por medio de las consecuencias que sucesivamente se deduzcan de los hechos, por medio de los indicios, hechos que deben estar en relación tan íntima con otros, que de los unos, se llegue a los otros por medio de una conclusión muy natural; por lo que es necesaria la existencia de dos hechos, uno comprobado y el otro no manifiesto aún, y que se trate de demostrar, racionando del hecho conocido al desconocido."⁽²⁷⁾

"PRESUNCIONES.- Para la apreciación de la prueba de presunciones deben someterse los jueces a dos reglas fundamentales: 1o. Que se encuentren probados los hechos de los cuales se derivan las presunciones; y 2o. Que exista un enlace natural más o menos necesario, entre la verdad conocida y la que se busca, de modo que si los tribunales se apartan de estas reglas, infringen la disposición legal relativa, y por ende, las garantías individuales."⁽²⁸⁾

"PRUEBA PRESUNTIVA. DEBE RAZONARSE.- Esta prueba se establece por medio de la consecuencia que sucesivamente se deduce de unos hechos que están en relación tan íntima, con otros, que el juez llega de los unos a los otros, por medio de una conclusión muy natural; por eso es menester que unos hechos sean comprobados y los otros estén por demostrarse, para que, racionalmente, de los conocidos se llegue a los desconocidos; de manera que es indispensable que el juez en su sentencia haga un raciocinio, y no se limite a decir que existe la prueba de presunciones".⁽²⁹⁾

"COMO SE OBTIENE LA PRUEBA PRESUNCIONAL.- La prueba de presunciones es la más perfecta de todas, por descansar en hechos independientes por completo de la voluntad o actos humanos, ya que consiste en la deducción que hace el juzgador de un hecho conocido, para averiguar la

verdad de otro desconocido. De la definición misma de "presunción" se desprende que no es ésta una prueba que deba ofrecerse y recibirse, como la testimonial o la documental; no es un acto material que deba ejecutarse o provocarse por alguna de las partes, sino una operación mental del juzgador, por lo que, aplicando las reglas de la lógica, se formula un razonamiento y se produce una conclusión".⁽³⁰⁾

"La prueba de la presunción, Indudablemente, es la que lleva a una mejor convicción al ánimo judicial. Siendo un proceso lógico que consiste en pasar de un hecho conocido a otro desconocido, el juzgador tiene amplia facultad para apreciar, de oficio, las presunciones que deriven de los hechos comprobados en autos, por lo que no es necesario que esa prueba deba ofrecerse como condición para que pueda apreciarse, toda vez que se trata de un medio demostrativo que el juzgador se encuentra obligado a valorar oficiosamente".⁽³¹⁾

6.- PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA DE PRESUNCIONES.

En relación con las presunciones existen diversos principios generales del derecho, de los cuales, entre otros, Jaime M. Mans Puigarnau ⁽³²⁾, refiere los siguientes:

Hay lugar a la presunción cuando la verdad no puede ser investigada de otro modo. Cfr. 1.75.D..de legatis (III), 32 I.

La presunción cede a la verdad; esto es a la prueba.

La prueba vence a la presunción.

Por una presunción, aunque sea vehemente, nadie debe ser condenado. c.14.X, de praesumptionibus 2.23.

Los hechos no se presumen: se prueban.

La presunción de lo presunto no se admite.

Cuando hay una voluntad evidente no hay lugar a la presunción.

Cualquiera se presume bueno, mientras no se pruebe lo contrario.

La buena fe se presume siempre, si no se prueba la existencia de la mala. Dico: Comm. in reg. iuris pont., r.82,5.

La ley a nadie obliga manifestar lo que se presume que no sabe.

Se presume la ignorancia allí donde no se prueba el conocimiento. c.47, de regulis iuris, in Sexto. 5, 12.

El error de hecho concurriendo con el error de derecho induce la presunción de buena fe. DINO: Comm. In reg. iuris pont., r.2, 4l.

El dolo no se presume.

En la duda la donación no se presume.

Por su parte, Guillermo Cabanellas⁽³³⁾ señala:

I.- Código de Justiniano

El Dolo sólo se lo puede probar con juicios evidentes. Lib. II, tit. XXI, ley 6a.

Se presume contra aquel que con dilaciones rehuye el juicio. Lib. II, tit. XXIII, ley 4a, & X.

La presunción y la posesión imponen siempre la carga de probar al adversario. b. LI III, tit. XXXI, ley 2a.

II.- Digesto

De nadie se presume que tire lo suyo. Paulo: Lib. XXII, tit. III, ley 25.

Hay lugar a la presunción cuando la verdad no puede investigarse de otro modo. Lib. XXXII, tit. I, ley 75.

III.- Decretales de Gregorio IX (1234)

Se presume contra quien rehuye con dilaciones el juicio. c. 4, X, 2, 23.

Por el pasado se presume acerca del futuro. c. 6, X, 2, 23.

Por una presunción, aun vehemente, a nadie se lo debe condenar como reo de crimen grave. c. 14, X, 2, 26.

IV.- Reglas de Bonifacio III Libro Sexto de las Decretales Título "De Regulis Juris" (3 de marzo de 1298)

Regula 8a. El malo una vez, se presume que lo es siempre.

V.- Autores Clásicos

DECIO In Tit. Ff. de Regula Juris

En la duda, no se presume la donación. r. 53, 3.

En el notario se presume antes el error que la mala intención r. 92, 12.

DINO Comm. In Regula Juris Pont.

De nadie se presume que contrate a sabianda sobre cosa imposible. r. 8, 7.

La intención delictiva se presume por la atrocidad del delito r. 30, 18.

La buena fe se presume siempre mientras no se pruebe la mala. r. 82, 5.

VI.- Aforismos latinos.

De nadie se presume que renuncia a su derecho.

De nadie se presume un acto de pura obstrucción.

El acto se presume hecho en propio nombre más que a nombre de otro.

La analogía sólo engendra presunción, no certidumbre.

Lo antiguo, en materia de pruebas, se presume hecho con las solemnidades legales.

El dolo no se presume.

Los hechos no se presumen, se prueban.

Los actos antiguos se presumen celebrados con todas las formalidades de Derecho.

El matrimonio no se presume.

Nadie puede comprometer a perpetuidad su trabajo.

La opinión (presunción) es el asenso a una de las disyuntivas con miedo a la otra.

Se presume dolo en el juez cuando sentenció injustamente contra su enemigo mortal.

La presunción cede ante la verdad; esto es, ante la prueba.

La presunción de lo presunto no se admite.

Presunción es conjetura o adivinación.

La presunción tiene lugar cuando no hay otro modo de investigar la verdad.

Las leyes se presumen a favor del juez.

Se presume siempre a favor de la verdad del instrumento.

Probados los extremos, se presume lo intermedio.

Cualquiera se presume bueno, mientras no se pruebe lo contrario.

Se presume que todos consienten en lo que les reporta utilidad.

La renuncia no se presume.

La solemnidad extrínseca no se presume.

Se presumen celebrados con todas las solemnidades los documentos antiguos.

Hasta prueba en contrario, ha de estarse a la presunción.

No se presume que el testador quisiera testar en vano.

No se presume que el testador quisiera aquello que no dijo.

Cuando exista voluntad evidente, no hay lugar a la presunción

Donde hay presunción en contra, es donde más se debe probar.

VII.- Locuciones latinas

Praesumptio juris et de jure. Presunción legal y deducida del derecho; que no admite prueba en contra.

Praesumptio juris tantum. Presunción del derecho solamente; que admite prueba en contra

VIII.- Principios jurídicos

El que no aprovecha lo suyo, se presume que lo abandona.

El que quiere una cosa no puede rechazar las consecuencias de su voluntad.

El que realiza un acto se presume que tiene la intención de realizarlo.

La confesión tácita y la presunta son meros elementos de prueba.

La mala fe no se supone, salvo en los casos de presunción legal.

La novación no se presume.

La posesión inscrita es presunción, *juris tantum*, de propiedad.

La presunción como prueba, es de apreciación de los tribunales.

La presunción del hombre es del arbitrio del juzgador.

La simulación y el fraude no se presumen.

Las obligaciones no se presumen y hay que demostrarlas.

Las presunciones de prueba del tribunal a quo no son materia de casación.

No se presume renunciado el derecho que se ignora tener.

Se presume la validez y la eficacia, salvo razón o prueba en contrario.

Se presume que cada uno posee para sí y a título de dueño.

Se presume que la posesión continúa en nombre de quien comenzó.

Se presume que nadie concurre a un acto sin conciencia de lo que hace.

Todo ausente se reputa vivo mientras no conste su fallecimiento, o no lo presuman las leyes.

Todo contrato se presume de buena fe, y es rechazada la presunción de fraude, salvo prueba en contrario.

II.- NATURALEZA JURIDICA DE LAS PRESUNCIONES.

Esta cuestión es muy controvertida dada la tendencia de algunos doctrinarios de confundir a las presunciones con los indicios, otros las asimilan a las ficciones, mientras que también se discute si constituyen o no medios de prueba, así pues, pasaremos a analizar estos tres aspectos, además de diferenciar a la presunción de la analogía.

1.- PRESUNCION E INDICIO.

Etimológicamente existe diferencia entre indicio y presunción. Indicio viene del latín *indicium*, derivado del verbo *indico* o *induco*, que significa "llevar a". Presunción se origina en el vocablo también latino, *praesumptio*, derivado del verbo *praesumo*, que quiere decir "tomar antes".

Guillermo Cabanellas señala que "Indicio es la acción o señal que da a conocer lo oculto; conjetura derivada de las circunstancias de un hecho; sospecha que un hecho conocido permite sobre otro desconocido; rastro, vestigio; huella".⁽³⁴⁾

Demetrio Sodi sostiene que "las presunciones están íntimamente ligadas con los indicios, pero entre ellos se encuentra una relativa diversidad; el indicio es la causa como hecho conocido y la presunción es el efecto, o sea el conocimiento del hecho ignorado ...".⁽³⁵⁾

Julio Acero expresa que "el indicio es una circunstancia o un hecho conocido que sirve de guía para descubrir otro oculto. La presunción es la inferencia de ese hecho conocido, el razonamiento que lleva del indicio a la verdad oculta".⁽³⁶⁾

Carlos Lessona indica que "el indicio es sinónimo de presunción, cuando sobre su base se ha completado con éxito positivo el trabajo que conduce con lo conocido a lo desconocido; el indicio es prueba fallida cuando dicho trabajo lógico acaba con éxito negativo; el indicio es prueba en germen, antes que aquél trabajo lógico se haya iniciado".⁽³⁷⁾

En la Enciclopedia Jurídica Ormeba se presenta una reseña doctrinal en relación con esta situación, por lo que dado lo interesante de tales ideas, trasladaremos algunas de ellas:

Zwanck destaca que "no se ha logrado hasta ahora, con relación a los indicios, una denominación bien precisa. Los civilistas -dice- hablan con preferencia de presunciones; los criminalistas, hablan de indicios; y los juristas ingleses o americanos, de circunstancias, que es el término más genérico. Y opina, que uno expresa más bien la cosa que sirve de signo (Indicio); otro, el hecho en que se basa la inferencia (circunstancia); y en fin, el otro, la relación lógica (presunción)".

Oderigo estima que "ambos corresponden a conceptos distintos. Indicio es la circunstancia o antecedente que autoriza a fundar una opinión sobre la existencia del hecho. Presunción es el efecto que esa circunstancia o antecedente produce, en el ánimo del juez, sobre la existencia del hecho. Media por lo tanto, entre ellos, relación de causa a efecto".

López Moreno opina que "la presunción denota un juicio incompleto o sin motivo suficiente, y puede derivar muy bien del indicio. El indicio siempre presupone vía inductiva. Las presunciones se conciben igualmente por deducción. De donde se infiere que así como el indicio puede constituir y constituye una verdadera prueba, la presunción no es sino un juicio más o menos exacto que de las pruebas o de los hechos pueden tener los juzgadores".

Barberis sostiene que "la prueba del indicio está basada en un hecho cierto y conocido, que lleva por razonamiento inductivo, al conocimiento de un hecho desconocido, dando por resultado un juicio sintético; en cambio, la presunción, tiene por base una deducción; es la aplicación de las leyes a los casos concretos, partiendo del principio de identidad que es el que rige su mecanismo lógico, reduciendo e identificando los datos cambiantes, variables y diversos de la experiencia concreta a las formas abstractas o ideas, principios o leyes".

Framarino dei Malatesta explica que "mientras el raciocinio de la presunción llega a lo conocido de lo desconocido, a partir del principio de la identidad, el del indicio lo hace a partir de la causalidad. Los escritores que confunden la presunción con el indicio, se han dejado vencer por el lenguaje vulgar, el cual a su vez se ha dejado perturbar por la etimología indeterminada de la palabra. La presunción es cosa distinta del indicio, aun cuando no están determinadas de un modo científico las respectivas nociones y sus diferencias, pero ambas son pruebas indirectas".

Bartoloni Ferro es terminante al afirmar, que "ya no es posible confundir las presunciones con los indicios. La presunción nada tiene de común con el indicio. En la prueba indiciaria se llega de una circunstancia específica cierta a una conclusión cuyo contenido es proporcionado por una proposición general, dictada por la lógica o la experiencia común. Ticio posee cosas robadas y puesto que ordinariamente el que posee cosas robadas es el autor del robo de esas cosas. En la prueba presuntiva se parte de una proposición general dictada por la lógica o por la experiencia para atribuir su contenido a una determinada especie: los hombres no son llevados al delito por lo general; y como Ticio es un hombre, se debe presumir que él es, hasta prueba contraria, inocente del delito de que se trata. Las presunciones conservan siempre el carácter de datos generales probables y los indicios el carácter de datos específicos ciertos, cuya significación es conexas a la posibilidad de incluirlos bajo una proposición general".

Dellepiane sostiene que "la palabra indicio se usa en dos sentidos diferentes: el de hechos indicadores (o indiciarios) y el de inferencias indiciarias. En este segundo sentido puede emplearse como equivalente de la voz presunción; no así en el primero, pues la voz presunción no se utiliza para nombrar hechos sino operaciones de la mente o estados de espíritu".

Caravantes cree que "la presunción surge del indicio y que ninguno de los dos debe ser confundido con la mera sospecha, que es sólo un juicio ligero".

Ravenna indica que "no puede afirmarse que ambos términos sean absolutamente idénticos y la diferencia se desprende de la siguiente definición dada por Caro Escallon: la presunción no es otra cosa que una prueba indiciaria, en la cual la inferencia lógica ha sido de antemano hecha por el legislador. En efecto, esa deducción establecida de manera previa por la ley, en virtud de motivos de orden público o de otras razones de interés general, es lo que diferencia a la presunción del indicio; es una especie de indicio, un indicio jerarquizado por motivos de orden público. Contrariamente -acota la misma autora- Lessona, Escriche, Pothier, Mattiolo y Domat, entre muchos autores,

sostienen que la presunción es el género y el indicio la especie, y dicen que las presunciones son consecuencias que la ley o el juez sacan de hechos conocidos, para pasar a hechos desconocidos".

Arancibia Rodríguez establece que "la diferencia entre uno y otra, está dada porque cuando hay indicio, el razonamiento lógico va de lo simple, el indicio, a lo complejo, la abstracción afirmativa de algo; mientras que cuando hay verdadera presunción se emplea el razonamiento contrario, que va de lo complejo, teniendo por verdad, a lo simple, que se trata de comprobar".

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

Vázquez, escribe que "el indicio es una circunstancia específica y cierta; la presunción, en cambio nace de una proposición general que da la lógica a la experiencia. El indicio es una circunstancia cierta que tanto puede ser un hecho material como una declaración; la presunción, por el contrario, conserva siempre el carácter de un dato genérico probable. El indicio es la raíz u origen de donde nace la presunción que, en síntesis, no significa otra cosa que el juicio u opinión formada, partiendo de un hecho conocido para llegar a la averiguación de otro desconocido, infiriendo, deduciendo, de acuerdo con el modo más constante y común de obrar en los hombres, del orden, de la naturaleza o de la ley".

Del Castillo, expone que "la certeza absoluta de la premisa mayor, producto de la prueba; la certeza moral origina el indicio; y la certeza legal -que es una especie de la moral- da lugar a la presunción; ésta es, en consecuencia, una probabilidad con efecto de certeza absoluta, gracias a la ayuda que le presta la ley. El indicio es el género y la presunción la especie".

Garrud los distingue, porque estima que "una presunción dispensa de probar un hecho considerado como establecido en virtud de una apreciación general y legal, que se basa sobre una experiencia secular; en tanto que el indicio es utilizado sea para confirmar o completar la prueba ya comenzada, sea para suplir toda otra prueba".⁽³⁸⁾

De las ideas enunciadas puede apreciarse claramente el que la generalidad de los doctrinarios admite que Indicio y Presunción son conceptos independientes, es decir, diferentes.

Al respecto, en México, el Poder Judicial Federal expresa:

"INDICIO. CONCEPTO DE.- El "indicio" es una circunstancia cierta de la que se puede sacar, por inducción lógica, una conclusión acerca de la existencia (o inexistencia) de un hecho a probar; por tanto, la convicción indiciaria se basa en un silogismo en el que la premisa mayor (abstracta y problemática), se funda en la experiencia o en el sentido común, la premisa menor (concreta y cierta) se apoya o constituye la comprobación del hecho, y la conclusión, sacada de la referencia de la premisa menor a la premisa mayor; el indicio, por consiguiente, se diferencia de la presunción en que el dato genérico y probable agrega el dato específico y cierto, a lo abstracto une lo concreto; de lo que antecede ya se desprende sin dificultad que requisito primordial de la prueba indiciaria es la certeza de la circunstancia indiciante, o sea, que el indicio presupone necesariamente la demostración de circunstancias indispensables por las que se arguye indirecta pero lógicamente el hecho que hay que probar mediante un proceso deductivo, con la misma certeza que da la prueba directa."⁽³⁹⁾

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

2.- PRESUNCION Y FICCION.

Los glosadores al referirse a la presunción *juris et de jure* dijeron: *magis dicitur fictio* (más bien se dice una ficción); lo anterior, en virtud de que renunciaron a encontrar una diferencia entre ambas, llegando a confundirlas.

Ihering expresa que "las ficciones son mentiras técnicas consagradas por la necesidad".⁽⁴⁰⁾

Bartolo indica: *"Fictio fingit vera esse ea quae vera non sunt, praesumptio vero praesumit super re dubia, quae ita esse aut non esse potest. Unde fictio nunquam convenit cum veritate, praesumptio vero saepe* (la ficción aparenta la verdad, aquello que no lo es, la presunción en cambio, se basa en una cosa dudosa, que también puede existir como no existir)".

Menochio y Cuiacio señalan: *"Fingimus ea quae non esse scimus; praesumimus quae vera esse arbitramur ducti probabilibus argumentis* (fingimos aquellas cosas que sabemos que no existen; presumimos aquellas que juzgamos son verdaderas guiados por argumentos probables)".

Hugo Alsina establece que "la presunción es la consecuencia jurídica que se saca de un hecho que se tiene por existente, en tanto la ficción se funda en un hecho conscientemente inexistente, y mientras aquélla tiene por objeto suplir la insuficiencia de la prueba directa, ésta responde a las exigencias de un sistema jurídico".⁽⁴¹⁾

Eduardo Pallares argumenta que "las ficciones son conceptos elaborados por el legislador, por la jurisprudencia o por la doctrina, mediante los cuales se establece como verdad algo que está en pugna con la realidad, y a fin de hacer posible la aplicación de una norma jurídica o conjunto de normas jurídicas. Por ejemplo, si se establece que las sociedades constituyen un ente jurídico análogo al ser humano, es con el objeto de sujetarlas a determinado régimen legal, que se aplica fácilmente, si se admite la ficción de la personalidad social".⁽⁴²⁾

Francisco Geny en relación con las ficciones señala lo siguiente:

"a) revelan el aspecto artificial de la técnica jurídica, lo que hay en ella contrario a la realidad de los hechos, es tan sólo un producto de la mente humana.

b) no pertenecen a la doctrina de la prueba, sino que constituyen reglas de fondo, de derecho substantivo.

c) la razón se sirve de las ficciones para alcanzar lo justo "por un procedimiento que consiste esencialmente en afirmar como verdadero lo que es contrario a la verdad".

d) los sistemas jurídicos más avanzados utilizan en escala apreciable las ficciones, para establecer reglas de derecho substantivo y aumentar la aplicación de las ya existentes.

e) toda ficción jurídica deriva de un concepto mediante el cual se pretende someter una realidad social al poder del espíritu, para sujetarla a determinada norma jurídica. Por lo tanto, la noción de ficción implica "a priori", la idea de un concepto verdadero.

f) el mecanismo por el cual se establecen las ficciones consiste en lo siguiente:

-) en suprimir un elemento constitutivo de la realidad. Por ejemplo, en la institución romana del *postliminium* que estaba fundada en el artificio de que el ciudadano romano no se había rendido al enemigo cuando de hecho sí se había rendido.

-) o bien, se agrega a los hechos existentes uno no existente, a fin de lograr que sea aplicable a la norma jurídica. Por ejemplo, en el caso de la acción publiciana que se funda en la ficción de ser ya propietario quien la intenta, cuando en realidad no lo es.

-) con más frecuencia, la ficción modifica substancialmente la realidad, agregando o quitándole algo. Por ejemplo: en el caso de la muerte civil.

g) los particulares no pueden crear ficciones. La autonomía de la voluntad es ineficaz en esta materia.

h) las leyes que establecen ficciones no deben aplicarse retroactivamente, pero hay algunas que sólo tienen eficacia si se les refiere al pasado. Por ejemplo: la sentencia de participación de bienes hereditarios, declarativa de derechos, necesita considerar a los herederos como propietarios de dichos bienes desde el día en que murió el autor de la herencia. Por tanto, el principio de la no retroactividad en esta materia únicamente significa que mientras no existe norma que cree la ficción, no es posible considerar a ésta como existente ni aplicarla a situaciones jurídicas anteriores a su creación.

i) mientras las presunciones se fundan en las leyes de la probabilidad, las ficciones son manifestamente contrarias a la realidad probable.

j) no sólo la ley escrita puede crear ficciones. También puede hacerlo la costumbre jurídica, la jurisprudencia y la doctrina, y en general, todos los órganos generadores del derecho.

h) al aplicar una ley que establece una ficción, hay que deducir de ésta todas las consecuencias que de la misma dimanar".⁽⁴³⁾

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

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

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

Devis Echandía señala que "la ficción, a diferencia de las presunciones, sólo puede ser obra del legislador y consiste en suponer existente o inexistente un hecho o una cosa que no es así, o en trasladar las consecuencias jurídicas de un estado de cosas a otro diferente, como si fuesen iguales (Lessona, Rosenberg, Micheli, Rocha). Hay de común entre la ficción y las presunciones *juris et de jure* que no admiten prueba en contrario".

Pero la ficción es un mandato legal que no se basa en ninguna regla general de la experiencia, en lo constante de los fenómenos físicos o morales y ni siquiera en su carácter ordinario, sino en la voluntad del legislador que parte de una base absolutamente contraria: el conocimiento de que la realidad es distinta.

Estas ficciones se fundamentan en razones de conveniencia social y de técnica legislativa, como, por ejemplo, la que existe en la norma según la cual la ley es conocida de todo mundo, a sabiendas de que esto es imposible; o la que le

otorga personalidad jurídica al ser humano concebido, como si tuviera vida propia, a sabiendas de que esto es falso; o la que considera que hay identidad entre la persona del causante y la del heredero, siendo diferentes.

Eusebio González García manifiesta: "La presunción legal absoluta consiste en que la ley atribuye a ciertos hechos jurídicos materiales (A) un efecto dado en correlación a otro hecho (B) que, según la experiencia, le acompaña. En la ficción, por el contrario, faltan ya una, ya otra, ya ambas características: "el legislador, basándose en un hecho conocido cuya existencia es cierta (A), impone la certeza jurídica de otro hecho (B) no conocido, cuya existencia real es improbable o falsa, por no existir una relación natural entre ambos hechos (A) y (B); atribuyendo, sin embargo, a (A) los efectos jurídicos imputables a (B), según el ordenamiento positivo". De suerte que le asiste toda la razón a Martín Oviedo cuando observa que mientras la ficción crea, en principio, su objeto jurídico, la presunción tan sólo crea una relación causal entre dos realidades o hechos naturales. Por lo que parece legítimo considerar que las ficciones sirven a exigencias valorativas del Derecho, en tanto que las presunciones tienen un objetivo más limitado: facilitar el establecimiento jurídico de un hecho cuando su prueba venga obstaculizada".⁽⁴⁴⁾

José Luis Pérez de Ayala nos dice: "Dentro de su acepción técnico-jurídica, la ficción es una creación del legislador. Pertenece a la categoría de las proposiciones normativas incompletas. Constituye una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuyen a determinados -o determinado- supuestos de hecho unos efectos jurídicos, violentando o ignorando su naturaleza real. La ficción realiza, por tanto, en el Derecho, funciones semejantes a las que corresponden a las "hipótesis" en la investigación científica. Permite al legislador atribuir efectos jurídicos, que, en ausencia de la ficción, no serían posibles, a ciertos hechos o realidades sociales. La ficción jurídica, por tanto, no encierra, como bien se advierte, mentira alguna. No falsea ni oculta la verdad real. Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real. La ficción jurídica, pues, consiste en una proposición jurídica incompleta, contenida en un precepto legal, en virtud de la que se establece que otra proposición jurídica (u otro complejo de proposiciones jurídicas) es aplicable a un determinado hecho, a base de conformar tal hecho contra su verdadera naturaleza real, adaptándole a aquella proposición jurídica. Es decir, se tiene una ficción jurídica siempre que a supuestos de hecho iguales el legislador no les aplica iguales consecuencias, o, viceversa, aplica los mismos efectos jurídicos a supuestos de hecho diferentes reduciéndolos, gracias a la ficción, a un tipo único. En síntesis: La ficción jurídica existe siempre que la norma trata algo real ya como distinto, siendo igual, ya como igual siendo diferente, ya como inexistente, habiendo sucedido, ya como sucedido, siendo inexistente, aún con conciencia de que, "naturalmente" no es así".

Sigue diciendo el autor, que de estas precisiones se deduce que "para que exista ficción jurídica se precisa, se den las siguientes características:

a) Una norma jurídica recoge en su texto una realidad o dato pre-jurídico (para atribuirle determinados efectos jurídicos o someterla a un conjunto de normas jurídicas),

b) En ese proceso, la norma violenta sustancialmente la naturaleza pre-jurídica de aquella realidad.

c) De lo dicho se infiere que, para que se pueda hablar de Ficción Jurídica, es preciso que existan un concepto o una valoración jurídica contenidas en una norma y una realidad pre-jurídica, o como también se ha dicho, un concepto pre-jurídico, de forma que exista una discrepancia esencial entre uno y otro.

d) La violencia, o la discrepancia, puede producirse, en unos casos, por vía directa, mediante la definición normativa de un concepto que violenta esencialmente la realidad pre-jurídica (caso de las ficciones típicas) o por vía indirecta, cuando la norma jurídica, sin dar un concepto propio de una realidad pre-jurídica, la asimila a otra esencialmente diferente en su naturaleza pre-jurídica para aplicarle la normativa elaborada para aquélla (ficciones equiparadores o impropias)."

Continúa exponiendo el autor, "el concepto técnico de Ficción legal no es un concepto específico y nítido y exige un esfuerzo de clarificación y de delimitación en relación con otro concepto fundamental para nuestro trabajo: el de las presunciones legales absolutas o "iuris et de iure".

También nos dice que "las relaciones entre las presunciones legales absolutas y las ficciones han sido resueltas doctrinalmente en diversas soluciones:

- Históricamente, desde los glosadores se identifican ambas figuras, considerándose a las presunciones legales absolutas una modalidad, la más destacada, de las ficciones jurídicas. Esta postura es, aún, mantenida por un destacado y en determinados momentos predominante, sector doctrinal.

- Sin embargo, siguiendo al Derecho Romano, un destacado sector de la doctrina moderna ha diferenciado las presunciones legales absolutas de las ficciones jurídicas en base a complejas consideraciones de las que seleccionamos las siguientes.

- La presunción legal absoluta es una institución que tiene una razón de ser histórica ligada a la materia de la prueba -y, por tanto, sustancialmente procesal-, en tanto que la ficción es normalmente una institución de derecho material o sustantivo.

Aunque la presunción legal absoluta tiene también una función y una naturaleza de derecho sustantivo o material, aquella génesis histórica la tipifica, en todo caso, con arreglo al siguiente esquema lógico:

La presunción legal absoluta consiste en que la ley atribuye a ciertos hechos jurídicos materiales (A) un efecto dado en correlación a otro hecho (B) que, según la experiencia, le acompaña.

De aquí se deduce que es esencial a la presunción el que la existencia del hecho (B), cuya certeza jurídica se impone en virtud de la presunción legal absoluta, es realmente probable en virtud de la correlación normal o natural entre el hecho (B) en cuestión y el (A), de cuya realización presume la ley la verdad jurídica de aquél (B).

Por otro lado, el hecho (B), presumido, ha de estar definido ya como un hecho jurídico, es decir, tener atribuidos por el Derecho positivo unos determinados efectos jurídicos, puesto que sólo así y en virtud de la presunción legal absoluta se pueden referir tales efectos jurídicos del hecho presumido (B) a la realización del hecho conocido (A).

- En la ficción, por el contrario, faltan ya una, ya otra, ya ambas de las anteriores características. En la ficción en efecto:

El legislador, basándose en un hecho conocido cuya existencia es cierta (A), impone la certeza jurídica de otro hecho (B) no conocido, y cuya existencia real es improbable o falsa, por no existir una relación natural entre ambos hechos (A) y (B); atribuyendo, sin embargo, a (A) los efectos jurídicos imputables a (B), según el ordenamiento positivo.

O bien, el legislador dado un hecho conocido (A) presume de él la certeza jurídica de otro desconocido, pero naturalmente probable (B), que, sin embargo, no es un hecho jurídico, y al que atribuye los efectos de un tercer hecho jurídico (C) diferente e inexistente. Con lo que acaba atribuyendo a (A) los efectos jurídicos de (C), que no está ligado a él por relación alguna de probabilidad natural.

Si bien se mira, en este segundo caso tenemos una presunción legal absoluta (en relación con los hechos (A) y (B), seguida de una ficción (por la que se atribuyen los efectos jurídicos de (C) al hecho diferente (B), no jurídico).

Recapitulando, podemos, pues, precisar que para la autorizada doctrina moderna que venimos recordando, simplemente (por suponerla conocida):

x) Tenemos presunción legal absoluta:

a) si dado un hecho conocido (A).

b) la ley impone la certeza jurídica de un hecho desconocido.

c) siendo este hecho (B): a') naturalmente probable, dado (A); b') jurídico, por estar definido como tal en el ordenamiento positivo.

d) de modo que la ley refiere los efectos jurídicos de (B) a la realización de (A).

y) En cambio, existe ficción:

a) si dado un hecho conocido (A).

b) la ley impone la certeza jurídica de un hecho desconocido (B).

c) siendo este hecho (B) un hecho: a') naturalmente improbable, dado (A); b') un hecho jurídico.

d) de modo que la ley refiere los efectos jurídicos de (B) a la realización de (A).

- z) Y tenemos una acumulación sucesiva de presunción y ficción cuando:
- a) dado un hecho (A).
 - b) la ley impone certeza jurídica de un hecho desconocido (B).
 - c) siendo ese hecho (B): a') naturalmente probable dado (A) (presunción); b') un hecho no jurídico.
 - d) y, además, la ley asigna a (B) los efectos jurídicos de un tercer hecho diferente (C) (ficción).
 - e) de modo que, acumulando esta ficción a la presunción anterior, atribuye los efectos jurídicos del hecho (C) a la simple realización del hecho (A).

J. M. Martín Oviedo ha precisado elocuentemente una interesante apostilla a estos argumentos tradicionales: "A mi entender, las razones corrientemente aducidas para distinguir la ficción de la presunción resultan equívocas cuando no erróneas. Sin embargo, creo que deben distinguirse ambas figuras. La ficción ... crea una realidad jurídica al margen de y prescindiendo de la correlativa realidad natural. En cambio, la presunción deduce de una realidad o hecho natural, al que dota, no obstante, de relevancia jurídica por la circunstancia misma de tal deducción, otra realidad o hecho igualmente natural (pero que, asimismo tiene, como tal, valor jurídico). Es decir, que mientras la ficción crea, en principio, su objeto (la realidad jurídica), la presunción tan sólo crea una relación (causal, por lo general), entre dos realidades o hechos naturales, y así, mientras la ficción sirve a exigencias valorativas del Derecho, la presunción tiene un objetivo más limitado: facilitar el establecimiento jurídico de un hecho cuando su probanza dentro del campo del Derecho resulta difícil o imposible.

Siguiendo estas interesantes sugerencias, podríamos añadir una precisión más: la presunción requiere que los hechos que se relacionan sean susceptibles de existir ya en el momento al que la presunción se refiere. En cambio, la ficción puede, a menudo, equiparar dos hechos, uno existente y otro inexistente en el momento o situación que la ficción contempla. Este criterio diferenciador es interesante, por cuanto permite resolver en la práctica la calificación de casos dudosos.

En definitiva, puede concluirse que:

1) La presunción es la consecuencia que la ley o el juez deduce de un hecho conocido para llegar a un hecho desconocido, pero que puede confrontarse con lo verdadero, por lo que puede llamarse verdad anómala. La ficción, por el contrario, parte de lo falso, que sustituye por su propia verdad (crea, pues, una verdad artificial).

2) Las presunciones tienen su adecuado encaje y estudio en la teoría de la prueba. Incluso pueden admitir prueba, en contrario, las presunciones legales absolutas, por la confesión judicial, que es "probatio probatissima". En cambio, las ficciones son disposiciones legales que ni incluso por aquella confesión judicial pueden desvirtuarse.

3) Las presunciones pueden ser opuestas entre sí y la mayor vencer a la menor, lo que no sucede con las ficciones.

4) Las presunciones están fundadas en una inducción lógica y son muchas veces extensivas; en cambio, las ficciones son de interpretación estricta.

5) Las presunciones versan sólo sobre materia de hecho, son consecuencias deducidas de un hecho conocido para llegar a otro desconocido. Las ficciones versan sobre hecho y derecho, pues el legislador construye sobre un hecho inexistente una categoría jurídica.

6) El legislador puede transformar las presunciones en ficciones, más no a la inversa.^{"(45)"}

3.- PRESUNCION Y PRUEBA.

En los puntos que anteceden se estableció con claridad la divergencia existente entre la presunción y el indicio, y de aquélla con la ficción. Es por ello, que toca el precisar si la presunción es un verdadero medio de prueba.

Sobre tal problemática, la doctrina ha adoptado tres posiciones: diversos autores niegan que la presunción sea un medio de prueba argumentado el que únicamente se trata de un caso de inversión de la carga de la prueba; otros tratadistas afirman que la presunción es un verdadero medio de prueba; mientras que algunos más adoptan una postura ecléctica.

Dicha cuestión se analizará en primer lugar, desde un punto de vista doctrinario, para posteriormente abordar el tratamiento legal.

A.- CONCEPTOS EN CONTRA.

Eduardo J. Couture afirma que "no necesitan prueba los hechos sobre los cuales recae una presunción legal. Y que la presunción, más que un medio de prueba es un subrogado de prueba. Son razones de política jurídica, algunas de ellas connaturales con la vigencia misma del derecho, que instan al legislador a consagrar determinadas soluciones de la índole de las expresadas. La eliminación del campo de la prueba no es sino la consecuencia natural de su eliminación del campo del debate".⁽⁴⁶⁾

Hernando Devis Echandía señala que en cuanto a si las presunciones son o no medios de prueba, "las opiniones están muy divididas. Que unos como Gorphe, De la Plaza, Gianturco, Guasp, consideran que lo son las presunciones simples, de hombre o judiciales, pero como las identifican con los indicios, en realidad ese concepto es consecuencia de tal confusión. Que otros como Lessona, Framarino dei Malatesta y Antonio Rocha, opinan que también son pruebas las presunciones de ley *juris tantum*, no faltando quien les otorgue ese carácter inclusive a las presunciones de derecho o *juris et de jure*, como lo hace Framarino dei Malatesta. Pero que la mayoría de los autores modernos niegan que las tres clases de presunciones sean pruebas y distinguen las simples o judiciales de los indicios."

Este autor acoge la última tesis y arguye que para una mejor comprensión de este punto, es necesario distinguir las tres clases de presunciones, porque su naturaleza jurídica no es la misma.

Así, señala que "la presunción simple, de hombre o judicial, es diferente del indicio, como la luz lo es de la lámpara que la produce. Del conjunto de indicios que aparecen probados en el expediente, obtiene el juez las inferencias que le permiten presumir el hecho indicado, pero esto no significa que se identifiquen, porque los primeros son la fuente de donde se obtiene la segunda, aquéllos son los hechos y ésta el razonamiento conclusivo. Esto explica que los indicios sean un medio de prueba y las presunciones judiciales no; éstas como hemos dicho, tampoco son presunciones, en sentido estricto."

Sigue diciendo, que "también puede el juez obtener presunciones judiciales de otra clase de pruebas, cuando éstas aisladamente no demuestran el hecho, pero lo hacen verosímil y probable, de tal modo que en conjunto permiten inferirlo con certeza. Por tanto, estas presunciones simples son el resultado de los razonamientos probatorios del juez y no son un medio de prueba. En otros casos el juez las utiliza simplemente como principios basados en máximas de la experiencia, para la valoración de las pruebas, y entonces es más claro todavía que no son pruebas sino una manera de razonar del juez para calificar su mérito o eficacia. En ambas hipótesis estas presunciones son ajenas al problema de la carga de la prueba, porque no determinan quién estaba sujeto a ella o quién debía probar, sino que le sirven al juez para concluir si existe o no la prueba, siendo indiferente quién la haya suministrado".

También establece el que "las presunciones legales son reglas jurídicas substanciales para la aplicación del derecho objetivo a ciertos casos concretos, cuyos efectos sustanciales se producen fuera del proceso y son reconocidos en éste, donde además influyen en la carga de la prueba. Así, cuando la ley presume que el hijo de la mujer casada es también del marido y, por lo tanto legítimo, los efectos sustanciales de tal presunción se producen desde el momento del nacimiento; cuando presume que el poseedor material de un inmueble es su dueño, éste disfruta de los derechos de tal aun fuera del proceso. Pero una vez que el hecho presumido (legitimidad o propiedad) se discute en un proceso, tales presunciones producen el efecto procesal de limitar el presupuesto fáctico que la norma sustancial contempla para que se surtan sus efectos jurídicos, sacando del mismo el hecho presumido, por lo cual el favorecido por ella no necesita demostrarlo, bastándole con probar los otros hechos que sirven de base a tal presunción (el matrimonio y el nacimiento dentro de éste o dentro de los trescientos días siguientes a su disolución, en el primer ejemplo; los actos materiales de posesión, en el segundo). Como consecuencia de lo anterior, la parte que niegue el hecho presumido, está sujeta a la carga de probar el hecho contrario (que esa persona es hijo de otro hombre o que ese terreno es de su propiedad). Ese doble efecto (sustancial y procesal) de la presunción de origen legal, sea *juris tantum* o *juris et de jure*, es claro e indudable y pone de manifiesto que no constituye un medio de prueba".

Por último señala que algunos consideran que "las presunciones *juris et de jure* (denominadas en algunas legislaciones de derecho), no son verdaderas presunciones, sino preceptos o mandatos jurídicos imperativos, actos dispositivos del legislador, debido a que no admiten prueba en contrario del hecho presumido y tal prueba debe ser siempre posible en la presunción. Rechazamos esta tesis porque se basa en el errado concepto de que la presunción legal es una prueba, lo cual implica la posibilidad de probar en contrario con otros medios. Pero si se le

considera una regla jurídica sustancial para la aplicación del derecho objetivo a un caso determinado, su naturaleza resulta idéntica en ambos casos, con la diferencia de que las puramente legales o *juris tantum* presumen el hecho cierto mientras no se desvirtúe con plena prueba y las *juris et de jure* le otorguen una certeza definitiva e indiscutible. Así la norma legal que presume la concepción entre los ciento ochenta y trescientos días anteriores al parto, no contiene un simple mandato preceptivo (no se dispone que la concepción ocurra en ese lapso), sino una regla jurídica en virtud de la cual se señala la época en que pudo ocurrir la concepción, con los correspondientes efectos sustanciales y procesales; estos, en cuanto influye en la carga de la prueba de quien la invoque, al eliminar el hecho presumido del presupuesto fáctico de la norma sustancial que lo favorece".⁽⁴⁷⁾

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

Este autor llega a la conclusión de que:

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

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

c) las presunciones judiciales o humanas, tampoco son medios de prueba, en cuanto que no producen el convencimiento, sino que son el convencimiento mismo.⁽⁴⁸⁾

Chiovenda afirma que "la idea de las presunciones legales es ajena a la prueba. Realmente, el objeto de la prueba es el de producir la convicción del juez acerca de la existencia de un hecho, cosa bien distinta del objeto de la presunción legal. Cuando el legislador establece una presunción legal no se propone producir en el juez un grado más o menos elevado de convencimiento. La disposición legal

no vale en este caso como prueba, sino como mandato, que el juez ha de acatar, teniendo por verdad lo que la ley presupone".⁽⁴⁹⁾

José Ovalle Favela indica que "en rigor, las presunciones no son medios de prueba, tal como lo ha mostrado Alcalá-Zamora: "o se trata de las denominadas legales, y entonces se conectan con la carga de la prueba (a título de exclusión -las *juris et de jure* o absolutas- o de inversión en cuanto a ella -las *juris tantum* o relativas-), o bien de las llamadas humanas, y en tal caso se ligan con la fuerza probatoria y no son medios distintos de los examinados hasta ahora sino los mismos, sólo que sin la intensidad demostrativa plena (meras conjeturas o indicios)".⁽⁵⁰⁾

Eduardo Pallares dice que "las presunciones absolutas forman parte del Derecho substancial y no del procesal, porque consisten 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".

Sigue diciendo este autor, que "la mayor parte de los jurisconsultos, sostienen: que si bien es cierto que todos los medios de prueba, aún los más directos, sirven de base a la inferencia que hace el juez para tener por probado, mediante ello el hecho controvertido, y que por esta circunstancia pudieran considerarse como presunciones, hay sin embargo, una diferencia sustancial entre estas últimas y aquéllas. Consiste en que los demás medios de pruebas producen certidumbre, mientras que las presunciones sólo engendran una simple probabilidad respecto a la existencia del hecho que se trata de probar".

Asimismo, señala que "Carnelutti rechaza este punto de vista y que éste, construye una doctrina sistemática sobre las presunciones, cuyos puntos principales, son los siguientes:

a) Las presunciones, en si mismas consideradas, no han sido hechas para constituir medios de prueba mientras que las otras pruebas sí se producen con ese fin. Sucede a veces que una presunción nace contra la voluntad misma de la persona que es agente productor de ella. Cuando el homicida deja en su víctima la impresión de su huella digital, crea sin su voluntad una presunción en contra de él. No sucede así con los demás medios de prueba que siempre se constituyen para servir como tales en el juicio.

no vale en este caso como prueba, sino como mandato, que el juez ha de acatar, teniendo por verdad lo que la ley presupone".⁽⁴⁹⁾

José Ovalle Favela indica que "en rigor, las presunciones no son medios de prueba, tal como lo ha mostrado Alcalá-Zamora: "o se trata de las denominadas legales, y entonces se conectan con la carga de la prueba (a título de exclusión -las juris et de jure o absolutas- o de inversión en cuanto a ella -las juris tantum o relativas-), o bien de las llamadas humanas, y en tal caso se ligan con la fuerza probatoria y no son medios distintos de los examinados hasta ahora sino los mismos, sólo que sin la intensidad demostrativa plena (meras conjeturas o indicios)".⁽⁵⁰⁾

Eduardo Pallares dice que "las presunciones absolutas forman parte del Derecho substancial y no del procesal, porque consisten 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".

Sigue diciendo este autor, que "la mayor parte de los jurisconsultos, sostienen: que si bien es cierto que todos los medios de prueba, aún los más directos, sirven de base a la inferencia que hace el juez para tener por probado, mediante ello el hecho controvertido, y que por esta circunstancia pudieran considerarse como presunciones, hay sin embargo, una diferencia sustancial entre estas últimas y aquéllas. Consiste en que los demás medios de pruebas producen certidumbre, mientras que las presunciones sólo engendran una simple probabilidad respecto a la existencia del hecho que se trata de probar".

Asimismo, señala que "Carnelutti rechaza este punto de vista y que éste, construye una doctrina sistemática sobre las presunciones, cuyos puntos principales, son los siguientes:

a) Las presunciones, en si mismas consideradas, no han sido hechas para constituir medios de prueba mientras que las otras pruebas sí se producen con ese fin. Sucede a veces que una presunción nace contra la voluntad misma de la persona que es agente productor de ella. Cuando el homicida deja en su víctima la impresión de su huella digital, crea sin su voluntad una presunción en contra de él. No sucede así con los demás medios de prueba que siempre se constituyen para servir como tales en el juicio.

b) Las presunciones se distinguen también de todas las pruebas indirectas, en que carecen de función representativa, y toda su eficacia estriba en la inferencia que deriva del hecho que constituye la presunción. Ese hecho no provoca en la mente del hombre la representación más o menos fiel de la cosa que se trata de probar. Lo contrario sucede con los demás medios de prueba que siempre dan nacimiento a la representación mental del hecho por probar.

c) No puede afirmarse que la diferencia de las presunciones y otros medios de prueba, estriba en que aquéllas sólo producen probabilidad y las otras certeza, porque según el, aun tratándose de una prueba tan directa como es la de reconocimiento o inspección judicial, sólo da nacimiento a una simple probabilidad de la existencia del hecho por probar. Por ejemplo: si un hombre ve en el espejo la imagen de otro, no puede inferir con absoluta certeza la existencia de aquél. Pallares no está de acuerdo con este punto de vista, ya que se confunde la certeza legal con la certeza ontológica o metafísica. Mediante las sensaciones no tenemos un conocimiento cierto o indubitable de los objetos o cosas de que aquéllas preceden, porque las percepciones se fundan en inferencias y asociaciones de ideas, que pueden inducirnos a error con demasiada frecuencia. A pesar de ello, no es posible afirmar legalmente que las percepciones únicamente producen la probabilidad de la existencia del hecho percibido y no la certeza sobre el mismo. Es indudable que hay una honda diferencia entre un conocimiento cierto y otro simplemente probable, aunque la certeza del primero no sea absoluta y considerada ontológicamente, se convierte en una simple probabilidad. Por lo demás, cuando la ley atribuye prueba plena a determinados medios probatorios, como por ejemplo, a una escritura pública, se ordena que se tenga como simplemente probable la existencia del hecho declarado en la escritura, sino como positivamente cierto, lo que subraya la diferencia substancial entre las presunciones que sólo engendran probabilidades y las otras pruebas que dan nacimiento a certidumbres legales.

Carnelutti pretende que la diferencia de que se trata consiste en lo siguiente: en las pruebas directas representativas, el hecho que se trata de probar se representa de inmediato en la mente y la inferencia respecto a su existencia es posterior a dicha representación. En las presunciones sucede lo contrario: la presunción no produce inmediatamente la representación del hecho por probar a la que sólo se llega mediante la inferencia, en que consiste la presunción.

d) Define las presunciones de la siguiente manera: "Consecuencias deducidas de un hecho conocido no destinado a hacer funciones de prueba, para llegar a un hecho desconocido".

e) Las presunciones humanas son casi siempre principios de prueba, y sólo actúan en conjunto para engendrar una prueba completa. Sin embargo, hay casos en que la ley admite como prueba completa a una sola presunción.

f) Las presunciones son un ejemplo de la fungibilidad o equivalencia procesal, que consiste en que la ley atribuye a determinada cosa los mismos efectos jurídicos que a otra diversa: la primera equivale a la segunda o si las dos son fungibles, pueden substituirse recíprocamente. Cuando la ley dice que la posesión vale título, le atribuye las mismas consecuencias legales que las que dimanarían de un título traslativo de propiedad. Ya en este terreno, Carnelutti sostiene que la legitimidad del hijo, consiste en ser concebido durante el matrimonio, y que las pruebas que la ley admite contra la presunción que deriva de dicha concepción, deben interpretarse no como contrapruebas de la presunción sino como causas que excluyen la aplicación del principio de que la legitimidad consiste en ser concebido durante el matrimonio. No es posible admitir este criterio. Lo mismo para el legislador que para el hombre vulgar, la legitimidad del hijo consiste no sólo en ser concebido durante el matrimonio, sino en ser engendrado por el esposo. No es posible suponer la tesis contraria en los autores del Código Civil. Por lo tanto, cuando dicha ley preceptúa que se suponen legítimos los hijos concebidos durante el matrimonio, establece una presunción legal y no una definición de legitimidad contraria al sentido común y a los fines del matrimonio.

g) En las presunciones relativas que admiten prueba en contrario, es fácil percibir la equivalencia legal entre el hecho que se trata de probar y el hecho en el que se funda la presunción. Al percibir la equivalencia se distinguen claramente como diversos, los dos hechos.

En cambio, en las presunciones absolutas, que no admiten prueba en contrario, la equivalencia es tan compleja que casi raya en la identidad. Sin embargo, no es posible identificar el hecho por probar con el hecho en que se funda la presunción, porque a ello se opone la naturaleza intrínseca de los mismos.

h) Las verdaderas presunciones son las humanas y las legales relativas aunque de éstas no todas. Las legales que las determinan constituyen normas de Derecho substancial mediante las cuales se realiza el sistema de equivalencia o fungibilidad procesal de que se ha hecho mérito. Acontece frecuentemente que una presunción relativa, no es sino la degeneración de una norma de Derecho material, o por lo contrario, una norma de esta naturaleza, es la intensificación de una presunción".⁽⁵¹⁾

B.- CONCEPTOS A FAVOR.

Ambrosio Colln y H. Capintant, sostienen: "Las presunciones, dice el artículo 1349 son consecuencias que el juez o magistrado deducen de un hecho conocido para obtener un hecho desconocido, cabe preguntar: "Que diferencia hay entre una presunción y una prueba propiamente dicha ?. Recurrir al procedimiento lógico de la inducción es lo que se hace tanto cuando se emplea una prueba, como cuando se trata de una presunción".⁽⁵²⁾

Uno de los principales argumentos que se han esgrimido, para negarle el carácter de prueba a la presunción, es que el resultado de la deducción lógica, o sea la relación de antecedente a consecuente no da certeza a la existencia del hecho que se trata de averiguar, sino únicamente probabilidad.

Planiol y Ripert rechazan como infundada la desconfianza que se advierte en algunos tratadistas hacia las presunciones como medios de prueba. "La prueba de presunciones muchas veces es más segura que la que resulta del testimonio o de la escritura. Raras veces hay que esperar de los indicios el perjuicio de la falsificación, siempre de temer en la escritura y el de la parcialidad o el de la venalidad de los testigos. El único peligro está en la consecuencia que el juez saque sea falsa, pues si los hechos como dice un axioma de jurisprudencia inglés no mienten, pueden en cambio ser mal interpretados. El vicio no reside en el indicio mismo, sino en el juez".⁽⁵³⁾

Adolfo Maldonado les concede a las presunciones el carácter de prueba, pero enfatiza sus peculiaridades que la singularizan: "como se demostrará al tratar del valor material de la prueba, la presunción es la verdadera prueba de fondo, pues sólo cuando no existen oposiciones indiciales, por tratarse de prueba única o de corroboración plena, entre sí, de las diversas aportadas, y fuera de los casos de convicción lograda por la directa constatación de hechos por el tribunal, toda otra prueba suministra sólo un indicio de verdad, y, de la inteligente apreciación de indicios, según se provoquen, unos, una mayor sensación de seguridad que otros, los jueces formularán la premisa menor, congruentemente con su convicción, o con el más alto grado de probabilidad de verdad que hayan logrado en su análisis. Se ve de esto que la prueba presuncional no es una especie autónoma, sino una derivación de otras, por lo que no es susceptible de ofrecimiento ni de recepción, ni necesita siquiera ser explícitamente alegada, pues basta con la demostración de los supuestos en que descansa, para que sea

tomada en consideración, porque es el destino de toda prueba aportada al proceso".⁽⁵⁴⁾

Cipriano Gómez Lara, alude al problema de la naturaleza jurídica de la prueba presuncional en los siguientes términos: "Se ha dicho que en rigor la presunción no es una prueba ni un medio de prueba. Indudablemente que la presunción no tiene materialidad, no está en ninguna parte físicamente, y entraña un mecanismo de razonamiento del propio juzgador a través del cual por deducción o por inducción, se llega al conocimiento de un hecho primeramente desconocido, partiendo de la existencia de un hecho conocido. Por lo tanto, el mecanismo de la presunción es un mecanismo meramente de raciocinio, repetimos, de deducción o de inducción lógicas y sólo en este sentido puede ser considerado como medio de prueba. En rigor se trata de una excepción a la necesidad de probar, y entonces estamos frente a la llamada presunción "juris et de jure"; es decir, la que no admite prueba en contrario o bien frente a una inversión de la carga de la prueba y entonces, estamos frente a la llamada presunción "juris tantum".⁽⁵⁵⁾

Carlos Arellano García señala que:

1) "Si se entiende por prueba el conjunto de elementos de conocimiento que se aportan en el proceso y que tienden a la demostración de los hechos o derechos aducidos por las partes, con sujeción a las normas jurídicas vigentes, entonces, las presunciones sí constituyen medios de prueba. En efecto, la presunción parte del dato conocido que se ha acreditado en el proceso. Este elemento de la presunción es pletórico de certidumbre y a él se ha llegado por otros medios de prueba diferentes a la presuncional. De tal dato conocido, se llega al dato desconocido en virtud de un enlace lógico (presunción humana), o de un enlace legal (presunción legal). Ese dato desconocido está probado plenamente en aquéllos casos en que la presunción legal es jure et de jure. También está probado plenamente en los supuestos en que la presunción es juris tantum y no se ha probado en contrario. En la presunción humana, también el dato conocido queda probado con plenitud cuando se tiene la certeza del dato conocido y la lógica conduce el dato conocido".

"Por tanto, en las presunciones las partes se ocupan de proporcionar al juez la certeza de los datos conocidos con el objetivo final de que ellos lleguen a los datos desconocidos mediante la lógica o mediante el enlace establecido legalmente por el legislador".

"Sabedor el litigante de la existencia de las presunciones como medio de allegar, elementos de conocimiento al juzgador, para apoyar su postura en el problema controvertido, se preocupa de señalar los datos conocidos que ha probado y apunta los enlaces lógicos o legales para que se llegue al dato desconocido".

2) "Estamos de acuerdo en que la prueba de presunciones tiene connotaciones que la singularizan frente a los demás medios probatorios. En efecto:

A) Se tiende a acreditar con otros medios probatorios directos el dato que servirá de base para obtener el dato desconocido.

B) No se puede probar el enlace lógico o legal entre el dato conocido y el desconocido. El enlace lógico se obtendrá del raciocinio del interesado que tratará de impactar la mente del juez para que éste también racionalmente encuentre ese enlace lógico. El enlace legal se obtendrá de la simple constatación de que se ha producido el hecho conocido, de que existe una disposición legal que deduce el dato desconocido del conocido.

C) El dato desconocido se ha probado mediante la prueba del dato conocido y mediante el razonamiento lógico o legal que enlaza el dato desconocido con el conocido.

D) La prueba presuncional es susceptible de ofrecerse, de admitirse pero, no requiere desahogo particular pues, en realidad, su desahogo ya se verificó al recibirse las otras probarizas que sirvieron para demostrar el dato conocido. El enlace lógico o legal de ese dato conocido con el dato desconocido al que se llega, no requiere desahogo de la prueba pues, el juzgador sólo requiere la revisión del precepto en caso de presunciones legales o la revisión de los principios lógicos para llegar al dato desconocido".

3) "No consideramos que en la presunción legal haya una liberación de la carga de la prueba. Quien tiene a su favor una presunción legal no está liberado de la carga de la prueba ya que ha de demostrar el dato conocido, del que se llegará al dato desconocido".

4) "No creemos que en la presunción humana se trate de los mismos elementos probatorios ya proporcionados pues, aunque el dato conocido se ha

acreditado con medios probatorios, éstos no han demostrado el dato desconocido y sólo la prueba presuncional puede demostrar ese dato desconocido, si éste no ha quedado demostrado por otros medios probatorios directos.

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

6) "Opinamos que el legislador mexicano no se ha equivocado al considerar a las presunciones legales y humanas como un medio probatorio en atención a que tiene tal carácter pues, tienden a la demostración de los hechos controvertidos".

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

8) "Bien dice Carnelutti que la presunción puede ser un medio sin el cual el conocimiento no podría lograrse. Por tanto, si la prueba presuncional proporciona medios al juzgador de formarse una convicción, bien puede hablarse de prueba presuncional".

9) "Estamos ciertos de que si fuera ilógico considerar a la presunción como un medio de prueba, no podría ofrecerse, admitirse, desahogarse por naturaleza propia, y valorarse por el juez. La incongruencia se advertiría de inmediato. Esto no ocurre y tenemos largo tiempo de utilizar en el mundo de la práctica jurídica la prueba presuncional".

10) "Cuando en un proceso no se ha podido probar directamente un hecho fundatorio de la acción o de la excepción, mediante las presunciones se

llega a una demostración. Esta demostración mediante las presunciones se puede obtener porque ellas constituyen un medio probatorio".

11) "Los hechos sobre los que recae una presunción legal sí requieren prueba pues, la parte que tiene a su favor una presunción legal tendrá que demostrar el hecho que servirá de base para la deducción propia de la presunción legal. Así si se presume que es hijo de matrimonio un hijo nacido dentro del plazo que marca el legislador a partir de la celebración del matrimonio, tendrá que demostrarse la existencia del matrimonio, el nacimiento del hijo y la fecha de ese nacimiento. Demostrado este dato conocido, por disposición de la ley se llegará al dato desconocido: que es hijo de matrimonio".⁽⁵⁶⁾

C.- CONCEPTOS ECLECTICOS.

Ugo Rocco indica que "cualquiera que sea el medio de prueba de que el juez se vale, siempre sigue el mismo proceso lógico, esto es, induce un hecho desconocido de un hecho conocido. Sin embargo, la presunción tiene frente a los otros medios de prueba cierta característica suya, en cuanto mientras que a través de los demás medios de prueba de un hecho se deduce lógicamente la persuasión de la existencia de otro hecho, que debía probarse; con la presunción, en cambio, de un hecho conocido se desprende no ya la certeza de la existencia del hecho desconocido, sino tan sólo la probabilidad, de que, según las reglas usuales de la vida práctica, aquél hecho existe".⁽⁵⁷⁾

Las doctrinas señaladas por Lessona dan la diferencia que existe entre prueba y presunción, pero no niegan de una manera clara que la presunción no sea un medio de prueba.

En síntesis, la conclusión negativa a que llega Eduardo J. Couture, se apoya en dos puntos principales: a) en que tanto las presunciones como la prueba pericial, son tan solo uno de los muchos elementos integrantes de ese conjunto de operaciones intelectuales que es menester realizar para dictar una sentencia; b) en las imperfecciones de los puntos de apoyo, vicios de razonamiento, falacias de falsa experiencia, falsa percepción y falsa deducción al hacer la correspondiente deducción.

Por lo que al primer punto se refiere, estimo que la razón transcrita no es lo suficientemente clara para demostrar que la presunción no sea un verdadero

medio de prueba, pues bastaría con preguntarnos: si el juez, al analizar los otros medios de prueba, no ejecuta también operaciones intelectuales; la respuesta es obvia, y en consecuencia aquella razón no es suficiente para negar a la presunción la calidad de medio de prueba.

Por lo que al segundo punto se refiere, los argumentos allí expuestos tampoco tienen la suficiente solidez para estimar que la presuncional no sea medio de prueba, ya que los vicios del razonamiento, falacias de falsa experiencia y los otros vicios que menciona, se pueden cometer también al valorizar cualquiera de los otros medios de prueba; son vicios del razonamiento en general y no de esta prueba en particular, y en consecuencia, pueden falsear cualquier razonamiento y no solo el relativo a la presuncional.

De acuerdo con Hugo Alsina, "prueba es la comprobación judicial, por los medios que la ley establece, de la verdad de un hecho controvertido del cual dependen el derecho que se pretende. En tal virtud, la presuncional reúne los requisitos de todo medio de prueba, ya que: a) es reconocido así expresamente por la ley; b) las conclusiones que se obtengan del juicio deductivo o inductivo, siempre servirán para esclarecer la verdad sobre los hechos controvertidos; y c) como todo medio de prueba produce convicción en el ánimo del juzgador, pues de las deducciones lógicas que se obtengan, si el juez las cree fundadas, pueden llegar hasta decidir la controversia".

D.- PUNTO DE VISTA LEGAL.

Desde el punto de vista legal, en el Derecho Mexicano la discusión termina, ya que el Código Federal de Procedimientos Civiles, en la fracción VIII de su artículo 93, reconoce expresamente a la presuncional como un medio de prueba, al señalar literalmente:

"Art. 93.- La ley reconoce como medios de prueba:

...

VIII. Las presunciones".

A este respecto el poder judicial federal sostiene:

"PRESUNCIONES.- Esta prueba, considerada según la doctrina como prueba artificial, se establece por medio de las consecuencias que sucesivamente se

deduzcan de los hechos, por medio de los indicios, hechos que deben estar en relación tan íntima con otros, que de los unos, se llegue a los otros por medio de una conclusión muy natural; por lo que es necesaria la existencia de dos hechos, uno comprobado y el otro no manifiesto aún, y que se trate de demostrar, racionando del hecho conocido al desconocido."⁽⁵⁸⁾

"PRUEBA PRESUNCIONAL. EN QUE CONSISTE.- La prueba presuncional no constituye una prueba especial sino una artificial que se establece por medio de las consecuencias que sucesivamente se deduzcan de los hechos por medio de los indicios, de manera que por su íntima relación llevan al conocimiento de un hecho diverso al través de una conclusión muy natural, todo lo cual implica que es necesaria la existencia de dos hechos, uno comprobado y el otro no manifiesto aun que se trate de demostrar."⁽⁵⁹⁾

"PRESUNCIONES. DEBEN ESTUDIARSE DE OFICIO.- Basta que existan las presunciones para que se examinen, sin necesidad de que las partes las ofrezcan expresamente como pruebas, toda vez que siendo las consecuencias que se infieren de otros hechos, al ofrecerse las tendientes a la demostración de estos últimos, necesaria y tácitamente se tiende a demostrar los que se deduzcan de ellos, e implícitamente se ofrece también la prueba de presunciones."⁽⁶⁰⁾

"PRUEBA PRESUNTIVA.- La estimación de la prueba presuntiva, que hagan los tribunales del orden común no amerita la concesión del amparo, si no se ha hecho aplicación indebida de los principios reguladores de ese medio de convicción, o se ha alterado la verdad de los hechos."⁽⁶¹⁾

De igual manera, el Código de Comercio reconoce como medio de prueba a las presunciones, en los siguientes términos:

"Art. 1205.- La ley reconoce como medios de prueba:

...

VIII. Presunciones".

Por su parte, el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, señala:

"Título sexto

Del Juicio ordinario

Capítulo II

De la prueba

Reglas generales

Art. 278.- Para conocer la verdad sobre los puntos controvertidos puede el juzgador valerse de cualquier persona, sea parte o tercero y de cualquiera cosa o documento, ya sea que pertenezca a las partes o a un tercero, sin más limitación que la de que las pruebas no estén prohibidas por la ley ni sean contrarias a la moral.

Capítulo IV

De la recepción y práctica de las pruebas

Sección X

De las presunciones

Art. 379.- Presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido: la primera se llama legal, y la segunda humana."

En el Código de Procedimientos Civiles del Estado Libre y Soberano de México, se establece:

"Art. 281.- La ley reconoce como medio de prueba:

...

IX. Presunciones".

Como se observa, nuestra legislación reconoce como medio de prueba a las presunciones.

4.- PRESUNCION Y ANALOGIA

"Analogía" viene del griego *analogia*: "proporción", "semejanza" (de *ana*: "conforme a" y *logos*: "razón", "patrón", "medida", "conformidad con dos razones", "proporción matemática") y significa: "relación de semejanza entre cosas distintas".

La analogía es la relación de semejanza que se establece entre elementos de cosas diferentes, la cual permite extender a una los predicados de la otra. Para que dos cosas puedan ser consideradas similares es necesario que tengan una o más propiedades en común (si tuvieran todas en común serían idénticas, si no tuvieran ninguna, serían diferentes).

La relación de semejanza entre dos cosas es introducida por la expresión "como": "X es como Y", "X se comporta como Y", etc. Esto sucede cuando la similitud entre X y Y es considerada relevante.

El procedimiento analógico sigue este esquema simple. Si X es P y Y es como X, entonces Y es P siempre y cuando (éste es el cuarto término del razonamiento) la similitud establecida entre X y Y sea relevante. esto es siempre que Y tenga la propiedad por la cual X es P.

Con la expresión "analogía jurídica" los juristas entienden una semejanza entre hechos o situaciones que se encuentran en la base de la interpretación analógica (extensión analógica o razonamiento analógico).

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

De esta forma tenemos que la analogía jurídica aparece dentro del complejo proceso de la aplicación del derecho, se manifiesta particularmente, en la sentencia jurisdiccional cuando se trata de aplicar una norma general a un caso concreto no previsto. La aplicación analógica es un medio a través del cual el intérprete puede superar la eventual insuficiencia o deficiencia del orden jurídico. El razonamiento analógico es uno de los medios herméuticos de que dispone el intérprete para colmar las lagunas del derecho es el "... procedimiento que provee a la falta de la ley mediante la unidad orgánica del derecho ..." (F. von Savigny). La analogía jurídica es pues un procedimiento de integración del derecho.⁽⁶²⁾

Así las cosas, tenemos que:

a) La semejanza entre cosas o ideas distintas, cuya aplicación se admite en Derecho para regular, mediante un caso previsto en la ley, otro que, siéndolo semejante, se ha omitido considerar en aquélla.⁽⁶³⁾

b) Por tanto la analogía requiere:

- 1) La falta de una disposición aplicable al caso concreto, y
- 2) Que exista una semejanza entre el hecho regulado y el hecho por regular.

c) La analogía representa una técnica y procedimiento de autointegración de las normas jurídicas, que descansa en el entramado lógico de un ordenamiento legal, conforme con la cual el principio o la regla previsto para un caso o situación concreta puede extenderse a otro, que guarda con el primero una semejanza o identidad de un hecho o caso concreto.

Por su parte, la presunción (en el ámbito jurídico), es el resultado del procedimiento de raciocinio plasmado por el legislador en la ley y por el juez en su sentencia, en el sentido de tener como cierto o probable un hecho, por ser éste la consecuencia más probable u ordinaria del hecho comprobado.

Además, constituye un medio de prueba, porque parte de un hecho conocido que se acredita en el proceso, y por tanto se llega a un hecho desconocido en virtud de un enlace lógico (presunción humana) o de un enlace legal (presunción legal).

La presunción, como prueba, es susceptible de ofrecerse, de admitirse, pero no de desahogarse, pues en realidad, su desahogo ya se llevó a cabo al recibirse otras pruebas que sirvieron para demostrar el hecho o caso conocido.

La presunción se divide en legal y humana, la primera representa un medio de prueba en virtud del cual, el órgano jurisdiccional (el juez), en acatamiento del texto jurídico (ley), debe tener como acreditado un hecho desconocido que deriva de un hecho conocido, probado o admitido; en la segunda, el juez, por decisión propia, o por petición de parte interesada, tiene por acreditado un hecho desconocido, por ser consecuencia lógica, de un hecho probado o de un hecho admitido.

Esto que es propio de las presunciones, no se presenta en la analogía.

III.- CLASIFICACION DE LAS PRESUNCIONES.

1.- CLASIFICACION DOCTRINAL.

Eduardo Pallares refiriéndose a los clásicos, indica que éstos dividieron a las presunciones atendiendo a su grado de certeza o probabilidad. en:

"a) leves: son aquellas que, como su nombre lo indica. sólo inclinan levemente, el ánimo del juez, a tener por probado el hecho que de ellas puede inferirse.

"b) medianas: en estas, la probabilidad de la existencia del hecho se encuentra, por decirlo así, balanceada, porque del mismo hecho se infieren al mismo tiempo, razones en pro y en contra de fuerza igual, para considerarlo probado.

"c) vehementes: ponen de ejemplo la que sirvió de base a Salomón para pronunciar su fallo sobre la maternidad del niño que se disputaban dos mujeres".⁽⁶⁴⁾

2.- CLASIFICACION LEGAL.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 190 del Código Federal de Procedimientos Civiles, las presunciones son:

- a) las que establece expresamente la ley,
- b) las que se deducen de hechos comprobados.

Así, tenemos que las presunciones son de dos tipos, los cuales también son adoptados por la doctrina, conociéndose a las primeras como legales y, a las segundas como humanas.

A.- LAS PRESUNCIONES LEGALES.

Praesumptiones iuris, son las presunciones de derecho o legales; las establecidas por la ley.

Dellepiane nos dice que "la presunción legal no es otra cosa que un mandato legislativo en el cual se ordena tener por establecido un hecho, siempre que otro hecho, indicador del primero, haya sido comprobado suficientemente".⁽⁶⁵⁾

Esta clase de presunciones, como su nombre lo indica, tienen su origen en la ley, de donde deriva que jurídicamente resulta inconcebible la existencia de las mismas sin una norma que las sancione, por lo que válidamente y en parodia puede emplearse una máxima del Derecho penal: *nulla praesumptio juris sine lege*.

De la fracción I del artículo 190 del Código Federal de Procedimientos Civiles, se desprende que la presunción legal, es aquella que establece expresamente la ley.

Cuando influenciado por circunstancias que estima suficientes, el legislador nos impone aceptar como verdaderos determinados hechos y nos prohíbe investigar otros, debe entenderse que no ha tenido a la vista tal o cual aplicación específica, sino la experiencia acumulada de su existencia, basada en la lógica y el raciocinio. No obstante esto, conviene el resaltar que derivando las presunciones legales de consideraciones anticipadas, son en muchas ocasiones injustas.

La ley -mejor dicho el legislador- para establecer una de estas presunciones, tiene en consideración, la naturalidad y repetición de los acontecimientos de que se trata, lo comúnmente realizado, que con posibilidad se reitera siempre, aún cuando tales hipótesis generales no constituyen propiamente una demostración positiva para cada situación específica.

Francisco Geny señala que las presunciones legales tienen las siguientes características:

a) son uno de tantos procedimientos de la técnica jurídica, mediante los cuales se elabora el derecho positivo y el judicial.

b) tienen su origen en verosimilitudes y no hacen sino generalizar, con algo de temeridad y con espíritu optimista, soluciones aisladas y fragmentarias, en tanto las ficciones contradicen abiertamente a la naturaleza o a lo que consideramos como tal.

c) llevan a cabo la reducción simplificadora de los elementos substanciales del derecho, substituyendo lo cuantitativo por lo cualitativo, siendo esta operación, una de las más importantes de la técnica jurídica.

d) mediante ellas, el jurista tiene por cierto lo dudoso, por seguro lo simplemente probable.

e) responden a la necesidad de obtener seguridad y firmeza en el orden jurídico. La justicia práctica hace necesario convertir lo plausible y probable en certeza legal; tal conversión la realizan las presunciones legales, quienes actúan en el dominio de la prueba por medio de una inducción fundada en probabilidades que pueden llegar al extremo de excluir toda prueba en contrario.

f) son pruebas indirectas autorizadas por el legislador en casos extremos, cuando es imposible o muy difícil probar directamente determinados hechos.

Justifica el establecimiento de este tipo de presunciones, las cuales dada su naturaleza, constituyen procedimientos anómalos del derecho, contrarios muchas veces a la verdad. El legislador debe sin embargo, establecer presunciones legales en los siguientes casos:

1) cuando el hecho controvertido es muy difícil o imposible de probar.

2) cuando se trata de hechos imposibles de aprehender en su materialidad, los cuales, sin embargo, es preciso fijar.

3) cuando se trata de circunstancias carentes de precisión por su propia naturaleza y que aun siendo examinadas en cada caso particular, no pueden tenerse por ciertas sino con reservas importantes".⁽⁶⁶⁾

Las presunciones legales tienen principalmente una función sustancial y extraprocesal, además de la indirectamente probatoria: darle seguridad a ciertas situaciones de orden social, político, familiar y patrimonial, como a la legitimidad de los hijos nacidos dentro del matrimonio, a la posesión de las tierras, al ejercicio de los derechos políticos (presunción de capacidad para su ejercicio de los mayores de edad), etc. Desde este punto de vista reconocen ciertos derechos sustanciales y permiten su ejercicio extrajudicial y judicialmente (por ejemplo, los derechos herenciales, del hijo legítimo, en un juicio de sucesión por muerte de su padre)⁽⁶⁷⁾.

Al tratar de las presunciones establecidas por la ley, precisa no confundirlas con los preceptos que consignan una regla, generalmente una prohibición, encaminada a evitar males que podrían originar su inexistencia. Cuando una ley declara nulo el matrimonio entre el raptor y la robada, o se opone al del tutor con la pupila, por ejemplo, lo hace suponiendo que en estos casos habría violencia, engaño, fraude o perjuicio y, sin embargo, no formulan presunciones de tales consecuencias, sino que las acepta como motivos para el precepto legal, sentándolas como una regla absoluta. Estas diferencias pueden expresarse diciendo que hay presunciones legales cuando la ley declara la relación entre los hechos; pero no cuando sin declarar la relación se prohíbe, aunque sea por consideración a la misma, la realización de uno de los dichos actos o contratos. La distinción puede tener importancia práctica, ya que por lo general, cabe prueba para desvirtuar las presunciones legales, y, en cambio, no sería admisible la encaminada a demostrar que los motivos probables de lo establecido en algún precepto no habían concurrido en un caso determinado.⁽⁶⁸⁾

Esta clase de presunciones representan un problema mínimo para quienes las aplican, en virtud de que la propia ley señala la conclusión a que debe llegar el juzgador.

La problemática surge cuando se manejan premisas del silogismo, que implica la prueba presuncional, pero cuya conclusión no está prevista en la ley, quedando al arbitrio de los juzgadores el tener por cierta y legal la inferencia y conclusión a que han llegado las autoridades fiscales, etc. En efecto salvo buen criterio, nada vincula el convencimiento del juzgador, cuando la ley no establece la presunción absoluta o relativa.⁽⁶⁹⁾

El Código Federal de Procedimientos Civiles en sus artículos del 191 al 196 establece:

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

"La parte que alegue una presunción sólo debe probar los supuestos de la misma, sin que le incumba la prueba de su contenido".

"La parte que niegue una presunción debe rendir la contraprueba de los supuestos de aquélla".

"La parte que impugne una presunción debe probar contra su contenido".

"La prueba producida contra el contenido de una presunción, obliga, al que la alegó, a rendir la prueba de que estaba relevado en virtud de la presunción. Si dos partes contrarias alegan, cada una en su favor, presunciones que mutuamente se destruyen, se aplicará, independientemente para cada una de ellas, lo dispuesto en los artículos precedentes".

"Si una parte alega una presunción general que es contradicha por una presunción especial alegada por la contraria, la parte que alegue la presunción general estará obligada a producir la prueba que destruya los efectos de la especial, la que alegue ésta sólo quedará obligada a probar contra la general, cuando la prueba rendida por su contraparte sea bastante para destruir los efectos de la presunción especial".

Al respecto, el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal en sus artículos del 381 al 383, señala:

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

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

"En los supuestos de presunciones legales que admiten prueba en contrario opera la inversión de la carga de la prueba".

Por su parte, el Código de Procedimientos Civiles del Estado Libre y Soberano de México en sus artículos del 383 al 385 indica:

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

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

"Contra las demás presunciones legales y contra las humanas, es admisible la prueba".

Juris et de jure y juris tantum (presunciones), se trata de un típico procedimiento de técnica jurídica, consistente en un conjunto de medios y formas más o menos artificiosas, destinadas a hacer eficaz una norma en el medio social que debe regir. La ciencia y la política jurídica solamente alcanzan a fijar el contenido y los propósitos del Derecho, mientras que la técnica lo convierte en disposiciones o normas concretas, otorgándoles una determinada estructura.

Las presunciones se aplican, especialmente, a los hechos jurídicos y convierten en derecho lo que no es más que una simple suposición fundada en circunstancias o hechos que con generalidad ocurren. Como la dificultad de la prueba podría significar en oportunidades la pérdida de un Derecho, su fundamento reside en ello, precisamente, por lo cual la obligación de demostrar la causa destructora de la presunción recae sobre quien la alega y no sobre el que invoca la norma que lo protege.⁽⁷⁰⁾

La estabilidad y el estado de las personas, la propiedad, la seguridad para multitud de intereses, obligan a la legislación a tener por verdaderos gran número de puntos no demostrados pero sí probados por una inducción. Tanto el orden público como el social sólo se fundan en presunciones legales. La complicación de las relaciones sociales multiplican las presunciones, por lo cual su número ha aumentado desde Roma a nuestros días.⁽⁷¹⁾

André Lalande al referirse a las presunciones legales señala lo siguiente: Acción de considerar una afirmación como verdadera hasta que se tenga la prueba de lo contrario, o aun en ciertos casos, no obstante la prueba de lo contrario. La presunción legal es la que se atribuye por una ley especial a ciertos actos o a ciertos hechos, por ejemplo, la autoridad de cosa juzgada, los casos en que la ley declara nulos ciertos actos, en cuanto se presume que han sido hechos con fraude, etc. La presunción legal dispensa de toda prueba a aquél en cuyo provecho existe. La entrega voluntaria de la escritura del título hace presumir la condonación de la deuda o el pago, sin perjuicio de la prueba en contrario. En estos dos primeros sentidos presunción se dice sea del acto de presumir, sea de la cosa presumida.⁽⁷²⁾

Luis Moutón y Ocampo en relación con las presunciones legales expresa, que están fundadas en la naturaleza de las cosas y en la manera general que tienen los hombres de conducirse; pero además algunas han sido establecidas en consideración a motivos de interés general y orden público, supliendo la insuficiencia de medios para la completa averiguación de la verdad.⁽⁷³⁾

Ugo Rocco señala que "las presunciones legales son las establecidas por la ley, las cuales coartan la libertad de apreciación del juez, por lo que, dado su valor probatorio no pueden admitirse sino en los casos expresamente previstos por la ley".⁽⁷⁴⁾

Carlos Arellano García afirma que "las presunciones legales son aquellos medios de prueba en cuya virtud, el juzgador, en acatamiento a la ley, debe tener como acreditado un hecho desconocido que deriva de un hecho conocido, probado o admitido. En esta clase de presunciones, el legislador se ha ocupado de establecer una vinculación obligatoria entre un hecho probado o admitido, hecho conocido, con otro hecho que debe deducirse obligatoriamente, por ser consecuencia legal del primero".⁽⁷⁵⁾

Es por lo anterior, que las presunciones legales pueden ser relativas (*juris tantum*), o absolutas (*juris et de jure*), según admitan o no prueba en contrario, respectivamente.

a).- PRESUNCIONES JURIS TANTUM (RELATIVAS).

Praesumptiones iuris tantum es el nombre con que los comentadores designan a las presunciones legales o de derecho que admiten contra su validez prueba en contrario.⁽⁷⁶⁾

La expresión latina empleada en la denominación de estas presunciones, indica que la ley admite la existencia de algún hecho, salvo que se demuestre lo contrario, por lo que la validez de las mismas subsiste hasta que se pruebe que no son la verdad.⁽⁷⁷⁾

Estas presunciones, como su nombre lo indica, son las que estando previstas por la ley, admiten prueba en contrario; pueden convertirse en absolutas

si no se presenta la prueba en contrario que efectivamente desvirtúe la consecuencia prevista por la ley.

Chiovenda señala que "el efecto de las presunciones relativas es dispensar de toda prueba a la parte en cuyo favor se den".⁽⁷⁸⁾

Ugo Rocco, explica: "Es preciso observar que la dispensa de la carga de la prueba no es absoluta, sino relativa, ya que el que tiene a su favor una presunción de ley *juris tantum*, está dispensado de probar el hecho alegado que la ley presume, debiendo probar sin embargo, los hechos que constituyen las premisas o los presupuestos de la presunción legal".⁽⁷⁹⁾

En las presunciones relativas, la prueba en contra puede dirigirse no sólo al indicio a partir del cual se establece la presunción, sino a la presunción misma.

Las presunciones que nos ocupan, producen un efecto procesal especial: invierten la carga de la prueba.

Al respecto, resulta necesario el citar lo que en relación a la distribución de la carga de la prueba se establece en los artículos 81 y 82 del Código Federal de Procedimientos Civiles:

"Art. 81.- El actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones.

"Art. 82.- El que niega sólo está obligado a probar:

- I. Cuando la negación envuelva la afirmación expresa de un hecho.
- II. Cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el colitigante, y
- III. Cuando se desconozca la capacidad".

Debe tenerse en cuenta que la regla de prueba es norma relativa a la apreciación de la prueba, y que por el contrario, la regla de la carga de la prueba se refiere a la distribución de la carga de probar entre las partes. La diferencia entre presunción legal relativa y la regla de la carga de la prueba, estriba en el

hecho de que, mientras en la primera es una regla autónoma por cuanto significa una excepción a los principios generales relativos a la distribución de la carga de la prueba, la segunda, no es más que la aplicación concreta de tales principios generales.

También debe considerarse el que las presunciones *juris tantum* no eximen de la carga de la afirmación, y que para que pueda ser aplicada por el juez exige, como toda norma, que sean alegadas por la parte a quien favorecen los hechos que la constituyen.

La persona a quien perjudica una presunción legal relativa puede debilitar su fuerza de las siguientes formas:

a) destruyendo la falsedad del hecho presumido mediante la prueba de lo contrario.

b) eliminando la aplicación de la presunción mediante la aportación de prueba que tienda a destruir la verdad del hecho sobre el cual se funda.

En el primer caso se trata de una prueba principal de lo contrario. Esta prueba de lo contrario, puede verificarse valiéndose de cualquier medio probatorio permitido por la ley siendo eficaz aún la simple presunción humana, a no ser que la norma misma que establece la presunción legal limite expresamente a determinadas pruebas la eficacia de demostrar lo contrario.

La eliminación de la presunción *juris tantum* se realiza en virtud de verdadera contraprueba. Para que dicha presunción actúe en determinado litigio es requisito indispensable que la parte a quien favorece pruebe debidamente en juicio el hecho o hechos sobre los cuales la presunción se cimenta. En consecuencia, la parte a quien perjudica tiene a su vez la posibilidad de impedir, por medio de la contraprueba, que se tenga por probados los hechos sobre los cuales la presunción se funda, siendo que el contenido de la contraprueba y de la prueba de lo contrario, es siempre distinto.

Por otra parte, Ramponi establece en su monografía sobre las presunciones, tres reglas para determinar en qué casos procede la prueba contraria para destruir las presunciones legales:

a) Cuando la ley reserva simplemente la prueba contraria a una presunción, procede cualquier prueba, según los principios generales.

b) Cuando la ley calla sobre la admisibilidad de la prueba contraria, no se admite ninguna prueba si se trata de presunciones que pertenezcan a las dos categorías señaladas en el artículo 1353; y se admite cualquiera prueba según los principios generales si se trata de presunciones que no pertenezcan a dichas categorías.

c) Cuando la ley reserva ciertas pruebas en contrario, no se admiten otras".⁽⁸⁰⁾

b).- PRESUNCIONES JURIS ET DE JURE (ABSOLUTAS).

Praesumptiones iuris et de iure es el nombre con que los comentadores designan las presunciones legales o de derecho que no admiten contra su validez prueba en contrario.⁽⁸¹⁾

Estas presunciones conocidas también como de pleno y absoluto derecho, dada la expresión latina que se utiliza en su denominación, son las que no admiten prueba en contrario.

Según Menochio, estas presunciones "son juris, porque se han creado por la ley, et de jure, porque sobre tales presunciones establecen las leyes derechos constantes y las considera como verdad. "Juris, quia a lege introducta est; Et de Jure quia super tali praesumptione lex inducit firmissime jus et habet eam pro veritate".⁽⁸²⁾

Este tipo de presunciones al presumir el hecho lo dan por cierto e indiscutible, obligando al juez a aceptar el hecho que se presume, eliminando consecuentemente la necesidad y el derecho de probar.

Como puede apreciarse, en contra de la inferencia legalmente prescrita no se admite prueba, esto es, la existencia jurídica del hecho o acto establecido a partir del indicio no puede desvirtuarse con medio de prueba alguno, siendo lo único que puede combatirse, la existencia del indicio a partir del cual se establece la presunción.

Hugo Alsina señala que "la prohibición de la carga en contrario no significa no poder aportar prueba, con el fin de destruir el fundamento de la presunción. Lo que impide es atacar el razonamiento o demostrar la inexistencia del hecho presumido, no impidiéndose justificar que el hecho invocado como antecedente no existe o no es el que específicamente se requiere por la ley".⁽⁸³⁾

La presunción es absoluta, cuando no admita prueba en contrario por disposición expresa de la ley, en términos del artículo 191 del Código Federal de Procedimientos Civiles:

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

Un ejemplo de presunción legal que no admite prueba en contrario por determinación expresa, la encontramos en el artículo 169 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos: "Se presumen realizados en fraude de acreedores, sin que admita prueba en contrario y serán ineficaces frente a la masa: los actos y enajenaciones a título gratuito ejecutados a partir de la fecha de retroacción, y en los que, sin ser gratuitos, la prestación recibida por el quebrado sea de valor evidentemente inferior a la suya ..."

B.- PRESUNCIONES HUMANAS.

Praesumptiones facti vel hominis, son las presunciones de hecho; aquellas que son dejadas a la libre apreciación del juez y que no constituyen más que un principio de prueba, que debe ser completado con otras presunciones o por otra prueba, tal como el juramento supletorio.⁽⁸⁴⁾

A. Berumen Sein señala que "la presunción simple como presunción humana, es la conclusión del raciocinio de una persona respecto a un punto de partida, o a la designación del resultado de ese raciocinio o de una simple inferencia, empleadas por el juzgador para justificar la apreciación de hechos desconocidos, con base en los conocidos mediante los supuestos necesarios".⁽⁸⁵⁾

En la Curia Filípica se indica que "presunciones de hombre ... son aquellas que no hallándose establecidas en la ley, consisten en hechos ligados

con el que se trata de probar, y cuya concesión y dependencia tienen que ser apreciadas por el juez".⁽⁸⁶⁾

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

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

Este tipo de presunciones origina el que se lleguen a inferir hechos consecuencia diferentes, derivados del hecho conocido, según sea el ánimo de quien aplique la norma presuncional, por lo que sería conveniente el que estas presunciones se elevaran a la categoría de presunciones legales, las cuales no dan lugar a interpretaciones subjetivas, ya que la ley establece el hecho consecuencia.

Tratándose de presunciones humanas, se tiene un hecho como probable, a menos que por basarse en una ley física inmodificable o por tratarse de varias deducidas de un conjunto de indicios graves, precisos y concordantes, otorguen certeza sobre tal hecho; pero la prueba la constituyen el indicio necesario o los varios indicios contingentes a los demás medios de los cuales obtiene el juez los argumentos probatorios.

La función procesal de las presunciones de hombre, es decir, el servirle de guía al juez para la valoración de las pruebas, es muy importante y se aplica constantemente, por ejemplo, cuando se critica la exposición del testigo o del perito y se mide su credibilidad de acuerdo con la clase de hechos que narra, el tiempo transcurrido desde la percepción, la forma como ésta ocurrió, las capacidades del exponente, etc. De acuerdo con las circunstancias, el juez infiere una presunción judicial a favor o en contra de la verosimilitud de los hechos que son objeto de esas pruebas y de la sinceridad del sujeto que se los hace conocer. Tienen también importante aplicación en la crítica de la confesión judicial y

extrajudicial. Cuando algunos autores dicen que los indicios sirven también para la apreciación de las pruebas, los confunden con las presunciones de hombre.

De la circunstancia de que la presunción emana necesariamente del individuo, puede hablarse de dos situaciones:

1.- La presunción es objetiva y no creada por el juez; éste la descubre, no la forma. Esta idea ha sido sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la siguiente manera: "que el enlace que ha de buscarse entre la verdad conocida y el hecho que se averigua ha de ser objetivo y no puramente subjetivo" (Tomo XXXIV, pág. 1205). En tanto que la presunción se encuentra fuera del juez, las estimaciones presuntivas de este último pueden ser revisadas por el Tribunal Superior de Justicia o por la Suprema Corte, sin que pueda alegarse que la estimación es subjetiva y se encuentra, por tanto, libertada de las apreciaciones de otras personas. El juez, con la prueba presuncional no valora, según su estimativa peculiar, descubre nexos, atendiendo a necesidades de carácter objetivo. La revisión del superior se debe ceñir al estudio del descubrimiento hecho por el juez, en otras palabras, a determinar si el enlace establecido verdaderamente existe.

2.- La presunción no es una suposición, pues el suponer invita a pensar en algo subjetivo y ya hemos visto que la presunción es de carácter objetivo. Las suposiciones sobre una misma cosa pueden ser múltiples, y la presunción siempre es singular. No otra cosa expresa la Suprema Corte de Justicia cuando manifiesta: "La ley quiere que las presunciones sean tales que obedezcan forzosamente a una sola conclusión".(Tomo XIX, pág. 1107).

La presunción humana, por regla general, es idónea para probar cualquier hecho alegado en juicio. Existen determinados casos en que la prueba presuncional es la única prácticamente posible, como acontece generalmente tratándose de simulación y fraude. La utilidad de la presunción humana se manifiesta, por lo común, cuando se tienen que probar hechos psicológicos que no se han manifestado externamente por medio de actos inequívocos.

Pero no debe creerse que la eficacia de la presunción humana como prueba es absoluta. Desde luego, el consentimiento que por disposición de la ley o por convenio entre las partes debe ser expreso, no puede presumirse humanamente. Así lo establece el artículo 1803 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal: "El consentimiento puede ser expreso o tácito. Es expreso cuando se manifiesta

verbalmente, por escrito o por signos inequívocos. El tácito resultará de hechos o de actos que lo presupongan o autoricen a presumirlo, excepto en los casos en que por ley o por convenio la voluntad debe manifestarse expresamente".

La novación exige como requisito esencial la intención de novar. Ahora bien, la intención de novar debe constar expresamente, lo cual quiere decir que no puede deducirse en virtud de presunciones humanas. Así lo prescribe el artículo 2215 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal: "La Novación nunca se presume; debe constar expresamente".

Cosa análoga sucede en el caso de la solidaridad que, por prescripción determinante de la ley, no puede ser presumida. La solidaridad debe resultar siempre de la ley o de la voluntad de las partes. (art. 1988 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal).

La ley exige en determinados casos que el consentimiento se exprese en la forma escrita. Como la forma escrita es una forma de consentimiento expreso, las disposiciones de la ley que exigen la forma escrita para determinados actos deben concebirse como disposiciones que ordenan que se manifieste expresamente la voluntad de tales actos. En consecuencia, de conformidad con el artículo 1803 ya citado, dicha voluntad no puede probarse por medio de presunciones humanas.

Nuestra legislación procesal no consignó la antigua clasificación de las presunciones en graves, precisas y concordantes, que orientaba la apreciación judicial de las presunciones humanas, aunque cabe destacar que el Código de Comercio las sigue contemplando.

El artículo 218 del Código Federal de Procedimientos Civiles consagra los principios generales que nuestra legislación admite en materia de apreciación de las presunciones humanas: "Las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, tendrán pleno valor probatorio. Las demás presunciones legales tendrán el mismo valor mientras no sean destruidas. El valor probatorio de las presunciones restantes queda al prudente arbitrio del tribunal".

C.- DIFERENCIAS ENTRE PRESUNCIONES LEGALES Y HUMANAS.

Las presunciones humanas de diferencian de las legales:

a) en que éstas son creadas por la ley, y por lo mismo, no hay más presunciones legales que las expresamente enumeradas por ella, en tanto que las humanas están solamente autorizadas por la ley, pero no son creadas por ella.

b) en que el valor probatorio de las presunciones legales está determinado por la ley y fuera del arbitrio de los jueces, mientras que las humanas tienen un valor relativo y variable y, por tanto, pueden por si solas producir el mismo efecto de una prueba directa, como servir de complemento a ésta.

Resumiendo lo anterior, podemos afirmar que la diferencia capital entre las presunciones legales y las humanas consiste en que el valor probatorio de aquéllas está determinado por las leyes y fuera del arbitrio del juez, de tal manera que, si son absolutas, no puede ponerse en duda que tienen tanto valor como la evidencia; y si son relativas y no se producen pruebas en su contra, producen el mismo efecto jurídico independientemente de la convicción que sobre la verdad de los hechos tuviere el juez. No sucede lo mismo respecto de las presunciones simples o humanas, cuyo valor probatorio está enteramente subordinado, como hemos dicho antes, al ilustrado criterio del juez, según que hayan producido o no en su ánimo plena convicción.⁽⁸⁷⁾

No obstante que nuestra legislación procesal admite que las presunciones son medios probatorios, cabe reflexionar que las legales no son otra cosa que disposiciones jurídicas vigentes y que las humanas son las inferencias lógicas que obtiene el juzgador después de razonar para poder dictar sentencia y que, por tanto, constituyen convencimiento mismo y no un medio para llegar a él.⁽⁸⁸⁾

En las presunciones legales la vinculación entre el hecho desconocido y el conocido deriva de la disposición legal que obliga a esa deducción. En las presunciones humanas la vinculación entre el hecho desconocido y el conocido para derivar el primero del segundo, se obtiene con base en los razonamientos lógicos que el juez debe expresar.⁽⁸⁹⁾

Las presunciones humanas se distinguen de las legales en que su contenido no es un juicio establecido por la ley; en que la prueba en contra del hecho o acto establecido puede dirigirse no sólo al indicio y a la presunción misma, sino también al contenido de la presunción humana.

Las presunciones legales ya sean absolutas o bien relativas, son distintas de las presunciones humanas, si se toma en cuenta que en aquéllas la ley determina necesariamente el hecho consecuencia derivado de la aplicación de la regla presuncional, y por el contrario en las segundas, corresponde a la autoridad administrativa o al juzgador derivar del hecho supuesto, el hecho consecuencia al través de la aplicación de la regla presuncional.⁽⁹⁰⁾

Tanto la presunción legal como la judicial suponen los antecedentes y circunstancias. Con esto se quiere recordar que si bien el hecho presumido por la ley debe ser aceptado por el juez y por todo el mundo como cierto, sin necesidad de que esté probado (mientras no se demuestre lo contrario, en la *juris tantum* o simplemente legal), en cambio, el hecho del cual se presume aquél y que le sirve de antecedente, sí necesita la plena prueba usual para que el juez lo considere cierto y pueda aplicar esa presunción.⁽⁹¹⁾

IV. CONCLUSIONES

1) La presunción jurídica se conforma de tres elementos a saber:

a) el hecho conocido,

b) el hecho desconocido que se pretende demostrar, y

c) la relación de causalidad.

El hecho conocido es el probado y que nos lleva a creer en la existencia del hecho desconocido.

El hecho desconocido es el acreditado presuntivamente y que deriva del hecho conocido.

La relación de causalidad es el juicio lógico elaborado para presumir la existencia o veracidad del hecho desconocido que se pretende demostrar.

2) La presunción (en el ámbito jurídico), es el resultado del procedimiento de raciocinio plasmado por el legislador en la ley y por el juez en su sentencia, en el sentido de tener como cierto o probable un hecho, por ser éste la consecuencia más probable u ordinaria del hecho comprobado.

El procedimiento de raciocinio aludido en el pensamiento anterior, se refiere al razonamiento realizado por el legislador y el juzgador (ambos son hombres, de donde deriva que todas las presunciones sean en principio humanas; dependiendo de quien de esos dos hombres provengan, se conocerán posteriormente como legales y humanas) quienes en sus respectivos ámbitos y de acuerdo con sus conocimientos y experiencias (observación), en base a interrogantes (hipótesis), investigarán si la causa admitida por la hipótesis es capaz de producir el efecto comprobado o conocido (experimentación), con el ánimo de poder emitir su conclusión (razonamiento), la cual generalmente se

plasma en una norma jurídica o en una sentencia según sea el caso, y de tal forma, pretender dar la solución más probable a las cosas y situaciones dudosas.

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

4) El indicio constituye un hecho conocido, es decir, comprobado.

5) La ficción es una verdad artificial contenida en una disposición legal.

6) La presunción constituye un medio de prueba reconocido por la ley.

7) La analogía jurídica consiste en la aplicación a un caso no previsto por el orden jurídico, de las disposiciones jurídicas que regulan casos similares.

8) Las presunciones se clasifican en legales y humanas.

Las presunciones legales, son las presunciones de derecho; las establecidas por la ley.

Las presunciones humanas, son las presunciones de hecho; aquellas que son dejadas a la libre apreciación del juzgador.

9) Las presunciones legales se dividen en absolutas (juris et de jure) y en relativas (juris tantum).

Las presunciones legales juris tantum, admiten prueba en contrario.

Las presunciones legales juris et de jure, no admiten prueba en contrario.

V. NOTAS BIBLIOGRAFICAS

1. Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. Espasa-Calpe. Vigésima Edición. Madrid. 1984. p. 1063.
2. Gutiérrez-Alvis y Armario, Faustino. Diccionario de Derecho Romano. Tercera Edición. Reus. Madrid. 1982. p. 553.
3. Pallares, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa. Decimocuarta Edición. México. 1981. p. 613.
4. Becerra Bautista, José. El Proceso Civil en México. Editorial Porrúa. México. p. 149.
5. Hedemann, Justus Wilhelm. Las Presunciones en el Derecho. Imprenta Helénica. Madrid. 1931. pp. 11-12.
6. Pallares, Eduardo. Ob. cit. p. 613.
7. Devis Echandía, Hernando. Teoría General de la Prueba Judicial. Zavalla. Sexta Edición. Buenos Aires. 1988. Tomo II p. 694.
8. De Pina, Rafael y Castillo Larrañaga. Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa. México. p. 329.
9. De Pina, Rafael. Ob. cit. p. 329.
10. Arellano García, Carlos. Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa. México. p. 395.
11. Ibid. p. 396.
12. Idem. p. 398.
13. Barra Mexicana, Colegio de Abogados. A.C. Vicios y Errores de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Editorial Themis. Mexico. 1987. p. 11.
14. Escriche, Joaquín. Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia. Paris. Garnier Hermanos, Libreros Editores. 8, Rub. De Saints-Pérez, 6, 1903.
15. Pallares, Eduardo. Ob. cit. p. 613.
16. Barra Mexicana... Ob. cit. p. 11.
17. Lescano Paláez, Antonio. La Carga de la Prueba. Editorial Praxis. Barcelona. 1962. p. 24.
18. Gorphe, Francois. La Apreciación Judicial de las Pruebas. Editorial La Ley. Buenos Aires. 1967. p. 12.
19. Cuenca, Humberto. Proceso Civil Romano. Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires. 1957. p. 67.
20. El Digesto de Justiniano. Tomo II. Libro 22, Tercero de los Singulares. Título III. Sobre las Pruebas y Presunciones. Versión castellana por A. D'ors, F. Hernández Tejero, P. Fuenteseca, M. García Garrido y J. Burillo, con la ayuda del C.S.I.C., Editorial Aranzadi. Pamplona. 1968. pp. 89-93.
21. Gorphe, Francois. Ob. cit. p. 22.
22. Polasí, Marcos. Derecho Procesal Civil. Editorial Reus. Tomo I. Barcelona. 1963. p. 30
23. Gaona Rubio, Eduardo. Las Pruebas Civiles. U.N.A.M. Tercera Edición. México. 1973. p. 24.
24. Ley 8, T. 10, Lib. 5, fol. 169.
25. Ley 60, T. V, Libro VI, folio 216.
26. Becerra Bautista. Ob. cit. p. 149.
27. Quinta Epoca:
Tomo III, pág. 1298. Amparo penal directo. Araiza Prócoro. 13 de diciembre de 1918. Unanimidad de nueve votos.
Amparo penal directo 1039/27. Sóforo Emiliano. 18 de abril de 1928. Unanimidad de nueve votos.

Amparo penal directo 2119/27. Estrada Maximino P. 15 de noviembre de 1929. Unanimidad de cuatro votos.
Amparo directo 1030/26. Salas Elias. 29 de noviembre de 1929. Unanimidad de cuatro votos.
Amparo directo 1691/27. Rubio María Guadalupe. 6 de diciembre de 1929. Cinco votos.

Primera Sala, tesis 1403, Apéndice 1988, Segunda Parte, p. 2258.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995. Jurisprudencia. Tomo IV. Materia Civil. México 1995. p. 220.

28. Quinta época. Tomo XXX, p. 1402. Carrasco García, Marina. Tesis relacionada.
29. Quinta época. Tomo XXVI, p. 737. Gutiérrez Peláez, Higinio. Tesis relacionada. 30. Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época. Tomo XXXV, p. 1,523.
31. A.R. 361 1/70.- Guillermo Gargollo Rivas.- Último Apéndice, Octava Parte, p. 369.
32. Mans Pulgarnau, Jaime M. Los Principios Generales del Derecho. Bosch, Casa Editorial. Barcelona. España. 1979. pp 398-401.
33. Cabanellas, Guillermo. Repertorio Jurídico de locuciones, máximas y aforismos latinos y castellanos. Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires.
34. Cabanellas, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. Tomo II. pág. 366.
35. Sodi, Demetrio. La Nueva Ley Procesal. Segunda Edición. Editorial Porrúa. 1948. Tomo I. p. 284.
36. Acero, Julio. Procedimiento Penal. Cuarta Edición. Editorial José M. Cajica, Jr. Puebla, Méx. p. 307.
37. Lessona, Carlos. Teoría General de las Pruebas Civiles. Traducción de Enrique Aguilera de Paz. Tercera Edición. Editorial Reus. Madrid. 1928. Tomo V. pp. 119-120.
38. Enciclopedia Jurídica Omeba. Vol. XXIII. pp. 737-739.
39. Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. Amparo directo 317/87
Semanario Judicial de la Federación. Julio 1994. Primera parte.
Boletín Jurídico. Año 19. Número 220. Despacho Emilio Margain y Asociados. Junio 1996. pp. 12-13.
40. Bañuelos Sánchez, Froylán. Práctica Civil Forense. Cárdenas, Editor y Distribuidor. Sexta Edición. México. 1982. Vol. I. p. 538.
41. Alsina, Hugo. Tratado Teórico Práctico del Procedimiento Civil y Mercantil. Ediar Editores. Buenos Aires. 1961. Tomo III. p. 685.
42. Pallares, Eduardo. Ob. cit. pp. 366-367.
43. Geny, Francisco. Ciencia y Técnica del Derecho Positivo. Tomo III. p. 360.
44. Gonzalez García, Eusebio. Las Presunciones y Ficciones como Mecanismos de Reacción frente al Fraude a la Ley Tributaria. XII Jornadas Latinoamericanas, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1985. Madrid. 1987. pp. 312-313.
45. Pérez de Ayala, José Luis. Las Ficciones en el Derecho Tributario. Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1968. Madrid. 1970. pp. 187-198.
46. Couture, Eduardo J. Fundamentos del Derecho Procesal Civil. Aniceto López Editor. Buenos Aires. 1942. pp. 108-109.
Apud. Arellano García, Carlos. Ob. cit. p. 391.
47. Devis Echandía, Hernando. Ob. cit. Tomo II. pp. 696-698.
48. Becerra Bautista, José. Ob. cit. p. 153.
49. De Pina, Rafael ... Ob. cit. p. 331.
50. Ovalle Fabela, José. Derecho Procesal Civil. Harla. México. 1980. p. 131.

51. Pallares, Eduardo. Ob. cit. pp. 613-615.
52. Colln, Ambrosio y H. Capintant. Curso Elemental de Derecho Civil. Traducción de Demófilo del Buen. Editorial Reus. Madrid. 1924. Tomo III. pp. 458-459.
53. Lessona, Carlos. Ob. cit. Tomo V. p. 118.
54. Maldonado, Adolfo. Derecho Procesal Civil. Primera Edición. Antigua Librería Robredo de José Porrúa e Hijos. México. 1947. pp. 104-105. Apud Arellano García, Carlos. Ob. cit. pp. 390-391.
55. Gómez Lara, Cipriano. Teoría General del Proceso. p. 307. Apud Ibid. p. 391
56. Arellano García, Carlos. Ob. cit. p. 393-395.
57. Becerra Bautista, José. Ob. cit. p. 151
58. Quinta Epoca:
Tomo III, pág. 1298. Amparo penal directo. Araiza Prócoro. 13 de diciembre de 1918. Unanimidad de nueve votos.
Amparo penal directo 1039/27. Sóforo Emiliano. 18 de abril de 1928. Unanimidad de nueve votos.
Amparo penal directo 2119/27. Estrada Maximino P. 15 de noviembre de 1929. Unanimidad de cuatro votos.
Amparo directo 1030/26. Salas Elias. 29 de noviembre de 1929. Unanimidad de cuatro votos.
Amparo directo 1691/27. Rubio María Guadalupe. 6 de diciembre de 1929. Cinco votos.
Primera Sala, tesis 1403, Apéndice 1988, Segunda Parte, p. 2258.
- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995. Jurisprudencia Tomo IV. Materia Civil. México 1995. p. 220.
59. Segundo Tribunal Colegiado del Séptimo Circuito Octava Epoca:
Amparo directo 1374/88. Ferrocarriles Nacionales de México. 30 de enero de 1990. Unanimidad de votos.
Amparo directo 1076/88. Ferrocarriles Nacionales de México. 23 de mayo de 1990. Unanimidad de votos.
Amparo directo 1382/87. Antonio Balanzar Cárdenas y otro. 12 de marzo de 1991. Unanimidad de votos.
Amparo directo 386/89. Darío Hernández Sánchez. 18 de marzo de 1991. Unanimidad de votos.
Amparo directo 1972/88. Angel Villegas Argueta. 16 de abril de 1991. Unanimidad de votos.
- Tesis VII. 2o. J/3, Gaceta número 41, p. 115; Semanario Judicial de la Federación. Tomo VII-Mayo. p. 112.
- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995. Jurisprudencia Tomo VI. Materia Común. México 1995. pp. 633-634.
60. Quinta Epoca:
Amparo civil directo 6255/36. Lira Fernando. 8 de febrero de 1939. Cinco votos.
Amparo civil directo 13776/32. Esparza Mercedes José. 29 de agosto de 1940. Cinco votos.
Amparo civil en revisión 6622/40. Maisterrena Ramón. 26 de junio de 1941. Unanimidad de cuatro votos.
Amparo en revisión en materia de trabajo 4986/41. Rodríguez E. J. Cleofas. 4 de noviembre de 1941. Cinco votos.
Amparo directo en materia de trabajo 6884/41. Compañía Real del Monte y Pachuca. 29 de enero de 1942. Unanimidad de cuatro votos.
Cuarta Sala, tesis 1404, Apéndice 1988, Segunda Parte, p. 2260.
- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995. Jurisprudencia Tomo IV. Materia Civil. México 1995. p. 221.
61. Quinta Epoca:
Amparo directo 730-G/20. Olivia Ornelas Miguel. 2 de mayo de 1922. Mayoría de ocho votos.
Amparo directo 2819/21. Carrillo Emilio. 22 de abril de 1924. Mayoría de ocho votos.
Amparo directo 3202/28. Moreno Ramón. 17 de octubre de 1930. Cinco votos.
Amparo directo 1642/29. Aiteaga Vicente. 4 de diciembre de 1930. Unanimidad de cuatro votos.
Amparo directo 3178/29. Juárez Dionisio. 20 de enero de 1931. Cinco votos. Primera Sala, tesis 1488, Apéndice 1988, Segunda Parte, p. 2357.
- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995. Jurisprudencia Tomo II. Materia Penal. México 1995. pp. 151-152.
62. Tamayo y Salmorán, Rolando. Voz. "Analogía Jurídica". Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Tomo A-CH. Editorial Porrúa. Cuarta Edición. México 1991. pp. 160-162.

63. Cabanellas, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Heliasta. Buenos Aires. 1980. p. 22.
64. Eduardo Pallares. Ob. cit. p. 613.
65. Dalleplano. Nueva teoría general de la prueba. p. 115.
66. Pallares, Eduardo. Ob. cit. p. 616-617.
67. Devis Echandía, Hernando. Ob. cit. Tomo II. p. 695.
68. Manresa. Comentarios al Código Civil Español. Vol. VIII. p. 590. Apud Rafael de Pina. Ob. cit. p. 330.
69. García Padilla, Miguel Angel. "La Prueba Presuncional en Materia Procesal Fiscal". Tribunal Fiscal de la Federación 45 años al Servicio de México. Tomo II. p. 456
70. Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XVI, p. 952.
71. Ibid. p. 953.
72. Lalonde, André. Vocabulario Técnico y Crítico de la Filosofía. Tomo II. p. 1020.
73. Moutón y Ocampo, Luis. Enciclopedia Jurídica Española. Tomo XXV. p. 553.
74. Rocco, Ugo. Teoría General del Proceso Civil. p. 430.
75. Arellano García, Carlos. Ob. cit. p. 349.
76. Gutiérrez-Alvis y Amario. Ob. cit. p. 554.
77. Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XVI, p. 953.
78. Becerra Bautista, José. Ob. cit. pp. 152-153.
79. Ibid. p. 153.
80. Bañuelos Sánchez, Froylán. Ob. cit. p. 534.
81. Gutiérrez-Alvis y Amario. Ob. cit. p. 554.
82. Bañuelos Sánchez, Froylán. Ob. cit. p. 532.
83. Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XVI, p. 953.
84. Gutiérrez-Alvis y Amario. Ob. cit. p. 553.
85. Berumein Sain, A. Las Presunciones en el Derecho Civil de México. Anales de Jurisprudencia Tomo LXXXVI. p. 257. Apud Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C. Ob. cit. p. 13.
86. Arellano García, Carlos. Ob. cit. p. 396.
87. Bañuelos Sánchez, Froylán. Ob. cit. p. 535.
88. Galván Rivera, Flavio. "La Prueba en el Proceso Fiscal Federal". Tribunal Fiscal de la Federación 50 años al Servicio de México. Tomo VI. p. 268.
89. Arellano García, Carlos. Ob. cit. p. 399.
90. García Padilla, Miguel Angel. Ob. cit. pp. 455 y 462.
91. Devis Echandía, Hernando. Ob. cit. Tomo II. p. 695.

CAPITULO SEGUNDO

LA GARANTIA DE AUDIENCIA, LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD, EQUIDAD Y EL SUBSISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

"No debe olvidarse que es la Constitución un legado de sacrificios y de glorias, consagrado por los mayores a nosotros y a los siglos por venir; que ella dio cuerpo y alma a nuestra Patria hasta entonces informe, y que como se ama la tierra nativa y el hogar de las virtudes tradicionales, debe amarse la Carta que nos engrandece y nos convierte en fortaleza inaccesible a la anarquía y al despotismo."

Joaquín V. González.

Manual de la Constitución argentina.
Angel Estrada y Cía Editores,
Buenos Aires, prefacio, p. 13. 1897.
Apud. Osvaldo Casas, José. "Presión
Fiscal e Inconstitucionalidad".
Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 1.

CAPITULO SEGUNDO

LA GARANTIA DE AUDIENCIA, LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD, EQUIDAD Y EL SUBSISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

SUMARIO: *I.- Las garantías individuales. 1.- Generalidades. 2.- Antecedentes históricos de las garantías individuales. II.- Garantías individuales en materia tributaria. 1.- La garantía de audiencia. A) Consideraciones generales. B) Análisis de la jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. C) Las formalidades esenciales del procedimiento. D) El debido proceso legal y el segundo párrafo del artículo 14 constitucional. 2.- Principios de las contribuciones contenidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal. A) Antecedentes. B) El principio de legalidad tributaria. a) La garantía de legalidad. b) El principio de legalidad tributaria. C) Los principios de proporcionalidad y equidad. a) La proporcionalidad. b) La equidad. III.- El Subsistema Impositivo Mexicano. 1.- El Orden Jurídico y la Jerarquía de Leyes en México. 2.- Competencia Legislativa en Materia Tributaria. 3.- Estructura Jurídica Tributaria Federal. IV.- Conclusiones. V.- Notas Bibliográficas.*

I.- LAS GARANTIAS INDIVIDUALES

1.- GENERALIDADES

Gramaticalmente la palabra "garantía" significa, aseguramiento, protección, tutela, etc. Dicha palabra proviene del término anglosajón "warranty" o "warantie", que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar (to warrant).⁽¹⁾

Jurídicamente las garantías individuales son las normas constitucionales que protegen a los particulares frente al poder arbitrario de sus gobernantes, son preceptos que aseguran ciertos derechos fundamentales a los hombres.

Ignacio Burgoa expresa que la Garantía Individual constituye:

a) Relación jurídica de supra a subordinación entre el gobernado (sujeto activo) y el Estado y sus autoridades (sujetos pasivos).

b) Derecho Público subjetivo que emana de dicha relación en favor del gobernado (objeto).

c) Obligación correlativa a cargo del Estado y sus autoridades, consistente en respetar el consabido derecho y en observar o cumplir las condiciones de seguridad jurídica del mismo (objeto).

d) Previsión y regulación de la citada relación por la Ley Fundamental (fuente).

De tales elementos se desprende que la Garantía Individual es una relación jurídica que existe entre el gobernado y el Estado y sus autoridades; en virtud de la cual surge para el primero el derecho de exigir a los segundos una obligación positiva o negativa consistente en respetar las prerrogativas fundamentales de que el hombre debe gozar para el desenvolvimiento de su personalidad.⁽²⁾

Al establecerse en la Constitución, las garantías individuales gozan del principio de supremacía constitucional, por lo que prevalecen sobre cualquier norma o ley secundaria que las contradiga.

Las diversas garantías constitucionales pueden agruparse en cuatro grupos:

a) **Garantías de Igualdad**, las cuales tienen por objeto evitar privilegios injustificados y colocar a todos los gobernados en la misma situación frente a la ley. Son las contenidas en los artículos 1o., 2o., 4o., 12 y 13.

b) **Garantías de Libertad**, que constituyen el respeto por parte del Estado, de ciertas libertades específicamente determinadas, indispensables para que el hombre consiga sus fines. Se localizan en los artículos del 3o. al 11o., 24, 25 y 28.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

c) **Garantías de Propiedad**, referidas al reconocimiento de la propiedad privada que la nación puede establecer sobre las tierras y aguas, a favor de los particulares. Las contempla el artículo 27.

d) **Garantías de Seguridad Jurídica**, relativas a la observancia de determinadas formalidades, requisitos, medios, condiciones, por parte del poder público para que su actuación sea constitucionalmente válida, cuando implique afectación en la esfera jurídica del gobernado. Son las establecidas en los artículos del 14 al 23, y 26.

2.- ANTECEDENTES HISTORICOS DE LAS GARANTIAS INDIVIDUALES

A) INGLATERRA ⁽³⁾ :

1. La Carta Magna, del rey Juan sin Tierra, de 1215, en su capítulo 46 garantizaba que ningún hombre podía ser arrestado, expatriado ni expropiado sin juicio ante el Tribunal de sus padres y según la ley de comunidad. Reconoció, pues, los derechos humanos de libertad, propiedad y de seguridad jurídica en el aspecto de legalidad.

2. Bill of Rights, del rey Guillermo III, de 1689; amplió los derechos humanos reconocidos en Cartas anteriores y entre otros consignó el de petición, el de portar armas y la libertad de expresión en el Parlamento.

B) EN LAS COLONIAS INGLESAS DE NORTEAMERICA Y EN LOS ESTADOS UNIDOS ⁽⁴⁾ :

1. La Constitución de Virginia, de 1776, que lista los derechos de los particulares en sus relaciones con las autoridades.

2. La Declaración de Independencia, expedida en 1776, que entre otras cosas dice: Sostenemos que estas verdades son por sí mismas evidentes: que todos los hombres han nacido iguales; que están dotados por su creador de ciertos derechos inalienables; que entre éstos están la vida, la libertad y la

consecución de la felicidad; que es para asegurar estos derechos para lo que fueron instituidos entre los hombres los gobiernos, los cuales derivan sus justos poderes del consentimiento de los gobernados; que cuando cualquiera forma de gobierno destruye estos fines, el pueblo tiene el derecho de modificarlo o derogarlo y de instruir un nuevo gobierno, establecer sus bases de acuerdo con tales principios y organizar sus facultades en forma tal que en su concepto le garanticen su seguridad y felicidad.

3. Las enmiendas I, II, III, IV, V a dicha Constitución federal, aprobadas en 1791, que instituyeron: la I, la II, la III, la IV, la libertad de religión, de palabra, de prensa y de reunión pacífica para solicitar la reparación de un agravio, el derecho de tener y portar armas, la prohibición de alojamiento forzado de tropas en casas particulares en tiempo de paz, la seguridad de las personas y sus hogares, papeles y efectos, contra registros y detenciones arbitrarias, y los requisitos de los cateos; y la V, el debido proceso legal para la privación de la vida, la libertad o la propiedad, la indemnización por expropiación, y los derechos del procesado; la XIII, de 1865, decretó la prohibición de la esclavitud y del trabajo forzado; y la XIV, de 1868, contiene la prohibición de que las leyes de los estados priven a una persona de la vida, de la libertad o de la propiedad sin el debido proceso legal, o le nieguen la protección de las leyes.

C) FRANCIA ⁽⁶⁾ :

La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, expedida por la Asamblea Nacional Francesa el 26 de agosto de 1789, durante la Revolución Francesa.

Esa declaración contiene una amplia lista de los derechos del hombre y en cierto modo puede ser considerada el modelo de nuestra Constitución de 1857 en lo relativo a ese tema.

D) MEXICO ⁽⁶⁾ :

En 1810 el cura Miguel Hidalgo emite un Bando donde proclama la abolición de la esclavitud.

Desde los albores de nuestros impulsos de independencia, nuestros patricios atendieron a la institución de los derechos del hombre. La proclama que en 1811 formuló Ignacio López Rayón contenía ya prevenciones para garantizar la libertad personal, la igualdad social, la libertad de imprenta y la de trabajo, así como la seguridad del domicilio.

También los sentimientos de la Nación de José María Morelos, en 1813, garantizaban la igualdad ante la ley, la igualdad social, la propiedad privada y la seguridad del domicilio.

El decreto constitucional para la libertad de la América Mexicana, expedido en 1814 por el Congreso de Apatzingán, contenía en los capítulos IV y V de su título I una extensa y detallada lista de los derechos humanos que garantizaba.

En cambio, el Acta constitutiva de la federación y la consiguiente Constitución, ambas de 1824, contenían escasas prevenciones referentes a las garantías individuales.

La primera de las Siete leyes constitucionales de 1836, que instituyeron la República Centralista, sí garantizaba expresamente la libertad personal, la propiedad privada, la seguridad del domicilio, la aplicación de leyes y la intervención de tribunales preexistentes, la libertad de tránsito internacional y la de imprenta.

Esa lista de garantías individuales fue repetida en el artículo 9o. del Proyecto de Reformas, también centralista, de 1839 con los aditamentos relativos a los derechos del procesado y a la legalidad de las sentencias judiciales.

En términos similares fueron redactadas las Bases para la organización política de la República Mexicana de 1843.

El Acta de reformas de 1847 consignaba solamente el derecho de petición, el de reunión para discutir los asuntos públicos y las garantías de libertad, seguridad, propiedad e igualdad.

El Estatuto orgánico provisional de 1857 listó en sus artículos del 30 al 77 las garantías de igualdad, de las libertades de tránsito, de expresión y de imprenta, de inviolabilidad de la correspondencia y del domicilio, de enseñanza, de seguridad jurídica en lo referente a la libertad personal y a los derechos de los detenidos y de los procesados, de trabajo y de la propiedad, etc.

Así lo repitió el proyecto para la constitución de 1856, que por vez primera consignó el derecho de portar armas.

La Constitución de 1857 consignó los derechos del hombre en forma similar a la vigente de 1917, pero sin los detalles, las modalidades ni las tendencias sociales de esta última. La libertad de enseñanza y la garantía de la propiedad están expuestas en forma simplista, y nada dijo de la libertad de religión, que fue establecida incipientemente al final del artículo 3o. de la ley de 12 de julio de 1859, de modo sustancial y detallado en el artículo 1o. de la Ley sobre Libertad de Cultos de 4 de diciembre de 1860, y complementada en el artículo 1o. de las adiciones y reformas de 1873, que en su segunda parte prohibió expresamente que el Congreso Federal dictara alguna ley para establecer o para prohibir una religión. Esa Constitución de 1857 expuso su criterio básico en su artículo 1o., en el sentido de reconocer que los derechos del hombre son la base y el objeto de las instituciones sociales.

Y el Estatuto provisional del Imperio Mexicano de 1865, expresó en sus artículos 58 a 77 un catálogo de garantías individuales que comprendía las básicas de igualdad libertad, seguridad personal, propiedad, libertad de cultos, libertad de imprenta, requisitos para la aprehensión, irretroactividad de la ley, inviolabilidad del domicilio, y derechos del procesado.

"La Constitución Mexicana de 1917 es la primera en el mundo en declarar y proteger lo que después se han llamado garantías sociales, o sea, el derecho que tienen los hombres para llevar una existencia digna y el deber del estado de asegurar que así sea. Mientras que las garantías individuales exigen al estado una actitud de respeto para las libertades humanas -pues éstas forman un campo donde el poder estatal no debe penetrar-, las garantías sociales, por el contrario, imponen a los gobernantes la obligación de asegurar el bienestar de todas las clases integrantes de la comunidad".⁽⁷⁾

II.- GARANTIAS INDIVIDUALES EN MATERIA TRIBUTARIA

La facultad impositiva que ejerce en México tanto la Federación, como los Estados, a través del Congreso de la Unión y de las Legislaturas Locales, respectivamente, no es absoluta, sino que se encuentra sujeta a limitaciones establecidas en nuestra Carta Magna, de las cuales algunas tienen el carácter de garantías individuales o lo que es lo mismo, de derechos subjetivos públicos y constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen del Estado Mexicano un Estado de Derecho.

Al respecto, debemos recordar lo que establece el artículo 1o. de nuestra Carta Magna:

"En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece".

De dicho artículo se desprende la garantía de igualdad ante la ley, en México, de todos los individuos, sin distinción de nacionalidad, raza, religión o sexo.

Al respecto, el artículo 4o. constitucional establece "... El varón y la mujer son iguales ante la ley ..."

Corroborar lo anterior, el artículo 33 de la propia Constitución Federal, en donde se establece que los extranjeros "tienen derecho a las garantías que otorga el capítulo I, título primero de la presente Constitución".

Ante esto, nos preguntamos: Los ordenamientos y preceptos legales y/o reglamentarios de carácter tributario, pueden violar la garantía establecida en el artículo 1o. constitucional ?

La respuesta es, un no rotundo, en virtud del principio de Supremacía Constitucional contenido en el artículo 133 de la propia Constitución Federal.

1.- GARANTIA DE AUDIENCIA

A) CONSIDERACIONES GENERALES.

La garantía de audiencia, una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos del poder público que tiendan a privarlo de sus más caros derechos y sus más preciados intereses, está consignada en el segundo párrafo de nuestro artículo 14 constitucional que ordena:⁽⁸⁾

"Art. 14.- ... Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

..."

El derecho a defenderse debe entenderse en su significado lato; no es el derecho a utilizar los medios de defensa establecidos por la Ley aunque pueda coincidir con ellos, porque entonces, el derecho consistiría en la aplicación de la ley en sus términos aunque ésta conculcara algunas formas de defensa; no lo que el artículo 14 consagra, es que en el juicio previo al acto de despojo, se permita al destinatario de tal pretensión, que utilice todos los medios de defensa idóneos para destruirla, de suerte que cualquier actitud que impida u obstruya la defensa, se traduce en conculcación de la garantía contenida en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional.⁽⁹⁾

Si el artículo 14 legitima el derecho a defenderse, cualquier acto de autoridad que se traduzca en estado de indefensión, viola esta garantía. La esencia de la garantía de audiencia es la posibilidad de defensa; la restricción a la actitud opositora se traduce en indefensión, y viola la garantía del segundo párrafo del artículo 14 constitucional.⁽¹⁰⁾

Originalmente, la garantía de audiencia estuvo enderezada hacia las autoridades judiciales; posteriormente se hizo extensiva a las autoridades administrativas y finalmente, en 1942, la Suprema Corte de Justicia la amplió al Poder Legislativo.⁽¹¹⁾

En amparo núm. 8,629 de 1940, fallado por la 2a. Sala de la Suprema Corte, a moción del entonces Ministro Gabino Fraga, con motivo de un amparo promovido por la Cía. Industrial de Guadalajara contra la aplicación de la Ley de Patentes y Marcas, se afirmó que "debe estimarse que si algún valor tiene la

garantía del artículo 14 Constitucional, debe ser, no solamente obligando a las autoridades administrativas a que se sujeten a la ley, sino obligando al Poder Legislativo para que en sus leyes establezca un procedimiento adecuado en que se oiga a las partes ... salvo en determinados casos de excepción que en la misma Constitución se establecen, las leyes deben señalar la posibilidad de audiencia y de defensa para los interesados, en todos los casos administrativos ... la idea de la Constitución es que en todo procedimiento que sigan las autoridades y que lleguen a privar de sus derechos a un particular, se tenga antes de la privación, la posibilidad de presentar las defensas adecuadas". Poco tiempo después, en el amparo núm. 5,990 de 1945, promovido por M. de Valdés, María Soledad, siendo ponente el mismo Ministro Gabino Fraga, se hizo la óptima exposición de tal doctrina en los siguientes términos:

"Haciendo un análisis detenido de la garantía de audiencia, para determinar su justo alcance, es menester llegar a la conclusión de que si se ha de tener verdadera eficiencia, debe constituir un derecho de los particulares, no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales (las que en todo caso deben ajustar sus actos a las leyes aplicables, y cuando éstas determinen en términos concretos la posibilidad de que el particular intervenga a efecto de hacer la defensa de sus derechos, conceder la oportunidad para hacer esa defensa), sino también frente a la autoridad legislativa, de tal manera que ésta quede obligada, para cumplir el expreso mandato constitucional, a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse, en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos. De otro modo, de admitirse que la garantía de audiencia no rige para la autoridad legislativa y que ésta puede en sus leyes omitirla, se sancionaría la omnipotencia de tal autoridad y se dejaría a los particulares a su arbitrio, lo que evidentemente quebrantaría el principio de la supremacía constitucional, y sería contrario a la intención del Constituyente, que expresamente limitó, por medio de esa garantía, la actividad del Estado, en cualquiera de sus formas. Esto no quiere decir, desde luego, que el procedimiento que se establezca en las leyes, a fin de satisfacer la exigencia constitucional de audiencia del interesado, cuando se trate de privarle de sus derechos, tenga necesariamente los caracteres del procedimiento judicial, pues pueden satisfacerse los requisitos a que se contrae la garantía, mediante un procedimiento ante las autoridades administrativas, en el cual se da oportunidad al afectado, oportunidad de hacer su defensa y se le otorgue un mínimo de garantías que le aseguren la posibilidad de que, rindiendo las pruebas que estime convenientes, y formulando los alegatos que crea pertinentes, aunque no tenga la misma formalidad que en el procedimiento judicial, la autoridad que tenga a su cargo la decisión final, tome en cuenta tales elementos, para dictar una resolución legal y justa. A esta conclusión se llega atendiendo al texto del artículo 14 de la Ley Fundamental, a su interpretación jurídica y al principio de la supremacía constitucional, y de ella se desprende como corolario, que toda ley ordinaria que no consagre la garantía de audiencia, en favor de los particulares, en los términos a que se ha hecho referencia, debe ser declarada anticonstitucional. De esta manera, y siempre que se reúnan los requisitos técnicos del caso, en cuanto a que se impugne en la demanda, no ya la correcta o incorrecta aplicación de la ley, sino la validez constitucional de la misma, es procedente que el Poder Judicial Federal a través del juicio de amparo, no sólo examine si el procedimiento seguido por las autoridades se ajuste o no, a la ley aplicable, y si en él se dio al interesado la oportunidad de ser oído y defenderse, sino también si la ley

misma concede al propio interesado esa oportunidad y de esa manera determinar su constitucionalidad frente a la exigencia del artículo 14. Un primer supuesto que condiciona la vigencia de esa garantía, que viene siendo una condición "sine qua non" es el que exista un derecho de que se trate de privar al particular, ya que tal es la hipótesis prevista por el Art. 14 "Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o derechos"... Esto quiere decir que cuando no existe ningún derecho, no puede haber violación a la garantía de audiencia, porque entonces falta el supuesto que condiciona la vigencia de la misma, y no pueden producirse las consecuencias que prevé el precepto constitucional que la establece. Así sucede, por ejemplo, en aquellos casos en que el particular tiene un interés, pero no un derecho; es titular de los que se llaman "intereses simples", o sea, intereses materiales que carecen de tutela jurídica, pero no tiene un derecho subjetivo que pueda hacer valer frente a las autoridades y los demás particulares. Así sucede también cuando los particulares están disfrutando del ejercicio de una facultad de soberanía, que corresponde al Estado, y que éste les ha delegado temporalmente, por estimar que de esa manera se obtenía una mejor satisfacción de las necesidades colectivas que estaban a su cargo, como pasa con facultades como las de la policía sanitaria, transporte de correspondencia y otros semejantes. Un segundo supuesto para que opere la garantía que se examina, es el de que la audiencia sea realmente necesaria, que la intervención del particular en el procedimiento que puede culminar con la privación de sus derechos, a fin de hacer la defensa de sus intereses, sea de verdad indispensable. En efecto, la audiencia de que se trata (que también ha sido llamada "colaboración del particular", en el procedimiento), consiste fundamentalmente en la oportunidad que se concede al particular para intervenir con objeto de hacer su defensa, y esa intervención se concreta, en dos aspectos esenciales: la posibilidad de rendir pruebas, que acrediten los hechos en que se finque la defensa, y la de producir alegatos, para apoyar, con las argumentaciones jurídicas que se estimen pertinentes, esa misma defensa. Esto supone, naturalmente, la necesidad de que haya hechos que probar y datos jurídicos que determinar con claridad para que se proceda a la privación de esos derechos, porque en procedimientos seguidos por la autoridad administrativa, sobre la base de elementos claramente predeterminados en la ley, de una manera fija, de tal suerte que a la propia autoridad no le quede otro camino que el de sujetarse a los estrictos términos legales, sin que haya margen alguno en el que pueda verter su arbitrio, la audiencia resulta prácticamente inútil, ya que ninguna modificación se podrá aportar. Un tercer supuesto para que entre en juego la garantía de audiencia es el de que las disposiciones del artículo 14 que la reconocen, y consagran, no estén modificadas por otro concepto de la Constitución Federal, como acontece en el caso de las expropiaciones por causa de utilidad pública a que se refiere el artículo 14 de la propia Constitución, en las que, como se ha establecido jurisprudencialmente, no se requiere la audiencia del particular afectado. Quedan así precisados los supuestos que condicionan la vigencia de la garantía que se examina y que señalan, al mismo tiempo, los límites de aplicación.

Informe del Presidente a la SCJN, año 1944, p. 63.⁽¹²⁾

Para referirse a una verdadera garantía de audiencia en materia de contribuciones, debe tenerse presente que sólo puede existir, si en el Poder Legislativo se encuentran debidamente representados los contribuyentes y ellos son los que votan, discuten y aceptan las leyes que integran el sistema contributivo del país, además de que aceptan la presión fiscal que supone ese sistema y contribuyen a los fines del Plan Económico, la ausencia de un Poder

Legislativo con esa característica, niega la garantía de audiencia en materia fiscal en un país.⁽¹³⁾

B) ANALISIS DE LA JURISPRUDENCIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sentado la siguiente jurisprudencia:

"AUDIENCIA GARANTIA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.- Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la Ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Vol. 53, Pág. 37.- A.R. 5032/69.- Fábrica de Aceite "La Rosa, S.A." Unanimidad de 17 votos.

Vol. 55, Pág. 39.- A.R. 250/58.- Guadalupe Landa Escandón y Coags. Unanimidad de 15 votos.

Vol. 55, Pág. 39.- A.R. 6714/57.- Ma. Teresa Chávez Campomanes y Coags. Unanimidad de 18 votos.

Vol. 58, Pág. 37.- A.R. 6194/57.- Ana Shapiro de Zundeleovich. Unanimidad de 17 votos.

Vol. 66, Pág. 49.- A.R. 1229/59.- José Martínez Moure.-Unanimidad de 15 votos."

Los precedentes que conformaron esta jurisprudencia son los siguientes:

"PLANIFICACION, GARANTIA DE PREVIA AUDIENCIA. (ARTICULO 398 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL). El artículo 398 de la Ley de Hacienda del Departamento del D.F., preserva en

favor de los causantes del Impuesto de Planificación a que se contrae el Título Noveno de dicho ordenamiento legal, toda vez que en él se concede a los afectados con el impuesto para obras de planificación, el derecho de inconformarse en contra de las resoluciones que lo fijan ante la Comisión Mixta de Planificación, la que de acuerdo con el artículo 397 del mismo cuerpo legal es la encargada de formular los giros del impuesto, que deberán ser notificados a los interesados por la Tesorería del Distrito Federal, dándoles a conocer los datos que ese precepto señala, precisamente en dichos giros y no antes de que las obras se ejecuten, ya que sería sumamente grave, dilatorio y hasta nugatorio para la realización de las obras, que se llamara a los particulares afectados para que objetaran previamente las mismas, sus costos unitarios, y los demás elementos que concurran en su ejecución; pues pueden acudir ante la Comisión Mixta de Planificación, agotando el recurso de inconformidad de referencia, además de que, en su caso, en contra de la resolución que a éste recaiga procede el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación; de donde se concluye que la ley que fija el impuesto otorga a los causantes el derecho de ser oídos antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos, con lo que se salvaguarda la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 del Pacto Federal.

Amparo en revisión 5032/69.- Fábricas de Aceites "La Rosa", S.A. 2 de mayo de 1973.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Manuel Rivera Silva."

"PLANIFICACION, IMPUESTO PARA OBRAS DE. LA DETERMINACION POR PARTE DE LA COMISION MIXTA DE PLANIFICACION DEL DISTRITO FEDERAL DE LA DERRAMA DEL IMPUESTO ENTRE LOS CAUSANTES DEL MISMO, NO IMPLICA DELEGACION DE FACULTADES EN SU FAVOR POR PARTE DEL PODER LEGISLATIVO.- La Ley de Hacienda del Distrito Federal no establece una delegación de facultades en beneficio de las autoridades administrativas, para que estas determinen las bases del impuesto para obras de planificación, sino por el contrario, el poder legislativo establecido en dicho ordenamiento, de acuerdo con sus facultades constitucionales, da las bases necesarias para la fijación del tributo relativo, y únicamente deja a la Comisión Mixta de Planificación la determinación de la derrama del impuesto en relación con las situaciones concretas correspondientes, por lo que la propia Comisión no hace sino aplicar a las situaciones concretas las normas contenidas en el ordenamiento citado. Por otra parte, es evidente que corresponde a las autoridades del Departamento del Distrito Federal establecer la oportunidad y conveniencia de las obras de planificación relativas, que no pueden ser previstas anticipadamente por el legislador, ni pueden dejarse a la voluntad de los afectados, por tratarse de obras públicas cuya realización está encomendada a los organismos competentes del Departamento del Distrito Federal. En tal virtud, debe concluirse que no existe invasión de facultades, ni delegación de atribuciones del poder legislativo en beneficio de las autoridades del referido Departamento.

Amparo en revisión 250/58.- Guadalupe de Landa Escandón y Coags. 3 de julio de 1973.- Unanimidad de 15 votos.- Ponente: Mario G. Rebolledo."

"PLANIFICACION E IMPUESTO PREDIAL. NO HAY DUPLICIDAD IMPOSITIVA. (LEY DE HACIENDA DEL DISTRITO FEDERAL).- No puede afirmarse válidamente que existe doble tributación cuando los causantes del impuesto para obras de planificación cubren también el impuesto predial, en virtud de que la fuente impositiva de ambos impuestos es diversa y, consecuentemente, su objeto también es diverso. En el caso del impuesto predial, se grava la propiedad y la posesión del inmueble, y en el de obras de

planificación, es la obra realizada y la mejoría que por ella se obtiene, la que determina el impuesto que por esta sola causa es de naturaleza diversa a la de la carga predial. En consecuencia, tratándose de dos impuestos distintos, no existe duplicidad y, consecuentemente, no se puede determinar la falta de proporcionalidad y equidad que se alegue con base en esa duplicidad.

Amparo en revisión 6714/57.- Ma. Teresa Chávez Campomanes y Coags. 10 de julio de 1973.- Unanimidad de 18 votos.- Ponente: Mario G. Rebolledo."

"PLANIFICACION, IMPUESTO PARA OBRAS DE. NO ES CIERTO QUE EL PRODUCTO OBTENIDO DE LA RECAUDACION DE ESE TRIBUTU PUEDA DESTINARSE ARBITRARIAMENTE A CUALQUIER OBRA AUNQUE NO BENEFICIE AL CAUSANTE. TITULO IX DE LA LEY DE HACIENDA DEL DISTRITO FEDERAL.- Aún cuando es exacto que el artículo 375 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal establece en forma general que el importe total del impuesto se destinará exclusivamente a formar fondos para la ejecución de determinadas obras de planificación, ello se debe a que el legislador no puede prever anticipadamente qué obras específicas son necesarias para la ciudad, pues tal misión corresponde a las autoridades del Departamento del Distrito Federal, quienes, en cada caso concreto, tienen la obligación de notificar al causante los siguientes extremos a que se contrae el diverso artículo 397: I. una breve descripción de la obra de planificación respectiva; II. el costo líquido de la obra que va a derramarse entre los propietarios de los predios ubicados en el área de imposición; III. la ubicación del predio del causante; IV. el monto del impuesto que deba pagar el causante e importe de cada pago bimestral, y V. el número de bimestres en que deberá hacerse el pago total y el plazo en que debe hacerse el primer pago. De donde es lógico concluir que es inexacto que la recaudación obtenida con motivo del pago del impuesto, puede destinarse arbitrariamente a cualquier obra de planificación "aunque no beneficie directamente al causante", y que por eso resulte desproporcionado e inequitativo.

Amparo en revisión 6194/57.- Ana Shapiro de Zundeleovich.- 9 de octubre de 1973.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Abel Huitrón y A."

"PLANIFICACION, IMPUESTO PARA OBRAS DE. EL ESTABLECIDO EN EL TITULO IX DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL. NO QUEBRANTA LA GARANTIA DE AUDIENCIA PROTEGIDA POR EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.- Teniendo el carácter de impuesto, por definición de la ley, el gravamen que en materia de obras públicas de planificación se contiene en el Título IX de la Ley de Hacienda del Distrito Federal, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria en la que sólo se manifiesta la voluntad del Estado en una ley; y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente; y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere, necesariamente y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos, requisito que evidentemente satisface el artículo 398 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, toda vez que concede a los sujetos pasivos de la relación tributaria el derecho de inconformarse contra la

resolución que lo fije ante la Comisión Mixta de Planificación, la que, de acuerdo con el precepto 397 del mismo ordenamiento legal, es la encargada de formular los giros del impuesto que deberán ser notificados a los interesados por la Tesorería del Distrito Federal, dándole a conocer los datos que ese numeral señala precisamente en dichos giros y no antes de que las obras se ejecuten, ya que sería sumamente grave, dilatorio y hasta nugatorio para la realización de las obras, que se llamara a los particulares afectados para que objetaran previamente las mismas, sus costos unitarios y los demás elementos que concurran a su ejecución; pues basta con que tengan opción de acudir ante la expresada Comisión agotando el recurso de que se trata, para estimar que queda perfectamente salvaguardada la garantía de audiencia que consagra el artículo 14 del Pacto Federal.

Amparo en revisión 1229/59.- José Martínez Moure.- 6 de junio de 1974. Unanimidad de 15 votos.- Ponente: Abel Huitrón."

En relación con la jurisprudencia transcrita y sus respectivos precedentes, Gabriel Ortiz Gómez realiza el siguiente análisis:

Este autor manifiesta que "haciendo un análisis tanto del texto que conforma propiamente la jurisprudencia, como de los precedentes que la conforman de acuerdo con el texto que de las mismas se publicó, se observa lo siguiente:

1) La jurisprudencia claramente hace mención a que en materia tributaria no es necesario cumplir con la garantía de audiencia previa establecida por el artículo 14 Constitucional, cuando por otro lado, de las ejecutorias que la conforman, de acuerdo con el texto antes transcrito, solamente en dos casos (revisiones interpuestas en los juicios promovidos por Fábrica de Aceite "La Rosa", S.A de C.V., y José Martínez Moure) se hace mención al problema de la garantía de audiencia, cuando en las tres restantes revisiones que conformaron la jurisprudencia no se hace mención en lo absoluto del problema de la garantía de audiencia en materia tributaria, sino de aspectos distintos a dicha garantía, como lo son la proporcionalidad, la equidad y la delegación de facultades. Sin embargo, en el texto de las sentencias que conforman la jurisprudencia materia de este análisis sí se analizó por parte del Pleno y se concluyó en la inoperancia de la garantía de audiencia en materia tributaria.

2) Los precedentes que conforman la jurisprudencia, hacen referencia concretamente al impuesto para obras de planificación, y que se contenía en los artículos 374 al 407, inclusive, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1941.

El artículo 397, señalaba claramente que una vez que fuera aprobado el estudio económico, la Comisión Mixta de Planeación formularía los giros del impuesto los que deberían ser notificados por la Tesorería del Distrito Federal a los contribuyentes.

Por otro lado, señalaba el primer párrafo del artículo 10 de la Ley de Hacienda del Distrito Federal vigente en la época en que se tildó de inconstitucional dicho impuesto, textualmente lo siguiente:

"La determinación, administración y recaudación de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos que establece la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal, serán de la competencia de la Tesorería del mismo distrito, en la que podrá ser auxiliada por otras dependencias oficiales o por organismos públicos o privados a petición de la propia Tesorería o por disposición de la ley".

De acuerdo con el texto anterior, y en concordancia con el artículo 397 de la propia Ley de Hacienda, la determinación del impuesto por obras de planificación, era un acto que estaba encomendado, por ley a las autoridades fiscales, y por ende, quedaban clara y específicamente excluidos los particulares de su determinación.

En ese tenor, si en la propia Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en los artículos 381, 382, 383, 384, 385, 386, entre otros, señalaban las bases sobre las cuales se determinaría el monto del impuesto, el único que tenía a la mano dichas bases de cálculo era la autoridad administrativa, que en este caso era la Tesorería del Distrito Federal, quien por disposición del artículo 398 antes mencionado, debía girar los cobros, es decir, emitir las boletas correspondientes, en las que se determinaba el impuesto a cargo del contribuyente, de acuerdo con los resultados que arrojaran las operaciones aritméticas previstas en la ley.

En este orden de ideas, era claro que en la determinación del impuesto no intervenía para nada el particular, sino única y exclusivamente la autoridad administrativa, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 10, como regla general y 398 como regla especial.

De lo anterior, se desprende que existe un elemento esencial que concurrió y estuvo presente al dictarse las ejecutorias que constituyen la jurisprudencia antes analizada y era el hecho de que por estar en la ley la obligación de la autoridad fiscal de determinar en base a ciertas reglas el monto de la contribución correspondiente, no era posible ni lógico llamar a los

contribuyentes para que, en forma previa a la determinación de la cantidad que debieran pagar, opinaran o en su caso los objetaran, y por lo mismo, la Corte dijo, en ese caso concreto, y con el supuesto especial de que la determinación de las contribuciones era solamente a cargo de la propia Tesorería y no de los particulares, que no se violaba la garantía de audiencia consagrada por el Artículo 14 Constitucional.

Sin embargo, hoy en día en materia fiscal federal, la situación fiscal es diametralmente distinta a la que estaba vigente al momento de dictarse la jurisprudencia que se analiza.

En materia fiscal federal, tanto en el Código Fiscal de la Federación que actualmente nos rige, como en el Código Fiscal de la Federación anterior, la determinación de las contribuciones no era a cargo de la autoridad fiscal federal, sino que la misma era, salvo disposición expresa en contrario, a cargo de los contribuyentes.

El Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967, textualmente señalaba en su artículo 18 lo siguiente:

"El crédito fiscal es la obligación determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse:

I. Si es a las autoridades a las que corresponde formular la liquidación, dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que haya surtido efecto la notificación de la misma;

II. Si es a los sujetos pasivos o responsables solidarios a quienes corresponde determinar en cantidad líquida la prestación, dentro de los 20 días siguientes al nacimiento de la obligación fiscal, y

III. Si se trata de obligaciones derivadas de contratos o concesiones que no señalen la fecha de pago, éste deberá hacerse dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su celebración u otorgamiento."

A su vez, el Código Fiscal de la Federación que actualmente está en vigor, señala textualmente en su artículo 6, tercer párrafo lo siguiente:

"Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación".

De acuerdo con el texto anterior, resulta que existe una diferencia esencial y definitiva entre los supuestos que se contemplaron y tuvieron a la mano para la creación de la jurisprudencia del Pleno de la Corte, en relación con el régimen fiscal en materia de impuestos federales, y que consiste en que la jurisprudencia se sentó en base a la existencia de preceptos fiscales que establecían que la determinación de las contribuciones correría a cargo de las autoridades, en tanto que hoy en día, en materia fiscal federal, por disposición expresa del Código Fiscal de la Federación, la determinación de los impuestos corresponde, en primera instancia, a los particulares y sólo en defecto de éstos, actúa la autoridad administrativa.

Ante esta situación, es decir, ante la circunstancia totalmente distinta de la autodeterminación de impuestos en materia fiscal federal, como hoy en día sucede, a la determinación por parte de las autoridades fiscales de las contribuciones a cargo de los particulares, como sucedía en la época en que se creó la jurisprudencia, no puede pensarse en un mismo tratamiento en materia de garantía de audiencia para ambos tipos de impuestos, toda vez que en el segundo caso, es decir, tratándose de impuestos determinados por las autoridades fiscales, se trata de un acto de autoridad con todos los elementos legales necesarios, por lo que en su contra proceden los medios de defensa que las leyes fiscales establecen, supuesto distinto del que ocurre tratándose de la autodeterminación de contribuciones, donde es el particular quien debe, cumpliendo con las disposiciones de la ley correspondiente, determinar las contribuciones a su cargo.

Si bien es lógico y es congruente el razonamiento vertido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver las revisiones que conforman la jurisprudencia en las que claramente señala que de darse audiencia a los particulares se haría nugatorio e incluso peligroso el cobro de los impuestos, toda vez que era a cargo de las autoridades la determinación de las contribuciones, no es menos claro que este supuesto no rige ni puede regir cuando las circunstancias son totalmente distintas, pues en el caso anterior, se estaba en presencia de un acto de autoridad, o sea, de una resolución de autoridad que encontraba fundamento y apoyo legal expreso en disposiciones de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, y que debía contener, como motivación todos los elementos y características tomados en consideración para la determinación del gravamen, y como fundamentación, las disposiciones

aplicables de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal; mientras que tratándose de contribuciones federales, y concretamente de los impuestos sobre la renta, al activo, al valor agregado y especial sobre producción y servicios, la situación es totalmente distinta, ya que la determinación de la contribución es a cargo del contribuyente y no de la autoridad.

Efectivamente, en los impuestos federales antes mencionados, es a cargo de los contribuyentes y no de las autoridades, en principio, la determinación del monto a pagar, de acuerdo con la realización de los supuestos o hipótesis de hecho que señala el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, y de cuya realización se genera el gravamen a cargo de los contribuyentes.

En este orden de ideas, si en principio los contribuyentes tienen la obligación ineludible de determinar, por disposición expresa de la ley, el impuesto a su cargo, no puede entenderse esta obligación si no es correlativa al derecho que tienen los propios contribuyentes a determinar dicho impuesto; es decir, que si existe esa obligación de determinación, liquidación y pago de las contribuciones a cargo de los contribuyentes, no puede la autoridad fiscal, sin haberlos escuchado y saber el porqué o cómo determinaron su impuesto, cobrarles diferencias.

Siendo este el estado de las cosas, si un contribuyente determinó, en base a los elementos y circunstancias específicas, una cantidad por concepto de impuesto, y si es el caso que la autoridad difiere del contribuyente en cuanto al monto enterado, no puede, bajo ninguna base lógica y racional determinar directamente diferencias a cargo de dicho contribuyente, sin antes haberle permitido manifestar sus razones y motivos, pues por ser una obligación del contribuyente, en forma previa a la emisión del acto de molestia, debe permitírsele demostrar que estaba en lo correcto al determinar su impuesto; es decir, que si la autoridad procede, como lo hace hoy en día, atentos a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación que más adelante se analizan, a determinar de forma directa e inmediata diferencias e impuestos a cargo de los contribuyentes, sin permitirles manifestar nada en forma previa en defensa de sus intereses, es claro que se contraviene la garantía de audiencia, pues, se insiste, lo menos que puede hacer la autoridad fiscal es darle oportunidad de que le demuestre conforme a derecho el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, antes de que la autoridad se sustituya en la obligación del contribuyente y en forma directa le cobre diferencias de impuestos.

Expresando lo anterior en otros términos, no puede entenderse en ningún momento la existencia de una obligación, cualquiera que ésta sea, sin el

correlativo derecho del obligado a dar cumplimiento a esa obligación; es decir, sería inconcebible en el ámbito jurídico la existencia de una obligación a cargo de los particulares, cuando por otro lado la autoridad goza de facultades que impidan al particular demostrar su cabal cumplimiento a la obligación de que se trate.

En este sentido, si el particular es, por disposición legal expresa tratándose de contribuciones federales como lo son el impuesto sobre la renta, el impuesto al activo, el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios, quien debe determinar el monto de dicha contribución a su cargo, no puede suponerse la existencia de un régimen de derecho, cuando la autoridad fiscal, sin haberle manifestado en forma previa su desaveniencia, disconformidad o criterio en contrario, procede a determinarle diferencias a su cargo en las contribuciones que el mismo determinó; es decir, que si un contribuyente tiene la obligación y por ende el derecho de determinar las contribuciones a su cargo, es incuestionable el que, antes de que la autoridad, en ejercicio de sus facultades, determine diferencias de contribuciones a su cargo, le notifique o le haga saber por cualquier medio su objeción u observación en cuanto al monto del gravamen enterado, para que de esta manera, el particular pueda manifestar y probar el correcto entero del impuesto, y sólo en el caso de que no logre desvirtuar la opinión de la autoridad, procederá entonces la resolución de autoridad que le finque diferencias de impuestos.

Siendo éste el estado de las cosas, es incuestionable que en cumplimiento de la garantía de audiencia establecida por el artículo 14 Constitucional, y partiendo del supuesto diametralmente distinto al que se tuvo en consideración al dictar la jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y toda vez que es a cargo de los contribuyentes la determinación, liquidación y entero de las contribuciones a su cargo, debe permitírseles que manifiesten lo que a su derecho convenga, y en su caso que ofrezcan y exhiban las pruebas conducentes, para demostrar a la autoridad fiscal que es improcedente la diferencia de impuestos, antes de que ésta se les finque mediante la notificación de la resolución respectiva.

Aceptar lo contrario es decir, aceptar que la autoridad fiscal puede válidamente a la luz del Derecho Constitucional determinar diferencias de impuestos a cargo de un contribuyente sin haberle previamente manifestado que no está de acuerdo con la determinación y entero de los mismos, equivale a aceptar que la autoridad puede sustituirse y pasar por alto, sin audiencia previa, en la obligación y por ende en el correlativo derecho de los contribuyentes a determinar sus impuestos, cuando el artículo 14 constitucional clara y expresamente, y sin señalar excepción alguna dice que nadie puede ser privado de sus derechos sin haber sido escuchado en forma previa."

Finalmente, Gabriel Ortiz Gómez manifiesta que "al no existir evidencia de que el legislador Constituyente haya querido limitar la garantía de audiencia, para no hacerla extensiva a la materia tributaria, y al haber una jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia que analizó la constitucionalidad de un impuesto determinable solamente por la autoridad fiscal, supuesto distinto al de los impuestos federales en vigor, mi única conclusión es que, en materia de impuestos federales, en estricto apego a la garantía de audiencia, debe permitirse que los contribuyentes manifiesten y prueben ante la autoridad administrativa lo que a su derecho convenga, en forma previa a la liquidación de diferencias de impuestos".⁽¹⁴⁾

C) LAS FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO

Las formalidades esenciales del procedimiento "son algo diverso de las formalidades de la ley. La ley puede contener las formalidades esenciales del procedimiento, y en este caso además de establecer la legalidad, será constitucional; pero no siempre la ley contiene estas formalidades esenciales, más difícil es que las autoridades las observen cuando actúan sin ley; de donde resulta que tanto las leyes como el actuar singular de las autoridades pueden ser omisos o contrariar las formalidades esenciales del procedimiento, lo que hace inconstitucionales a tales leyes y actos".⁽¹⁵⁾

Las formalidades esenciales del procedimiento están vinculadas de manera inseparable con los derechos o garantías procesales de las partes, es decir, con los derechos de acción y de defensa, como lo proclama el artículo 10 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, en cuanto dispone que: "toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad de ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal", principios desarrollados por los artículos 14 del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos de las Naciones Unidas, de diciembre de 1966, y 6o de la Convención Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, suscrita en San José, Costa Rica, en noviembre de 1969; preceptos incorporados a nuestro derecho interno, en cuanto el Senado de la República aprobó la ratificación de ambos Convenios por decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación del 20 y 7 de mayo de 1981, respectivamente.⁽¹⁶⁾

Carlos A. Cruz Morales señala que las formalidades esenciales del procedimiento dentro del juicio que debe preceder al acto de privación, consisten en permitir una máxima oportunidad defensiva al que puede ser objeto de la privación, en otorgar todas las posibilidades de defensa, en permitir cualquier medio de defensa; contrario sensu, toda obstrucción a la defensa, todo impedimento a la actitud de defensa, toda negación de defensa implicará estado de indefensión, y por lo mismo, violación a las formalidades esenciales del procedimiento. La restricción de las posibilidades de defensa en cualquier forma que se lleve al cabo, se traduce en colocar en estado de indefensión y en conculcación de las formalidades esenciales del procedimiento. Por supuesto, esta infracción se puede contener en la ley o en el actuar concreto de las autoridades.

Así queda claro que cuando sólo se oye al que puede ser objeto de la privación, pero no se valora su dicho, mucho menos se le permite probar en favor de su pretensión, se viola de manera flagrante el segundo párrafo del artículo 14 constitucional; tal acontece cuando la Corte sostiene que los Jueces de Distrito no tienen la obligación de estudiar los alegatos presentados por las partes. No se entiende para qué se concede este derecho si su ejercicio no es tomado en cuenta. O cuando en los juicios ordinarios no se asientan en el acta de la audiencia los alegatos que se permite formular a las partes. O cuando en obsequio de la garantía de audiencia se da vista a la contraparte del recurrente para que conteste los agravios expresados por éste, y al dictar resolución sólo se estudian los agravios del recurrente, pero no su contestación; la garantía de audiencia así entendida no sirve ni colma derecho alguno.

Se viola la garantía del segundo párrafo del artículo 14 constitucional, mal llamada de audiencia, cuando al acto de privación no preceda juicio; cuando precediéndole, la autoridad se limite a oír sin tramitar el proceso contradictorio en el que se dé la colisión de intereses encontrados entre quien pretende la privación y quien puede ser objeto de ella; cuando la autoridad que resuelva la controversia no tenga facultades expresas concedidas por la ley o por la Constitución para resolver ese tipo de conflictos en lo particular, y en el caso de que en el juicio previo al acto de privación, se conculquen en cualquier forma las defensas del quejoso.

Por otra parte, los artículos 14 y 16 constitucionales establecen que todo acto de autoridad que pueda traducirse en privación de derechos, sólo puede dictarse como la culminación de un juicio tramitado conforme a la ley y que cualquier acto de autoridad en general debe estar fundado en Derecho.

En este orden de ideas y a guisa de ejemplos, se viola el segundo párrafo del artículo 14 constitucional en los siguientes casos:

El artículo 1205 del Código de Comercio contiene un catálogo limitativo de los medios de prueba que esta ley reconoce, dentro del cual no se encuentran las fotografías. Por este motivo, la Suprema Corte ha establecido que en materia mercantil las fotografías carecen de valor probatorio. Sexta Época. Cuarta Parte: Vol. LVI, pág. 52. AD. 2787/60. Emilia Pedregal González. En este sentido cuando en un juicio mercantil se niega a las partes la posibilidad de probar por medio de fotografías, se cumple con la legalidad establecida por el Código de Comercio, pero se viola el párrafo segundo del 14 constitucional, ya que se sitúa en estado de indefensión a las partes que no se pueden defender por medio de fotografías, lo que significa incumplimiento a las formalidades esenciales del procedimiento.

En materia de suspensión, el artículo 131 de la Ley de Amparo, autoriza como pruebas la documental y la de inspección, que son precisamente las que no sirven para probar la existencia del acto reclamado, ya que con frecuencia es prueba idónea la testimonial que sólo se puede ofrecer excepcionalmente, cuando se trate de privación de la libertad fuera de procedimiento judicial; de lo anterior resulta que en lo que a la suspensión se refiere, el quejoso se encuentra en un casi total estado de indefensión, ya que la legalidad sólo permite ofrecer pruebas no aptas para demostrar la existencia del acto reclamado, y las que lograrían este objeto, no están autorizadas; esto se traduce en que la legalidad se cumple regulando el estado de indefensión, pero sin duda el artículo 131 de la Ley de Amparo infringe el derecho a defenderse consagrado como formalidad esencial del procedimiento.

El Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal prescribe que en los juicios especiales de desahucio sólo se pueden oponer como excepción la de pago y las que provengan del no uso de la cosa, de conformidad con las disposiciones de los artículos 2431 a 2434 y 2445 del Código Civil. En un intento máximo de limitar la defensa, de manera expresa estatuye que son improcedentes la reconvencción y la compensación. Como se ve, no es permisible demostrar que no existe relación contractual, o que existiendo, haya litispendencia, conexidad o cualquier otra circunstancia que se pueda hacer valer en juicio. En esas condiciones, si se limita en grado extremo la posibilidad de defensa, no hay duda que tales prescripciones son contrarias a la literalidad del segundo párrafo del artículo 14 constitucional que protege contra el estado de indefensión.

El artículo 3032 del Código Civil establece que podrá pedirse y deberá ordenarse la cancelación de las inscripciones en el Registro Público, cuando tratándose de una cédula hipotecaria o de un embargo, hayan transcurrido tres años desde la fecha de inscripción. De esta manera, sin audiencia de la parte que promovió y obtuvo la inscripción, es posible que el afectado por la inscripción pueda solicitar su cancelación y el tribunal del conocimiento tiene la obligación de ordenarla. Es incontrovertible que este artículo es violatorio del segundo párrafo del artículo 14 constitucional; sin embargo, es común y qué bueno que así sea, que cuando se solicita alguna cancelación en términos del artículo 3032 invocado, los tribunales acostumbran dar vista con la petición a la parte que promovió la inscripción y así se inicia el juicio contradictorio que puede culminar con la cancelación. Conviene subrayar que en este caso es posible purgar la inconstitucionalidad del artículo, tramitando el juicio correspondiente conforme al propio Código de Procedimientos Civiles, pero sería imposible de subsanar si la autoridad no tuviera facultades jurisdiccionales y no existiera un procedimiento establecido en la ley para tramitar el juicio, como sucede con frecuencia cuando el acto de privación es producido por autoridades administrativas, respecto de las cuales, contrariando la literalidad de los artículos 14 y 16 constitucionales, la Corte ha dicho que estas autoridades deben obviar lo necesario para cumplir con la garantía de audiencia.

La Ley de Amparo en lo que toca a notificaciones, concede una ventaja significativa a las autoridades; a los quejosos les surte por lista en el Juzgado y a las autoridades necesariamente por oficios en sus domicilios; esto implica desigualdad procesal que en sí misma significa violación a las formalidades del procedimiento, y se traduce en estado de indefensión, porque los quejosos están expuestos constantemente a no conocer el contenido de las resoluciones judiciales y por lo mismo no tener oportunidad de combatirlas, lo que no sucede con las autoridades que necesariamente siempre conocen a tiempo las resoluciones de amparo.⁽¹⁷⁾

Las formalidades esenciales del procedimiento son un factor adicional que complementa a la garantía de audiencia.⁽¹⁸⁾

La garantía de audiencia tutela a todo sujeto que pudiere verse afectado por actos de autoridad de carácter privativo, es decir, que trasgredan su esfera jurídica, por lo que, previamente al acto de privación deben observarse las formalidades esenciales del procedimiento, entre las cuales se encuentra la de otorgar la oportunidad de defensa al gobernado.⁽¹⁹⁾

Conforme a lo anterior, los particulares no pueden ser afectados de manera alguna en sus derechos, propiedades o posesiones por acto de las autoridades administrativas, incluyendo a las fiscales, sin que previamente se les otorgue la adecuada oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga.⁽²⁰⁾

Al respecto, el Poder Judicial Federal sostiene:

"FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. EN QUE CONSISTEN.(ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL). Las formalidades esenciales del procedimiento a las que se contrae el artículo 14 constitucional consisten en la oportunidad que se otorga al quejoso de ser oído en la causa penal instruida en su contra y de probar lo que conviniere a sus intereses."⁽²¹⁾

"AUDIENCIA. GARANTIA DE.- La garantía de audiencia que consagra el artículo 14 de la Constitución Federal debe interpretarse en el sentido de que las autoridades administrativas, previamente a la emisión de cualquier acto que implique privación de derechos, respetando los procedimientos que los contenga, tienen la obligación de dar oportunidad a los agraviados para que expongan lo que consideren conveniente en defensa de sus intereses. Lo anterior implica que se otorgue a los afectados un término razonable para que conozcan las pretensiones de la autoridad y aporten las pruebas que consideren pertinentes y legales para defender sus derechos".⁽²²⁾

"AUDIENCIA, GARANTIA DE. SU CUMPLIMIENTO EN MATERIA ADMINISTRATIVA.- En materia administrativa en general, y especialmente en materia agraria, la garantía de audiencia que establece el artículo 14 Constitucional debe interpretarse en el sentido, no de la exigencia de un juicio previo ante los Tribunales establecidos, sino que las autoridades administrativas, previamente a la emisión de cualquier acto que implique privación de derechos, respetando los procedimientos que lo condicionan, tienen la obligación de dar oportunidad al agraviado para que exponga lo que considere conveniente en defensa de sus intereses, aun cuando la ley que rija el acto no establezca tal garantía; basta que sea consagrada en la Constitución General de la República".⁽²³⁾

"AUDIENCIA, GARANTIA DE. DEBE RESPETARSE, AUNQUE LA LEY EN QUE SE FUNDE LA RESOLUCION NO PREVEA EL PROCEDIMIENTO PARA TAL EFECTO.- La circunstancia de que no exista en la ley aplicable precepto alguno que imponga a la autoridad responsable la obligación de respetar a alguno de los interesados la garantía de previa audiencia para pronunciar la resolución de un asunto, cuando los actos reclamados lo perjudican, no exime a la autoridad de darle oportunidad de oírlo en defensa, en atención a que, en ausencia de precepto específico, se halla el mandato imperativo del artículo 14 Constitucional, que protege dicha garantía a favor de todos los gobernados, sin excepción".⁽²⁴⁾

"AUDIENCIA, ALCANCE DE LA GARANTIA DE.- En los casos en que los actos reclamados impliquen privación de derechos, existe la obligación por

parte de las autoridades responsables de dar oportunidad al agraviado para que exponga todo cuanto considere conveniente en defensa de sus intereses; obligación que resulta inexcusable aun cuando la ley que rige el acto reclamado no establezca tal garantía, toda vez que el artículo 14 de la Constitución Federal impone a todas las autoridades tal obligación y consecuentemente, su inobservancia dejaría a su arbitrio decidir acerca de los intereses de los particulares, con violación de la garantía establecida por el invocado precepto constitucional".⁽²⁵⁾

"GARANTIA DE AUDIENCIA. SU CUMPLIMIENTO EN MATERIA ADMINISTRATIVA. En materia administrativa en general, la garantía de audiencia que establece el artículo 14 Constitucional, debe interpretarse en el sentido, no de la exigencia de un juicio previo ante los tribunales establecidos, sino que las autoridades administrativas, previamente a la emisión de cualquier acto que implique privación de derechos, respetando los procedimientos que los condicionan, tienen la obligación de dar oportunidad al agraviado para que exponga lo que considere conveniente en defensa de sus intereses, aún cuando la ley que rija el acto no establezca tal garantía; basta que sea consagrada en la Constitución General de la República".⁽²⁶⁾

"GARANTIA DE AUDIENCIA, CARGA DE LA PRUEBA PARA LA AUTORIDAD RESPONSABLE. La afirmación del quejoso en el sentido de que no se le citó ni se le oyó en defensa, que integra una negativa, obliga a las responsables a demostrar lo contrario, para desvirtuar la violación del artículo 14 Constitucional que se reclama".⁽²⁷⁾

"AUDIENCIA, GARANTIA, OBLIGACIONES DEL PODER LEGISLATIVO FRENTE A LOS PARTICULARES. La Suprema Corte ha resuelto que la garantía de audiencia debe constituir un derecho de los particulares, no sólo frente a las autoridades administrativas, y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, que queda obligada a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defensa en aquellos casos en que resulten afectados sus derechos. Tal obligación constitucional se circunscribe a señalar el procedimiento aludido, pero no debe ampliarse el criterio hasta el extremo de que los órganos legislativos estén obligados a oír a los posibles afectados por una ley antes de que ésta se expida, ya que resulta imposible saber de antemano cuáles son todas aquellas personas que en concreto serán afectadas por la ley y, por otra parte, el proceso de formación de las leyes corresponde exclusivamente a órganos públicos".⁽²⁸⁾

"FACULTADES DE COMPROBACION DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES. EL ARTICULO 51 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE) ES VIOLATORIO DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA.- El artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente a partir del día primero de enero de mil novecientos ochenta y siete, dispone en su primer párrafo: "Artículo 51. Las autoridades fiscales al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinaran las contribuciones omitidas mediante resolución". El dispositivo preinserto se encuentra en el Título III, denominado "De las facultades de las autoridades fiscales", del código mencionado, y el artículo 48 de ese ordenamiento, que se cita en aquél, se refiere al ejercicio

de las facultades de comprobación del cumplimiento de las facultades fiscales fuera de una visita domiciliaria, lo que comúnmente se conoce como una "revisión de escritorio". El aludido precepto 51 es violatorio de la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 constitucional porque priva al particular afectado de la oportunidad de desvirtuar, antes de la emisión de una resolución definitiva, los hechos u omisiones que la exactora estime como de incumplimiento. El texto anterior de ese numeral ordenaba que, cuando las autoridades en la práctica de una verificación, fuera de visita domiciliaria, conocían de hechos u omisiones que pudiesen entrañar la inobservancia de las normas tributarias, estaban obligadas a darlos a conocer en forma circunstanciada al contribuyente o responsable solidario, y ese contribuyente o el citado responsable no se inconformaba u ofrecía pruebas para desvirtuar esos hechos u omisiones, éstos se tenían por aceptados. Por lo contrario, de acuerdo con la norma vigente, si las autoridades conocen de hechos u omisiones de tal naturaleza fuera de una visita, están en posibilidad de sin otro trámite de fijar mediante resolución las contribuciones omitidas. De tal manera, al suprimirse la posibilidad de que el contribuyente o el responsable solidario desvirtuen los hechos u omisiones, en que se apoye la autoridad para emitir una resolución y determinar contribuciones omitidas, se infringe la garantía de audiencia prevista por el artículo 14 constitucional. La reforma al precepto señalado 51 se sustentó (según el dictamen presentado a la Cámara de Diputados, en el principio de la "simplificación administrativa"), no obstante, si bien es un principio actualmente reconocido que las autoridades deben abreviar los procedimientos en aras de una mayor eficiencia de la administración pública y, en el fondo, de los propios gobernados, es más trascendente que el respeto de los derechos subjetivos públicos, constituye una obligación ineludible por parte de las autoridades, en tanto que sirve de guía al ejercicio del poder público. Es por ello que no puede sostenerse, que el particular puede impugnar la resolución derivada de la aplicación del artículo 51 del Código Tributario mediante el recurso de revocación o en el juicio de nulidad, pues, aparte de que se impide a la autoridad en la sede administrativa, revisar sus propios actos con vista a los argumentos y pruebas que el particular en su caso aporte, se obliga a éste a defender sus derechos bajo el principio de la garantía del interés fiscal, y la pretendida simplificación se traducirá en la multiplicación de juicios. Por otra parte, es muy importante poner de manifiesto que los razonamientos precedentes se entienden, exclusivamente, en función del ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues por esa razón, no son contrarios al principio de que en materia tributaria no es necesario que se de al gobernado, en forma previa a la emisión del acto, la garantía de audiencia. Este criterio, expuesto por el Pleno de nuestro máximo tribunal, se contiene en la tesis de jurisprudencia número 8, publicada en la página veintiseis, primera parte, del último apéndice al semanario judicial de la Federación, que lleva por rubro: "Audiencia, garantía de. En materia impositiva no es necesario que sea previa". Ahora bien, esa disposición no es aplicable a la especie por que la determinación de contribuciones omitidas y la imposición de sanciones, como consecuencia de ella, surgen del ejercicio de las facultades de verificación; y la afectación de los derechos del contribuyente no se sustenta en la mera aplicación de la ley impositiva sino que se origina, exclusivamente, en un acto de carácter administrativo que depende del arbitrio y consideraciones de una autoridad fiscal. Cuando se trata del uso de las facultades aludidas, el acto impugnado originalmente (el señalamiento de una contribución omitida) no surge directamente de la fijación del impuesto, de su determinación o de su cobro, para que la garantía de audiencia no deba ser previa, emana de un acto administrativo cuya finalidad es la de comprobar el acatamiento de las normas tributarias. En ese sentido la garantía de audiencia no impide que por disposición de la ley que ha fijado el impuesto, la autoridad exactora lo determine y cobre porque en estos supuestos, el respeto de esa

garantía no necesariamente debe ser previo a la emisión del acto. Lo que persigue la audiencia del contribuyente cuando se trata del ejercicio de las facultades de la autoridad, para vigilar el cumplimiento de las leyes fiscales, es que esas actuaciones se desarrollen dentro de un marco de legalidad, permitiéndole demostrar que no ha incurrido en hechos u omisiones que entrañen el incumplimiento de las normas tributarias, es decir, que ha cumplido con sus deberes como contribuyente o responsable solidario. Por lo tanto, si la reforma al artículo 51 del Código Fiscal de la Federación suprimió en forma tajante esa posibilidad del particular, es claro que infringe el derecho subjetivo público previsto por el artículo 14 de la Constitución".⁽²⁹⁾

D) EL DEBIDO PROCESO LEGAL Y EL SEGUNDO PARRAFO DEL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.

Sobre este punto, Carlos A. Cruz Morales, expone:

"Es un lugar común que las tesis de la Corte identifiquen el párrafo segundo del artículo 14 constitucional con el debido proceso legal contenido en las enmiendas quinta y catorce de la Constitución Norteamericana.

Parece que este error se origina en que el conocimiento que se tiene del due process of law, se adquiere de la lectura de la obra de don Emilio Rabasa denominada "El Juicio constitucional". El maestro Noriega no obstante que considera a don Emilio Rabasa como el más brillante jurista que haya producido nuestra patria, estima que Rabasa expone una idea propia pero no acertada y quizá superficial, de lo que era dicha institución."⁽³⁰⁾

El criterio de Rabasa es el siguiente:

"Al establecer la petición de derechos que 'los hombres libres serán presos o detenidos sólo conforme a la ley de la tierra o por debido proceso legal y no por mandamiento especial del rey, sin cargo alguno', por primera vez se hallan juntas las dos fórmulas que después se encuentran adoptadas en las leyes de los pueblos sajones: law of the land-due process of law.

Sea que la expresión "ley de la tierra" se considere con su significación general o que quisiera referirse a la ley nacional con exclusión del derecho romano, su objeto es imponer la observancia del common law sobre la voluntad arbitraria de la corona ... imponiendo la condición de un juicio previo con las formas establecidas por las costumbres.

La ley de la tierra toma para nosotros una significación más precisa en la petición de derechos, en donde la acompaña el concepto que ha llegado a resolverse como equivalente: debido proceso legal. Una glosa moderna dice que el debido proceso legal y la ley de la tierra, se consideran con el mismo significado y están indiferentemente usados en las Constituciones con el mismo objeto.

Luego, como caso de excepción, afirma que Weber señala que no todo lo que se aprueba en forma de ley puede ser considerado ley de la tierra y que no lo son las leyes inconstitucionales. La aplicación de una ley inconstitucional hace viciosos el procedimiento y la sentencia y reclamables por vía de amparo por infracción del artículo 14.

El artículo 14 da la amplitud necesaria al juicio constitucional para hacerlo un medio general de defensa de la Constitución como lo es el norteamericano (hasta aquí Rabasa)

Rabasa considera al debido proceso legal como el proceso de la ley, y al señalar que el segundo párrafo del artículo 14 también protege el proceso establecido en la ley, identifica al debido proceso legal norteamericano con la garantía contenida en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional.

Esto explica el porqué de manera repetitiva la Corte señala en sus Ejecutorias que el párrafo segundo del artículo 14 constitucional consagra el debido proceso legal, cuanto más que hasta ahora la Corte nunca ha cuestionado si los procesos establecidos en la ley son los debidos; lo más que puede hacer -que no lo hace- es estudiar si son o no constitucionales.

Es extraño el vacío que existe sobre la materia, pues los más destacados tratadistas eluden el tema; el doctor Ignacio Burgoa se limita a afirmar que el segundo párrafo del artículo 14 constitucional corresponde a la fórmula norteamericana tal como ha sido interpretada por la Jurisprudencia de la Suprema Corte de los Estados Unidos, y con ello termina remitiendo a consultar la edición oficial de la Constitución de los Estados Unidos de América anotada con la jurisprudencia, cuya publicación fue ordenada por el Senado de la Unión con la concurrencia de la Cámara de Representantes por resolución de fecha 14 de mayo de 1936, tomándose como base una edición análoga del año de 1924.

Sobre el particular han dado luz don Antonio Carrillo Flores y el Emérito Rector Magnífico don Alfonso Noriega. Tal vez porque el primero lo trata de manera accesoria y el maestro Noriega en sus apuntes que no han sido publicados oficialmente, tal vez por ello, no han tenido difusión, pero esto no exime de consultar las fuentes originales.

Antonio Carrillo Flores dice: desgraciadamente Rabasa, no obstante que escribió su libro ya bien entrado el siglo XX, cuando la concepción primitiva del debido proceso legal en la doctrina norteamericana había sufrido transformaciones fundamentales, no recogió sino la idea primitiva.

La Constitución (norteamericana) habla no simplemente del proceso legal, sino del debido proceso legal, de manera que los tribunales están capacitados para no considerar como debido cualquier proceso o mandamiento contenido en la ley. Luego de manera profusa inserta los puntos de vista de Charles Evans Hughes contenidos en su obra *La Suprema Corte de los Estados Unidos*, editada por el Fondo de Cultura Económica en 1946 y que el propio Carrillo Flores prologó.

En la quinta conferencia dictada por don Antonio Carrillo Flores con motivo del sesquicentenario de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aludiendo al sistema anglosajón y al romanista, afirma que en este último la tarea de los jueces no es juzgar la ley sino conforme a la ley.

El doctor Alfonso Noriega no obstante que considera a don Antonio Carrillo Flores como su gigante, con más donosura y sistematización, hace diferencia entre el debido proceso legal y el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, puntualizando que el *due process of law*, es lo que está de acuerdo con un conjunto de principios fundamentales de justicia y libertad, de manera que aún cuestiona la justicia del proceso establecido por la ley y señala que en nuestro sistema jurídico sólo es posible estudiar la constitucionalidad de la ley pero no es dable compararla con el valor justicia; sin embargo, estima que las formalidades esenciales del procedimiento son las contenidas en la ley.

La exposición del pensamiento del maestro Noriega se encuentra en sus *Apuntes de Garantías y Amparo*, tomados en clase por su ex-alumno Raúl Cuevas Mantecón. Se insertan los números de página para la localización de las citas.

Después de hacer un parangón entre el debido proceso legal norteamericano y el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, el doctor Alfonso Noriega concluye que incuestionablemente nuestro artículo no sigue la teoría del due process of law norteamericano, y que basta un conocimiento somero y elemental de nuestra vida jurídica para darnos cuenta que jamás la Corte ha discutido las leyes o los actos del Ejecutivo contrastándolos con una serie de principios superiores de justicia y de libertad.

Aborda el tema el maestro Noriega invocando la obra de Rabasa (p. 185) en donde don Emilio afirma que el Constituyente 56-57 al redactar el artículo 14 constitucional, lo hizo pensando en las enmiendas quinta y catorce de la Constitución Norteamericana, de manera que lo que se quiso establecer en nuestro derecho fue la garantía del debido proceso legal norteamericano; por tanto, deberá interpretarse nuestro artículo 14 en el sentido de que el medio por el cual se amparan la vida, la libertad y la propiedad era el debido proceso legal en el sentido en que lo entendieron los norteamericanos; luego agrega (p. 186) que no nos da una idea acertada de lo que era ya el debido proceso legal en los Estados Unidos en esa época, puesto que él tenía una idea propia y quizá superficial de lo que era dicha institución.

Explica (p. 188) que la fórmula tradicional decía: proceso legal; y que las enmiendas quinta y catorce dicen "debido proceso legal" y que por lo tanto, se debe aclarar que se entiende por el concepto "debido". Hace la afirmación definitiva que no puede quedar confiada al poder legislativo la determinación de lo que debe entenderse por due process law y esto, porque el debido proceso legal se impone a la legislatura al igual que al poder ejecutivo y aun al judicial.

Luego señala que una ley del Congreso puede contener un proceso legal y se pregunta: Pero ese proceso legal es el debido?

Inmediatamente aclara que el debido proceso legal contiene una restricción sobre el legislativo tanto como sobre los poderes ejecutivo y judicial, y no puede interpretarse en el sentido que se concede la libertad al Congreso para convertir cualquier proceso en debido proceso legal a su sola voluntad (p. 190).

Intentando dar una definición del debido proceso legal (pp. 194 y siguientes) asienta que es debido proceso legal el que está de acuerdo con un conjunto de principios fundamentales de justicia y libertad, se trata de determinar la esencia de lo justo y esta esencia tiene como orientación estos principios fundamentales; de esta manera por debido proceso legal se entiende una serie de

principios inmutables de justicia, sin los cuales no se concibe una sociedad libre; es la idea de lo justo, aplicada a cada momento por la Corte Federal.

El due process law se impone a todos los poderes, de una manera fundamental al legislativo, sin que por esto se violen las facultades del mismo, porque puede ser que se dicten leyes caprichosas o arbitrarias, o bien simplemente contrarias a la economía nacional. La acción legislativa puede ser torpe sin ser arbitraria, al punto de trascender los límites de su autoridad. Su acción puede estar equivocada económicamente sin ser constitucionalmente nula.

Después de estas consideraciones don Alfonso Noriega concluye (p. 198) que nuestro artículo 14 no siguió la teoría del due process law norteamericano, ya que nuestra Corte juzga de la constitucionalidad o anticonstitucionalidad de las leyes al ser aplicadas, y las contrasta con los artículos de la Constitución y no con normas de justicia; y luego, intentando encontrar el significado del segundo párrafo del artículo 14 constitucional, se adhiere a la interpretación que de él hizo don Narciso Bassols, la que expone en forma magistral.

En relación a la expresión debido proceso legal contenida en la enmienda quinta de la Constitución Americana, la Corte ha dicho:

Este artículo es una restricción al poder legislativo del Gobierno lo mismo que al ejecutivo y al judicial, y no puede ser interpretado de manera de dejar al Congreso en libertad de hacer de cualquier procedimiento, "el debido procedimiento legal".

Den ex dem. Murray V. Hoboken land & Improvement Col., 18 How, 272, 277 (1856)

Por lo que ve al debido proceso legal contenido en la enmienda catorce, el precedente es el siguiente:

La decimocuarta enmienda -se ha declarado-, funciona legítimamente para extender a los ciudadanos y residentes de los estados la misma protección contra legislación estadual arbitraria que afecte la vida, libertad y propiedad, que la ofrecida por la quinta enmienda contra leyes similares emanadas del Congreso.

Hibben V. Smith, 191 U.S. 310, 325 (1903).

Es claro que el debido proceso legal norteamericano, no lo es el proceso de la ley de manera necesaria, ya que es posible cuestionar si el proceso de la ley es el debido, y esto, no sólo en cuanto a la inconstitucionalidad del

proceso legal sino principalmente en relación a la justicia, a la oportunidad, a la equidad; de suerte que se puede impugnar la ley constitucional cuando sea injusta, torpe, inoportuna o arbitraria.^{sic}

Sin duda nuestro artículo 14 en su segundo párrafo, no tiene tal significado, y equivocadamente se considera que consagra el derecho al proceso de la ley, lo que constituye una interpretación restringida de su alcance, ya que además del derecho al proceso de la ley, consagra el derecho a que en el juicio previo al acto de privación, debe otorgarse a las partes la máxima posibilidad de defensa, y que cuando la ley o las autoridades las nieguen o restrinjan en cualquier forma, contrarían la literalidad del segundo párrafo del artículo 14 constitucional; por ello, cualquier ley o acto de autoridad que conculque la posibilidad defensiva es inconstitucional, pero no existe el derecho a controvertir la justicia de la ley, su oportunidad o conveniencia."⁽³⁰⁾

2.- PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES CONTENIDOS EN EL ARTICULO 31 FRACCION IV DE LA CONSTITUCION FEDERAL.

A) ANTECEDENTES

Los principios de las contribuciones contenidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, tienen sus antecedentes en diversos postulados manifestados a través de la historia.

Al respecto, en la Ley XXI, del Título V, Libro VI de la Recopilación de Leyes de los Reynos de las Indias, se ordenaba:

"Porque no reciban agravio los indios de hazerles pagar mas tributos de los que buenamente pueden, y gozen de toda conveniencia. Encargamos y mandamos a nuestros Virreyes, Presidentes, y Audiencias, que cada en su distrito haga tasar los tributos, y los Comisarios, que para ello fueren nombrados, guarden la orden, y forma siguiente:

Primeramente, los tasadores asistan a una Misa solemne de el Espíritu Santo, que alumbre sus entendimientos, para que bien, justa, y derechamente hagan la tasación, y acabada la Misa, prometan, y juren con solemnidad ante el Sacerdote que hubiere celebrado, que la harán bien, y fielmente, sin odio, ni afición, y luego verán por sus personas todos los Pueblos de la Provincia, que le hubieren de tasar, y estén en nuestro nombre encomendados, o para

encomendar, a los descubridores, y pobladores y el número de pobladores, y naturales de cada Pueblo, y calidad de la tierra donde viven y se informarán de lo que antiguamente solían pagar a sus Caciques, y a los otros, que los señoreaban, y gobernaban: y asimismo de lo que al tiempo de la tasación pagaren a Nos, y a sus Encomenderos, y de los que justamente debieren pagar de allí adelante, quedándoles con que poder pasar, dotar y alimentar sus hijos, reparo y reserva para curarse en sus enfermedades, y suplir otras necesidades comunes, de forma, que paguen menos, que en su infidelidad, guardando en todo lo que está dispuesto.

Después de bien informados de lo que justa, y cómodamente podrán tributar por razón de nuestro Señorío, aquello declaren, tasen, y moderen, según Dios, y sus conciencias, teniendo respeto a que no reciban agravio, y los tributos sean moderados, y a que les quede siempre con que poder acudir a las necesidades referidas, y a otras semejantes, de forma, que vivan descansados, y relevados, y antes enriquezcan, que lleguen a padecer pobreza, porque no es justo, que pues vinieron a nuestra obediencia, sean de peor condición, que los otros nuestros súbditos".⁽³¹⁾

Montesquieu en su libro "El Espíritu de las Leyes" (1748) manifiesta que "pueden ir creciendo los tributos proporcionalmente a la libertad de que se goza, pero es preciso moderarlos a medida que aumenta la servidumbre".⁽³²⁾

Adam Smith, en su obra "Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones" (1776), señala que "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de la administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición".⁽³³⁾

La Declaración de los Derechos del hombre en sociedad, de 1789, en su artículo 13 sostiene: "para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común. Ella debe ser repartida por igual entre todos los ciudadanos, en razón de sus posibilidades".⁽³⁴⁾

Don Miguel Hidalgo y Costilla, en la ciudad de Guadalajara, el 29 de noviembre de 1810 dictó un Bando, en el que se ordenaba: "que siendo necesario de parte de éste (el vasallo), alguna remuneración para los forzosos gastos de guerra y otros indispensables para la defensa y decoro de la nación, se contribuya

con un dos por ciento de la alcabala en los efectos de la tierra y con el tres en los de Europa, quedando derogadas las leyes que establecen el seis.⁽³⁵⁾

La Constitución Española de Cádiz (1812) en su artículo 8o. ordenó: "También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado".⁽³⁶⁾

En su obra "Los Sentimientos de la Nación", José Ma. Morelos y Pavón, en el punto 22, señala: "que se quite la infinidad de tributos. hechos e imposiciones que nos agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento de sus ganancias (aparece testado "de semillas y demás efectos") u otra carga igualmente ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros; pues con esta corta (aparece testado "ligera") contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y los honorarios de los empleados".⁽³⁷⁾

En el Acta de Independencia de México expedida por el Congreso de Anáhuac, en la ciudad de Chilpancingo el 6 de noviembre de 1813. se declaraba reo de alta traición a todo el que se opusiera directa o indirectamente a su independencia, ya negándose a contribuir con los gastos, subsidios y pensiones, para continuar la guerra hasta que su independencia sea reconocida por las naciones extranjeras.⁽³⁸⁾

El Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, en su artículo 36 establecía: "Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa"⁽³⁹⁾. Asimismo, este decreto en su art. 41 señalaba como obligaciones de los ciudadanos para con su patria, una pronta disposición para contribuir a los gastos públicos.⁽⁴⁰⁾

En el México Independiente, através de la modificación del artículo 15 del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, de 10 de enero de 1822, se estableció que todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.⁽⁴¹⁾

En la Constitución Mexicana de 1824, no se expresó ningún concepto de proporcionalidad e igualdad de las contribuciones, pues únicamente se señala como facultades del Congreso general (art. 50, fracc. VIII): "...Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno".⁽⁴²⁾

El artículo 6 del Tratado entre México y España por medio del cual esta nación reconoció la Independencia Mexicana, firmado por la reina María Cristina, de España, el 28 de diciembre de 1836, señala que: Los comerciantes y demás ciudadanos de la República Mexicana o súbditos de su majestad católica, que se establecieren, traficaren o transitaren por todo o parte de los territorios de uno u otro país estarán exentos de toda carga, contribuciones o impuesto que no fuere pagado por los ciudadanos y súbditos del país en que residan y tanto con respecto a la distribución de contribuciones, impuestos y demás cargas generales.⁽⁴³⁾

En la Carta Magna del 29 de diciembre de 1836, se establece:

"Art. 3. Son obligaciones del mexicano.

II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y lo comprendan".⁽⁴⁴⁾

Las Bases de la Organización Política de la República Mexicana de 1843, en sus artículos 14 y 66 señala:

"Art. 14. Es obligación del mexicano, contribuir a la defensa y á los gastos de la Nación."

"Art. 66. Es facultad del Congreso:

"II. Decretar anualmente los gastos que han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones que deben cubrirse".⁽⁴⁵⁾

El proyecto de Constitución del 16 de julio de 1856, en su artículo 36, decía:

"Es obligación de todo mexicano:

Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".⁽⁴⁶⁾

La Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1857, en su artículo 31 ordenaba:

"Es obligación de todo mexicano:

- II. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".⁽⁴⁷⁾

Actualmente, la Constitución Federal establece:

"Art. 31. Son obligaciones de los mexicanos:

- IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

B) EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

a) LA GARANTÍA DE LEGALIDAD

El principio de la sujeción del Estado a la ley nació con la evolución de éste.

Los griegos se preocuparon de la libertad circunscribiéndola al orden político, señalándose como rasgo sobresaliente el haber instituido a la ley por encima de los caprichos populares, dándoles la garantía de estabilidad y fijeza necesarias.⁽⁴⁸⁾

Juan Jacobo Rousseau, en el Contrato Social, sustentó al principio de legalidad como expresión de la voluntad general, al señalar que la soberanía reside en el pueblo y ella se manifiesta a través de las leyes que consisten en la expresión de la voluntad general. Para que la voluntad sea general debe partir de todos para aplicarse a todos, y pierde su rectitud natural cuando tiende hacia algún objeto individual o determinado, porque entonces, juzgando lo que no es extraño, no tenemos ningún verdadero principio de equidad que nos guíe.⁽⁴⁹⁾

Ahora bien, el paso del gobierno autoritario, en que predomina la voluntad omnímoda del gobernante, al de la república democrática, basado en el respeto a la ley, ha dado origen y desarrollo al constitucionalismo moderno, caracterizado por el reconocimiento de los derechos individuales y el establecimiento de garantías para su plena vigencia.⁽⁵⁰⁾

Así, soportado por el principio de supremacía constitucional, el principio de legalidad, exige la existencia de un orden jurídico creado y organizado que consigna derechos fundamentales en favor de los gobernados y que deben ser respetados por la autoridad gobernante. La Constitución, como Ley Suprema, establece las competencias políticas y constitucionales de cada uno de los órganos del Estado. Todo ello se traduce en un bien social colectivo por la supresión del despotismo, a estas consideraciones el maestro Lanz Duret señala:

"Las ventajas de una Constitución estricta son evidentes, tanto porque hacen efectivo el principio de legalidad consignado expresamente en términos inequívocos, los derechos que reconocen y las garantías que ofrecen a los gobernados, preservándolos de la arbitrariedad y capricho de los funcionarios públicos".⁽⁵¹⁾

Además, la razón del principio de legalidad se fundamenta en que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa racionalmente en la creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley y conforme a sus prescripciones.⁽⁵²⁾

De ahí, la vinculación estrecha que existe entre el principio de legalidad y el derecho tributario, en virtud de que las normas jurídico tributarias al igual que la demás legislación ordinaria, emanan de la Carta Magna y por consiguiente deben sujetarse a sus principios y disposiciones, por lo que no basta que la relación jurídica tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley.

De las garantías constitucionales, la garantía de seguridad jurídica conlleva a la existencia de un principio de legalidad, puesto que una finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir.⁽⁵³⁾

Así, como hemos mencionado, este principio consiste, independientemente de la seguridad jurídica que entraña, en la obligación que

tienen todas las autoridades de ajustarse a los preceptos legales que norman sus actividades y a las atribuciones que la ley les confiere, al expedir cualquier orden o mandato que afecta a un particular en su persona o en sus derechos, es decir, la garantía de legalidad requiere sustancialmente que las autoridades se atengan precisamente a la ley, en sus procedimientos y en sus decisiones que de cualquier modo se refieren a las personas o a sus derechos.⁽⁵⁴⁾

Este principio fue plasmado en la Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, misma que tuvo influencia sobre las Constituciones Mexicanas. En dicho documento, se contiene el principio de legalidad como tutela a los derechos elementales del individuo, en base a la supremacía de la Ley: "Art. 2o. El objeto de toda sociedad política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Estos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión. Art. 4o. ... cuyos límites sólo pueden ser determinados por la ley. Art. 5o. Todo lo que no esté vedado por la ley no puede ser impedido. Art. 7o. Ningún hombre puede ser acusado, ni arrestado, ni detenido sino en casos determinados en la ley y con las formalidades prescritas por ella".⁽⁵⁵⁾

De igual manera, la Declaración de los Derechos de Virginia consigna en su punto VII "Privación de la libertad sólo por leyes del país o juicios de sus pares".⁽⁵⁶⁾

Esta ideología fue recogida por nuestras Constituciones, y se refleja en la Constitución del Constituyente de 1917 en los siguientes artículos:

Artículo 13. En cuanto prohíbe la aplicación de leyes privativas y el funcionamiento de tribunales especiales. Así la legalidad que emana de dicho precepto, estriba en que los actos de autoridad que afecten a las personas, deben provenir de preceptos de leyes generales y, en su caso, de acuerdos o resoluciones de los tribunales ordinarios.

Artículo 14. En todas sus diversas disposiciones, o sea en cuanto: a) prohíbe la aplicación retroactiva de las leyes en perjuicio del afectado; b) requiere el seguimiento de un juicio formal y ajustado a las leyes preexistentes aplicables, para privar a una persona de la vida, de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos, pues sólo con la satisfacción de esos requisitos será legal la actuación de la autoridad respectiva; c) prohíbe imponer por analogía o mayoría de razón una pena que no esté decretada en una ley exactamente aplicable al caso de que se trate, lo cual significa que la legalidad de una pena

requiere necesariamente la aplicación exacta y directa de la ley respectiva; y d) sujeta la sentencia definitiva en materia civil a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta, a los principios generales del derecho, lo que quiere decir que la legalidad de la sentencia civil requiere que esté apoyada en el tenor literal o en el sentido jurídico de una ley, y si no hubiere ninguna aplicable, en los principios generales del derecho.

Artículo 16. En la parte que exige que las órdenes de autoridad que de cualquier manera molesten a los particulares en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, deben ser escritas, provenir de la autoridad que sea competente para expedirlas, y expresar su fundamento y su motivo; todos y cada uno de estos cuatro requisitos son indispensables para la legalidad de las órdenes de autoridad que afecten a las personas de alguna de las maneras indicadas.

Los tres preceptos constitucionales invocados son los que, en el ámbito de las garantías, tratan directamente de la aplicación de la ley, y por esa circunstancia pueden ser agrupados en la garantía de legalidad, como una modalidad específica de la garantía de seguridad jurídica, aunque tal clasificación no significa que la efectividad y vigencia de todas las demás garantías no comprendan también, en sus casos, la aplicación de la ley relativa.

El principio de legalidad consagrado en el artículo 16 de la Ley Suprema constituye la garantía que mayor protección imparte al gobernado dentro de nuestro orden jurídico constitucional, a tal punto que la garantía de competencia queda comprendida dentro de dicho precepto.⁽⁵⁷⁾

El Dr. Miguel Acosta Romero al hacer referencia a la garantía de legalidad del acto administrativo, establece que de este principio constitucional, se desprende una serie de requisitos que debe satisfacer el acto administrativo cuando el mismo va dirigido a los particulares, estos requisitos son:

a) Ser emanado de una autoridad competente, es decir, con facultad legal para ello.

b) Adoptar la forma escrita, generalmente es mediante oficio en el que se consignan las características del acto y sus límites, así como la fundamentación y motivación, y suscrito por el funcionario competente.

c) La fundamentación legal, es decir que la autoridad cite e invoque los preceptos legales conforme a los cuales el orden jurídico le permite realizar el acto dirigido al particular.

d) Motivación. La autoridad debe señalar cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho, inmediatas anteriores al acto administrativo, que dieron origen al mismo.⁽⁵⁸⁾

Los requisitos antes transcritos, deben cumplirlos todas las autoridades fiscales o administrativas, en la realización de sus actos que afecten la esfera de los particulares.

Además, el principio de legalidad no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas, a fin de propender a la consecución de su finalidad. El principio de certeza impone un orden racional, a fin de que las normas legales sean claras, completas y precisas, de modo de permitir al particular prever en grado razonable las consecuencias que pueden derivarse de sus actos a la luz del orden jurídico. De la idea de certeza se deriva el principio de irretroactividad de las leyes, indispensable en orden a lograr el propósito de consolidar la seguridad jurídica.⁽⁵⁹⁾

Por lo anterior, todo acto del Estado que interfiera con la libertad individual debe fundarse en ley formal, sea inmediatamente, sea mediatamente por la aplicación válida de normas de jerarquía inferior, reglamentos u ordenanzas, que se apoyen en ella.⁽⁶⁰⁾

Por lo tanto, el principio de legalidad constituye la primordial exigencia de todo "Estado de Derecho" en sentido técnico. Por lo que dicho principio faculta a los particulares, para exigir a todos los funcionarios del Estado que funden sus actos y resoluciones en las leyes expedidas por el Poder Legislativo.

Una vez enunciada la garantía de legalidad como garantía constitucional, procederemos ahora, a analizar el principio de legalidad en materia fiscal, como garantía constitucional de que se goza para que todos los elementos esenciales de las contribuciones se encuentren establecidos por una ley.

b) EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

El principio de legalidad se apoya en el aforismo latino "nullum tributum sine lege"; no puede existir contribución alguna, que no se encuentre contenida en una ley formal y material, como acto propio y normal del Poder Legislativo. ⁽⁶¹⁾

El principio de legalidad de las contribuciones se contiene en los artículos 14 segundo párrafo, 16 primera parte del primer párrafo, segundo párrafo y último párrafo, 31 fracción IV, y 73 fracción VII de la Constitución Federal, los cuales, respectivamente, establecen:

"Art. 14.- ...

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

"Art. 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento ...

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

...

En tiempo de paz ningún miembro del Ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente."

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

"Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto."

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

Así se expresa el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia firme que se transcribe:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.- Al disponer el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero este establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida, es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, en resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "Nullum Tributum Sine Lege".⁽⁶²⁾

Hay dos excepciones al principio de legalidad que establece la Constitución, y son las contenidas en los artículos 29 y 131 de la Constitución Federal, los cuales, respectivamente, señalan:

"Art. 29.- En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país, o en un lugar determinado las garantías que fuesen

obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hayándose el Congreso reunido, este concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde."

"Art. 131.- ...

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida".

C. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad de los tributos.

En efecto, dicho precepto señala:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera **proporcional y equitativa** que dispongan las leyes".

a) LA PROPORCIONALIDAD.

Etimológicamente la palabra proporcionalidad proviene del latín *proportio*, *proportionis*, palabra que se descompone en el sustantivo *portio*, que proviene del propio latín de las palabras *pars*, *partis*, que significan porción, parte, pedazo y de la preposición *pro*, que significa delante de, ante, a la vista, y que en composición con otra denota en ocasiones posición, inclinación, hacia y dirección.⁽⁶³⁾

En relación a lo que ha de considerarse como proporcionalidad en materia tributaria, Neumark, entre otros, considera que constituye un principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes.⁽⁶⁴⁾

En México, el poder judicial federal mediante jurisprudencia sostiene que la proporcionalidad de los impuestos radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Conforme a este principio, los impuestos deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, el cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no solo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.⁽⁶⁵⁾

Al respecto, el Dr. Ramón Reyes Vera, señala que pueden existir tarifas progresivas o proporcionales en leyes carentes de proporcionalidad y por ello no reunir el requisito constitucional de proporcionalidad de las leyes fiscales, señalando además, que "el pretender que la proporcionalidad se encuentre referida al ingreso del sujeto pasivo, a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, a la generalidad y uniformidad de la ley, al beneficio o al salario, es tergiversar la disposición constitucional, la proporcionalidad debemos entenderla como medida o alteralidad pero en función del gasto público que beneficie a ese sujeto pasivo".⁽⁶⁶⁾

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

La vinculación entre el principio de proporcionalidad y el de legalidad es estrecha, puesto que es requisito constitucional que aquella esté contenida en las leyes que contengan contribuciones para los gastos públicos.

Por ello el legislador al discutir una contribución, está obligado a tomar en cuenta⁽⁶⁷⁾:

- la clase de contribución a que se refiere esa ley.
- la relación de proporcionalidad que guarde con las demás leyes fiscales y con el sistema económico del país.
- quien será el sujeto pasivo que realmente cubrirá esa contribución.
- el aumento de la presión fiscal que existirá con esa contribución.
- el aumento real del ingreso público de esa contribución.
- el destino hacia el gasto público de esa contribución.
- el mejoramiento económico del pueblo mexicano con su gasto público.
- la eficacia y la eficiencia de ese gasto público.

Por lo que, la proporcionalidad de una contribución debemos entenderla, como el requisito previo que fija la Constitución Federal al legislador ordinario, para que la norma tributaria contenga, además de las características imputables a toda norma jurídica, las referentes a:

- la calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público.
- la relación entre la contribución y el beneficio del gasto público.

- los elementos determinantes de la contribución y el gasto público.

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

De esta forma, la proporcionalidad debe existir en toda la estructura de la ley contributiva y en todo el sistema de leyes contributivas.⁽⁶⁸⁾

Así, todos estos elementos al estar considerados en la ley limitan que en la ejecución arbitraria de la autoridad administrativa se transgreda la garantía constitucional de proporcionalidad en las contribuciones.

b) LA EQUIDAD

Etimológicamente la palabra equidad, proviene del "latín *aequitas* que significa moderación, templanza. Justicia natural, por oposición a la justicia legal".⁽⁶⁹⁾

Para L. Recaséns Siches, son varias, aunque no independientes ni antagónicas las acepciones de la palabra equidad, al considerarse como: a) Equivalente a justicia, b) Norma individualizada, justa, c) Criterio que debe inspirar al juez o funcionario administrativo. Afirma también que la equidad no es un procedimiento para corregir leyes imperfectas, es la manera de interpretar todas las leyes.⁽⁷⁰⁾

Este principio de igualdad establecido en la Constitución no se propone sancionar en materia de impuestos un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del Gobierno, sino que tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes.⁽⁷¹⁾

Miguel Valdés Villarreal menciona que "Referida la equidad a los sistemas fiscales tiene los siguientes cuatro significados:

"Primera Equidad. La distribución equitativa de los recursos económicos nacionales para su aplicación a los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto público.

"Segunda Equidad. La equidad que debe manifestarse en los sistemas tributarios, en vista de conjunto, al formularse la serie de impuestos con afectación de personas respecto a sus bienes y según sus actividades; y la equidad en cada impuesto en particular, de tal modo que la carga fiscal total y parcialmente considerada, sea justa.

"Tercera Equidad. La pareja aplicación de la ley, de tal manera que no deje de aplicarse a quien corresponde, ni se aplique ilegalmente a quien no está obligado o no lo está en el monto exigido.

"Cuarta Equidad. La debida aplicación de los recursos recaudados por impuestos a los gastos públicos que se originan en el ejercicio correcto de las contribuciones de las autoridades en eficaces programas de Gobierno.⁽⁷²⁾

Para Charles M. Allan, la equidad horizontal obliga a tener en cuenta, para ser gravada la capacidad de pago de un contribuyente, la renta no monetaria. Para respetar la equidad vertical, se requiere que todos los contribuyentes soporten una igual carga fiscal subjetiva. Concluyendo que el sacrificio marginal aparece como el principio óptimo desde el punto de vista de la minimización de la carga total de la tributación.⁽⁷³⁾

El poder judicial federal, en México, sostiene que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. Es decir, la equidad tributaria significa, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.⁽⁷⁴⁾

En relación con lo anterior, el Dr. Ramón Reyes Vera⁽⁷⁵⁾, señala que en materia fiscal se confunde a la generalidad y uniformidad con la equidad, pues ésta última no debe referirse a los aspectos abstractos de la norma jurídica, sino al momento último de aplicación al caso concreto, entre la norma impersonal, heterónoma, bilateral, coercible y el sujeto pasivo de carne y hueso que la soporta en los rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en sus

ingresos y en su patrimonio. Además, de que la jurisprudencia limita la equidad al concepto de igualdad entre los iguales y la desigualdad entre los desiguales. Y concluye diciendo ⁽⁷⁶⁾:

- 1) La equidad no es un término sinónimo o equiparable a la proporcionalidad.
- 2) La equidad es la justicia en la norma legislativa tributaria Federal.
- 3) El Poder Judicial Federal está facultado para resolver equitativamente aquéllos casos concretos en los que los demás Poderes no han aplicado la equidad.
- 4) La equidad no es aplicación estricta o equilibrio entre los intereses económicos de los particulares y del Estado, sino la moderación, la benignidad, la buena fe, la benevolencia y la misericordia, para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.
- 5) La equidad debe ser contemplada y aplicada en todas las clases de impuestos federales, personales, reales, directos, indirectos, específicos, generales y especiales, en beneficio del sujeto pasivo.

La relación entre el principio de legalidad y el principio de igualdad en el ámbito tributario es estrecha, por lo siguiente:

En materia tributaria, el artículo 31 fracción IV constitucional señala la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esto quiere decir que las leyes fiscales deben ser proporcionales y equitativas. Por lo tanto si una ley no es equitativa, carecerá de validez constitucional en el ámbito tributario. De ahí la relación que existe entre estos principios.

De esta forma, podemos decir que no basta con que se cumpla con el principio de legalidad de las contribuciones que establece la obligación de que los impuestos esten contenidos en leyes, sino que estas leyes para que sean constitucionales deben cumplir con el requisito de equidad.

En efecto, como lo menciona el Dr. Reyes Vera: La equidad debe ser contemplada y aplicada en todas las clases de impuestos federales, personales, reales, directos, indirectos, específicos, generales y especiales, en beneficio del sujeto pasivo ⁽⁷⁷⁾. Por lo tanto, si todo impuesto debe estar contenido en una ley, todas estas leyes deben de ser equitativas.

Sin embargo, el principio de equidad constitucional que deben contener las leyes contributivas, no es obligatorio únicamente para el Poder Legislativo al crear la ley, sino que lo es también para el Poder Ejecutivo al aplicar la norma tributaria y para el Poder Judicial al interpretar la norma contributiva, es por ello que el principio de interpretación estricta de la norma, contenida en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, peca de inconstitucionalidad, atentando el alcance del principio de equidad de las normas contributivas. ⁽⁷⁸⁾

III.- EL SUBSISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO.

1.- EL ORDEN JURIDICO Y LA JERARQUIA DE LEYES EN MEXICO.

El subsistema impositivo mexicano se sustenta en las siguientes características generales.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye el soporte de nuestro Estado de Derecho; es decir, es la Ley Suprema, la norma fundamental que unifica y da validez a todas las legislaciones que constituyen el orden jurídico mexicano.

Los preceptos que la integran tienen similar jerarquía y ninguno de ellos prevalece sobre los otros, no pudiendo por tanto, contener contradicciones en sí misma. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, expresa:

"CONSTITUCION FEDERAL. SUS ESTATUTOS NO PUEDEN SER CONTRADICTORIOS ENTRE SI.- Las Reformas a los artículos 49 y 131 de la Constitución, efectuadas por el Congreso de la Unión, no adolecen de inconstitucionalidad, ya que jurídicamente la Carta Magna no tiene y no puede tener contradicciones, de tal manera que, siendo todos sus preceptos de igual jerarquía, ninguno de ellos prevalece sobre los demás; por lo que no se puede

decir que algunos de sus estatutos no deban observarse por ser contrarios a lo dispuesto por otros. La Constitución es la norma fundamental que unifica y da validez a todas las demás normas que constituyen un orden jurídico determinado y conforme a su artículo 133, la Constitución no puede ser inconstitucional; es un postulado sin el cual no se podría hablar de orden jurídico positivo, porque es precisamente la Carta Fundamental la que unifica la pluralidad de normas que componen el derecho positivo de un Estado. Además, siendo "la Ley Suprema de Toda la Unión", únicamente puede ser modificada o adicionada de acuerdo con las disposiciones de la misma que en el derecho mexicano se contiene en el artículo 135 constitucional, y únicamente por conducto de un órgano especialmente calificado, pueden realizarse las modificaciones o adiciones, y por exclusión, ningún otro medio de defensa legal como el juicio de amparo es apto para modificarla."⁽⁷⁶⁾

Nuestra Ley Fundamental en su artículo 133, establece:

"Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados".

De la interpretación de este precepto, se desprende que la Constitución es la norma suprema en nuestro país, la cual prevalecerá en todo momento sobre cualquier otra disposición legislativa existente en México.

En tal sentido, el Poder Judicial Federal sostiene:

"CONSTITUCION FEDERAL. Es la Ley Suprema de la Nación y debe ser obedecida sin obstáculos ni observaciones. Leyes secundarias. Por encima de sus preceptos están los de la Constitución que derogan toda ley que se les oponga".⁽⁸⁰⁾

En segundo lugar, dentro de la jerarquía de leyes, encontramos a las Leyes Federales y a los Tratados Internacionales.

Las Leyes Federales, son aquéllos actos emanados del Congreso de la Unión, que crean situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, las cuales son obligatorias cuando son conocidas o se presume legalmente que lo son.

Los Tratados Internacionales, en términos del artículo 2, párrafo 1, de la Convención sobre Derecho de los Tratados, Viena, 23 de mayo de 1969, se definen de la siguiente manera: "Se entiende por tratado un acuerdo internacional

celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional Público, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualesquiera que sea su denominación particular".⁽⁸¹⁾

Posteriormente, se encuentran las Constituciones y Leyes Locales, las cuales son expedidas por las Legislaturas de los Estados.

2.- COMPETENCIA LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA.

El poder tributario es el derecho del Estado de exigir de los particulares la aportación de una parte de su riqueza para satisfacer los gastos públicos, cuyo fundamento se encuentra en la Constitución Federal, en los siguientes términos:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

El Poder Legislativo es el titular del poder tributario, ya que constitucionalmente es el facultado para crear leyes, y es precisamente en las leyes, en donde se deben establecer las contribuciones; mientras que al Ejecutivo compete la aplicación de las leyes; y al Judicial corresponde el control constitucional del mismo.

En efecto, de conformidad con el artículo 49 de la Constitución Federal, el Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. Asimismo, no podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en el artículo 29 de nuestra Carta Magna, y en ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131 de nuestra ley suprema, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.

La forma de gobierno de nuestro país, prevista por la Constitución, políticamente auspicia la coexistencia de la Federación, de los Estados Federados, del Distrito Federal y de los Municipios, como se desprende de los siguientes artículos de la misma:

"Art. 40.- Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república, representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental".

"Art. 43.- Las partes integrantes de la Federación son los Estados de Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán, Zacatecas y el Distrito Federal".

"Art. 115.- Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre ..."

Así las cosas, no hay que olvidar que es obligación de los Mexicanos el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o Estado y Municipio en que residan.

El poder tributario de la Federación, es privativo, toda vez que la Constitución le reserva parcelas tributarias en exclusiva, siendo además concurrente, todo ello, de conformidad con los siguientes artículos que se transcriben:

"Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

XXIX. Para establecer contribuciones:

- 1o. Sobre el comercio exterior.
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27.
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguro.
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y
- 5o. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica.
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.

- d) Cerillos y fósforos.
- e) Aguamiel y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica".

"Art. 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.
..."

"Art. 131.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia, pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

El poder tributario de los Estados Federados, es concurrente, ya que al no serles reservado algún campo tributario por la Constitución, los mismos únicamente pueden gravar lo que no este reservado expresamente a los otros niveles de gobierno. Al respecto, es pertinente citar el siguiente artículo constitucional que se transcribe:

"Art. 124.- Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados".

Además, en la Constitución se establecen una serie de restricciones a los Estados:

"Art. 117.- Los Estados no pueden, en ningún caso:

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V. Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI. Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice".

"Art. 118.- Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones".

La Constitución respecto de los Municipios señala:

"Art. 115.- ...

III. Los municipios, con el concurso de los Estados cuando así fuere necesario y lo determinen las leyes, tendrán a su cargo los siguientes servicios públicos:

a) Agua potable y alcantarillado.

b) Alumbrado público.

c) Limpia.

d) Mercados y centrales de abasto.

e) Panteones.

f) Rastro.

g) Calles, parques y jardines.

h) Seguridad pública y tránsito, e

i) Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios, así como su capacidad administrativa y financiera. Los Municipios de un mismo Estado, previo acuerdo entre sus ayuntamientos y con sujeción a la ley, podrán coordinarse y asociarse para la más eficaz prestación de los servicios públicos que les corresponda;

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos, que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las Legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles".

De lo expuesto, se desprende que la facultad tributaria de la Federación es privativa y concurrente, mientras que la de los Estados es concurrente, y la de los Municipios -que se ejerce por los Estados- es privativa y concurrente.

En relación con lo anterior, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sustenta la siguiente jurisprudencia:

"IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL, COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.- Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a).- Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b).- Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c).- Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118)."^(b2)

Es necesario destacar, que este criterio fue adoptado antes de que se realizara la reforma del artículo 115 constitucional, en donde se reserva la cuestión inmobiliaria como parcela exclusiva de los Municipios, por lo cual puede afirmarse que la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su parte relativa a la obtención de ingresos por enajenación y adquisición de bienes inmuebles presenta características de inconstitucionalidad.

La concurrencia fiscal provoca la utilización de las mismas fuentes impositivas por dos o más niveles de gobierno, esto es, el establecimiento para los mismos contribuyentes de impuestos de la misma naturaleza, regulados por legislaciones distintas, con características diferentes, y reclamados por diversas autoridades.

Los inconvenientes de una doble tributación son evidentes: 1.- para los contribuyentes, supone una duplicidad de presión fiscal directa o indirecta, con todo lo que ésta significa (necesidad de conocer dos legislaciones fiscales, de formular dos declaraciones y de someterse a facultades de comprobación paralelas) y, considerándolo desde el punto de vista de la nación como un todo, se produce una duplicación del costo de la administración tributaria; 2.- la eficacia recaudatoria de cada una de las dos figuras tributarias resultará seriamente afectada, pues la exigencia por duplicado de un mismo impuesto aumentará considerablemente la resistencia de los contribuyentes; 3.- existe, en definitiva, una grave dificultad para que cada uno de los niveles pueda estructurar un sistema tributario de la forma más adecuada, pues forzosamente resultará condicionado por los impuestos exigidos por el otro y podrá incluso, llegarse al establecimiento de impuestos más que por necesidades racionales, para mantener derechos sobre una determinada materia tributaria.⁽⁶³⁾

Respecto de la doble tributación, mediante jurisprudencia, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala:

"DOBLE TRIBUTACION. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL.- Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, este fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en si misma no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación.⁽⁶⁴⁾

La coexistencia de la Federación, de los Estados Federados, del Distrito Federal y de los Municipios, aunada a la concurrencia impositiva que

permite la Constitución, originó el establecimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, que es el medio conforme al cual se distribuyen ingresos entre dichos entes, se delimitan competencias entre los niveles de gobierno en lo relativo al ejercicio de facultades legislativas tributarias y actividades administrativas, procurándose la colaboración administrativa entre ellos.

La solución que se da a la concurrencia impositiva en nuestro país, no es cualitativa, de determinar qué impuestos, por sus características, deban ser federales, estatales o municipales, sino cuantitativa, es decir, que parte de los recursos fiscales de la Nación corresponde a cada nivel de gobierno.

Es por ello, que impuestos como sobre la renta, al valor agregado, al activo, etc., únicamente los establece el Congreso de la Unión en beneficio de la Federación, y lo que se recauda se reparte entre los diversos niveles de gobierno, de conformidad con lo establecido en la Ley de Coordinación Fiscal.

3.- ESTRUCTURA JURIDICO TRIBUTARIA FEDERAL.

En materia fiscal federal, el orden jerárquico de las disposiciones que la regulan, es el siguiente:

- a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- b) Leyes Fiscales Federales y Tratados Internacionales,
- c) Disposiciones Administrativas, con fuerza de Ley.
- d) Reglamentos Constitucionales, y
- e) Otras Disposiciones Administrativas, sin fuerza de Ley.

A continuación, se destacan algunos de los puntos sobresalientes de dichos ordenamientos.

1) Es en nuestra Ley Fundamental, en donde se contienen los principios y garantías individuales que deben observar las leyes fiscales federales.

2) Las leyes fiscales federales, pueden clasificarse en:

a) Leyes Fiscales Administradoras de las Contribuciones.

b) Código Fiscal de la Federación.

c) Derecho Federal Común (Código Civil Federal).

Las leyes fiscales administradoras de las contribuciones son aquéllos actos emanados del Congreso de la Unión que definen y regulan a los sujetos, objetos, bases, tasas, épocas de pago y demás obligaciones relacionadas con cada uno de los tributos o contribuciones en particular.

Así, pasamos a enumerar a las principales leyes de este tipo:

a) Ley del Impuesto Sobre la Renta.

b) Ley del Impuesto al Valor Agregado.

c) Ley del Impuesto al Activo.

d) Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

e) Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación regula la aplicación de las leyes fiscales administradoras de las contribuciones, en la medida en la que esto no se encuentre determinado en las propias leyes; en otras palabras, este ordenamiento legal se aplica en defecto de las leyes fiscales referidas, tal y como lo ordena el artículo 1o. del mismo.

El Derecho Federal Común que está referido al Código Civil para el Distrito Federal, es de aplicación supletoria en materia fiscal federal, tal y como se desprende del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, además este ordenamiento legal en sus artículos 100 y 101 nos remite expresamente al Código

Penal aplicable en materia federal, y en el 197 al Código Federal de Procedimientos Civiles.

3) Respecto de los Tratados Internacionales para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal celebrados por México, la situación actual es: ⁽⁸⁵⁾

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION VIGENTES					
Pais	Surte Efectos	Entrada en Vigor	Aprobación en México	Firma del Tratado	Publicación D.O.F
ALEMANIA	Enero 1º, 1994.	30-XII-93	27-V-93	23-II-93	16-III-94
CANADA	Enero 1º, 1992.	11-V-92	08-VII-91	08-IV-91	17-VII-92
COREA	Enero 1º, 1996.	11-II-95	16-XII-94	06-X-94	16-III-95
ESPAÑA	Enero 1º, 1995.	06-X-94	27-V-93	24-VII-92	31-XII-94
E.U.A.	Enero 1º, 1994.	28-XII-93	12-VII-93	18-IX-92	03-II-94
FRANCIA	Enero 1º, 1993.	31-XII-92	18-XII-92	07-XI-91	16-III-93
IRLANDA DEL NORT.	Enero 1º, 1994.	15-XII-94	08-VII-94	02-VI-94	15-III-95
ITALIA	Enero 1º, 1996.	10-III-95	25-V-94	08-VII-91	29-III-95
PAISES BAJOS	Enero 1º, 1995.	13-X-94	22-VI-94	27-IX-93	31-XII-94
REINO UNIDO	Abril 1º, 1994.	15-XII-94	08-VII-94	02-VI-94	15-III-95
SUECIA	Enero 1º, 1993.	18-XII-92	15-XII-92	21-XI-92	10-II-93
SUIZA	Enero 1º, 1994.	08-IX-94	01-VI-94	03-VIII-93	24-X-94

TRATADOS APROBADOS Y FIRMADOS PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR		
Pais	Aprobación	Firma del Tratado
BELGICA	Junio 1, 1994	Noviembre 24, 1992
ECUADOR	Mayo 25, 1994	Julio 30, 1992
JAPON	Abril 29, 1996	Abril 9, 1996
NORUEGA	Noviembre 14, 1995	Marzo 23, 1995
SINGAPUR	Abril 26, 1995	Noviembre 9, 1994

ESTADO QUE GUARDAN OTROS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION		
Por negociar	En negociación	Negociación concluida, no firmados
ARGENTINA	AUSTRALIA	DINAMARCA
COLOMBIA**	AUSTRIA	FINLANDIA
COSTA RICA	BRASIL	INDIA
CHINA	ISRAEL	RUMANIA
HUNGRÍA	IRLANDA	
VENEZUELA**	MALASIA	
CHILE	NICARAGUA	
POLONIA		
PANAMA		
**Tratado en materia de transporte internacional.		

4) Dentro de lo que denominamos disposiciones administrativas con fuerza de ley, se ubica lo que la doctrina denomina Decreto-Ley y Decreto-Delegado, contenidos en los artículos 29 y 131, segundo párrafo, constitucionales, respectivamente, en los cuales, en caso de grave peligro o conflicto de la sociedad, y tratándose de las tarifas de los impuestos al comercio exterior, se faculta al Ejecutivo Federal para legislar en forma limitada y para casos concretos.

5) Nuestra Constitución reconoce a los Reglamentos de Ejecución, que son aquéllos que tienen su límite y justificación en la ley que les da origen, y los emite el Presidente de la República en uso de la facultad reglamentaria contenida en el artículo 89 fracción I de la Constitución Federal, consistente en proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes.

Conforme a nuestro régimen constitucional, sólo tiene facultades para legislar el Poder Legislativo y excepcionalmente el Poder Ejecutivo en el caso de la facultad reglamentaria, que únicamente puede ser ejercitada por el titular de este Poder, sin que en la Constitución exista una disposición que lo autorice para

delegar en alguna otra persona o entidad, la referida facultad, pues ni el Poder Legislativo puede autorizar tal delegación.

En efecto, así lo ha reconocido el Poder Judicial Federal, que con toda claridad ha expresado que la facultad reglamentaria puede ser ejercida única y exclusivamente por el titular del Poder Ejecutivo, sin que éste se encuentre autorizado para delegar la referida facultad en alguna persona o entidad, señalando incluso que ni siquiera el Poder Legislativo puede autorizar tal delegación de la facultad reglamentaria. Este criterio ha quedado expresado en la siguiente tesis:

"REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS.- Si el Ejecutivo dicta una disposición de carácter legislativo, en uso de la facultad que la Constitución le otorga para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, y por medio de ella crea una obligación de naturaleza general, pero dicha disposición no tiene un carácter autónomo, ya que su finalidad es la de evitar situaciones que condena un precepto constitucional, es decir, es una disposición que tiende a la exacta observancia de una ley expedida por el Poder Legislativo, esto obliga a considerar tal disposición desde un punto de vista legal y doctrinal, como un acto reglamentario, sin que para ello sea óbice el que exista un reglamento sobre la misma materia, porque no hay imposibilidad legal de que respecto de una misma Ley, se expidan varios reglamentos simultáneos o sucesivos; pero conforme a nuestro régimen constitucional, sólo tiene facultades para legislar el Poder Legislativo y excepcionalmente el Ejecutivo en el caso de la facultad reglamentaria, que **UNICAMENTE PUEDE SER EJERCITADA POR EL TITULAR DE ESTE PODER**, sin que en la Constitución exista una disposición que lo autorice para delegar en alguna otra persona o entidad, la referida facultad, pues ni el poder Legislativo puede autorizar tal delegación; por tanto, sostener que la Ley de Secretarías de Estado encarga a la de Economía, la materia de monopolios, y que esta Ley, fundada en el artículo 90 de la Constitución, debe entenderse en el sentido de que dicha Secretaría goza de cierta libertad y autonomía en esta materia, es desconocer la finalidad de aquélla, que no es otra que la de fijar la competencia genérica de cada Secretaría, pero sin que por ello puedan actuar en cada materia sin ley especial, ni mucho menos que la repetida Ley subvierta los principios constitucionales, dando a las Secretarías de Estado, facultades que, conforme a la Constitución, sólo corresponden al titular del Poder Ejecutivo; decir que conforme a los artículos 92, 93 y 108 de la Constitución, los Secretarios de Estado tienen facultades ejecutivas y gozan de cierta autonomía en las materias de su ramo y de una gran libertad de acción, con amplitud de criterio para resolver cada caso concreto, sin someterlo al juicio y voluntad del Presidente de la República, es destruir la unidad del poder; es olvidar que dentro del régimen constitucional el Presidente de la República es el único titular del Ejecutivo, que tiene el uso y el ejercicio de las facultades ejecutivas; es finalmente, desconocer el alcance que el refrendo tiene, de acuerdo con el artículo 92 constitucional, el cual, de la misma manera que los demás textos relativos, no dan a los Secretarios de Estado mayores facultades ejecutivas ni distintas siquiera, de las que al Presidente de la República corresponden".⁽⁶⁶⁾

En materia fiscal federal, los principales reglamentos de ejecución existentes, son los siguientes:

- a) Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- b) Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- c) Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.
- d) Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

6) Dentro de lo que llamamos otras disposiciones administrativas sin fuerza de ley, encontramos a las "Resoluciones que establecen Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de ..." conocidas por el lego como "Resolución Miscelánea", las cuales de conformidad a lo dispuesto por el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación únicamente generan derechos para los particulares cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación, no siendo de observancia obligatoria, ya que constituyen circulares.

Las circulares "son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa dando instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, sobre su funcionamiento en relación con el público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones a ellos"⁽⁸⁷⁾

Al respecto, es dable el transcribir las siguientes ejecutorias del Poder Judicial Federal:

"CIRCULARES. NO SON LEYES.- Las circulares no pueden ser tenidas como leyes, y los actos de las autoridades que se fundan en aquéllas importan violación a los artículos 14 y 16 constitucionales".⁽⁸⁸⁾

"CIRCULARES.- ALCANCE DE LAS.- Conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, los impuestos y CREDITOS FISCALES EN GENERAL sólo pueden ser determinados en cuanto a las hipótesis de causación, a los sujetos, objeto, cuantía o tasa, y bases de los mismos, por medio de leyes expedidas por el legislador, en términos del artículo 72 de la propia Constitución o del artículo equivalente de las constituciones locales. Y es claro que aunque la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para interpretar la ley y atender a su expedita aplicación, mediante la expedición de circulares, tales circulares no pueden suplir a la ley, ni derogar, modificar ni ampliar sus disposiciones, ni, por lo mismo, sentar hipótesis de causación fiscal, ni determinar el objeto, bases o tasa o cuantía de los créditos fiscales. Por lo demás, como las circulares son actos formalmente administrativos, tampoco pueden tales circulares revocar, ni

siquiera para el futuro, resoluciones o convenios favorables a los particulares".⁽⁸⁹⁾

IV. CONCLUSIONES

1) Las garantías individuales son las normas constitucionales que protegen a los particulares frente al poder arbitrario de sus gobernantes, son preceptos que aseguran ciertos derechos fundamentales a los hombres.

2) La facultad impositiva, en nuestro país, no es absoluta, sino que se encuentra sujeta a limitaciones establecidas en nuestra Carta Magna, de las cuales algunas tienen el carácter de garantías individuales, o lo que es lo mismo, de derechos subjetivos públicos y constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen del Estado Mexicano un Estado de Derecho.

3) El artículo 14 constitucional, legitima el derecho a defenderse que tiene todo individuo; tal derecho implica la utilización de todos los medios de defensa idóneos y no sólo los que establece la ley.

4) En materia tributaria, en exacta observancia de la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, las disposiciones legales deben permitir que los contribuyentes manifiesten y prueben ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga, previamente a la determinación y liquidación de obligaciones fiscales.

5) El principio de legalidad de las contribuciones se contiene en los artículos 14 segundo párrafo, 16 primera parte del primer párrafo, segundo párrafo y último párrafo, 31 fracción IV, y 73 fracción VII de la Constitución Federal; en acatamiento a este principio, es preciso no sólo que la Ley establezca las contribuciones, sino que también debe señalar los elementos de las mismas (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, cuota, fecha de pago), a efecto de que la autoridad fiscal se limite a aplicar la ley, evitándose de esta manera que quede a su arbitrio la determinación de las mismas.

6) El principio de proporcionalidad de los impuestos, determina que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

7) El principio de equidad de las contribuciones, implica la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.

8) La Constitución Federal es la piedra angular sobre la cual descansa el Estado de Derecho Mexicano.

En virtud del principio de supremacía constitucional, las legislaciones que conforman el orden jurídico mexicano, para ser válidas, deben apegarse a los mandatos de la Constitución Federal.

9) El poder tributario es el Derecho del Estado de exigir de los particulares la aportación de una parte de su riqueza para satisfacer los gastos públicos.

El Legislativo es el titular del poder tributario, ya que constitucionalmente es el facultado para crear las leyes en donde se establecen las contribuciones; correspondiendo al Ejecutivo la aplicación de tales leyes; y al Judicial compete el control constitucional del mismo.

La facultad tributaria de la Federación es privativa y concurrente, la de las Entidades Federativas es concurrente, y la de los municipios -que se ejerce por los Estados- es privativa y concurrente.

10) El orden jerárquico de las disposiciones que regulan la materia fiscal federal es:

- a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- b) Leyes Fiscales Federales y Tratados Internacionales.
- c) Disposiciones Administrativas con fuerza de ley.
- d) Reglamentos Constitucionales.
- e) Disposiciones Administrativas sin fuerza de ley.

11) La obligación tributaria es aquella que deriva de la ley, y se traduce en el vínculo jurídico por el cual el Estado exige a los particulares el pago de contribuciones para el gasto público.

12) Las contribuciones compulsivas se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos, accesorios y contribuciones pendientes de cubrir de ejercicios anteriores.

V. NOTAS BIBLIOGRAFICAS

1. Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa. Vigésimosegunda Edición. México. 1989. p. 161.
2. Ibid. p. 187.
3. Bazdresch, Luis. Garantías Constitucionales. Editorial Trillas. Cuarta Edición. México. 1990. p. 52.
4. Ibid. pp. 52-53.
5. Idem. p. 53.
6. Idem. pp. 53-55.
7. Rabasa, Emilio O. y Gloria Caballero. Mexicano: ésta es tu Constitución. Grupo Editorial Miguel Angel Porrúa. Octava Edición. México. 1993. p. 26.
8. Burgoa Orihuela, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional. Garantías y Amparo. Voz: "Audiencia. Garantía de". Editorial Porrúa. Tercera Edición. México. 1992. p. 53.
9. Cruz Morales, Carlos A. Los artículos 14 y 16 constitucionales. Editorial Porrúa. México. 1977 p. 15
10. Ibid. p. 15.
11. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. Decimosegunda Edición. México. 1983. p. 285.
12. Ibid. pp. 285-287.
13. Reyes Vera, Ramón. "Las contribuciones, sus principios doctrinarios y constitucionales". Lex, órgano de difusión y análisis de la generación 1985-1988 de la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Año 1, No. 1, mayo 15 de 1990, México. p. 31.
14. Ortiz Gómez, Gabriel. "La garantía de audiencia en materia de impuestos federales". Tribunal Fiscal de la Federación, 55 años obra conmemorativa. Tomo I. pp. 379-398.
15. Cruz Morales, Carlos A. Ob. cit. pp. 30-31.
16. Fix-Zamudio, Héctor. Voz: "Formalidades esenciales del procedimiento". Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Editorial Porrúa Volumen D-H. Cuarta Edición. México. 1991 p. 1461.
17. Cruz Morales, Carlos A. Ob. cit. pp. 31-40.
18. Diop-Rosas, Jorge y otros. "Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las garantías individuales en materia tributaria". 1a. parte. Investigación Fiscal. Boletín Fiscal de la Comisión de Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. No. 40. 30 de noviembre de 1993. p. 8.
19. Ibid. 2a. parte. No. 41. 31 de diciembre de 1993. p. 11.
20. Idem. 2a. parte. p. 12.
21. Tribunal Colegiado en materia penal del Séptimo Circuito.
Octava Epoca:
Amparo directo 539/92. Fernando Salinas Juárez. 12 de enero de 1993. Unanimidad de votos.
Amparo directo 527/92. Roberto Quiroz Sánchez. 20 de enero de 1993. Unanimidad de votos.
Amparo directo 563/92. Fabián Gallegos Herrera. 20 de enero de 1993. Unanimidad de votos.
Amparo directo 567/92. Pablo Méndez Temoxtle. 26 de enero de 1993. Unanimidad de votos.
Amparo directo 569/92. Melchor Márquez Antonio. 27 de enero de 1993. Unanimidad de votos.

- Tesis VII. P. J/19. Gaceta número 63, p. 57; véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, tomo XI Marzo, p. 144.
- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995. Jurisprudencia. Tomo II. Materia Penal. México 1995. p. 333-334.
22. Segunda Sala. Informe de 1981. 2a. pág. 102. Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Tomo IV. p. 587.
23. Amparo en revisión 2372/81. Higinio Alcázar Gutiérrez y otro.- 5 de noviembre de 1981.- Unanimidad de 4 votos.- Ponente: Eduardo Langley Martínez. Secretaria: Ma. del Carmen Torres Medina de Gonzalez. Precedente: Amparo en revisión 3372/73.- Carmen Gómez de Mendoza.- 14 de marzo de 1974.- 5 votos.- Ponente: Carlos del Río Rodríguez.- Secretario: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.
- Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente al terminar el año de 1982. Segunda parte, p. 89.
24. Amparo en revisión 2462/1970. Poblado de "Villa Rica", Mpio. de Actopan, Ver. Febrero 25 de 1971. 5 votos. Ponente: Mtro. Pedro Guerrero Martínez.
Sostiene la misma tesis:
Amparo en revisión 4722/1970. Poblado de Las Cruces, ahora Francisco I. Madero, Mpio. de Lagos de Moreno, Jal. Febrero 25 de 1971. 5 votos.
2a. Sala. Séptima Epoca. Volúmen 26, Tercera Parte. p. 122.
Tesis que ha sentado precedente:
Amparo en revisión 831/1964. Mercedes de la Rosa Puente. Octubre 29 de 1964. 5 votos. Ponente: Mtro. Pedro Guerrero Martínez.
25. Amparo en revisión 4722/1970. Poblado Las Cruces (ahora Francisco I. Madero) Municipio de Lagos de Moreno, Jal. Febrero 25 de 1971. 5 votos. Ponente: Mtro. Pedro Guerrero Martínez.
2a. Sala. Informe 1971. p. 86.
26. Séptima Epoca. Tercera Parte. Vol. 63. p. 25. A.R. 3372/73. Carmen Gómez de Mendoza. 5 votos.
27. Sexta Epoca. Tercera Parte.
Vol. VIII. p. 10. A.R. 5804/57. Santiago Nieto Lara y Coags. Unanimidad de 4 votos. Séptima Epoca. Tercera Parte.
Vol. 61. p. 25. A.R. 3494/73. J. Jesús Barragán Valencia y otros. 5 votos.
Vol. 62. p. 25. A.R. 2687/73. Samuel Mondragón Quezadas. 5 votos.
Vol. 63. p. 24. A.R. 1917/73. Vicente Brambila Alberto. Unanimidad de 4 votos.
Vol. 66. p. 49. A.R. 4055/73. Otilia Flores Cabrera. 5 votos.
28. Sexta época, primera parte: Vol. CXXXII, p. 24, A.R. 1501/53. Leonardo Barrera Román y coagraviados. Unanimidad de 20 votos
S.J.F. 1976, pp. 64-65.
29. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo directo 1583/89.- Syteplik, S.A. de C.V.- 29 de noviembre de 1989.- Unanimidad de votos.- Ponente Fernando Lanz Cárdenas.- Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.
Semanario Judicial de la Federación. Octava Epoca. Tomo V. Enero-Junio 1990. Tribunales Colegiados de Circuito. Segunda Parte-2. 1990.
30. Cruz Morales, Carlos A. Ob. cit. pp. 41-51.
31. Paredes, Julian de. Recopilación de las Leyes de los Reynos de las Indias. Ed. Cultura Hispánica, Madrid, 1973, Tomo II, Folio 211. Apud. Reyes Vera, Ramón. "Artículo 31-IV de la Constitución" contenido en la Obra Conmemorativa de los Cuarenta y Cinco Años del Tribunal Fiscal de la Federación. Tomo I. Tribunal Fiscal de la Federación. México 1982. pp. 425 y ss.
32. Secondal, Carlo de, Barón de Montesquieu. El Espíritu de las Leyes. Lib. El Ateneo. Ed. Bs. As. 1951, p. 269. Apud Reyes Vera ... Ob. cit. p. 426.
33. Smith, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Fondo de Cultura Económica México-Bs. As. 1958, p. 726-727. Apud. Reyes Vera ... Ob. cit. p. 426.
34. Trigo, Ciro Félix. Derechos del Hombre y del Ciudadano. Enciclopedia Jurídica Omnia. Ed. Bibliográfica Argentina, Bs. As. 1958, Tomo VIII. p. 318. Apud. Reyes Vera ... Ob. cit. p. 426.

35. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. LII Legislatura. Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus Constituciones. Antecedentes, origen y evolución del articulado constitucional. Tomo V. Arts. 28 a 37. Tercera Edición. Editor Miguel Angel Porrúa. México, 1985. p. 31-4. punto 4.

Zárate, Julio. México a través de los siglos. Ed. Cumbre, S.A. México, 1972, Tomo III, p. 762. Apud. Reyes Vera ... Ob. cit. p. 427.
36. *Ibid.*, pp. 31-4 a 31-5. punto 5.
37. *Idem.* p. 31-5. punto 6.

Morelos y Pavón, José Ma. Autógrafos. Imp. de la Sria. de Gobernación. México 1918., penúltima página. Apud. Reyes Vera ... Ob. cit. p. 427.
38. *Idem.* p. 31-5. punto 7.
39. *Idem.* p. 31-5. punto 8.
40. *Idem.* p. 31-5. punto 8.
41. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. Decimosegunda Edición. México 1983. p. 255.

Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. LII Legislatura. Ob. cit. p. 31-6. punto 10.
42. Yañez Ruiz, Manuel. El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política. Taller de Imp. de Estampillas valores. México 1958. Tomo I. p. 287. Apud. Reyes Vera ... Ob. cit. p. 428.
43. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. LII Legislatura. Ob. cit. p. 31-7. punto 14.
44. *Ibid.* p. 31-7. punto 15.
45. Tena Ramírez, Felipe. Leyes Fundamentales de México. Porrúa. Decimotercera Edición. México 1985. pp. 409-420.
46. Moreno Padilla, Javier. "El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario", contenido en la obra: Principios Tributarios Constitucionales. Tribunal Fiscal de la Federación. México 1992. p. 268.
47. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. LII Legislatura. Ob. cit. p. 31-9. punto 22.
48. Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XVIII, p. 11.
49. Apud. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Manuel Lucero Espinosa. Compendio de Derecho Administrativo. Primer Curso. Primera Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1994. p. 5.
50. Spisso, Rodolfo R. Derecho Constitucional Tributario. Editorial Depalma, Argentina, 1991. p. 187.
51. Lanz Duret, Miguel. Derecho Constitucional Mexicano. 8a reimpresión de la Quinta Edición., Editorial Continental, México, 1982. p. 7.
52. Bidart Campos, German J. Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino. Tomo I. p. 225. Apud. Spisso ... Ob. cit. p. 187.
53. *Ibid.*
54. Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. 9a. Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1990. p. 99.
55. Declaración Francesa de los Derechos Humanos del Hombre y del Individuo. Enciclopedia Universal Ilustrada Europea Americana. Ed. Espasa Calpe. Tomo XVII. p. 1217. Apud. Villalobos Ortiz, Ma. del Consuelo. "El principio de Legalidad en Materia Tributaria a la Luz del Derecho Constitucional Mexicano" contenido en la obra: Principios Tributarios Constitucionales. Tribunal Fiscal de la Federación. México 1992. p. 460.
56. Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo VII. p. 625. Apud. Villalobos Ortiz ... Ob. cit. p. 460.
57. Bazdresch, Luis. Garantías Constitucionales. 4a. Edición. Editorial Trillas. México 1990. pp. 169-170.

58. Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. 5a. Edición. Editorial Porrúa. México 1983. p. 390.
59. Spisso ... Ob. cit. p. 188.
60. Ibid.
61. Reyes Vera, Ramón. "Las Contribuciones, sus principios ..." Ob. cit. p. 28.
62. Jurisprudencia No. 1 Informe 1976, Primera Parte, Pleno, P. 481, S.C.J.N. 7a Epoca.
Arreola Ortiz, Leopoldo Rolando y otros. Compendio de Jurisprudencias Fiscales, Tomo I. Tax Editores Unidos. México. 1993. pp. 443-444.
63. Moreno Padilla ... Ob. cit. p. 267.
64. Neumark, Fritz. Principios de Imposición. Traducción de José Zamit Ferrer. Instituto de Estudios Fiscales. (Obras básicas de Hacienda Pública). Madrid. 1974. pág. 176.
65. Jurisprudencia No. 5
Informe 1985, Primera Parte, Pleno. Pág. 371, SCJN, 7a. Época. Arreola Ortiz y otros. Ob. cit. p. 445-446.
66. Reyes Vera, Ramón. "El artículo 31 ..." Ob. cit. pp. 452 y 454.
67. Ibid. p. 453.
68. Idem. p. 454.
69. García Pelayo y Gross, Ramón. Diccionario Pequeño Larousse Ilustrado. p. 144.
70. Recasens Siches, L. Enciclopedia Jurídica Omba. Buenos Aires. Tomo X. Voz "Equidad". 1959. Pág. 427. Apud. Reyes Vera ... "El artículo 31 ..." Ob. cit. p. 454.
71. Amparo en Revisión 3600/63. Cartuchos Deportivos, S.A. Amparo en Revisión 4381. Miguel Loyo Díaz y Coagraviados. Amparo en Revisión 6168/63. Alfonso Córdova Mendoza y Coagraviados.
Barra Mexicana, Colegio de Abogados. Vicios y Errores de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Editorial Themis. México 1987. p. 24.
72. Valdés Villareal, Miguel. Estudios Fiscales Administrativos 1984-1991. México. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. pp. 50-52.
73. Allan, Charles M. Apud. Reyes Vera "Las Contribuciones ..." Ob. cit. p. 29.
74. Jurisprudencia No. 5
Informe 1985, Primera Parte, Pleno, p. 371, SCJN, 7a. Época. Arreola Ortiz y otros. Ob. cit. pp. 445-446.
75. Reyes Vera "El artículo 31 ..." Ob. cit. p. 456.
76. Ibid. p. 457.
77. Idem. p. 454.
78. Reyes Vera "Las Contribuciones ..." Ob. cit. p. 14.
79. Ejecutoria visible en el volumen 39, primera parte, p. 22, bajo el rubro: Amparo en revisión 6165/62, Salvador Piña Mendoza, de fecha 22 de marzo de 1972, por unanimidad de 16 votos.
80. T. II, p. 1558, Amparo Administrativo, Meléndez Mena Américo, 11 de junio de 1918, mayoría de 9 votos. visible en La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (1917-1994). Ezequiel Guerrero Lara, Enrique Guadarrama López (compiladores). UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México. 1986. tomo I. p. 55.
81. Ortiz Ahlf, Loreta. Derecho Internacional Público. Editorial Harla. Segunda Edición. México. 1993. p. 17.
82. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación (1917-1985). Mayo Ediciones. México. Primera Parte. Pleno. p. 110.
83. Félix de Luis y Luis del Arco. La Distribución de los Impuestos en una Hacienda Federal. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1978. pp. 38-39.

84. Jurisprudencia No. 7. Informe 1988. Primera Parte. Pleno. pág. 802-7. SCJN 8a. Época. Visible en Compendio de Jurisprudencias Fiscales. Arreola Ortiz, Leopoldo Rolando, Ma. Esther Flores Mondragón, Froylan Gonzalez Sandoval. Tomo I. Editorial Tax. México. 1993. p. 346.
85. Revista Contabilidad Fiscal. IDC Información Dinámica de Consulta. Grupo Editorial Expansión. México. Junio 15 de 1996. Año IV, 2a. Epoca. No. 11, pp. 195-196.
86. Visible en Tribunal Fiscal de la Federación: 45 años al Servicio de México. Tomo IV. pp. 44-45.
87. Semanario Judicial de la Federación. VI Epoca. Vol. XXXII. p. 471. Informe a la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1969. 2a. Sala. p. 70. RF 65/55, Ingenio de Nva. Zelanda y Acs.
88. Quinta Época
Tomo VII, pág. 1137. Arias Vda. de Ramírez Cristina.
Tomo XVII, pág. 113. Sánchez Aldana Antonio.
Tomo XVIII, pág. 75. Gómez Ochoa y Cla.
Tomo XIX, pág. 1115. Arch José.
Tomo XIX, pág. 1217. Corcuera Hermanos, Sucs.
Apéndice de Jurisprudencia 1917-1985. Tercera Parte. Administrativo. p. 598.
89. 7a. Época. Vol. 35. 6a. parte. p. 25. Primer Circuito. Primero Administrativo, Amparo en Revisión RA 547/71 (542/61). Compañía de Luz y Fuerza de Pachuca, S.A. y coags., 8 de noviembre de 1971, unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Gúzman Orozco.
Visible a fojas 35 y 36 de la Obra La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de Impuestos 1917-1985. Tribunal Fiscal de la Federación y Universidad Nacional Autónoma de México.

CAPITULO TERCERO

PRESUNCIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO MEXICANO

"Si la fortuna individual no es exactamente conocida y avalorada, porque faltan pruebas bastantes a fijarla, se suplen con indicios más o menos directos y fidedignos que poco a poco se aproximan a la realidad; y si la justicia teórica no queda contenta, consolémonos con la justicia práctica, imperfecta, pero al fin la única posible y valedera."

F. Martínez

Principios de Economía Política.
Madrid, España; 1873. *Apud.*
Johnson Okhuysen, Eduardo A.
"Impuesto Sobre la Renta de las
Personas Físicas 1985", 3a. ed.
Humanitas, México, 1985. pág. 189.

CAPITULO TERCERO

PRESUNCIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO MEXICANO

SUMARIO: *I.- Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano. 1.- Consideraciones Generales. 2.- ¿ Encuentran respaldo constitucional las presunciones legales tributarias ? A.- Las presunciones legales tributarias y la garantía de audiencia. a.- El caso de las presunciones legales juris et de jure. b.- El caso de las presunciones legales juris tantum. B.- Las presunciones legales tributarias y el principio de legalidad. C.- Las presunciones legales tributarias y los principios de proporcionalidad y equidad. 3.- Presunciones legales en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. A.- Presunciones legales juris et de jure. B.- Presunciones legales juris tantum. 4.- Presunciones legales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. A.- Presunciones legales juris et de jure. B.- Presunciones legales juris tantum. 5.- Presunciones legales en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. A.- Presunciones legales juris et de jure. B.- Presunciones legales juris tantum. 6.- Presunciones legales en el Código Fiscal de la Federación. A.- Presunciones legales juris et de jure. B.- Presunciones legales juris tantum. II.- Conclusiones. III.- Notas Bibliograficas.*

I.- PRESUNCIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO MEXICANO.

1.- CONSIDERACIONES GENERALES.

En el subsistema impositivo mexicano, es frecuente encontrar construcciones jurídicas conocidas como presunciones, que son utilizadas por el legislador con el propósito de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión.

En México opera la autodeterminación de contribuciones, esto es, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario; y si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las presunciones en el Derecho Tributario tienen gran importancia para el Estado, ya que ayudan a la administración financiera a evitarse la actividad de tener que demostrar, por las dificultades que se le presentan en ese sentido, el probable y no seguro ánimo de defraudar al Fisco de contados contribuyentes. Pero por razón de esos pocos casos en los cuales un contribuyente trata de omitir ingresos, elabora una presunción elevada a regla general, que viene a aplicarse no sólo a los que han tratado de engañar al Fisco, sino también a aquéllos que han obrado de buena fe, por el único motivo de que algunos hechos, actos o situaciones que pueden dar origen al nacimiento de una obligación a favor del Fisco puedan ser fácilmente ocultados por el contribuyente mediante la elaboración de pruebas falsas.⁽¹⁾

En otras palabras, como la actitud dolosa de algunos contribuyentes agrava la dificultad del Fisco para demostrar lo ocultado y la falsedad de lo que lo oculta, se remedia esta relativa incapacidad, mediante la elaboración de presunciones legales, encaminadas a asegurar una protección al Fisco mediante la exoneración de probar, pero que por haberse elevado al rango de regla general no derogable mediante la prueba que se pueda aportar en su contra, dicha presunción se aplica invariablemente a todos los casos, no obstante que en gran parte de los mismos la probable situación, no es el ánimo de defraudar al Fisco, sino el de obrar conforme a la ley.⁽²⁾

El legislador establece presunciones legales *juris et de jure*, a fin de superar las dificultades que enfrenta el fisco para la determinación y comprobación de conductas evasoras de los contribuyentes, ya que éstos, a través de desnaturalizar los fines legalmente típicos de ciertos actos, contratos o formas autorizadas por el ordenamiento, o mediante su simulación, obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo pero al margen de las fórmulas previstas en el hecho imponible. A la actuación simulada o disimulada del particular, la legislación responde con la presunción de una realidad no comprobada.

Normalmente, las presunciones legales absolutas que las leyes fiscales establecen, son a favor de la Administración financiera, es decir, sólo protegen al Fisco.⁽³⁾

La razón de esta protección a base de presunciones legales absolutas está en la debilidad de la propia Administración para conocer todas las infinitas situaciones que la mentalidad humana puede crear a efectos tributarios. Normalmente, el presupuesto jurídico o económico en que se apoyan los

impuestos, es creado, conocido y manipulado por el ciudadano a espaldas de la Administración fiscal, y por muy capacitada y por muchos agentes que ésta tuviera, nunca podrá llegar a controlar seriamente toda esa amplia posibilidad de crear figuras que pueden ser hechos imponibles, que únicamente están en la esfera del contribuyente.⁽⁴⁾

En fin, la exposición de ejemplos de presunciones legales absolutas podría ser inacabable, dado que cuando el legislador las utiliza, lo hace pensando en favorecer a la parte más débil, que, paradójicamente y contra la impresión vulgar común, es la propia Administración.⁽⁵⁾

La Autoridad Fiscal, en muchas ocasiones no toma en consideración que no en todos los casos el contribuyente actúa de mala fe, pasando por alto el principio de derecho de que la buena fe se presume, y recurre a las referidas presunciones, mediante las cuales se viene a impedir que en determinado caso un contribuyente pueda, en forma relativamente fácil, elaborar medios de prueba dolosos, preordenados, a fin de ocultar y alterar los hechos o situaciones de los cuales el Fisco debería tomar fundamento para determinar la existencia de un crédito fiscal, hechos y situaciones que, en contadas ocasiones, podrían substraerse por el contribuyente a la investigación fiscal, mediante esas pruebas dolosas.⁽⁶⁾

El efecto de las presunciones legales admitidas en las leyes tributarias, es el de facilitar grandemente la labor de la administración financiera durante la fase del "ascertamiento" oficioso y no el de exonerarla totalmente de la prueba del hecho productivo de la obligación tributaria: el hecho que subroga tal prueba, el hecho que permite presumir en vía absoluta o relativa la existencia de una obligación tributaria, siempre va demostrado.⁽⁷⁾

Ante la imposibilidad que en ocasiones tienen las autoridades fiscales para determinar el momento en que se celebra un acto jurídico que dé lugar a la obtención de ingresos gravables, el creador de la norma optó por acudir a elementos objetivos que permiten presumir que se ha celebrado un acto jurídico a partir de algunos principios de ejecución del mismo.⁽⁸⁾

Presunción legal y ficción de derecho se complementan de tal modo como mecanismo de reacción contra el fraude a la ley, que sólo a través de su empleo acumulativo puede el legislador fiscal llegar a resolver los grandes problemas que este fenómeno plantea en nuestros días. En efecto, la presunción legal absoluta cumple a la perfección con sus funciones procesales, resolviendo

todos los problemas de prueba que a la Hacienda plantean los comportamientos en fraude de ley. Sin embargo, las presunciones legales absolutas no pueden utilizarse como mecanismo único de lucha contra el fraude, porque no cubren la de Derecho tributario material que consiste en la exacción de un nuevo hecho imponible. Esta es la misión que incumbe a las ficciones de Derecho.⁽⁹⁾

En relación con lo anterior, el Poder Judicial Federal expresa lo siguiente:

"PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCION Y APLICACION DE ESTAS TECNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA.- En el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que entendidas ya como presunciones legales de pleno derecho (*iuris et de iure*) ya como ficciones, sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión. Las presunciones absolutas suponen el enlace establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y el conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad. En ambos casos, la aplicación de las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrefragable dispensando en toda prueba adicional, justificado por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria."⁽¹⁰⁾

"RENDA, DIVIDENDOS Y GANANCIAS DISTRIBUIDAS, ARTICULO 120 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA.- Las fracciones V y VI del artículo en mención son ejemplos de las técnicas creadoras de presunciones legales *iuris et de iure* y de ficciones legales que emplea el legislador a fin de superar las dificultades que enfrenta el fisco para la determinación y comprobación de conductas evasoras de los contribuyentes. La primera de las fracciones que reputa ganancias distribuidas a las erogaciones no deducibles que benefician a los socios o accionistas de las sociedades, regula fenómenos en los que los contribuyentes, a través de desnaturalizar los fines legalmente típicos de ciertos actos, contratos o formas autorizadas por el ordenamiento, o mediante su simulación, obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo pero al margen de las fórmulas previstas en el hecho imponible. A la actuación simulada o disimulada del particular, la legislación responde con la presunción de una realidad no comprobada. Y en la segunda fracción se considera ganancias distribuidas a los ingresos omitidos y las compras rechazadas, se califica jurídicamente un hecho equiparándolo a un supuesto contemplado en una regla tributaria para el efecto de hacerle extensivo su tratamiento, a pesar de sus radicales diferencias y de la ausencia de un enlace lógico-causal entre ellos, llegando incluso a construir a partir de él una categoría jurídica con total abstracción de su naturaleza real, todo enmarcado por reflexiones de contenido valorativo o de mera conveniencia."⁽¹¹⁾

Ante tal situación, surge la siguiente interrogante: ¿ las presunciones legales tributarias encuentran respaldo constitucional ?.

2.- ¿ ENCUENTRAN RESPALDO CONSTITUCIONAL LAS PRESUNCIONES LEGALES TRIBUTARIAS ?

La facultad impositiva, no es absoluta, sino que se encuentra sujeta a limitaciones establecidas en nuestra Carta Magna, entre las que destacan la garantía de audiencia, y los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad, que constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen del Estado Mexicano un Estado de Derecho.⁽¹²⁾

A.- LAS PRESUNCIONES LEGALES TRIBUTARIAS Y LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

a) EL CASO DE LAS PRESUNCIONES LEGALES JURIS ET DE JURE.

Como es de explorado derecho, las presunciones legales absolutas no admiten prueba en contrario.

Al respecto, el Código Federal de Procedimientos Civiles en su artículo 191 establece:

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

Del precepto transcrito se desprende que para que una presunción legal no admita prueba en contrario, la ley debe señalar la prohibición expresa al respecto.

Asi las cosas, nace esta pregunta: ¿ es aplicable supletoriamente dicho precepto en materia tributaria ?.

Para contestar lo anterior, es necesario plantear otras interrogantes:

- a) ¿ Porqué, en algunos casos las leyes tributarias mexicanas establecen presunciones legales, agregando la frase: "salvo prueba en contrario" ?.
- b) ¿ Porqué, en algunos casos las leyes tributarias mexicanas establecen presunciones legales, sin agregar la frase: "salvo prueba en contrario" ?

No deja de llamar la atención tal situación.

Por otra parte, el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación establece:

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

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

Luego entonces, las presunciones legales tributarias en las que no se agrega la frase "salvo prueba en contrario", ¿ admiten o no prueba en su contra ?, es decir, ¿ son o no son, presunciones legales juris et de jure ?.

Definitivamente, tales presunciones son legales absolutas y no admiten prueba en contrario, independientemente de que no contengan las palabras formales "sin que se admita prueba en contrario" ya que no es aplicable supletoriamente en materia tributaria, el artículo 191 del Código Federal de Procedimientos Civiles que establece que todas las presunciones legales admiten prueba en contrario salvo que exista prohibición expresa en la ley, cuando del texto de la norma impositiva es claro que el contribuyente no tiene opción alguna sino considerar como ingreso (en el caso del impuesto sobre la renta) precisamente el contemplado en la hipótesis legal.

Efectivamente, a pesar de que no se señale expresamente que el contribuyente no puede ofrecer pruebas en contrario a lo establecido por la norma impositiva, de la simple lectura de esos ordenamientos se desprende que el legislador está presumiendo ingresos (tratándose del impuesto sobre la renta) sin que el contribuyente pueda alegar en contra.

En consecuencia, al no admitir prueba en contra, las presunciones legales tributarias absolutas trasgreden la garantía de audiencia de los contribuyentes afectados por las mismas.

Confirma lo anterior, la siguiente jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se transcribe:

"PRODUCTOS DE CAPITALES, INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 316 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL. Del artículo 316, párrafos primero y último de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, reformado por decreto de 31 de diciembre de 1959, se desprende con claridad que la fuente gravable está constituida por el derecho efectivo, y no supuesto, a percibir ingresos con motivo de la inversión de capital, ingresos que no constituyen una consecuencia ineludible de la citada inversión sino que es preciso que se pacten en las operaciones relativas, en las que inclusive puede establecerse expresamente que no existe el derecho a percibirlo, y una disposición legal de carácter tributario no puede desconocer esas situaciones a través de la presunción de que forzosamente deben percibirse intereses fijados arbitrariamente en la suma de seis por ciento anual, con lo cual se está contrariando el principio de equidad en la imposición consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, puesto que se grava con el impuesto a sujetos que se encuentran en diversa situación, o sea, tanto a los que tienen derecho a percibir intereses, como a aquéllos que expresa o tácitamente carecen del derecho a percibir tales ingresos, con lo que se coloca a los últimos en la misma situación tributaria de los primeros, no obstante que tienen diversa capacidad contributiva. Además, el último párrafo del precepto de que se trata desvirtúa la finalidad del impuesto, consignada claramente en el primer párrafo, del propio artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, al hacer recaer el tributo, no sobre el producto del capital sino sobre la simple inversión del mismo. Por otra parte, la indebida desigualdad que establece entre los causantes, según ha quedado precisado anteriormente; y finalmente, también limita el derecho fundamental de audiencia establecido por el artículo 14 de la Ley Suprema, en perjuicio de la persona afectada, puesto que restringe los medios de prueba que puede utilizar para demostrar que realmente no tiene derecho a percibir intereses, y que por lo mismo no es causante del Impuesto sobre Productos de Capitales, puesto que si bien se suprimieron por el citado decreto de 31 de diciembre de 1959, las palabras "sin que admita prueba en contrario", que convertía a la presunción de que se ha venido hablando en "juris et de jure", indirectamente se llega al mismo resultado, pues a pesar de esta supresión se mantiene idéntico sistema, ya que el precepto de referencia establece la presunción legal de que se tiene derecho a percibir los intereses y usufructo a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI, del mismo artículo, y le niega valor probatorio en contrario a los documentos en que se hacen constar las

operaciones relativas, que sería la prueba principal contra la presunción legal de que se trata, por lo que procede concluir que el artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, al establecer la presunción de que se tiene derecho a percibir intereses y al negar valor probatorio en contrario a los documentos en que se hacen constar las operaciones relativas, limita el derecho fundamental de audiencia establecido por el Artículo 14 de la Constitución".⁽¹³⁾

Como se observa, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que las presunciones legales tributarias absolutas resultan violatorias de la garantía de audiencia consagrada por el artículo 14 constitucional. Esto lo sostuvo en relación con la presunción de la existencia de un interés mínimo del 6% anual para los casos en que los créditos no establecieran causación de interés o lo estipularan en un porcentaje menor.

b) EL CASO DE LAS PRESUNCIONES LEGALES JURIS TANTUM.

Este tipo de presunciones al admitir prueba en contrario, en principio respetan la garantía de audiencia, la cual se salvaguarda cuando el contribuyente puede utilizar todos los medios de defensa idóneos para destruirlas, sin embargo, dejan de hacerlo cuando se condiciona tal derecho al uso de determinado o determinados medios de prueba, con exclusión de otros.

Para ilustrar lo señalado, nos referiremos al caso de la residencia fiscal.

Al respecto, Enrique Calvo Nicolau expresa que "la residencia constituye uno de los elementos que convierten en sujeto del Impuesto Sobre la Renta a las personas jurídicas, físicas o morales. El concepto de residencia para efectos fiscales se define en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación de la siguiente manera:

"Se considerarán residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II. A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes."

Del precepto transcrito se obtienen las siguientes reglas:

1) Las personas físicas de nacionalidad mexicana se consideran residentes en territorio nacional, excepto que:

a) hayan permanecido en otro país por más de 183 días en el año de calendario; y

b) prueben que en ese otro país adquirieron la residencia para efectos fiscales.

2) Las personas físicas de nacionalidad mexicana que se encuentren al servicio del Estado siempre se considerarán residentes en México, sin excepción alguna.

3) Las personas morales de nacionalidad mexicana siempre se consideran residentes en territorio nacional si tienen su administración en el país. Si argumentan tenerla en el extranjero y que por ello son residentes en otro Estado, habrán de probarlo.

4) Las personas físicas se consideran residentes en México si en él tienen establecida su casa habitación, excepto que se presenten las dos circunstancias referidas en los incisos a) y b) del punto 1).

5) Las personas morales de nacionalidad extranjera se consideran residentes en México si en él establecen la administración principal.

Resulta necesario resaltar la diferencia que existe entre la significación que para efectos fiscales proporciona el Código Fiscal de la Federación al término "residencia" y la connotación que ese mismo término tiene conforme a la Ley General de Población al referirse a los inmigrantes y a los inmigrados. De acuerdo con el artículo 44 de este último ordenamiento, "inmigrante es el extranjero que se interna legalmente en el país con el propósito de radicarse en él en tanto adquiere la calidad de inmigrado". Esto último ocurre cuando el extranjero adquiere derechos de residencia definitiva en el país. Se advierte que mientras que la residencia para efectos fiscales origina obligaciones por el simple paso del tiempo, para efectos migratorios la residencia se adquiere como condición jurídica y surge por acto de autoridad. Por otra parte, de la residencia para efectos migratorios no sólo surgen obligaciones sino también derechos.

Personas Físicas Extranjeras. Cuando una persona física de nacionalidad extranjera establece su casa-habitación en México, por ese solo hecho se considera residente en territorio nacional para efectos fiscales. La residencia deja de existir sólo si se presentan conjuntamente las siguientes condiciones: 1) que el individuo de que se trate haya permanecido en otro país por más de 183 días naturales, consecutivos o no; y 2) que en ese otro país haya adquirido la residencia para efectos fiscales. Respecto de esta hipótesis, cuya actualización origina que una persona física de nacionalidad extranjera se convierta en contribuyente del Impuesto Sobre la Renta mexicano, se pueden derivar tres situaciones:

a) Una persona física extranjera con residencia fiscal en México estuvo en otros países por más de 183 días naturales durante el año de calendario, pero en ninguno de ellos permaneció más de ese período. En este supuesto no se actualizaría uno de los extremos de la excepción que hacen que se pierda la residencia fiscal en México, y por lo tanto, aun cuando hubiere estado en México sólo 30 días en el año, por ejemplo, aún así continuaría siendo residente en territorio nacional para efectos fiscales, ya que no estuvo en un solo país por más de 183 días.

b) Estuvo en otro país por más de 183 días naturales en un año de calendario y conforme a la ley fiscal de ese otro Estado se actualizó la hipótesis para convertirse en contribuyente del Impuesto Sobre la Renta en este último. Sin embargo, permaneció oculto a los ojos de la autoridad fiscal extranjera y por ese motivo no está en posibilidad de exhibir una constancia de las autoridades fiscales

de aquél Estado que la acrediten como contribuyente del Impuesto Sobre la Renta. La consecuencia será que no se actualizan los extremos de la excepción que suspenden la residencia fiscal en México, y por lo tanto continuará siendo contribuyente del Impuesto Sobre la Renta mexicano.

c) Misma situación que la descrita en b), sólo que ahora el individuo sí acredita con constancia expedida por las autoridades fiscales del Estado extranjero que es contribuyente de éste. En este supuesto sí se actualizan los extremos de la excepción para este individuo, de nacionalidad extranjera que tiene su casa-habitación en México, deje de considerarse contribuyente del Impuesto Sobre la Renta mexicano por no tener ya la residencia fiscal en territorio nacional. Podrá ser contribuyente, sin embargo, si obtiene ingresos de fuente de riqueza ubicada en México, pero no lo será por la razón de su residencia sino por la fuente de riqueza.

Debe observarse sin embargo, que para que por primera vez una persona física extranjera que haya establecido en México su casa-habitación se convierta en residente mexicano para efectos fiscales, se requiere que en el año de calendario en que tal acontecimiento ocurra no se haya presentado la hipótesis de haber estado en algún otro Estado por más de 183 días naturales y haber sido residente para efectos fiscales en ese otro país. Si estas dos situaciones se actualizan en el año de calendario en el que el extranjero establece su casa habitación, entonces en ese primer año no será residente en México para efectos fiscales por colocarse en el caso de excepción a la regla de la residencia en México de las personas físicas. Por ejemplo, si el 1o. de octubre de este año un individuo de nacionalidad colombiana estableciera en México su casa-habitación habiéndola tenido hasta entonces en Colombia, se encontraría en la situación de que durante el año de calendario habría permanecido en otro Estado (Colombia) por más de 183 días naturales, y tendría además la residencia para efectos fiscales en ese Estado. Esta consecuencia sería la aplicable si comprobara, con constancia de las autoridades fiscales colombianas, que era residente fiscal en ese Estado; de lo contrario sí se convertiría en sujeto del Impuesto Sobre la Renta mexicano a pesar de haber permanecido en México sólo 92 días en el año de calendario en que por primera vez estableció su casa-habitación en México. Por lo tanto, si comprobara la residencia fiscal en Colombia sería hasta el año siguiente de establecida su casa-habitación en México cuando adquiriría la residencia mexicana para efectos fiscales.

La situación referida tiene importancia, porque mientras al individuo de nacionalidad colombiana se le considere residente en el extranjero y no residente en México para efectos fiscales, sólo pagará Impuesto Sobre la Renta mexicano respecto de los ingresos que obtenga de fuente de riqueza ubicada en territorio

nacional. En cambio en cuanto se convierta en residente de México para efectos fiscales, dicho Impuesto Sobre la Renta lo causará sobre la totalidad de los ingresos que obtenga, con independencia del Estado en que se encuentre ubicada la fuente de riqueza de la cual provengan.

El concepto "establecer casa-habitación". Regresando ahora al requisito de tener establecida la casa-habitación en México como condición para convertirse en residente fiscal de este Estado, cabe preguntarse qué debe entenderse por establecer la casa habitación? Si un individuo viene a México en plan de paseo, o sea como turista, y permanece en territorio nacional por 184 días se convierte en sujeto del impuesto? Si otro viene a México a curarse de un mal que le aqueja y permanece en el hospital por 184 días se convierte en sujeto del impuesto? Si otro efectúa muchos viajes de negocios a México y durante el año de calendario permanece en el territorio nacional 200 días se convierte en sujeto del impuesto? La respuesta a estas interrogantes dependerá de la significación que le demos a la acción establecer en México la casa-habitación, lo cual está en función del significado que le atribuyamos al verbo "establecer" y al sustantivo "casa-habitación".

La referencia a casa-habitación evoca a la vez algo material y algo ideal vinculado con una acción. Lo material o tangible: la casa; lo ideal o intangible: la intención de habitarla como vivienda, como morada. En cambio la acción de establecerse evoca la idea de avecindarse en un sitio con la manifestación externa indicada: tener en ese sitio la morada. Esto nos acerca al concepto de domicilio ya que, generalmente, en éste se ubica la morada fija y permanente de los individuos; es decir, la casa que habitan o en que se hospedan.

En el orden jurídico mexicano el domicilio de las personas se regula en el Código Civil, y respecto del de las personas físicas establece en el artículo 29 que:

"El domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residen y, en su defecto, el lugar donde se encontraren.

Se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses".

Para este propósito del derecho común la manifestación del domicilio de los individuos se vincula con un "lugar" de residencia habitual. La manifestación de esta circunstancia de lugar y de propósito se vincula con un sitio

o espacio en el que se instala la residencia para vivir de manera constante, con continuidad. Ese sitio o espacio, sin embargo no lo constituye el inmueble en el que se reside. Por ejemplo, si una persona habita un inmueble en el Distrito Federal, se dirá que en esta entidad federativa tiene su domicilio (lugar o espacio) porque en el Distrito Federal tienen su casa habitación en la que reside de manera habitual. Luego entonces puede concluirse que establecer una casa-habitación en México significa avecindarse en México, acción que se manifiesta a través de instalar en territorio nacional (lugar), un inmueble (casa-habitación) como morada para vivir en él. El inmueble puede ser cualquiera: propio, rentado o prestado; hotel o escuela. Así, si la manifestación del domicilio de una persona es el lugar, sitio o espacio en el que decide ubicar su casa-habitación para establecer en ella su residencia habitual, en este sentido podemos afirmar que el significado domicilio en términos del derecho común, coincide con el de residencia para efectos fiscales.

Funcionarios y Trabajadores del Estado. El artículo 9o. fracción I, inciso b) del Código Fiscal de la Federación dispone que los funcionarios del Estado o trabajadores del mismo siempre se considerarán residentes en México aun cuando permanezcan fuera del país por un plazo mayor de 183 días en un año de calendario. Es muy posible que la razón que inspira esta disposición, pensada seguramente para quienes desempeñan un cargo en el servicio exterior mexicano, se deba a lo siguiente. En casi todos los Estados de la comunidad internacional, por razones de reciprocidad, se establece una exención de impuestos a los nacionales mexicanos que trabajan en embajadas, legaciones o consulados de México en el extranjero. En el orden jurídico mexicano esta política se materializa en el artículo 77 fracción XII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros que sean nacionales de los países representados. Se establece lo siguiente en el referido dispositivo:

"No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

...

XII. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros en los siguientes casos:

- a) Los agentes diplomáticos.
- b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en casos de reciprocidad.
- c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.

..."

En consecuencia, la razón que hay para que los funcionarios y trabajadores del Estado se consideren siempre como residentes en territorio nacional, es que se desea que paguen Impuesto Sobre la Renta en México toda vez que, por regla general, no se encuentran sujetos al pago de dicho impuesto en el país en el que desempeñan sus funciones y, por ello, no tienen la residencia fiscal en el país en el que tienen establecida su casa-habitación.

Personas Físicas Mexicanas. El penúltimo párrafo del artículo 9o. del Código Fiscal de la Federación establece la presunción, salvo prueba en contrario, de que las personas físicas de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional. Esto tiene como consecuencia jurídica que para desvirtuar la presunción legal se arroja la carga de la prueba a quien, siendo mexicano, sostenga no ser residente en territorio nacional. Para desvirtuar la presunción legal se requiere, en primer término, que durante el año de calendario el individuo haya permanecido en un Estado extranjero por más de 183 días naturales y, en segundo, que demuestre que adquirió la residencia para efectos fiscales en el Estado extranjero en el que argumente haber permanecido el lapso referido. Para lograr tal propósito, la persona física tendrá que exhibir prueba documental que acredite su residencia fiscal; la prueba que determine que quedó sujeto al pago de Impuesto Sobre la Renta en el Estado de su residencia por más de 183 días. Dicha prueba, por disposición del artículo 9o., último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, se circunscribe a una constancia de la autoridad competente del Estado de residencia fiscal, que certifique que la persona es, en efecto, residente fiscal de ese país. El referido precepto dispone que "Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes".

El último párrafo de este precepto sólo alude a una clase de prueba documental; la constancia de la autoridad extranjera, que no es más que un documento escrito que produce la autoridad competente del Estado de residencia en el que declara, de manera fehaciente, un hecho: que la persona a quien se expide es residente fiscal de ese Estado. El precepto no permite como posibilidad de prueba o medio probatorio que la persona demuestre su residencia fiscal con un documento diverso y de igual valor: la declaración que hubiere presentado a las autoridades fiscales extranjeras para dar cumplimiento a los ordenamientos fiscales del Estado de que se trate. Es decir, el precepto en cuestión limita el medio probatorio para desvirtuar la presunción, lo que da lugar a que esta norma secundaria sea doctrinalmente irregular respecto de la norma superior que determina su creación: el artículo 14 constitucional, pues limita la garantía de audiencia que como garantía individual se establece en la norma fundamental.

Personas Morales Mexicanas. Una presunción similar a la que establece el artículo 9o. del Código Fiscal de la Federación para los nacionales mexicanos se prescribe en ese mismo precepto para las personas morales de nacionalidad mexicana: se presume que residen en territorio nacional, salvo que prueben lo contrario. En este supuesto la residencia no se vincula con una casa-habitación sino con el lugar en el que se ubique la administración principal del negocio. Por lo tanto, mientras una persona moral constituida conforme a las leyes de la República Mexicana no demuestre que la administración principal de su negocio se encuentra en el extranjero se presumirá, por la sola circunstancia de ser mexicana, que es residente en territorio nacional. Esto tiene como consecuencia que estará sujeta al Impuesto Sobre la Renta sobre la totalidad de los ingresos que obtenga, con independencia del lugar en que se encuentre ubicada la fuente de riqueza de la que provengan".⁽¹⁴⁾

B.- LAS PRESUNCIONES LEGALES TRIBUTARIAS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Las presunciones legales tributarias trasgreden el principio de legalidad, toda vez que los elementos de las contribuciones deben de estar claramente señalados en una ley formal y material, por lo que es incorrecto el que esten referidos a supuestos que pueden o no ser reales, como sucede en el caso de las presunciones.

Tal es la situación de la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias, que en su momento fue declarada violatoria del principio de legalidad, por basarse en la presunción legal absoluta de que forzosamente deben obtenerse utilidades extraordinarias, por la sola razón de que en los tres últimos ejercicios fiscales anteriores al en que tenía que pagarse la tasa complementaria, se hubieren alcanzado tales utilidades, sin tomar en cuenta que en el último ejercicio fiscal podían no haberse percibido.

Así lo ha expresado el Poder Judicial Federal, en las siguientes jurisprudencias:

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LOS ARTICULOS DEL 47-A AL 47-G DE LA LEY DEL, QUE ESTABLECEN LA TASA SOBRE UTILIDADES BRUTAS EXTRAORDINARIAS, INFRINGEN LA GARANTIA DE LEGALIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 31 DE DICIEMBRE DE 1976).- Los artículos 47-A al 47-G de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establecen la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias introducen un sistema impositivo de

estimación, no efectivo, para determinar la base gravable y la tasa aplicable a través de una presunción que no admite prueba en contrario de que forzosamente deben obtenerse utilidades extraordinarias, por la sola razón de que en los tres últimos ejercicios fiscales anteriores al en que tenía que pagarse la tasa complementaria, se hubieren alcanzado tales utilidades, sin tomar en cuenta que en el último ejercicio fiscal podían no haberse percibido; o sea, era posible que un contribuyente tuviera una utilidad bruta mayor que en el promedio de la que tuvo en los tres últimos años anteriores al ejercicio fiscal correspondiente y se viera obligado a pagar la tasa complementaria, no obstante que después de hechas las deducciones establecidas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para determinar la utilidad global gravable, resultará una pérdida de operación, de tal manera que no se causara el impuesto al ingreso global de las empresas y, en cambio, si existiera la obligación de pagar un impuesto sobre una utilidad bruta extraordinaria, meramente estimada, conforme al procedimiento establecido en los preceptos citados pero que fuera inexistente, lo que resulta contrario a la garantía de legalidad prevista en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución."⁽¹⁵⁾

"RENTA, LOS ARTICULOS DEL 47-A AL 47-G DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. QUE ESTABLECEN LA TASA SOBRE UTILIDADES BRUTAS EXTRAORDINARIAS, INFRINGEN LA GARANTIA DE LEGALIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 31 DE DICIEMBRE DE 1976).-Los artículos 47-A al 47-G de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establecen la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias introducen un sistema impositivo de estimación, no efectivo, para determinar la base gravable y la tasa aplicable a través de una presunción que no admite prueba en contrario de que forzosamente deben obtenerse utilidades extraordinarias, por la sola razón de que en los tres últimos ejercicios fiscales anteriores al en que tenía que pagarse la tasa complementaria, se hubieren alcanzado tales utilidades, sin tomar en cuenta que en el último ejercicio fiscal podían no haberse percibido; o sea, era posible que un contribuyente tuviera una utilidad bruta mayor que en el promedio de la que tuvo en los tres últimos años anteriores al ejercicio fiscal correspondiente y se viera obligado a pagar la tasa complementaria, no obstante que después de hechas las deducciones establecidas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para determinar la utilidad global gravable, resultará una pérdida de operación, de tal manera que no se causara el impuesto al ingreso global de las empresas y, en cambio, si existiera la obligación de pagar un impuesto sobre una utilidad bruta extraordinaria, meramente estimada, conforme al procedimiento establecido en los preceptos citados pero que fuera inexistente, lo que resulta contrario a la garantía de legalidad prevista en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución."⁽¹⁶⁾

"UTILIDADES BRUTAS EXTRAORDINARIAS, ARTICULOS DEL 47-A AL 47-G DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 31 DE DICIEMBRE DE 1976) QUE ESTABLECEN LA TASA SOBRE. INFRINGEN LA GARANTIA DE LEGALIDAD.- Los artículos 47-A al 47-G de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1976), que establecen la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias introducen un sistema impositivo de estimación, no efectivo, para determinar la base gravable y la tasa aplicable a través de una presunción que no admite prueba en contrario de que forzosamente deben obtenerse utilidades extraordinarias, por la sola

razón de que en los tres últimos ejercicios fiscales anteriores al en que tenía que pagarse la tasa complementaria, se hubieren alcanzado tales utilidades, sin tomar en cuenta que en el último ejercicio fiscal podían no haberse percibido; o sea, era posible que un contribuyente tuviera una utilidad bruta mayor, en promedio, de la que tuvo en los tres últimos años anteriores al ejercicio fiscal correspondiente y se viera obligado a pagar la tasa complementaria, no obstante que después de hechas las deducciones establecidas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para determinar la utilidad global gravable, resultará una pérdida de operación, de tal manera que no se causara el impuesto al ingreso global de las empresas y, en cambio, si existiera la obligación de pagar un impuesto sobre una utilidad bruta extraordinaria, meramente estimada, conforme al procedimiento establecido en los preceptos citados pero que fuera inexistente, lo que resulta contrario a la garantía de legalidad prevista en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución".⁽¹⁷⁾

De igual modo, el procedimiento de determinación de ingresos contemplado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1978 a 1980, viola el principio de legalidad, toda vez que no contemplaba todos los elementos necesarios para calcular el ingreso global gravable, sino que deja a cargo de las autoridades hacendarias la determinación de aspectos esenciales que insiden en forma directa en la fijación del ingreso afecto al pago del impuesto sobre el ingreso global de las empresas.

En tal sentido se pronuncia el Poder Judicial Federal, en la siguiente tesis:

"RENTA, INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 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 hacendarias la determinación de aspectos esenciales que insiden 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 clase", sin especificar cuáles son éstos ni dar elementos que los determinen, 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."⁽¹⁸⁾

Como se aprecia, las presunciones legales tributarias trasgreden el principio de legalidad.

C.- LAS PRESUNCIONES LEGALES TRIBUTARIAS Y LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Las presunciones legales tributarias contrarian los principios de equidad y proporcionalidad de las contribuciones, puesto que ponen en igualdad de circunstancias a dos o más sujetos cuya situación concreta es diferente, no obstante que tengan diversa capacidad económica.

Así lo expresa el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente jurisprudencia:

"PRODUCTOS DE CAPITAL, INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 316 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL. Del artículo 316, párrafos primero y último de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, reformado por decreto de 31 de diciembre de 1959, se desprende con claridad que la fuente gravable está constituida por el derecho efectivo, y no supuesto, a percibir ingresos con motivo de la inversión de capital, ingresos que no constituyen una consecuencia ineludible de la citada inversión sino que es preciso que se pacten en las operaciones relativas, en las que inclusive puede establecerse expresamente que no existe el derecho a percibirlo, y una disposición legal de carácter tributario no puede desconocer esas situaciones a través de la presunción de que forzosamente deben percibirse intereses fijados arbitrariamente en la suma de seis por ciento anual, con lo cual se está contrariando el principio de equidad en la imposición consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, puesto que se grava con el impuesto a sujetos que se encuentran en diversa situación, o sea, tanto a los que tienen derecho a percibir intereses, como a aquéllos que expresa o tácitamente carecen del derecho a percibir tales ingresos, con lo que se coloca a los últimos en la misma situación tributaria de los primeros, no obstante que tienen diversa capacidad contributiva. Además, el último párrafo del precepto de que se trata desvirtúa la finalidad del impuesto, consignada claramente en el primer párrafo, del propio artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, al hacer recaer el tributo, no sobre el producto del capital sino sobre la simple inversión del mismo. Por otra parte, la indebida desigualdad que establece entre los causantes, según ha quedado precisado anteriormente; ..."⁽¹⁹⁾

En relación con el Impuesto al Activo, en un principio, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el objeto del mismo, consiste en la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado por la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, y que al no prever la ley la posibilidad de desvirtuar esta presunción de ganancia mínima, quebranta el

principio de proporcionalidad tributaria, pues ocasiona que el gravamen no sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto al encontrarse obligados a cubrirlo también quienes no hayan tenido la ganancia mínima que se presume. Tal situación, considero que es violatoria de la garantía de audiencia, pues se priva a los contribuyentes de su derecho a demostrar que la ganancia mínima presunta no existe.

Sin embargo, el Pleno cambia de postura y mediante jurisprudencia sostiene, que el objeto de dicho impuesto radica en los activos vinculados a su susceptibilidad de concurrir en la obtención de utilidades, como signo de capacidad contributiva, y a los fines fiscales y extrafiscales que se establecen de modo explícito e implícito en la ley que rige esta contribución.

Los criterios y jurisprudencia que ilustran lo anterior, son:

"ACTIVO. SU OBJETO CONSISTE EN LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA ORIGINADA EN LA TENENCIA DE ACTIVOS DESTINADOS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES.- Si se desentraña el verdadero sentido del establecimiento del impuesto al activo y su estructuración legal, mediante la interpretación relacionada de los diversos preceptos que componen la ley relativa y su exposición de motivos, se llega a la conclusión de que el objeto de este impuesto no consiste en los activos destinados a actividades empresariales, sino en la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado por la tenencia de tales activos, constituyendo éstos exclusivamente la base del impuesto, es decir, el instrumento del que se vale el legislador para determinar esa ganancia mínima presunta y a cuyo valor deberá aplicarse la tarifa o tasa del impuesto, de conformidad con el artículo 2o. de la ley relativa, para obtener el importe o cuota del tributo, pues siendo el impuesto al activo un gravamen dirigido a personas que realizan actividades empresariales y que, por tanto, persiguen fines de lucro, la ley parte de una ganancia o rendimiento mínimo que presume como objeto del mismo, lo que se advierte claramente del hecho de que quienes tengan esta ganancia mínima no verán incrementada su carga impositiva, en virtud del acreditamiento del impuesto sobre la renta a que tienen derecho los contribuyentes conforme al artículo 9o., por ser el impuesto al activo un gravamen complementario del impuesto sobre la renta que tiene como objetivo, además del fin recaudatorio propio de toda contribución, el control de la evasión fiscal; lo que se corrobora también con las exenciones establecidas en el artículo 6o. de la ley por el período preoperativo, los ejercicios de inicio de actividades, el siguiente y el de liquidación, en los cuales por no darse la presunción de rendimiento o ganancia mínima objeto del tributo, se otorga el derecho a no pagar el impuesto."⁽²⁰⁾

ACTIVO. EL ARTICULO 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- El artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Activo viola el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional al exceptuar de la autorización de deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, a aquellas que hubieren sido contratadas con el sistema financiero

o con su intermediación, pues estas deudas también afectan la base del tributo, ocasionándose con esto un trato desigual a iguales al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores y sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifica por el hecho de que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, ya que dicho adeudo no es el objeto del impuesto y si bien como activo del acreedor constituiría parte de la base para determinar su ganancia mínima presunta objeto del gravamen, no puede considerarse que por el hecho de que el artículo 6o. de la ley exente del pago del impuesto a las empresas que componen el sistema financiero, deba ser el deudor quien cubra el impuesto por la ganancia que tal activo le generó a su acreedor, pues ello significaría hacer recaer el pago del tributo en los contribuyentes por una ganancia ajena que en ellos implica un pasivo, lo que lejos de justificar la excepción de deducción de tal tipo de deudas, corrobora su inconstitucionalidad."⁽²¹⁾

ACTIVO. EL ARTICULO 9o. DE LA LEY QUE REGULA ESTE IMPUESTO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA. (REFORMAS Y ADICIONES PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 28 DE DICIEMBRE DE 1989).- De conformidad con lo establecido en el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, lo que significa que si un contribuyente tiene ingresos o utilidades podrán realizar tal acreditamiento e, inclusive si los mismos llegan a la ganancia mínima presunta objeto del impuesto al activo, no verán incrementada su carga impositiva, mientras que aquellos que no tengan utilidades o resientan pérdidas soportarán la carga impositiva, pues no tendrán cantidad alguna que acreditar y la ley no prevé la posibilidad de desvirtuar la presunción de ganancia mínima de la cual parte como objeto del tributo. De lo anterior se infiere que el precepto legal citado viola los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, Constitucional pues, consistiendo el primero de ellos, en que los causantes deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, el precepto legal citado hace recaer el pago del impuesto en quienes no tienen tal capacidad o la tienen en menor medida y libera de la carga impositiva a quienes tienen mayor capacidad tributaria, lo que da como consecuencia también la transgresión del principio de equidad que exige trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, pues, de esa forma, se da trato igual a los desiguales y desigual a los iguales."⁽²²⁾

"ACTIVO. ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCION DE GANANCIA MINIMA OBJETO DEL GRAVAMEN.- Siendo el objeto del impuesto al activo la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado en la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, es claro que al no prever la ley la posibilidad de desvirtuar esta presunción de ganancia mínima, quebranta el principio de proporcionalidad tributaria, pues ocasiona que el gravamen no sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto al encontrarse obligados a cubrirlo también quienes no hayan tenido la ganancia mínima que se presume."⁽²³⁾

"ACTIVO. LA EXENCION DE ESTE IMPUESTO A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE

EQUIDAD TRIBUTARIA.- El artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo, al establecer que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, transgrede el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en virtud de que teniendo estas empresas activos destinados a actividades empresariales, no existe razón alguna por la que respecto de ellas no se establezca la presunción de que existe el rendimiento mínimo que grava el impuesto al activo y en el cual podrán acreditar el impuesto sobre la renta efectivamente pagado por tales autoridades, sin que puedan arguirse como justificaciones de tal exención, por un lado, la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, como se señala en la exposición de motivos de la ley, pues tal circunstancia, en todo caso, debía dar lugar a la prevención de una forma especial de determinación de la base del tributo, pero de ningún modo justifica su exención, máxime que tales empresas son contribuyentes del impuesto sobre la renta de manera tal que si pueden determinar sus utilidades para efectos de este impuesto, no existe razón alguna para presumir que no pueden determinar la base del impuesto al activo, y por el otro, el que estén sujetas a un estricto control financiero no puede llevar a considerar por ello innecesario ya el control que como objetivo extra fiscal persigue el impuesto al activo, pues bajo este contexto se podría afirmar que todos los contribuyentes están sujetos a control fiscal, por lo que ello no puede considerarse una situación que diferencie a este tipo de contribuyentes de los demás sujetos pasivos del impuesto, lo que permite concluir que la exención de mérito da un trato desigual a iguales al exentar a las empresas que integran el sistema financiero del pago del tributo".⁽²⁴⁾

"ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCION DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASI COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL.- Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1o., 6o., 9o., y 10, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas."⁽²⁵⁾

3.- PRESUNCIONES LEGALES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

A.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS ET DE JURE.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta encontramos presunciones legales absolutas por las que se imputan al contribuyente modificaciones positivas a su patrimonio para considerarlas como acumulables para efectos de la contribución, lo que provoca que estemos en presencia de disposiciones desproporcionales e inequitativas, pues se presumen ingresos cuando en la realidad pudiera demostrarse mediante el desahogo de la prueba en contrario que el hecho alumbrado por la presunción legal no es el correcto, poniendo en igualdad de circunstancias a dos o más sujetos cuya situación concreta es diferente.

Así, pasamos a señalar algunas de las principales presunciones legales absolutas que se contienen en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

"Art. 2.- ...

En los contratos de asociación en participación se considera que existe establecimiento permanente para el asociado residente en el extranjero cuando el asociante, sea o no residente en México, desarrolle sus actividades en lo que sería establecimiento permanente si fuera residente en el extranjero.

..."

Mediante una presunción legal absoluta se considera que el asociado tiene un establecimiento permanente en el país, cuando el asociante tenga un establecimiento permanente en éste.

"Art. 4.- Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente o base fija en el país los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, respectivamente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en el territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos del Título II o IV de esta Ley, según corresponda.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente o base fija en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente o base fija haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención."

Esta disposición implica una presunción *juris et de jure*, es decir, que no admite prueba en contrario, según la cual las operaciones hechas directamente por la oficina central se considera que tienen su fuente de riqueza en México, por el mero hecho de que exista un establecimiento de dicha empresa o persona en territorio nacional. Dicha presunción resulta totalmente inadmisibles porque el supuesto de la misma disposición es que tales operaciones sean directas y, por otra parte, porque en ninguna disposición de la ley se prevé el criterio para determinar cuándo la fuente de riqueza se encuentra ubicada en el país en el caso de enajenación de mercancías. Es decir, se está estableciendo una presunción *juris et de jure*, sin que la ley prevea siquiera casos en que se estima que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional tratándose de enajenación de bienes muebles.

Bastaría lo anterior, para hacer notar que esta disposición plantea serios problemas de proporcionalidad y equidad, ya que existen elementos presuntos del hecho imponible que ni siquiera son explicitados por la ley.⁽²⁶⁾

"Art. 16.- Para los efectos del artículo 15 de esta Ley se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma Ley, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente:

I. Tratándose de enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.

b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.

c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

d) Derogado.

Tratándose de los ingresos por prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles se

considera que los mismos se obtienen hasta el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

II. Tratándose del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúe dicho otorgamiento.

III. Tratándose de la obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, así como de la prestación de servicios en la que se pacte que la contraprestación se devengue periódicamente, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, o bien, solamente la parte del precio exigible durante el mismo.

En el caso de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, o bien, solamente la parte del precio cobrado durante el mismo.

La opción a que se refieren los dos párrafos anteriores se deberá ejercer por la totalidad de las enajenaciones o contratos. La opción podrá cambiarse sin requisitos una sola vez; tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurran, se deberá cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley.

Cuando el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio únicamente la parte del precio pactado exigible o cobrado en el mismo, según sea el caso, y enajene los documentos pendientes de cobro provenientes de contratos de arrendamiento financiero o de enajenaciones a plazo o los dé en pago deberá considerar la cantidad pendiente de acumular como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación o dación en pago.

En el caso de incumplimiento de contratos de arrendamiento financiero o de contratos de enajenaciones a plazo, respecto de los cuales se haya ejercido la opción de considerar como ingreso obtenido en el ejercicio únicamente la parte del precio exigible o cobrado durante el mismo, el arrendador o el enajenante, según sea el caso, considerará como ingreso obtenido en el ejercicio, las cantidades exigibles o cobradas en el mismo del arrendatario o comprador, disminuidas por las que ya hubiera devuelto conforme al contrato respectivo.

En el caso de contratos de arrendamiento financiero, se considerarán ingresos obtenidos en el ejercicio en que sean exigibles, los que deriven de cualquiera de las opciones a que se refiere el artículo 15, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

IV. Tratándose de los intereses moratorios derivados del incumplimiento de obligaciones, excepto cuando provengan de operaciones contratadas con

personas físicas que no realicen actividades empresariales, con residentes en el extranjero o con las personas morales comprendidas en el Título III de esta Ley, cuando se dé cualquiera cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Se expida el comprobante que los ampare.
- b) Se perciban en efectivo, en bienes o en servicios."

Los supuestos presuntivos para la acumulación de ingresos en el impuesto sobre la renta han provocado que los contribuyentes paguen el tributo sin haber obtenido ingresos reales.

Dentro del sistema seguido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta para gravar los diversos ingresos, destaca el principio denominado "acumulación de ingresos". Dicho principio, lo encontramos consignado en el artículo 15 de la ley señalada, al expresar que las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio.

Como se puede observar, el contribuyente estaría obligado a acumular sus ingresos en el momento de su obtención, que es cuando ocurre el supuesto de la modificación patrimonial, lo que se traduce técnicamente en el hecho generador de la contribución.

Entre las reformas presentadas al Congreso de la Unión en el Capítulo II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el año de 1988, destacó la reforma practicada al artículo 16, estableciendo diversas presunciones sobre la precepción de los ingresos, lo cual no deja de ser estrictamente sino meras presunciones.

En la exposición de motivos presentada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión para justificar las reformas propuestas al artículo 16, se manifestó que dicha medida tenía el propósito de "... uniformar el criterio de los contribuyentes en lo que se refiere a los momentos en que se deban acumular los ingresos que obtengan, incorporando la definición de dichos momentos para los ingresos que en otros artículos no se definen".

A la fecha y conforme a la ley vigente, estos son los supuestos en donde se presume la obtención del ingreso por parte de los contribuyentes:

I. Tratándose de enajenación de bienes.

1. Por regla general, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

- a) Expedición del comprobante que ampare el precio.
- b) Envío o entrega material del bien.
- c) Cobro o exigibilidad parcial o total del precio.

2. Enajenaciones a plazos. Se podrá optar por cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) El total del precio pactado.
- b) La parte del precio cobrado en el ejercicio.

II. Tratándose de la prestación de servicios

1. Por regla general, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

- a) Expedición del comprobante que ampare la contraprestación pactada.
- b) Cuando se preste el servicio.
- c) Cobro o exigibilidad parcial o total de la contraprestación pactada.

2. Sociedades o asociaciones civiles que presten servicios personales independientes:

- a) Cuando sean cobradas las contraprestaciones.

III. Tratándose del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

1. Cuando sean exigibles las contraprestaciones.

IV. Tratándose de contratos de arrendamiento financiero, se podrá optar por cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) El total del precio pactado.
- b) La parte del precio exigible en el ejercicio.

V. Tratándose de los intereses moratorios derivados del incumplimiento de obligaciones, excepto cuando provengan de operaciones contratadas con personas físicas que no realicen actividades empresariales, con residentes en el extranjero o con las personas morales comprendidas en el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Se expida el comprobante que los ampare.
- b) Se perciban en efectivo, en bienes o en servicios.

Los supuestos en que presuntivamente se consideran obtenidos los ingresos son aplicables a los siguientes contribuyentes:

- a) Personas morales, que cubran el impuesto sobre la renta en los términos del título II de la ley de la materia (sociedades mercantiles y sociedades o asociaciones civiles con fines lucrativos), y
- b) Personas físicas, con actividades empresariales sujetas al Régimen General de Ley.

El artículo 16 que se comenta, enuncia que se considerará que los ingresos se obtienen en las fechas que se señalan, lo que significa que se presume o se estima que en esas fechas se ha logrado captar el ingreso por las actividades que realizan las empresas.

El establecimiento de varios supuestos de acumulación a través del sistema de presunciones, provoca que el contribuyente determine y realice pagos provisionales, e incluso entere un impuesto del ejercicio sobre cantidades que no ha percibido, derivándose un desfase entre el momento de la percepción real del ingreso y el pago del impuesto.

Revisemos los diversos supuestos de presunción que contempla la disposición reiterada:

1) Enajenación de bienes.

En esta operación se establecen diversos supuestos a efecto de establecer la presunción, bastando que llegue a ocurrir cualesquiera de los que a continuación se señalan.

a) Expedición del comprobante. Se estima que el contribuyente obtiene el ingreso, ya sea en efectivo, en crédito, en servicio o en bienes, en el momento de expedir el comprobante que ampare el precio.

En última instancia, no necesariamente se trata de la expedición de un comprobante que reúna los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, sino que basta la expedición de cualquier comprobante que ampare haber recibido el precio correspondiente a la enajenación del bien, incluso, la expedición de recibos provisionales o cualquier comprobante que demuestre haber recibido el importe o precio correspondiente.

Bajo estas circunstancias, quedan sujetas a dicha presunción todas las operaciones manejadas en el esquema del crédito comercial, que normalmente sujeta el pago a 30 días de la operación realizada, así como una simple factura a remisión, cuyo ingreso fuera percibido unos días después, pero que afectará ya la acumulación del mismo para efectos de pagos provisionales.

b) Entrega del bien. A falta de comprobante que acredite la recepción del precio, se presume obtenido el ingreso en el momento en que se entregue materialmente el bien al comprador, o incluso desde el momento en que se envíe. Este último supuesto afecta directamente las operaciones en materia de importaciones, en donde los bienes pueden ser enviados, sin que necesariamente se hubiere percibido el precio pactado.

Cabría precisar el concepto de entrega material del bien, lo cual se traduce en la percepción real del mismo por parte del adquirente, y no simplemente su incorporación al patrimonio mediante una entrega conocida como virtual, la que se entiende realizada una vez que se lleve a cabo la transmisión formal de propiedad por parte del enajenante.

c) Cuando se cobre el precio. En este enunciado se contemplan diversos supuestos:

- a) Cuando se cobre total o parcialmente el precio, aun cuando provenga de anticipos.
- b) Cuando sea exigible total o parcialmente.

Debe entenderse como exigible, el momento en que conforme al contrato, el acreedor tenga derecho a la prestación establecida a cargo del deudor.

Que sucede con los depósitos en garantía?

Durante 1991, procedía la acumulación total del ingreso en el supuesto de haber recibido depósitos en garantía en efectivo o en bienes, circunstancia que se modifica para 1992 al derogarse el inciso d) del artículo 16 que se comenta en esta nota.

Lo anterior significa que la figura del depósito en garantía vuelve a ser un concepto válido para no incurrir en este supuesto de presunción, aún cuando cabe precisar que el contribuyente se encontrará obligado a acreditar tal circunstancia, para no ubicarse en un supuesto de simulación, pretendiendo otorgarle otro carácter a lo que constituye realmente un anticipo.

2) Prestación de servicios.

En estos contratos son aplicables de manera íntegra los supuestos de acumulación señalados con anterioridad para el caso de la enajenación de bienes,

excepto en el caso de la prestación de servicios personales independientes llevados a cabo por sociedades o asociaciones civiles.

3) Servicios personales independientes por sociedades o asociaciones civiles.

En el supuesto de ingresos percibidos por la prestación de servicios personales independientes obtenidos por las sociedades o asociaciones civiles, se considera que los mismos se obtienen hasta el momento que se cobre el precio o la contraprestación pactada, en otros términos, el legislador considera que sólo los que realizan actividades empresariales pueden simular actos de los que se derive una presunción de acumulación de ingresos.

La práctica seguida por la autoridad hacendaria en su proceso de revisión, tiende hacia la "obligación" de la acumulación de los ingresos, basado en las presunciones establecidas en el precepto comentado en estas líneas, así como que el propio contribuyente ha acatado naturalmente la disposición en cita con carácter obligatorio, cuando que conforme a los criterios y razonamientos de esta nota, la naturaleza jurídica de tales supuestos corresponde estrictamente a meras presunciones.⁽²⁷⁾

Asimismo, en el cuarto párrafo de la fracción III del artículo en cita, encontramos un ejemplo típico de presunción legal absoluta, ya que muchos contribuyentes pueden enajenar los documentos pendientes de cobro a un precio inferior a su valor nominal, con el fin de lograr un ingreso en efectivo de inmediato independientemente del premio, la prima o descuento que concedan al momento de deshacerse de dichos documentos. No obstante que el contribuyente pudiese estar colocado en la capacidad de demostrar que es una operación auténtica que se llevó a cabo con motivo de sus circunstancias específicas, la legislación tributaria desconoce la realidad de hecho y de derecho para presumir, sin que se admita prueba en contrario, que el sujeto pasivo tuvo un ingreso igual a su valor nominal el cual lo hace acumulable en el ejercicio en que ese negocio jurídico se lleve a cabo.

En tanto que se le impide al contribuyente probar en contrario, se le conculca su garantía de audiencia ya que no puede ser oído y vencido en juicio.

Por las mismas razones se viola el principio de justicia en las contribuciones, en virtud de que aun cuando se perciban ingresos en diferentes

montos por diversos sujetos, la acumulación del ingreso es idéntica en tanto que equivale al valor nominal de los documentos pendientes de cobro.

En ambas situaciones, nuestro máximo tribunal se ha pronunciado en el sentido de que se violan ambas garantías individuales, primordialmente la de igualdad ante la ley.⁽²⁸⁾

"Art. 16-A.- Los contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble, considerarán acumulables los ingresos provenientes de dichos contratos, entre la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada, sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro. Los contribuyentes que celebren otros contratos de obra en los que se obliguen a ejecutar dicha obra conforme a un plano, diseño y presupuesto, considerarán que obtienen los ingresos en la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada, sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro, o en los casos en que no estén obligados a presentarlas o la periodicidad de su presentación sea mayor a tres meses, considerarán ingreso acumulable el avance trimestral en la ejecución o fabricación de los bienes a que se refiere la obra. Los ingresos acumulables por contratos de obra a que se refiere este párrafo, se disminuirán con la parte de los anticipos, depósitos, garantías o pagos por cualquier otro concepto, que se hubiera acumulado con anterioridad y que se amortice contra la estimación o avance.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior considerarán ingresos acumulables, además de los señalados en el mismo, cualquier pago recibido en efectivo, bienes o servicios, ya sea por concepto de anticipos, depósitos o garantías del cumplimiento de cualquier obligación, entre otros."

Este precepto contiene una presunción legal absoluta violatoria de la garantía de audiencia.

Sin admitir prueba en contrario, en el primer párrafo se presume que los contribuyentes que celebren contrato de obra inmueble deben considerar acumulables los ingresos provenientes de dichos contratos, en la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada, sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro.

Aún cuando la disposición no mencione específicamente la no admisión de prueba en contrario, se impide al contribuyente el ser oído y vencido en juicio y aun cuando no obtenga ingresos, en los términos estrictos de ley, debe acumular los presuntos para la determinación de la base del gravamen.⁽²⁹⁾

"Art. 17.- Para los efectos de este Título se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

I.- Los ingresos determinados, inclusive presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los casos en que proceda conforme a las leyes.

II.- La diferencia entre la parte de la inversión aún no deducida, actualizada en los términos del artículo 41 de esta Ley y el valor que conforme al avalúo practicado por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga en la fecha en que se transfiera su propiedad por pago en especie.

III.- La diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario final fuere el mayor tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería."

La fracción I considera ingresos acumulables los ingresos determinados, inclusive presuntivamente, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los casos en que proceda conforme a las leyes.

Si en los casos en que proceda conforme a las leyes, el contribuyente no puede aportar pruebas que impidan la aplicación de la presunción contenida en la ley, se viola la garantía de audiencia y principio de equidad.

La fracción II presume que se percibe un ingreso equivalente a la diferencia entre el monto original de la inversión, disminuido por las deducciones efectuadas sobre dicho monto, en su caso, y el valor que conforme a avalúo se efectúe por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en caso de que la sociedad mercantil transfiera la propiedad de un bien, por pago en especie.

No obstante que el contribuyente pueda demostrar que por necesidades propias de su operación o por circunstancias específicas de su situación económica, haya efectuado un pago en especie a un valor menor al de avalúo, el imperativo legal, que no admite prueba en contrario, lo obliga a considerar como ingreso el referido valor de avalúo. Nuevamente, además de conculcar el derecho de audiencia, coloca a los contribuyentes en una situación inequitativa en tanto que en situaciones que pueden ser desiguales se les da un tratamiento de igualdad.

La misma crítica debe de hacerse a la fracción III que se presume como ingreso la diferencia entre el inventario final e inicial de un ejercicio, cuando el primero fuere mayor, en tratándose de ganaderos.

La intención del legislador, tratándose de estas actividades que no participan de las características de otros contribuyentes, tiende a presumir que la sociedad mercantil dedicada a la ganadería tiene ingresos por el solo hecho de que su inventario final sea mayor al inicial, sin haber enajenado las cabezas de ganado. En otras palabras, el gravamen tiene que ser cubierto únicamente por el aumento en sus inventarios, sin que tenga el efectivo para el pago del impuesto.

Nuevamente estamos ante una presunción legal absoluta y además, frente a una violación al principio de oportunidad, lo cual implica que el gravamen no sea equitativo en tanto que el tributo debe ser cubierto en efectivo, aun cuando el ingreso no se tenga en la misma forma.

Es notoria la falla de técnica legislativa y las violaciones a las garantías individuales en tanto que si vemos el artículo 22, fracción V, en él se establece que los contribuyentes podrán efectuar entre otras deducciones, la diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de ganaderos, pues si el inventario inicial es el mayor de un determinado ejercicio, quiere decir que la diferencia fueron ventas realizadas por los ganaderos en tal período, es decir, que el ingreso lo obtuvieron en un ejercicio posterior a aquél en que les fue gravable.⁽³⁰⁾

"Art. 62.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

I. Se aplicará 6% a los siguientes giros:

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

II. Se aplicará 12% en los siguientes casos:

Industriales: Sombreros de palma y paja.

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

Agrícolas: Cereales y granos en general.

Ganaderas: Producción de leches naturales.

III. Se aplicará 15% a los giros siguientes:

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

Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.

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

IV. Se aplicará 22% a los siguientes rubros:

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

Comerciales: Espectáculos en arenas, cines y campos deportivos.

V. Se aplicará 23% a los siguientes giros:

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

VI. Se aplicará 25% a los siguientes rubros:

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

Comerciales: Restaurantes y agencias funerarias.

VII. Se aplicará 27% a los siguientes giros:

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

VIII. Se aplicará 39% a los siguientes giros:

Industriales: Fraccionamiento y fábricas de cemento.

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

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

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

Como se aprecia, se presume, sin que se admita prueba en contrario, el coeficiente de utilidad que supuestamente arrojan las distintas actividades industriales, comerciales, etc., pasando por alto que si dos personas desarrollan una misma actividad no necesariamente obtienen las mismas utilidades, además de que no se indica porque en algunos casos el coeficiente de utilidad que se presume es uno, y porque en los demás son otros diferentes. Esto ocasiona que este precepto presente características de irregularidad constitucional.

"Art. 64.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, en los siguientes casos:

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

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

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

"Art. 64-A.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación del precio o del monto de la contraprestación en las operaciones celebradas entre personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, así como de las actividades realizadas a través de fideicomisos, si una de ellas posee interés en los negocios de la otra, o bien existen intereses comunes entre

ambas, o inclusive cuando una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquéllas, siempre que:

I. En el caso de préstamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente, la tasa de interés pactada sea distinta de la que se hubiere pactado en el momento en que surgió la deuda, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares, o aun cuando siendo igual, se dé algún caso de los previstos en el artículo 64. Para este efecto deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y la tasa de interés prevaleciente en el lugar de residencia del acreedor o del deudor.

II. En el caso de prestación de servicios, se cobre un precio distinto al que se hubiere cobrado por servicios idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares. Para este efecto deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes, que se requieran, según el caso, tales como si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico, y si el precio cobrado es o no proporcional con el beneficio obtenido.

Sin embargo, en el caso de la prestación de servicios que sean de los que se presten de acuerdo con el giro de las empresas a que se refiere este artículo deberá tomarse como precio, el que se determine normalmente de acuerdo con los ingresos y deducciones autorizadas, siempre que se relacionen con los servicios prestados, salvo que el giro sea prestar servicios a partes relacionadas.

III. En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, la renta o precio cobrado sea distinto del que se hubiere cobrado por el uso, goce o enajenación de bienes tangibles idénticos o similares durante el período de uso o goce, o en el momento de enajenación, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares. Para estos efectos deberán tomarse en cuenta todos los elementos pertinentes que se requieran, según el caso, tales como el precio de adquisición, la inversión del propietario en el bien, el costo de mantenimiento, y el tipo y las condiciones en las que se encontraba el bien.

IV. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la suma total de pagos, o las regalías cobradas en base a la producción, ventas, utilidades u otras medidas, o el pago realizado con la concesión de licencias de patente o registro recíprocas, sea distinto del que se habría obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

No se considerará la suma total de pagos a que se refiere el párrafo anterior, sino el derecho o la propiedad que se hubiere adquirido sobre el bien intangible, cuando las partes hubieren compartido los gastos y riesgos en relación al proyecto de desarrollo e investigación de dicho bien.

En el caso de que no existieren transacciones similares para efectos de comparación, las autoridades, además de poder utilizar los métodos a que se refiere el artículo 65 de esta Ley, deberán considerar:

- a) La posibilidad de que el bien en cuestión pueda ser sustituido por alguno que existiere en el mercado.
- b) La exclusividad que se tenga sobre el bien.
- c) La duración de la licencia de patente o registro.
- d) El costo del proyecto de investigación y desarrollo del bien.
- e) En el caso de que se hubieren prestado servicios en la transmisión del bien, el precio cobrado por el servicio.

No será aplicable lo dispuesto en este artículo ni en el anterior, tratándose de los bienes así como de los inventarios de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que se adquieran con motivo de la fusión o escisión de sociedades a que se refiere el segundo párrafo de la fracción V del artículo 17, siempre que éstos hayan sido traspasados a las sociedades que subsistan o surjan con motivo de dichos eventos, al valor pendiente de deducir por las sociedades fusionadas o escindentes al momento de la fusión o escisión, según corresponda.

Para los efectos de lo dispuesto en las fracciones anteriores, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tomando en cuenta los elementos pertinentes a que se refieren dichas fracciones, podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal del contribuyente, aun y cuando se trate de operaciones que se realicen a título gratuito, cuando en operaciones idénticas o similares o en transacciones independientes con o entre partes relacionadas y bajo condiciones similares se haya percibido alguna contraprestación, excepto cuando el contribuyente demuestre que ha celebrado con anterioridad operaciones idénticas o similares a título gratuito con terceros no relacionados."

"Art. 65.- En los casos a que se refieren los artículos 64 y 64-A de esta Ley, así como en el caso de establecimientos permanentes y bases fijas ubicados en México de residentes en el extranjero que envíen o reciban bienes de su oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntivamente el precio o el monto de la contraprestación, podrá considerar lo siguiente:

I. Los precios corrientes en el mercado interior o exterior y en defecto de éstos el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales.

II. El costo de los bienes o servicios incrementado con el porcentaje de utilidad bruta con que opera el contribuyente determinado de conformidad con el Código Fiscal de la Federación o el costo de los bienes o servicios incrementado con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal le correspondería al contribuyente de conformidad con el artículo 62 de esta Ley y, en su caso, adicionado o disminuido con un porcentaje de utilidad razonable que se determine, a través del análisis económico que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el caso concreto. Para los efectos de lo

previsto por esta fracción, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados.

III. El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, disminuido con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 62 de esta Ley y, en su caso, adicionado o disminuido con el porcentaje de utilidad que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de los análisis económicos que realice para el caso concreto.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal de los establecimientos permanentes y bases fijas en el país de un residente en el extranjero con base en las utilidades totales de dicho residente, considerando la proporción que los ingresos o los activos de los establecimientos en México representen respecto del total de unos u otros."

A esta fecha, la Secretaría de Hacienda viene ejerciendo con mayor frecuencia las facultades que le otorga la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el control y supervisión de operaciones realizadas por contribuyentes personas morales, con el propósito de que los precios de operación, tanto de venta como de adquisición de los bienes y servicios se ajusten a la realidad, ello mediante la determinación presuntiva de ingresos de los propios contribuyentes, derivándose en consecuencia modificaciones en el resultado fiscal declarado por los mismos.

Con el ejercicio de estas atribuciones, las autoridades fiscales pretenden influir en las concertaciones mercantiles de las empresas, desvirtuando estrategias en perjuicio del fisco federal y en beneficio del contribuyente, mediante el encausamiento de utilidades o la generación de pérdidas en empresas filiales.

El artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, autoriza a la Secretaría de Hacienda a modificar el resultado fiscal del contribuyente (utilidad o pérdida fiscal), como resultado de determinar presuntivamente el precio en que debieron haber adquirido o enajenado bienes, así como el monto de la contraprestación en el mercado de operaciones, distintas de enajenación, exclusivamente en los siguientes casos:

- a) Operaciones pactadas a menos del precio de mercado.
- b) Operaciones cuyo costo de adquisición es mayor al precio de mercado.
- c) La enajenación de bienes se realice al costo o a menos del costo.

d) Operaciones de importación o exportación.

e) Pagos al extranjero.

Revisemos ahora cada uno de los supuestos marcados, y se señalan los procedimientos previstos en la ley para llegar a la determinación presuntiva:

1) Operaciones pactadas a menos del precio de mercado

La hipótesis sobre la que gravita la determinación presuntiva de ingresos para el contribuyente, es el precio del bien referido al valor de mercado.

Esto es, el ingreso obtenido por el contribuyente fue menor al que hubiera correspondido, de haber adoptado cuando menos el precio del bien en operaciones comerciales similares. Bajo estos supuestos, la actuación de la Secretaría será la determinación del precio real de operación, afectando el resultado fiscal declarado por el contribuyente, producto de un incremento a la utilidad fiscal o disminución de la pérdida fiscal de la negociación, en su caso.

Así, la actuación de la autoridad en este supuesto será en conclusión determinar el precio al que el contribuyente debió celebrar la operación, y considerar como ingreso no percibido por el contribuyente, la cantidad resultante de la diferencia entre:

a) El precio determinado por la autoridad, y

b) El precio declarado por el contribuyente.

Determinación del precio de mercado

Ante el supuesto de enajenaciones por debajo del precio de mercado, la autoridad habrá de centrarse en la determinación presuntiva de este precio, para ello el artículo 65 en su fracción I, faculta a la autoridad considerar en orden de prioridad:

- a) Los precios corrientes en el mercado interior o exterior, o
- b) Avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales.

Es importante señalar la imposibilidad práctica que representa para la autoridad la determinación de los precios corrientes en el mercado interior o exterior, ya que a la fecha no se cuenta con cotizaciones públicas de precios, descartándose este procedimiento y adoptando en consecuencia la formulación de avalúos, ya sea por la propia autoridad hacendaria o por encargo de la misma; avalúo que deberá formularse necesariamente a la fecha de celebración de la operación, y no en la que la autoridad practique la estimativa del precio.

2) Operaciones en que el costo de adquisición es mayor al precio de mercado

En este supuesto no se trata del precio, sino por contra, se está en presencia de una adquisición, cuyo monto se estima inferior al declarado.

Aquí, de nueva cuenta, la operación ocasiona una alteración en el resultado fiscal del contribuyente, en cuyo caso la autoridad podrá en ejercicio de sus facultades, incrementar el monto de la utilidad fiscal o en su caso reducir la pérdida fiscal determinada por el contribuyente, partiendo para ello del costo real de adquisición del bien.

Aquí también, la autoridad partirá de la estimación del precio de mercado, para determinar el precio al que el contribuyente debió adquirir los bienes, a efecto de considerar como deducción indebida por el contribuyente, la cantidad resultante de la diferencia entre el precio determinado por la autoridad, y el declarado por el mismo.

Las bases para determinar dicho precio de mercado, son las mismas que las señaladas en el punto inmediato anterior.

3) Enajenación de bienes realizadas al costo o a menos del costo

También es motivo para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público proceda a determinar ingresos presuntos, procediendo por ello a modificar el resultado fiscal del contribuyente, bien sea incrementando el importe de la utilidad fiscal o disminuyendo en su caso el importe de la pérdida fiscal declarada, cuando quede demostrado que éste enajenó bienes al costo o por debajo de él, sin justificar la enajenación bajo esas circunstancias, por alguno de los supuestos que se indican a continuación:

- a) Haber sido realizada al precio de mercado en la fecha de la operación.
- b) Haber sufrido demérito los bienes, o
- c) Existencia de circunstancias determinantes para efectuar la enajenación en esas condiciones.

Lo anterior implica, que previamente a la determinación presuntiva que pudiera efectuar la autoridad hacendaria, el contribuyente tiene el derecho de demostrar la o las justificaciones para realizar la enajenación al costo o por debajo de él, confirmándose lo anterior con criterio emitido por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación que a continuación se reproduce:

"Ventas a menos del costo.- Los casos de excepción de estimación de ingresos por ellas deben acreditarse a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- De conformidad con el artículo 19, fracción VI, inciso c), y con el artículo 64, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1980, así como en 1981, respectivamente, sólo se exceptuaba de la estimación de ingresos por ventas a menos del costo cuando se acreditara que el precio de venta era el de mercado, o bien cuando a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se comprobara que los bienes habían sufrido demérito o que existieron circunstancias que determinaron la necesidad de vender a menos del costo, por lo que si no se acreditan satisfactoriamente esos extremos no se puede dar el caso de excepción".

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3a. Epoca. Año II, abril de 1989. Pág. 17.

Determinación presuntiva por la autoridad

Para proceder a la determinación presuntiva del precio de enajenación cuando los bienes hubieran sido enajenados al costo o por debajo de él, la Secretaría procederá como sigue:

a) Partiendo del costo de los bienes o servicios, determinado conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, el mismo se incrementará con cualesquiera de los siguientes coeficientes:

1) El coeficiente de utilidad bruta con que opera el contribuyente, determinado conforme al Código Fiscal de la Federación. (Conforme a la fracción II, del artículo 60 del Código Fiscal, la determinación de la utilidad bruta se determinará con los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate o en el último: dividiendo la utilidad bruta entre el costo determinado o que se determine al contribuyente; en caso de no poder determinar el costo, la utilidad bruta se considerará en un 50%).

2) El coeficiente que para determinar la utilidad fiscal le correspondería al contribuyente (artículo 62 de la propia Ley)

Importe adicionado o disminuido a su vez, con: Un porcentaje de utilidad razonablemente determinado, a través del análisis económico realizado por la Secretaría según el caso. El hecho de no señalar el procedimiento para determinar el porcentaje de utilidad, dejándolo a la consideración de la autoridad, a nuestro parecer incumple con el Principio de Legalidad Tributaria que establece el artículo 31, fracción IV de la Constitución, siendo por ello improcedente este supuesto de estimación).

4) Operaciones de importación o exportación Pagos al Extranjero

En la fracción III del artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece la posibilidad de que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de estimación en el caso de operaciones de importación o exportación; pero a diferencia de los supuestos anteriores, no se señala qué supuesto habrá de presentarse para que la autoridad pueda ejercer dichas atribuciones.

Quisiéramos entender que debe tratarse de operaciones en las cuales, el precio es menor al existente en el mercado, o el costo de adquisición fuere mayor a dicho precio de mercado; o en su caso, cuando se hubieren enajenado bienes al costo o por debajo de él, empero, se está en presencia de una omisión al Principio Tributario de Legalidad, puesto que en el cuerpo legal no se contempla el elemento que pueda motivar la actuación para el ejercicio de su facultad.

De manera adicional, y sólo por lo que se refiere a los pagos realizados al extranjero, el artículo 67 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, considera como tales, aquéllos en los que el beneficiario sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país, o que teniéndolo el pago no sea atribuible a éstos.

En todo caso, los procedimientos para determinar el presunto ingreso del contribuyente serán, según corresponda, los enunciados con anterioridad.

Bienes recibidos como parte del precio

El artículo 64 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone que, para efecto de que la autoridad determine presuntivamente ingresos en cualquiera de los supuestos señalados, cuando el contribuyente hubiere recibido como parte del precio un artículo usado y después lo enajene con pérdida, deberán considerar la operación en forma global, para determinar si existe enajenación a costo de adquisición o a menos de dicho costo.⁽³¹⁾

Es necesario resaltar que en la fracción III del artículo 64 no se especifican las situaciones o elementos concretos en los que puede ejercerse esa facultad, a diferencia de las fracciones I y II en donde con claridad y nitidez, el legislador puntualiza los casos concretos para el uso de esa potestad.

La facultad otorgada a la autoridad es amplísima y sin limitación alguna. El legislador no especifica que la misma puede ejercitarse cuando las operaciones no se adecuen a la realidad, a los precios del mercado nacional o internacional, o bien, si existen operaciones que no sean auténticas.

En tanto que los elementos esenciales de la relación tributaria deben estar en ley para respetar el principio de legalidad, de equidad y proporcionalidad, de acuerdo con lo que establece el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal, debe reformarse dicho precepto para que, al igual que se hace en las fracciones I y II, se delimiten los casos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede determinar presuntivamente el ingreso del contribuyente.⁽³²⁾

Del mismo modo, resulta interesante referirnos a los Precios de Tránsito, producto del intercambio de bienes o servicios por entidades

económicas que tienen intereses comunes, bien cuando las relaciones se den en territorio nacional, o alguna de éstas se localice en el extranjero.

Conforme al contenido del artículo 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, anteriormente se analizaron las facultades de la Secretaría de Hacienda en materia de la determinación presuntiva de ingresos, sólo por lo que respecta a las operaciones pactadas a precios menores a los que rigen en el mercado, o bien, cuando se determina un costo por encima de dichos precios, así como las operaciones realizadas al costo o por debajo de éste, pero sin que las mismas estén animadas por partes con intereses afines.

Ahora, nos referiremos a esas mismas facultades de las autoridades hacendarias, a ejercer, cuando el intercambio de bienes o servicios se realicen por entidades económicas con intereses afines, cuyo sólo propósito es orientar determinados resultados hacia empresas pertenecientes a un mismo grupo empresarial o de intereses comunes, manipulando mediante concertaciones previas, la generación de utilidades o la causación de pérdidas, obviamente en perjuicio de la hacienda pública.

Bajo el concepto de Precios de Transferencia se reconoce al procedimiento por virtud del cual, se pretende determinar el importe real de los precios o contraprestaciones derivados del intercambio de bienes o servicios, en operaciones realizadas bien entre entidades económicas nacionales, o con la participación de alguna entidad extranjera, cuando entre dichas partes exista interés de alguna de éstas, de ambas, o de un tercero en el resultado de la operación, lo que necesariamente producirá efectos adversos a la hacienda pública. La intervención de las autoridades para evitar estas prácticas se localiza en el artículo 64-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, facultándose a las mismas para verificar las operaciones realizadas, a efecto de que previa la determinación del precio o contraprestación en transacciones independientes y sin intereses relacionados -siempre que las condiciones sean similares- determinen el perjuicio fiscal causado, y procedan a la determinación presuntiva del ingreso a la parte que correspondió soportar la carga en la estrategia desplegada.

El fundamento de esta facultad, descansa en la atribución a la Secretaría de Hacienda para modificar la utilidad o pérdida fiscal -en su caso declaradas por los contribuyentes- mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas entre las partes.

Las autoridades fiscales en materia de precios de transferencia, podrán ejercer las facultades contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación a las operaciones en las cuales hubieran intervenido cualesquiera de las personas -contribuyentes- que se citan a continuación:

- a) Personas morales: Residentes en el país, o Residentes en el extranjero.
- b) Personas físicas.
- c) Establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, o bien,
- d) Actividades realizadas a través de fideicomisos.

Para que las autoridades puedan ejercer las facultades de referencia, se requiere que la celebración de las operaciones realizadas por alguna de las personas, entidades, o instituciones descritas en el punto anterior, se hubieren concertado bajo la influencia de:

- a) Interés de una de las partes en los negocios de otra.
- b) Intereses comunes entre ambas partes, o
- c) Interés de una tercera persona en los negocios o bienes de las partes contratantes.

Las disposiciones sobre los precios de transferencia, sólo serán aplicables tratándose de las operaciones que se señalan en los cuatro supuestos siguientes:

1) Préstamos o Descuentos sobre Créditos.

Respecto de este tipo de operaciones, las autoridades sólo podrán ejercer sus facultades cuando se trate de los cedidos de manera directa o indirecta, y siempre que se hubieran presentado las circunstancias siguientes:

a) Tasa de interés pactada. La tasa pactada en la operación no corresponda a las aplicables en el momento de contraer la deuda, con relación a:

- 1) Transacciones independientes
- 2) Con o entre partes sin intereses relacionadas
- 3) Bajo condiciones similares, o aun cuando siendo igual, se dé algún caso de los previstos en el artículo 64 -operaciones pactadas a precios menores que los del mercado, o con una determinación del costo por arriba de dichos precios, o bien, las realizadas al costo o por debajo de él-.

b) Elementos de calificación por la autoridad. En el análisis de estas operaciones, se faculta a la autoridad para considerar todos los elementos pertinentes requeridos, por ejemplo:

- 1) Monto del principal
- 2) Plazo
- 3) Garantías
- 4) Solvencia del deudor
- 5) Tasa de interés prevaeciente en el lugar de residencia del acreedor o deudor

2) Prestación de Servicios.

La autoridad podrá ejercer sus facultades cuando en relación con estas operaciones, el importe de la contraprestación por el servicio hubiera sido distinto al cobrado por:

- a) Servicios idénticos o similares

- b) En transacciones independientes con o entre partes, sin intereses relacionadas
- c) Bajo condiciones similares

En el análisis de estas operaciones, se faculta a la autoridad para considerar todos los elementos pertinentes requeridos, por ejemplo:

- a) Si el servicio incluye o no una experiencia o conocimiento técnico,
- b) Si el precio cobrado es o no proporcional con el beneficio obtenido.

Cuando la operación observada por la autoridad corresponda a las ordinariamente realizadas por el prestador (actividad preponderante), el precio a considerar será el determinado normalmente conforme a los ingresos y deducciones autorizadas estrictamente relacionados con la prestación de servicios -no se considerarán las contraprestaciones vigentes en el mercado para dicho servicio- no así, cuando el prestador preste únicamente servicios a partes relacionadas o con interés, en cuyo caso se aplicarán las disposiciones generales.

3) Uso, Goce o Enajenación de Bienes.

En relación con este tipo de operaciones, la autoridad hacendaria, podrá actuar sólo cuando la renta o el precio cobrado en la misma fuere distinto al que correspondería:

- a) Por el uso, goce o enajenación de bienes tangibles idénticos o similares.
- b) Durante el período de uso o goce, o en la fecha de enajenación.
- c) En transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados.
- d) Bajo condiciones idénticas o similares.

En el análisis de estas operaciones, se faculta a la autoridad para considerar todos los elementos pertinentes requeridos, por ejemplo:

- a) El precio de adquisición,
- b) La inversión del propietario en el bien,
- c) El costo de mantenimiento,
- d) El tipo y las condiciones en las que se encontraba el bien.

4) Explotación o Transmisión de Intangibles

La actuación de la autoridad se realizará en relación con este tipo específico de operaciones, en los supuestos que se indican a continuación:

a) La suma total de pagos o las regalías cobradas en base a:

- 1) Producción,
- 2) Ventas,
- 3) Utilidades,
- 4) Otras medidas.

b) El pago realizado bajo la concesión de:

- 1) Licencias de patente,
- 2) Registros recíprocos.

En ambos supuestos, los importes, pagos o regalías sean distintos de los que se habrían obtenido por la concesión de la explotación o transmisión de bienes idénticos o similares en:

a) Transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados, y

b) Bajo condiciones idénticas o similares.

En el evento de que las partes contratantes hubieren compartido los gastos y riesgos en relación al proyecto de desarrollo e investigación del bien, no habrá de considerarse la suma total de pagos, sino el derecho o la propiedad que se hubiere adquirido sobre el bien intangible.

Métodos presuntivos para determinar el precio o contraprestación.

La facultad otorgada a la autoridad para conocer de operaciones celebradas entre entidades relacionadas o con intereses comunes. e incluso, con relación a terceros vinculados con ellas, buscando que su desarrollo cumpla su cometido, se complementa con diversos procedimientos que llevan a la estimación de los precios, contraprestaciones o pagos, vigentes en el mercado a la fecha de celebración de las operaciones observadas -previstos en el artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta-.

No existencia de transacciones similares.

En líneas anteriores, nos hemos referido de manera insistente respecto de las transacciones similares, a las cuales las autoridades podrán recurrir a fin de comparar los importes de los precios, pagos o contraprestaciones para apoyar su actuación. Ahora bien, en el caso de que no fuera posible determinar esas transacciones, las autoridades además de los procedimientos señalados en el artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán en su caso considerar:

a) La posibilidad de que el bien pueda sustituirse por alguno que existiere en el mercado,

b) La exclusividad que se tenga sobre el bien,

c) La duración de la licencia de patente o registro,

- d) El costo del proyecto de investigación y desarrollo del bien,
- e) En el caso de que se hubieren prestado servicios en la transmisión del bien, el precio cobrado por el servicio.

Efectos de la determinación presuntiva de ingresos.

Partiendo de la facultad de la Secretaría de Hacienda para determinar presuntivamente el monto del precio o la contraprestación en las operaciones señaladas, ésta podrá modificar el resultado fiscal declarado por los contribuyentes.

Operaciones realizadas a título gratuito.

Las facultades de las autoridades podrán ejercerse, incluso respecto de operaciones realizadas a título gratuito, cuando en operaciones idénticas o similares o en transacciones independientes con o entre partes relacionadas y bajo condiciones similares, se hubiera percibido alguna contraprestación, excepción hecha de los casos en los que el contribuyente pudiera acreditar la celebración anterior de operaciones idénticas o similares a título gratuito con terceros no relacionados.

No aplicación de los Precios de Transferencia.

Exclusivamente en los procesos de fusión o escisión de sociedades, no serán aplicables las facultades sobre precios de transferencia en relación con la adquisición de:

- a) Bienes,
- b) Inventarios de mercancías,
- c) Materias primas,
- d) Productos semiterminados o terminados.

La única condición exigida para ello, es que los bienes hubieran sido traspasados a las sociedades que subsistan o surjan de los procesos, al valor

pendiente de deducir al momento de la fusión o escisión, según corresponda, por las sociedades fusionadas o escindentes.

Finalmente, puede decirse que la facultad otorgada a las autoridades fiscales para determinar presuntivamente ingresos a los contribuyentes, que a su vez servirán para motivar la modificación del resultado fiscal declarado, responde a la naturaleza de las facultades denominadas regladas, ya que su ejercicio y alcances debe necesariamente contenerse en la ley, sin dar oportunidad a que la autoridad pueda introducir en su actuación elementos ajenos al procedimiento previsto en la disposición legal, puesto que es principio constitucional en materia fiscal, la necesaria expresión legal de los elementos de la relación tributaria.

Cabría precisar que contra los resultados derivados de la facultad presuntiva, el contribuyente puede oponer los elementos conducentes dirigidos a demostrar la inexistencia de las consideraciones que condujeron a la autoridad a motivar su actuación, desvirtuando la resolución dictada por la misma, la que sin embargo tiene a su favor, la calificación de haber sido dictada conforme a las disposiciones legales, por así disponerse en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.⁽³³⁾

"Art. 66.- Tratándose de intereses pagados por personas morales o establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero a personas morales residentes en México o en el extranjero, cuando una de ellas posee interés en los negocios o bienes de la otra, o bien si existen intereses comunes entre ambas o inclusive cuando una tercera empresa tiene interés en los negocios o bienes de aquéllas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá considerar para efectos de esta Ley, que los intereses tendrán el tratamiento fiscal de dividendos cuando se dé alguno de los supuestos que a continuación se señalan:

I.- Que el deudor formule por escrito promesa incondicional de pago parcial o total del crédito recibido, a una fecha determinable en cualquier momento por el acreedor.

II.- Derogada.

III.- Que en caso de incumplimiento por el deudor, el acreedor tenga derecho a intervenir en la dirección o administración de la sociedad deudora.

IV.- Que los intereses que deba pagar el deudor estén condicionados a la obtención de utilidades o que su monto se fije con base en dichas utilidades."

Se otorga a la autoridad la facultad de considerar los intereses que ciertas empresas pagan al extranjero como dividendos y, por lo tanto, sujetarlos a tal régimen en los diferentes casos y situaciones que se enuncian en el propio precepto.

A través de esta disposición, el legislador pretende facultar a las autoridades del Ejecutivo en materia tributaria para que desconozcan la realidad de los nexos jurídicos establecidos entre las partes, de tal manera que aun cuando entre una empresa residente en el país y la residente fuera del mismo se haya celebrado un contrato de mutuo, se le otorga a la autoridad el poder considerar ese negocio como uno diferente, sin que el contribuyente pueda demostrar que efectivamente se trata de un préstamo mercantil.

Así también, en la fracción IV del precepto en análisis se menciona que si los intereses que deba pagar el deudor están condicionados a la obtención de utilidades o se fijan con base en las mismas, también podrán ser considerados como dividendos, independientemente de la prohibición que para su deducibilidad se establece en la fracción III del artículo 25 de la propia ley.

En esta disposición, en general, encontramos además un propósito ajeno a la recaudación de contribuciones, el influir en otras áreas económicas distintas al derecho tributario, por ello es conveniente que al introducir nuevos regímenes fiscales se revisen las disposiciones que tienen vinculación con ellos para evitar el que subsistan normas que no se adecúen a los mismos. Adicionalmente, es necesario insistir en que no se utilicen los instrumentos fiscales para propósitos diferentes al pago de las contribuciones.

Además, como hemos dicho reiteradamente, se está pretendiendo dar para efectos fiscales un tratamiento diferente al contrato celebrado entre las partes al que se le otorga en nuestras demás ramas del derecho, pretendiendo hacer del campo tributario una ciencia independiente y sin conexión con nuestro régimen de derecho, pretensión que viola el principio de legalidad y de equidad en materia tributaria.

Adicionalmente, en cuanto a que la propia autoridad fiscal puede casuísticamente decidir cuándo se trata de intereses o cuándo se trata de dividendos.⁽³⁴⁾

"Art. 78-A.- Para los efectos de este Capítulo se consideran ingresos en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de noventa días, en el mes inmediato anterior, o en su defecto, del valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparable a los certificados mencionados, cuando esta última sea mayor.

Los ingresos a que se refiere este artículo se consideran obtenidos mensualmente y se determinarán aplicando al total del préstamo, disminuido con la parte que del mismo se haya reembolsado, la tasa que resulte conforme al párrafo anterior en la parte que corresponda al mes de que se trate."

En las relaciones laborales entre patrones y trabajadores se presenta con frecuencia el otorgamiento de préstamos sin interés o con una tasa reducida menor a la que para préstamos similares se cotiza en el mercado de dinero.

En esta disposición se contiene una presunción *juris et de jure* puesto que no admite prueba en contrario: se considera que siempre existe un ingreso en servicios cuando el patrón conceda a sus trabajadores préstamos en las condiciones referidas en la norma. Por el solo hecho de que la norma transcrita no permite prueba en contrario estimo que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en ese precepto, es doctrinariamente irregular ya que no permite a la parte afectada por la presunción desvirtuarla a fin de demostrar que el préstamo en las referidas condiciones no corresponde a una contraprestación del patrón por los servicios que el trabajador se obliga a prestarle. Esto da lugar a que la norma que se comenta sea doctrinariamente irregular respecto de la norma superior que determina su creación (el artículo 14 constitucional), pues limita la garantía de audiencia que como garantía individual se establece en la norma fundamental. En este caso resulta aplicable lo siguiente: a) no hay ingreso en servicio si la gratuidad de préstamo o el préstamo en condiciones preferenciales no corresponde a una contraprestación derivada de la relación laboral; y b) sí habrá ingreso en servicio si el préstamo sin interés o con tasa preferencial constituye una parte de la contraprestación que el patrón está obligado a efectuar con motivo de los servicios que el trabajador está obligado a prestarle.⁽³⁵⁾

"Art. 107.- Se consideran ingresos por actividades empresariales los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

Se entiende que el ingreso lo percibe la persona que realiza las actividades citadas en el párrafo anterior.

..."

El segundo párrafo contiene una presunción legal absoluta al establecer que los ingresos por actividades empresariales los percibe precisamente la persona que las realiza.

En este sentido, la norma está desconociendo que no necesariamente la persona que lleve a cabo las citadas actividades debe ser necesariamente la preceptora de los ingresos.

Baste mencionar, por ejemplo, que en materia de actividades comerciales existe regulada la figura de la comisión mercantil y, dentro de ella, se prevé legalmente la posibilidad de que determinados comisionistas puedan ejecutar actos de comercio en nombre propio, esto es, sin tener que revelar cuál es la persona de su comitente.

En este caso, al aplicar la presunción legal *juris et de jure*, se impedirá al comisionista probar que los ingresos por actividades empresariales los obtendrá no él, sino su comitente.

Empero, insistimos, la presunción legal absoluta funcionaría en toda su extensión y por lo mismo obligaría al presunto receptor de los ingresos a controvertir la determinación impositiva de que en un momento dado fuera objeto.

Por esos motivos se recomienda eliminar del citado numeral la presunción tantas veces mencionada.⁽³⁶⁾

"Art. 108.- Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales, podrán efectuar las deducciones siguientes:

...

V.- La diferencia entre los inventarios final e inicial de un año de calendario, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería.

..."

En este artículo, relativo a las deducciones autorizadas, se encuentra otra presunción *juris et de jure* en la fracción V al establecer, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería, que sólo podrán deducir la diferencia entre los inventarios final e inicial de un año de calendario, cuando el inventario inicial fuere mayor.

Considerando la aludida presunción legal, los contribuyentes quedan impedidos de poder probar lo contrario o de controvertir, en su caso, el rechazo de alguna deducción, con la consecuente violación a la garantía constitucional de audiencia contenida en el Artículo 14 de la Ley Fundamental.⁽³⁷⁾

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

I. La ganancia distribuida por personas morales residentes en México en favor de sus accionistas, así como los rendimientos distribuidos por las sociedades cooperativas de producción a sus miembros. Cuando la ganancia se distribuya mediante aumento de partes sociales o de entrega de acciones de la misma persona o cuando se reinvierta en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma persona dentro de los 30 días siguientes a su distribución, el ingreso se entenderá percibido en el año de calendario en que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, en los términos de la fracción II de este artículo.

No se consideran ingresos por utilidades distribuidas los rendimientos de las obligaciones convertibles en acciones.

II. En el caso de liquidación o de reducción de capital de personas morales, la diferencia entre el reembolso por acción y el capital de aportación por acción actualizado cuando dicho reembolso sea mayor. Para determinar el capital de aportación actualizado las personas morales llevarán una cuenta de capital de aportación que se adicionará con las aportaciones de capital, las primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los socios o accionistas, así como con la restitución de préstamos otorgados a socios o accionistas, que se hubieran considerado ingresos por utilidades distribuidas en los términos de la fracción IV de este artículo y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen. Para los efectos de este párrafo no se incluirá como capital de aportación el correspondiente a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que conforme el capital contable de la persona moral, ni el proveniente de reinversiones de dividendos o utilidades en aumento de capital de las personas que los distribuyan realizadas dentro de los treinta días siguientes a su distribución.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior que se tenga al día del cierre de cada ejercicio, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate. Cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo

de la cuenta que se tenga a esa fecha se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes en que se pague la aportación o el reembolso, según corresponda.

El capital de aportación por acción actualizado se determinará dividiendo el saldo de la cuenta de capital de aportación a que se refiere esta fracción, entre el total de acciones de la persona moral a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.

En el caso de escisión de sociedades, no será aplicable lo dispuesto en esta fracción siempre que la suma del capital de la sociedad escidente, en caso de que subsista, y de las escindidas sea igual al que tenía la sociedad escidente y las acciones que se emitan como consecuencia de dichos actos sean canjeadas a los mismos accionistas de esta última.

El saldo de la cuenta de capital de aportación únicamente se podrá transmitir a otra sociedad mediante fusión o escisión. En el caso de fusión, no se tomará en cuenta el saldo de la cuenta de capital de aportación de las sociedades fusionadas, en la proporción en que las acciones de dichas sociedades que sean propiedad de las que subsistan al momento de la fusión, representen respecto del total de sus acciones. En el caso de escisión, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las escindidas en la proporción en que se divida el capital con motivo de la escisión.

III. Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, las participaciones en la utilidad que se pagan a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito, excepto las que corresponden a los trabajadores en los términos de la legislación laboral.

IV. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquellos que reúnan los siguientes requisitos:

- a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.
- b) Que se pacte plazo menor de un año.
- c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.
- d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

V. a VII. (Derogadas)

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

La regla general que deriva del artículo 15 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es que los dividendos no son acumulables. Las formas en que los accionistas de las sociedades pueden obtener ingresos por concepto de dividendos son las siguientes:

1) De manera presunta. En la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en particular en el Título IV relacionado con las Personas Físicas, se establecen diversas causales que hacen presumir que una persona física obtiene dividendos de una sociedad mercantil; doctrinalmente se les conoce como "dividendos presuntos". En una primera aproximación podría parecer que respecto de las sociedades mercantiles no puede darse la posibilidad de que obtengan ingresos que deriven de dividendos presuntos, ya que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta éstos se establecen en el Título IV relativo a las Personas Físicas; significa -se diría- que las disposiciones no deben aplicarse a los contribuyentes que comprende el Título II relativo a las Personas Morales o el Título III que se refiere a las Personas Morales No Contribuyentes. Por lo tanto -continuaría esta explicación-, los dividendos presuntos exclusivamente pueden producirse respecto de personas físicas residentes en México que se coloquen en las hipótesis que describiré y analizaré en los apartados siguientes, o respecto de personas jurídicas en general que residan en el extranjero en virtud de la remisión que en el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se hace al artículo 120; dispone lo siguiente el segundo párrafo del artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

"Se considera dividendo o utilidad distribuida por personas morales:

I. Los ingresos a que se refiere el artículo 120 de esta Ley. En estos casos, la persona moral que haga los pagos estará a lo dispuesto en el artículo 10-A.

..."

La conclusión que acabo de referir se fundamentaría en que en las diversas fracciones que componen el artículo 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establecen auténticas cargas tributarias, por lo que los ingresos que deriven de esas causales constituyen objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En tal virtud -se diría- atendiendo al principio de aplicación estricta de las normas fiscales que establezcan cargas a los particulares, debe de concluirse que estas cargas -que sólo se establecen para las personas físicas residentes en México y para las personas jurídicas en general que residan en el extranjero- no pueden ampliarse en su aplicación a las personas morales que tributan conforme a las disposiciones del Título II o del Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

No obstante, un análisis más detallado parece conducir a una conclusión distinta respecto de las personas morales que comprende el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. De la misma manera que a los residentes en el extranjero les son aplicables los supuestos que originan ingresos derivados de dividendos presuntos por la remisión que el artículo 152 hace al artículo 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, encontramos otro que hace similar remisión; se trata del artículo 10-A que se comprende en el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicable a las Personas Morales que residen en México; dispone lo siguiente el referido precepto:

"Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa del artículo 10 de esta Ley, También se considerarán dividendos o utilidades distribuidos los ingresos que señala el artículo 120 de esta Ley.

..."

Puede advertirse que en razón de este precepto también son aplicables a las personas morales residentes en México los supuestos que establece el artículo 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que dan lugar a los ingresos derivados de dividendos presuntos, ya que dichas personas morales también pueden ser beneficiarias de la distribución de dividendos o utilidades que distribuyan las personas morales. Además, el artículo 10-A sería por sí mismo suficiente para que también los accionistas residentes en el extranjero tuvieran que considerar como ingresos gravables los que derivaran de los supuestos que refiere el artículo 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aun en ausencia de lo que dispone el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta arriba transcrito.

En cambio, no puede decirse lo mismo respecto de las llamadas Personas Morales No Contribuyentes comprendidas en el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a las que no le son aplicables las disposiciones relativas a los dividendos presuntos. Esto se debe a que estas personas únicamente causan Impuesto Sobre la Renta cuando obtienen ingresos derivados de enajenación de bienes, intereses de ciertas inversiones y premios. Esto es lo que dispone el artículo 69 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

"Las personas morales a que se refiere este Título (el III), a excepción de las señaladas en el artículo 73 de esta Ley y las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la misma, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta cuando perciban ingresos de los mencionados en los Capítulos IV, VIII y IX del Título IV. Para estos efectos serán aplicables las disposiciones contenidas en dicho Título y la retención que en su caso se efectúe tendrá el carácter de pago definitivo".

A continuación describo y analizo los supuestos que conforme al artículo 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dan lugar a que se consideren obtenidos ingresos por dividendos presuntos.

a) Reducción de Capital. Este supuesto que da origen a un dividendo presunto admite dos posibilidades:

- a) que la sociedad reduzca su capital social habiendo utilidades previamente capitalizadas y
- b) que se reduzca el capital social habiendo conceptos en el haber patrimonial (capital contable) que podrían distribuirse entre los accionistas.

En estos dos supuestos se entiende que lo que jurídicamente obtienen los accionistas por medio de la reducción del capital social no es el capital social que previamente hubieren aportado, sino la utilidad que previamente se capitalizó -en el primer supuesto- o la utilidad u otros conceptos del haber patrimonial que pudieron haberse distribuido -en el segundo supuesto. El supuesto descrito en a) deriva de lo que dispone el artículo 120 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El supuesto descrito en b) deriva de lo que dispone el artículo 120 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En ambos supuestos: a) y b), la cantidad que se considera dividendo presunto es la diferencia entre el capital social actualizado con el índice de inflación y el capital contable, cuando este último fuere mayor al momento de la reducción. Esta regla deriva de lo que dispone el artículo 121 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece lo siguiente:

"Las personas morales residentes en México que disminuyan su capital considerarán dicha reducción como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de restarle al capital contable según el estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de dicha disminución, el saldo de la cuenta de capital de aportación que se tenga a la fecha en que se efectúa la reducción referida, conforme a lo previsto por la fracción II del artículo 120 de esta Ley, cuando éste sea menor".

La consecuencia de pagar el Impuesto Sobre la Renta que corresponda a este dividendo presunto tiene como supuesto inmanente que el beneficiario del reembolso sea: a) una persona física residente en México o b) cualquier persona jurídica residente en el extranjero. Es decir, que quedan excluidas de este supuesto las personas morales comprendidas en el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las comprendidas en el Título III relativo a las Personas Morales No Contribuyentes. Por lo que respecta a las personas morales comprendidas en el Título II se llega a esta conclusión si se advierte que el artículo 10-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta también considera que estos reembolsos son dividendos.

Por lo tanto, si se consideran dividendos y los dividendos no constituyen ingreso acumulable para las personas morales que residen en el país y que tributan conforme al Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la conclusión sólo puede consistir en que los multicitados reembolsos de capital tampoco constituyen ingreso acumulable. Respecto de las Personas Morales No Contribuyentes se llega a similar conclusión, porque éstas sólo son contribuyentes respecto de ingresos que provengan de: a) enajenación de bienes, b) ciertos intereses y c) premios.

b) Intereses Constructivos. Otro supuesto que da lugar a un dividendo presunto se contiene en el artículo 120 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que dispone que se consideran ingresos por utilidades distribuidas: "Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles ...". Esta Ley dispone lo siguiente en el artículo 123:

"En los estatutos se podrá establecer que las acciones, durante un período que no exceda de tres años, contados desde la fecha de la respectiva emisión, tengan derecho a intereses no mayores del nueve por ciento anual. En tal caso, el monto de estos intereses debe cargarse a gastos generales".

En una primera aproximación parecería que esta disposición constituye una excepción al principio general de que las sociedades no pueden repartirse utilidades si no hay estados financieros aprobados por la asamblea de socios o accionistas que las arrojen. Considero que no hay tal excepción, ya que el referido precepto autoriza que se paguen intereses, lo que se debe a la circunstancia -precisamente- de que no hay utilidades que puedan repartirse entre los accionistas lo que, por otra parte, explica que en el ordenamiento se disponga que tales intereses se consideren gastos generales de la sociedad y no anticipos a cuenta de utilidades futuras.

En contra de quienes justifican esta disposición de la ley mercantil, a mí me parece inconveniente que el legislador autorice que una sociedad genere pérdidas (este es el efecto que ocasiona que los intereses se carguen a gastos generales) para entregar rendimientos artificiales -por inexistentes- a sus accionistas; lo propio de esta clase de inversiones es precisamente el riesgo de que no se generen utilidades o aun de que se incurra en pérdidas. El que la sociedad pague a sus accionistas estos intereses constructivos sin haber utilidades de donde disponer de ellos, equivale a que se les reembolse capital social, pero en vez de que disminuya el capital se carga a los gastos generales del ejercicio, lo que en el fondo equivale a disponer de una parte del capital social.

Sorprende, no obstante, que el artículo 120 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta sólo se refiera a los intereses constructivos cuyo pago autoriza el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, e ignore que su pago también lo autoriza la ley mercantil para los socios de las sociedades de responsabilidad limitada. En efecto, el artículo 85 de la Ley General de Sociedades Mercantiles dispone que:

"En el contrato social podrá estipularse que los socios tengan derecho a percibir intereses no mayores del nueve por ciento anual sobre sus aportaciones, aun cuando no hubiere beneficios; pero solamente, por el período de tiempo necesario para la ejecución de los trabajos que según el objeto de la sociedad deban preceder al comienzo de sus operaciones sin que en ningún caso dicho período exceda de tres años. Estos intereses deberán cargarse a gastos generales."

Para efectos fiscales, y no obstante que la ley mercantil los refiere como intereses y ordena que se carguen a los gastos generales de la sociedad, la Ley del Impuesto Sobre la Renta optó por considerar que representan anticipos de utilidades y por ello constituyen dividendos presuntos. Por este mismo motivo tales pagos no podrán deducirse de los ingresos al determinar el resultado fiscal al no haber disposición fiscal que permita la deducción. Sin embargo, esta conclusión sólo es aplicable respecto de intereses constructivos que se paguen a los accionistas de sociedades anónimas, mas no se pagan a los socios de sociedades de responsabilidad limitada. Esta conclusión obedece a que el artículo 120 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta exclusivamente se refiere a los intereses cuyo pago autoriza el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y no a los que autoriza el artículo 85 de dicha ley mercantil. Por lo tanto, conforme al principio de aplicación estricta de las disposiciones que establezcan cargas a los particulares, el cual se contiene en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, el régimen fiscal para los intereses constructivos en favor de accionistas de sociedades anónimas no puede extenderse por analogía a los socios de las sociedades de responsabilidad limitada. En consecuencia, para éstos el ingreso se causa conforme a las disposiciones del

Título IV, Capítulo X de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que dispone el gravamen para ingresos que obtengan las personas físicas, si modifican su patrimonio y no se encuentran gravados en otro Capítulo de dicho Título. Por lo tanto, al representar estos pagos intereses conforme a la ley mercantil, si son deducibles en la determinación del resultado fiscal al amparo de lo que dispone el artículo 22-X de la Ley del Impuesto Sobre la Renta -que autoriza a que de los ingresos se deduzcan los intereses- cuando los paguen las sociedades de responsabilidad limitada a sus socios.

Se advierte que para un mismo ingreso la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone consecuencias jurídicas distintas, siendo que la única diferencia jurídica que se aprecia (por demás intrascendente) es que unos beneficiarios de los intereses constructivos son titulares de partes sociales, en tanto que otros son propietarios de títulos de créditos denominados acciones. Esta diferencia en el título representativo de la inversión en una sociedad mercantil no parece ser justificación suficiente para establecer regímenes fiscales diferentes. Es por eso que respecto de los beneficiarios de los intereses constructivos la Ley del Impuesto Sobre la Renta es doctrinariamente irregular en su artículo 120 fracción III respecto de la norma primaria que determina su creación, pues desatiende el mandato constitucional que prescribe que las contribuciones que se establezcan a cargo de los particulares deben ser equitativas, lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado como dar trato igual a los iguales. Por otra parte, respecto del contribuyente que paga los intereses constructivos, si es sociedad mercantil, también el artículo 120 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta doctrinariamente irregular respecto de la norma primaria constitucional que determina su creación, ya que al considerarlos como utilidades distribuidas dejan de representar intereses para efectos fiscales, con lo que se le priva de la posibilidad de poder deducirlos al determinar su resultado fiscal. Con ello se desatiende el principio de proporcionalidad que, interpretado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, implica que el gravamen atienda a la capacidad contributiva de los gobernados. También se desatiende el principio de equidad, pues mientras que las sociedades de responsabilidad limitada sí pueden deducir estos pagos por ser intereses, no pueden hacerlo así las sociedades anónimas, no obstante la igualdad jurídica y económica que entre ambas existe.

La consecuencia de pagar el Impuesto Sobre la Renta que corresponda por la percepción de intereses constructivos -que se consideran dividendo presunto- tiene como supuesto inmanente que el beneficiario del interés sea: a) una persona física residente en México o b) cualquier persona jurídica residente en el extranjero. Es decir, que quedan excluidas de este supuesto las personas morales comprendidas en el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las comprendidas en el Título III relativo a las Personas Morales No Contribuyentes. Por lo que respecta a las personas morales comprendidas en el Título II se llega a

esta conclusión si se advierte que el artículo 10-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta también considera que estos intereses son dividendos. Por lo tanto, si se consideran dividendos y los dividendos no constituyen ingreso acumulable para las personas morales que residen en el país y que tributan conforme al Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la conclusión sólo puede consistir en que los multicitados intereses constructivos tampoco constituyen ingreso acumulable. Respecto de las Personas Morales No Contribuyentes se llega a similar conclusión, porque éstas sólo son contribuyentes respecto de ingresos que provengan de: a) enajenación de bienes, b) ciertos intereses -que no incluyen los que aquí refiero- y c) premios.

c) Prestamos a socios o accionistas. Otro supuesto que da lugar a un dividendo presunto se refiere a los préstamos que las sociedades efectúen a los socios o accionistas, tal y como se desprende del artículo 120 fracción IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Seguramente la motivación de esta presunción radica en evitar que los socios o accionistas dispongan de recursos a través de que la sociedad les conceda préstamos en vez de pagarles dividendos provenientes de utilidades distribuidas por la asamblea de accionistas, evitando con esto las consecuencias fiscales que derivarían del cobro de dividendos. Esta motivación permitiría suponer que sólo debería considerarse que existe el dividendo presunto si en la sociedad hubieren utilidades u otros conceptos susceptibles de distribuirse entre los socios o accionistas, pues de otro modo no podría disponerse de utilidades inexistentes. Sin embargo la norma no admite ninguna excepción basada en este motivo, por lo que el supuesto dividendo presunto se configura -con su consiguiente consecuencia- por el simple hecho de que las sociedades otorguen préstamos a sus socios o accionistas en las condiciones mencionadas.

Cuando se configura este supuesto que origina el dividendo presunto sin que en la sociedad existan utilidades susceptibles de distribuirse entre los socios o accionistas la Ley del Impuesto Sobre la Renta (en el artículo 120 fracción IV) es doctrinariamente irregular respecto de la norma superior que determina su creación (el artículo 31 fracción IV constitucional) pues, por una parte, desatiende el principio de proporcionalidad al disponer el pago de una contribución sin que exista capacidad contributiva por parte del accionista que obtiene el préstamo, toda vez que no hay utilidades que pudieran ser objeto de un impuesto. Por otra parte se desatiende también el principio de equidad ya que se trata de manera desigual a quienes son iguales; la igualdad jurídica en el supuesto normativo se da entre quienes son accionistas de sociedades mercantiles y obtienen préstamos de éstas; la desigualdad jurídica en la consecuencia se produce, porque la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone que

todos causan Impuesto Sobre la Renta sobre el préstamo que obtengan como si estuvieran obteniendo un dividendo, lo cual sólo podría ocurrir cuando en la sociedad que concedió los préstamos hubieran utilidades susceptibles de repartirse entre quienes obtuvieron el préstamo, o sean los socios o accionistas.

La consecuencia de pagar el Impuesto Sobre la Renta que corresponda por el préstamo obtenido -que se considera dividendo presunto- tiene como supuesto inmanente que el beneficiario del interés sea: a) una persona física residente en México o b) cualquier persona jurídica residente en el extranjero. Es decir, que quedan excluidas de este supuesto las personas morales comprendidas en el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las comprendidas en el Título III relativo a las Personas Morales No Contribuyentes. Por lo que respecta a las personas morales comprendidas en el Título II se llega a esta conclusión si se advierte que el artículo 10-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta también considera que estos préstamos son dividendos. Por lo tanto, si se consideran dividendos y los dividendos no constituyen ingreso acumulable para las personas morales que residen en el país y que tributan conforme al Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la conclusión sólo puede consistir en que los multicitados préstamos tampoco constituyen ingreso acumulable. Respecto de las Personas Morales No Contribuyentes se llega a similar conclusión, porque éstas sólo son contribuyentes respecto de ingresos que provengan de: a) enajenación de bienes, b) ciertos intereses y c) premios.⁽³⁸⁾

"Art. 134.- Tratándose de ganancia cambiaria y de los intereses a que se refiere este Capítulo se estará a las siguientes reglas:

I. Toda percepción obtenida por el acreedor se entenderá aplicada preferentemente a intereses vencidos, excepto en los casos de adjudicación judicial para el pago de deudas en los que se procederá como sigue:

a) Si el acreedor recibe bienes del deudor, el impuesto se cubrirá sobre el total de los intereses vencidos, siempre que su valor alcance a cubrir el capital y los mencionados intereses.

b) Si los bienes sólo cubren el capital adeudado, no se causará el impuesto sobre los intereses cuando el acreedor declare que no se reserva derechos contra el deudor por los intereses no pagados.

c) Si la adjudicación se hace a un tercero, se consideran intereses vencidos la cantidad que resulte de restar a las cantidades que reciba el acreedor, el capital adeudado, siempre que el acreedor no se reserve derechos en contra del deudor.

Para los efectos de esta fracción las autoridades fiscales podrán tomar como valor de los bienes el del avalúo que ordenen practicar o el valor que haya servido de base para la primera almoneda.

El monto de los intereses y la ganancia cambiaria acumulables que se perciban en los términos de este Capítulo se podrá determinar de conformidad

con lo previsto en el artículo 7o.-B de esta Ley y no será deducible la pérdida inflacionaria que, en su caso, se obtenga.

II. El perdón total o parcial del capital o de los intereses adeudados, cuando el acreedor no se reserve derechos en contra del deudor, da lugar al pago del impuesto por parte del deudor sobre el capital y los intereses perdonados."

Encontramos una presunción legal absoluta en este artículo al determinar las reglas aplicables a la percepción de los intereses, impidiendo a los contribuyentes probar elementos en contrario.⁽³⁹⁾

"Art. 135.- ...

Cuando las personas que efectúen los pagos a que se refiere la fracción XI del artículo 133 de esta Ley, paguen al contribuyente, además, ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título, los ingresos a que se refiere la citada fracción XI, se considerarán como salarios para los efectos de este Título.

..."

Idéntico comentario al del artículo 134 puede hacerse con respecto al párrafo transcrito de este artículo al asimilar los ingresos por derechos de autor como salarios para los efectos del título a comentario.

Al aplicarse esta norma la asimilación entre derechos de autor y salario modifica substancialmente la naturaleza jurídica de ambos conceptos, lo que a la postre resulta violatorio del principio de legalidad.⁽⁴⁰⁾

"Art. 144.- Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de los artículos 64, 64-A, 65 y 66, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éstos. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación.

..."

En relación con la última parte del primer párrafo de este artículo, opinamos que una obligación fiscal no puede sustentarse en simples consideraciones. Además, en el caso, el legislador menciona un presunto

beneficio al residente en el extranjero. Se presenta el problema de que, tal y como está redactado el precepto, la carga de la prueba correspondería a la autoridad fiscal, en lo que respecta a que el beneficio es cierto e imponible, pues de otra manera basarse en meras presunciones resultaría improcedente. Por otro lado, es omisa la ley en esta parte en precisar cuándo puede haber relación directa entre el pago efectuado con motivo de los actos o actividades a que se refiere el Título V y el beneficio del residente en el extranjero. No toma en cuenta el que podría darse el caso de un pago indebido o improcedente que significaría, si bien un ingreso, pero un nulo beneficio para el extranjero, quedando siempre a criterio de la autoridad hacer la respectiva consideración.

Creemos que se está frente a un caso de falta de certeza jurídica en cuanto al sujeto pasivo de la relación tributaria, como lo es el residente en el extranjero, y que a la vez tiene repercusiones indirectas sobre nacionales, quienes tienen responsabilidad fiscal al obligarlos la ley a ser retenedores.

Sentimos que la facultad otorgada a la autoridad fiscal de considerar como ingreso el que un residente mexicano efectúe un gasto por el extranjero, provoca una serie de situaciones inequitativas y confusas, como pudieran ser, entre otras, erogaciones realizadas a cuenta y nombre del residente en el extranjero que después son reembolsadas. Por otra parte, siempre queda en manos de la autoridad el demostrar fehacientemente sus consideraciones.

Como conclusión proponemos la derogación de esta parte del artículo en comentario.⁽⁴¹⁾

B.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS TANTUM.

"Art. 2.- ...

También se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país cuando actúe en territorio nacional a través de una persona física o moral y esta persona:

I. Tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.

II. Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero.

III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.

IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a las que realizaría de actuar de manera independiente, o

V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, no se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente o base fija en el país si éste cuenta con la documentación necesaria para demostrar que las operaciones que efectúa con la persona física o moral a través de la cual actúa en territorio nacional se realizan en términos y condiciones similares a las que se hubieran pactado en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones similares de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 64-A y 65 de esta ley, y proporcione dicha documentación a la autoridad fiscal competente en caso de que le sea solicitada.

..."

Las presunciones que permiten configurar la existencia de un Establecimiento Permanente en México de un residente en el extranjero en los supuestos descritos en la parte transcrita del artículo en comento, pueden desvirtuarse por el residente en el extranjero.

Respecto de este precepto hay un aspecto que debe resaltarse: la posibilidad o derecho de desvirtuar la presunción de que se configura un Establecimiento Permanente en México únicamente se estipula en favor del residente en el extranjero a quien se le impute su existencia, no así a la persona residente en México cuyas actividades se estime que pertenecen al residente en el extranjero y que, por ello, se le considere su representante. Esto, no obstante, no significa que la persona residente en México, a quien por presunción legal se le considere Establecimiento Permanente del residente en el extranjero, carezca de la facultad de impugnar las consecuencias que de tal imputación deriven a su cargo, las cuales son diferentes de las que conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta le corresponderían en su calidad de residente en México independiente del residente en el extranjero. La diferencia está en que la facultad del residente en México para desvirtuar la presunción legal surgirá hasta que exista una norma jurídica particular creada por la autoridad fiscal que lo obligue a satisfacer las consecuencias que correspondan al Establecimiento Permanente en México del Residente en el Extranjero. Es decir, en tanto que el residente en el extranjero está facultado por la norma general (artículo 2, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) para desvirtuar en cualquier momento la presunción de que tiene un Establecimiento Permanente en México, la persona jurídica residente

en México sólo podrá inconformarse contra tal presunción hasta que haya una norma jurídica particular (la resolución de las autoridades fiscales) que determine, en virtud de la presunción legal, que él no es un sujeto independiente, sino que, como su representante, es un Establecimiento Permanente en México del residente en el extranjero. Parece ser que en la especie se presenta un problema de irregularidad doctrinal de la norma inferior respecto de la constitucional superior que determina su creación, ya que sin otorgarse audiencia al autorizado residente en México se le puede atribuir una consecuencia fiscal que puede diferir de la que realmente le corresponde.

El precepto referido dispone que el residente en el extranjero puede desvirtuar la presunción legal de existencia de un Establecimiento Permanente en México si cuenta con la documentación necesaria para demostrar que las operaciones que lleva a cabo en territorio nacional se realizan en términos y condiciones similares a las de una operación independiente. Este precepto limita el medio probatorio para desvirtuar la presunción, pues sólo alude a la documentación, y con ello circunscribe a la prueba documental el medio probatorio al que puede recurrir el residente en el extranjero. Esto da lugar a que esta norma secundaria sea doctrinariamente irregular respecto de la norma superior que determina su creación: el artículo 14 constitucional, pues limita la garantía de audiencia que como garantía individual se establece en la norma fundamental. Dicha limitación, en cambio, no resultaría aplicable al residente en México cuando impugnara la norma particular que en su perjuicio estableciera la presunción, debido a que su derecho de acción no surgiría por aplicación de lo que dispone el artículo 2, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sino por los preceptos que regulan el procedimiento de impugnación de las resoluciones de las autoridades fiscales, las cuales se contienen en el Código Fiscal de la Federación.⁽⁴²⁾

"Art. 8.- ...

Para los efectos del impuesto establecido en esta Ley, se presume que los asociados enajenan los bienes aportados al asociante, salvo que se trate de bienes inalienables o se establezca expresamente lo contrario en el contrato que al efecto se celebre, caso en el cual la deducción por inversión del bien de que se trate sólo podrá efectuarse por el asociado propietario del bien.

..."

En el contrato de Asociación en Participación unas personas aportan bienes al asociante para llevar a cabo determinados actos de comercio y, a cambio de ello, el asociante los hace partícipes en los resultados que se obtengan del negocio mercantil. Esa aportación de bienes de los asociados al asociante puede hacerse: en propiedad o en uso; dependerá de lo que las partes estipulen

en el contrato. Este contrato, por sí mismo, no transfiere la propiedad de los bienes; es decir, la celebración del contrato no implica una compraventa de bienes; en todo caso se presumirá que se aportó el uso de los mismos para llevar a cabo el negocio mercantil.

No obstante, debido a que la Asociación en Participación no tiene personalidad jurídica los terceros contratan únicamente con el asociante, por lo que la apariencia externa podría hacerles presumir que los bienes pertenecen en propiedad al asociante, quien los utiliza en la ejecución de los actos mercantiles que lleva a cabo. A esta descripción de la realidad responde lo que establece el artículo 267 de la Ley General de Sociedades Mercantiles: "Respecto a terceros, los bienes aportados pertenecen en propiedad al asociante, ...".

Sin embargo, esta suposición de propiedad, que sólo opera respecto de terceros más no entre los contratantes, tiene dos excepciones: a) cuando por la naturaleza de la aportación fuere necesario satisfacer alguna formalidad y no se haya hecho; y b) que en el contrato de Asociación en Participación se estipule que los bienes no se aportan en propiedad, pero en este caso se requiere que la cláusula relativa se inscriba en el Registro Público de Comercio del lugar donde el asociante ejerza su actividad mercantil; en estos dos supuestos es inoperante la presunción de propiedad respecto de terceros que contraten con el asociante. Incluso la ley mercantil dispone que "Aun cuando la estipulación no haya sido registrada, surtirá sus efectos si se prueba que el tercero tenía o debía tener conocimiento de ella". Esta disposición de la ley mercantil no significa, sin embargo, que se considere transferida la propiedad de los bienes aportados para integrar la Asociación en Participación; sólo significa que los terceros considerarán propietario de los bienes al asociante, por lo que podrán ejercitar en contra de él las acciones legales que pueden ejercitarse contra los propietarios.

Lo referido corresponde a la regulación que se contiene en la ley mercantil. Veamos ahora qué consecuencias derivan en la materia fiscal. Debido a que conforme a la ley mercantil se presume que los bienes aportados pertenecen en propiedad al asociante, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se contiene una presunción similar: que los bienes se enajenaron por los asociados al asociante; dice al respecto la primera parte del tercer párrafo del artículo 8: "Para los efectos del impuesto establecidos en esta Ley, se presume que los asociados enajenan los bienes aportados al asociante, ...", lo que originará que los asociados causen Impuesto Sobre la Renta si de la enajenación presunta de los bienes aportados al asociante resultara alguna utilidad. No obstante la disposición que se contiene en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estamos en presencia de lo que en la doctrina se conoce como presunción *juris tantum* que significa que los asociados pueden probar que no ocurrió la enajenación que la ley presume efectuada. Esto explica

que en ese mismo tercer párrafo del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se disponga que no procede la presunción cuando "... se trate de bienes inalienables o se establezca expresamente lo contrario en el contrato que al efecto se celebre ...". Parece obvio que no proceda la presunción respecto de bienes inalienables; aun sin ella no procedería la presunción puesto que prevalecería la norma especial que estableciera la no inalienabilidad de los bienes, como ocurre, por ejemplo, con el patrimonio familiar.

Respecto de la prueba en contrario consistente en la estipulación contractual, ésta corresponde a la situación descrita en el inciso b), prueba en contrario que, por cierto, no requiere de la formalidad que establece la ley mercantil consistente en que la cláusula relativa a la aportación aparezca inscrita en el Registro Público de Comercio; es decir, mientras que tal formalidad se requiere para que los terceros no presuman que los bienes son propiedad del asociante, ésta no deviene requisito legal para desvirtuar la presunción de que, para efectos fiscales, los bienes se aportaron en propiedad por los asociados al asociante.

En el texto del tercer párrafo del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no se establece entre las pruebas en contrario el que la enajenación carezca de las formalidades que el orden jurídico disponga para las enajenaciones, o sea la situación descrita en el inciso a). No obstante esta omisión en la ley fiscal, no podría darse la presunción de que un inmueble, por ejemplo, se aportó en propiedad por un asociado al asociante si no existe en documento público la enajenación, pues esta formalidad se precisa en el orden jurídico como requisito de validez para la enajenación de inmuebles.

Con independencia de la consecuencia fiscal que se sigue respecto de la aportación de bienes de los asociados al asociante, aparece una más relativa a la deducción del valor de esa inversión que, técnicamente, se conoce como "depreciación de los bienes" y que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se regula como "deducción de las inversiones"; al respecto, el titular de la propiedad de los bienes es quien está en posibilidad de deducir su depreciación. De esta manera, si corresponden en propiedad al asociante porque los hubiere adquirido realmente o porque su adquisición se presume, será él quien podrá deducir la depreciación correspondiente. Si los bienes no se hubieren enajenado al asociante y no procediere la presunción de haberse efectuado, entonces el asociado propietario del bien será quien tenga la permisión normativa de efectuar la deducción por depreciación, razón por la que en la última parte del primer párrafo del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establece que "... caso en el cual (si no procede la presunción de enajenación del bien) la deducción por inversión del bien de que se trate sólo podrá efectuarse por el asociado

propietario del bien". Es decir, que para determinar la utilidad derivada de la Asociación en Participación que deberá sujetarse al cálculo del Impuesto Sobre la Renta, el asociado propietario de los bienes podrá disminuir la depreciación que corresponda a sus bienes.⁽⁴³⁾

"Art. 75.- Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere, declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

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

II. El contribuyente en un plazo de veinte días, informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes.

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

Cuando el contribuyente no presente declaración anual estando obligado a ello, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos."

4.- PRESUNCIONES LEGALES EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

A.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS ET DE JURE.

"Art. 10.- Para los efectos de esta Ley, se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. La enajenación de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos, se considerará realizada en territorio nacional aun cuando al llevarse a cabo se encuentren materialmente fuera de dicho territorio y siempre que el enajenante sea residente en México o establecimiento en el país de residentes en el extranjero.

Tratándose de bienes intangibles, se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residan en el mismo".

"Art. 11.- Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en que se realice cualquiera de los supuestos siguientes:

I. Se envíe el bien al adquirente. A falta de envío, al entregarse el bien. No se aplicará esta fracción cuando la persona a la que se envíe o entregue el bien, no tenga obligación de recibirlo o de adquirirlo.

II. Se pague parcial o totalmente el precio, salvo en los casos que esta Ley señale.

III. Se expida el comprobante que ampare la enajenación

Tratándose de certificados de participación, se considera que éstos se enajenan en el momento en que se entreguen materialmente al adquirente de los bienes que estos certificados amparen. No quedan comprendidos en este párrafo los certificados de participación inmobiliaria".

"Art. 14.- Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

II. El transporte de personas o bienes.

III. El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial".

"Art. 16.- Para los efectos de esta Ley, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país.

En el caso de transporte internacional, se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si éste es de ida y vuelta.

Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. La transportación aérea a las poblaciones mexicanas en las fronteras del país gozará del mismo tratamiento.

En el caso de intereses y demás contraprestaciones que paguen residentes en México a los residentes en el extranjero que otorguen crédito a través de tarjetas, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se utilice la tarjeta".

"Art. 24.- Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o servicios:

I. La introducción al país de bienes.

II. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

III. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.

V. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

Cuando un bien exportado temporalmente retorne al país habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique un valor adicional, se considerará importación de bienes o servicios y deberá pagarse el impuesto por dicho valor en los términos del artículo 27 de esta Ley".

"Art. 26.- Se considera que se efectúa la importación de bienes o servicios:

I. En el momento en que el importador presente el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera.

II. En caso de importación temporal al convertirse en definitiva.

III. Tratándose de bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas concedan el uso o goce, en el momento en que se realice alguno de los supuestos siguientes:

a) Se aprovechan en territorio nacional.

b) Se pague parcial o totalmente la contraprestación.

c) Se expida el documento que ampare la operación.

Cuando se pacten contraprestaciones periódicas, se atenderá al momento en que sea exigible la contraprestación de que se trate.

IV. En el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero se estará a los términos del artículo 17 de esta Ley".

B.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS TANTUM.

"Art. 8.- Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en

los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario".

5.- PRESUNCIONES LEGALES EN LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.

A.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS ET DE JURE.

"Art. 10.- Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en que se realice cualquiera de los supuestos siguientes:

I. Se envíe el bien al adquirente. A falta de envío, al entregarse materialmente el bien. No se aplicará esta fracción cuando la persona a la que se envíe o entregue el bien, no tenga obligación de recibirlo o de adquirirlo.

II. Se pague parcial o totalmente el precio.

III. Se expida el documento que ampare la enajenación".

"Art. 25.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente que se enajenaron los bienes que el contribuyente declara como mermas en los procesos de producción o envasamiento, cuando éstas excedan de los siguientes porcentajes:

I. (Derogada)

II. 12.3%, en cerveza.

III. 5%, en las bebidas alcohólicas, distintas de la cerveza, que se añejen en barricas que se encuentren en lugares cubiertos, 10% cuando dichas barricas se encuentren en lugares descubiertos y 1.5% cuando el añejamiento se realice por otros sistemas; y 1% por su envasamiento.

IV. 0.74% en gasolina, sobre volúmenes adquiridos.

Para determinar el valor en que se enajenaron los bienes, se considerará que éstos se enajenaron al precio más alto en que el contribuyente venda dichos productos.

Los porcentos a que se refieren las fracciones anteriores, únicamente son aplicables a los productores o envasadores."

Como se desprende de este artículo, estamos en presencia de un caso específico de presunción absoluta o *juris et de jure*, en donde se faculta a las autoridades para considerar que el contribuyente enajenó los bienes que el mismo manifestó como mermas, cuando las mismas excedan de los porcentos establecidos en dicho precepto, sin que se le permita al contribuyente ofrecer prueba en contrario.

Examinando esta presunción, podemos decir que de los hechos conocidos -mermas declaradas en porcentos superiores a los establecidos en el precepto- se deduce el hecho ignorado -que la totalidad del excedente de las mermas corresponde a bienes enajenados y gravados-, no siendo esta presunción atacable mediante la demostración del hecho contrario, puesto que la misma ley, sin prohibirlo expresamente, no admite que el contribuyente pueda demostrar una conclusión diferente, esto es, que la presunción absoluta pretende prevenir los probables mas no fatales fraudes fiscales y actos censurables así como expedientes dolosos que pudieran perjudicar al Fisco bajo el procedimiento de no admitir la prueba en contra, pues la misma podría elaborarse falsamente a fin de evitar el cumplimiento de una obligación tributaria, pero precisamente por ser una presunción absoluta, es aplicable a los que obran de buena fe.⁽⁴⁴⁾

B.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS TANTUM.

"Art. 23.- Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones de materia prima, se presumirá, salvo prueba en contrario, que éstas fueron utilizadas para elaborar productos por los que se está obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley, que estos productos fueron enajenados en el mes en que se adquirieron las materias primas y que el impuesto respectivo no fue declarado.

Quando el contribuyente omita registrar empaques, envases o sus accesorios, se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos faltantes se utilizaron para el envasado de productos por los que se está obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley, que estos productos fueron enajenados en el mes en que se adquirieron y que el impuesto respectivo no fue declarado."

Este es un claro ejemplo de presunción relativa o *juris tantum*, al preceptuar que cuando el contribuyente omite registrar adquisiciones de materia prima, se presumirá, salvo prueba en contrario, que éstas fueron utilizadas para elaborar productos por los que se está obligado al pago del impuesto y que tales productos fueron enajenados en el mes en que se adquirieron las materias primas y que el impuesto respectivo no fue declarado. En este caso, se parte de un hecho conocido -la omisión en el registro de adquisiciones de materia prima- para llegar a uno desconocido -la enajenación de productos gravados y que el ingreso relativo no fue declarado-, para efectos de la causación del gravamen; sin embargo, esta última conclusión puede ser desvirtuada mediante la aportación de las pruebas conducentes admitidas por el propio precepto y que, en su caso, vengan a demostrar que en un determinado caso concreto no se dio ese hecho desconocido y alumbrado por la presunción y en consecuencia, que no es válida la conclusión obtenida.⁽⁴⁵⁾

6.- PRESUNCIONES LEGALES EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

A.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS ET DE JURE.

"Art. 14.- Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión a que se refiere el artículo 14A.

II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

III. La aportación a una sociedad o asociación.

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el que de los bienes se transmitan a su favor.

VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A de este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales".

"Art. 202- Es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

...

IV. Respecto de las cuales hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento únicamente cuando no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal Fiscal en los plazos que señala este Código.

..."

En esta disposición encontramos una presunción legal absoluta, por virtud de la cual se tiene por consentido un acto administrativo por el simple hecho de que el particular afectado por el, no intente los medios de defensa que la ley establezca a su favor, o que los promueva fuera del plazo establecido en la ley.

A efecto de que exista seguridad jurídica, se requiere que el tiempo ponga término a todo derecho u obligación, esto, por la necesidad de certeza y estabilidad en las relaciones jurídicas para que las mismas no queden en un estado de imprecisión o indeterminación por tiempo indefinido.

B.- PRESUNCIONES LEGALES JURIS TANTUM.

"**Art. 52.-** Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

...

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. ..."

El Dictamen de Estados Financieros que para efectos fiscales emite el Contador Público independiente autorizado para tales efectos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene el mismo valor jurídico que poseen las declaraciones anuales que para efectos del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Activo, Impuesto al Valor Agregado y, en su caso del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, presentan los contribuyentes, ya que ambos se presumen ciertos, salvo prueba en contrario. Es decir, lo asentado por el contribuyente en sus declaraciones anuales, al igual que los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, se presumirán ciertos, salvo que la autoridad fiscal demuestre lo contrario.

El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación establece que los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, por lo que la autoridad está obligada a demostrar que no son ciertos tales hechos.

También se indica en dicho artículo que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales, y que la revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Federación señala:

"ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.- CORRESPONDE A LA AUTORIDAD ACREDITAR QUE LO ASENTADO EN ELLOS NO ES CIERTO.- Si en el procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación la actora ofrece como prueba de su dicho, la documental consistente en estados financieros dictaminados por contador público autorizado, y la autoridad no está de acuerdo con lo asentado en ellos, corresponde a ésta acreditar que los hechos contenidos en los dictámenes no son ciertos, ya que conforme a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, existe la presunción legal de que lo asentado en ellos es cierto, es decir, que si un contribuyente dictaminó sus estados financieros opera en favor de éste la presunción legal de que los hechos contenidos en el dictamen son ciertos."⁽⁴⁶⁾

"DICTAMENES DE CONTADOR PUBLICO. SU FORMULACION NO IMPIDE A LA AUTORIDAD REVISAR LIBROS DE LOS CAUSANTES.- Los dictámenes de contador público emitidos en los términos del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación de 1967 no constituyen resoluciones favorables para el particular, ni impiden a la autoridad revisar libros, documentos y declaraciones del visitado y formular en su caso liquidaciones complementarias, toda vez que el ejercicio de esas facultades se deja a salvo en el precepto antes citado".⁽⁴⁷⁾

Como se ha mencionado, los hechos contenidos en los dictámenes constituyen una presunción *juris tantum*, por lo que aceptan prueba en contrario.

"Art. 54.- Para determinar contribuciones omitidas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, salvo prueba en contrario."

"Art. 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

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

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

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

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

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

c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del 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 los equipos electrónicos de registro fiscal autorizados o las máquinas registradoras de comprobación fiscal que les hayan sido asignadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o que hayan adquirido directamente de fabricantes o importadores autorizados y no los utilicen o los destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados.

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

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

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

I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

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

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

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

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

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

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

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

I. Las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre el límite máximo del grupo en que, para efectos de pago de cotizaciones al Instituto Mexicano

del Seguro Social, se encuentre cada trabajador al servicio del retenedor, elevado al periodo que se revisa.

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

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

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

"Art. 58.- Cuando en el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales se den cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 55 de este Código, siempre que tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado, dichas autoridades podrán proceder conforme a lo siguiente:

I. En un plazo que no excederá de tres meses después de iniciada una visita en el domicilio fiscal, le notificará a éste, mediante acta parcial, que se encuentra en posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código.

II. Dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación del acta parcial, el visitado podrá corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen por ejercicio a que haya estado afecto en el periodo sujeto a revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a los visitadores. Dicho plazo podrá prorrogarse por una sola vez por quince días más.

III. Las autoridades podrán concluir la visita o continuarla. En el primer caso levantarán el acta final haciendo constar sólo el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal. En el caso de que las autoridades continúen la visita, deberán hacer constar en el acta final todas las irregularidades que hubieran encontrado y señalarán aquellas que hubiera corregido el visitado.

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable cuando se esté en los supuestos de agravante señalados en el artículo 75 fracción II de este Código."

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

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

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

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

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.

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.

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

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

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."

"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, incluyendo 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 que opera el contribuyente.

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

El porcentaje de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinará dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente. Para los efectos de lo previsto por esta fracción, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados. En el caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.

La presunción establecida en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor. Igual procedimiento se seguirá para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en inventarios. En este caso, si no pudiera determinarse el monto de la adquisición se considerará el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate y en su defecto, el de mercado o el de avalúo."

"Art. 61.- Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código y no puedan comprobar por el período objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

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

se multiplicará por el número de días que correspondan al período objeto de la revisión.

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

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

Las diversas leyes del Impuesto Sobre la Renta que recogió nuestra legislación fiscal federal hasta el 31 de diciembre de 1980 autorizaban a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar, por causas imputables al contribuyente, estimativamente el ingreso, primero aludían al "ingreso gravable" y por último al "ingreso global gravable". La vigente a partir del 1o. de enero de 1981, cambió de terminología y en lugar de seguir aludiendo a la "determinación estimativa" ahora se refiere a la "determinación presuntiva"; terminología ésta que hace suya el Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1o. de enero de 1982, ya que los autores de ambos ordenamientos fueron los mismos. A qué se debió el cambio de la palabra "estimativa" por "presuntiva"? Simplemente por razones gramaticales, ya que una de las acepciones de la palabra "presuntiva" nos dice: "La que por ordenamiento legal se reputa verdadera, en tanto que no exista prueba en contrario" -Diccionario de la Real Academia Española.⁽⁴⁸⁾

Al respecto, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, expresa:

"RENDA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. DETERMINACION CIERTA, PRESUNTIVA Y ESTIMATIVA DE INGRESOS. SUS DIFERENCIAS. En materia del Impuesto Sobre la Renta, el conocimiento lo más acertado posible de los ingresos percibidos por el contribuyente constituye sin lugar a dudas una de las tareas más importantes de los órganos fiscalizadores porque de ellos se compone la base gravable del tributo, de allí que se hayan ideado tres sistemas fundamentales de determinación de ingresos: la determinación "cierta", la determinación "estimativa" y la determinación "presuntiva". La determinación cierta de los ingresos ocurre cuando la autoridad fiscal puede conocer con exactitud los ingresos percibidos por el causante a través de cualquier medio directo de prueba, como podrían ser los libros de contabilidad, nóminas, comprobantes de pago, registros varios y similares. En este supuesto está objetivamente probado el hecho imponible y el débito tributario. Por el contrario, conforme a su tradición legislativa y

jurisprudencial (la Ley del Impuesto Sobre la Renta de mil novecientos sesenta y cuatro ya la contemplaba y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunciaba sobre ella en la década de los treinta), la determinación estimativa de ingresos fue concebida para aquellos casos en que el fisco no pudiera conocer con certeza los ingresos realmente percibidos por el contribuyente, fuera por causas imputables a él o por causas distintas; como método excepcional que es, su empleo ha estado restringido a los supuestos y procedimientos específicamente previstos, en las leyes tributarias especiales según el régimen del Código anterior, y actualmente en el artículo 55 del Código Fiscal vigente. Evidentemente, estos dos métodos son excluyentes entre sí respecto de un mismo renglón de ingresos, aunque puedan aplicarse ambos para conocer la situación del contribuyente pero referidos a distintos conceptos. Sin embargo, el tercer sistema de determinación de ingresos puede utilizarse como auxiliar de cualquiera de los dos primeros: el método presuntivo. En el año de mil novecientos setenta y seis entró en vigor la reforma al Código Fiscal de la Federación por virtud de la cual se adicionó el artículo 83 con una fracción VIII en donde el legislador otorgó una calificación especial a ciertos indicios, circunstancias y hechos por su aparente e íntima relación con los ingresos obtenidos, invistiéndolos de plena eficacia probatoria mediante su consagración como presunciones legales *juris tantum*, gracias a la cual en estos supuestos se invirtió la regla general de la carga de la prueba, relevando de ella a la autoridad y obligando al particular a rendir prueba en contra de estas presunciones en términos del artículo 82, fracción II del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente a esta materia. Este sistema, por componerse de presunciones legales de observancia obligatoria incluso para la autoridad, opera en todos los casos con independencia de que se encuentren plenamente comprobados los ingresos percibidos por el causante o de que éstos no puedan ser conocidos, de lo que se sigue que la aplicación de cualquiera de estas presunciones puede ir acompañada de métodos de determinación cierta o estimativa, según corresponda en cada asunto."⁽⁴⁹⁾

"Art. 68.- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho."

"Art. 103.- Se presume cometido el delito de contrabando, cuando:

I. Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.

II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.

IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.

VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.

VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.

IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

"Art. 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

..."

Al respecto, se cuestionó al Dr. Jesús Zamora Pierce, lo siguiente:

En la pasada Reforma Fiscal (1992) se modificó la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, en donde se señala que se sancionará a las personas físicas, cuando en determinado ejercicio no puedan comprobar el origen de la discrepancia entre los ingresos declarados y las erogaciones

efectuadas, ello bajo una simple presunción legal. No viola tal disposición en su concepto, el principio de seguridad jurídica aplicado a la materia penal?

A lo que él contesto:

Efectivamente, por decreto publicado en el Diario Oficial de 20 de diciembre de 1991, en vigor a partir del 1o. de enero de 1992, se reformó la fracción I, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, para disponer que será sancionada con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, "la persona física que realice, en un ejercicio fiscal, erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia". Es decir, se presume la responsabilidad penal, y se deja a cargo del causante la prueba de su inocencia.

México ha suscrito la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1981, cuyo artículo 8.2 dispone: "Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad", y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de mayo de 1981, cuyo precepto 14.2, consagra también el principio al señalar: "Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley". Las normas transcritas forman parte del derecho positivo mexicano, dado que constan en tratados conformes con la Constitución, celebrados por el Presidente de la República y con la aprobación del Senado (artículo 133 de la Constitución), luego entonces, no cabe duda que la presunción de inocencia es norma vigente en México.

La primera y más directa consecuencia del principio de presunción de inocencia, es que el acusado no tiene la carga de probar su inocencia, puesto que la ley le reconoce, a priori, tal estado; es al ministerio público a quien incumbe probar los elementos constitutivos del delito y culpabilidad del imputado.

En consecuencia, es evidente que la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, viola en perjuicio de los causantes el principio de presunción de inocencia.⁽⁵⁰⁾

"Art. 208.- ...

Se presume que el domicilio señalado en la demanda es el fiscal, salvo que la autoridad demuestre lo contrario..."

"Art. 212.- Admitida la demanda se correrá traslado de ella al demandado, emplazándolo para que la conteste dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos el emplazamiento. El plazo para contestar la ampliación de la demanda será de veinte días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la ampliación. Si no se produce la contestación a tiempo o ésta no se refiere a todos los hechos, se tendrán como ciertos los que el actor impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios resulten desvirtuados.

..."

"Art. 227.- Los particulares podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución, cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución, ante el magistrado instructor de la Sala Regional que conozca del asunto ..."

"Art. 228.- En el auto que admita el incidente a que se refiere el artículo 227, el magistrado instructor ordenará correr traslado a la autoridad a quien se impute el acto, pidiéndole un informe que deberá rendir en un plazo de tres días.

Asimismo, podrá decretar la suspensión provisional de la ejecución. Si la autoridad ejecutora no rinde el informe o si éste no se refiere específicamente a los hechos que le impute el promovente, se tendrán éstos por ciertos.

..."

II.- CONCLUSIONES

1) En la legislación fiscal mexicana, se contienen figuras jurídicas conocidas como presunciones, que tienen como propósito el frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria.

Las presunciones tributarias tienen gran importancia para el Estado, ya que le evitan al Fisco el tener que demostrar, por la dificultad que ello representa, el probable y no seguro ánimo de defraudar a la Hacienda Pública de algunos contribuyentes. Por tal motivo, se elaboran presunciones elevadas a reglas generales, que se aplican tanto a los que han tratado de engañar al Fisco, como a aquéllos que han obrado de buena fe, por la única razón de que el nacimiento de la obligación tributaria puede ser ocultado mediante la elaboración de pruebas áporifas.

Las presunciones legales *juris et de jure*, se establecen con la finalidad de que disminuyan las complicaciones que enfrenta el Fisco en la determinación y comprobación de conductas evasoras de algunos contribuyentes, que a través de desnaturalizar los fines legalmente típicos de ciertos actos, contratos o formas autorizadas por las leyes, o mediante su simulación, obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo pero al margen de las fórmulas previstas en el hecho imponible.

2) Las presunciones legales tributarias absolutas (*juris et de jure*), no admiten prueba en contrario, y por tal motivo trasgreden la garantía de audiencia de los contribuyentes afectados por las mismas.

3) Las presunciones legales tributarias relativas (*juris tantum*) al admitir prueba en contrario, en principio respetan la garantía de audiencia, la cual se salvaguarda cuando el contribuyente puede utilizar todos los medios de defensa idóneos para destruirlas, sin embargo, dejan de hacerlo cuando se condiciona tal derecho al uso de determinado o determinados medios de prueba, con exclusión de otros.

4) Las presunciones legales tributarias trasgreden el principio de legalidad de las contribuciones, toda vez que los elementos de éstas, deben de estar claramente señalados en una ley formal y material, por lo que es incorrecto el que estén referidos a supuestos que pueden o no ser reales, como sucede en el caso de las presunciones.

5) Las presunciones legales tributarias contrarian los principios de equidad y proporcionalidad de las contribuciones, puesto que ponen en igualdad de circunstancias a dos o más sujetos cuya situación concreta es diferente, no obstante que tengan diversa capacidad económica.

6) En diversos artículos de distintas leyes fiscales, se contienen presunciones legales absolutas (*juris et de jure*), que por su naturaleza jurídica impiden al contribuyente el probar en contrario a la conclusión imperativa de la ley, lo cual es violatorio de la garantía de audiencia; del mismo modo, al aplicarse a situaciones concretas que pueden ser muy diferentes, violan también el principio de igualdad frente a la ley e introducen un elemento de inequidad y falta de proporcionalidad en el tributo; dichos preceptos deben reformarse para que el contribuyente pueda ofrecer pruebas y en su caso, ser oído y vencido en el procedimiento administrativo, antes de que se le formulen liquidaciones gravosas que implican recargos, multas, garantía del interés fiscal y litigios innecesarios.

III.- NOTAS BIBLIOGRAFICAS

1. Vázquez Pando, Fernando A. Vicios y Errores de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Escrito con otros). Barra Mexicana, Colegio de Abogados. A.C. Editorial Themis. México. 1987. p. 13.
2. Ibid.
3. Pérezagua Clamagirand, Luis. La Prueba en el Derecho Tributario Español. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, España. 1975. p. 239.
4. Ibid.
5. Idem., p. 242.
6. Vázquez Pando. Ob. cit., p. 13.
7. Pugliese, Mario. La Prueba en el Proceso Tributario. Editorial Jus. México. 1949. p. 215.
8. Calvo Nicolau, Enrique. Tratado del Impuesto Sobre la Renta. Tomo II-A. Editorial Themis. México. 1996. p. 82.
9. González García, Eusebio. "Las Presunciones y Ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de la Ley Tributaria". Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1985. Madrid, España. 1987. pp. 314-315.
10. S.J.F. Tribunales Colegiados de Circuito. Época 8a. Tomo III. Segunda Parte-2. Tesis 207. p. 570.

Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Precedentes:

Revisión Fiscal 103/89.- Lianticredit, S.A.- 3 de mayo de 1989.- Unanimidad de votos.- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.- Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

11. S.J.F. Tribunales Colegiados de Circuito. 8a. Época. Tomo III. Segunda Parte-2. Tesis 203. p. 668.

Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Precedentes:

Revisión Fiscal 103/89.- Lianticredit, S.A.- 3 de mayo de 1989.- Unanimidad de votos.- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.- Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

12. ¿ ENCUENTRA RESPALDO CONSTITUCIONAL EL GRAVAR UNA RENTA IMPUTADA ?

PRESTAMOS QUE LAS EMPRESAS HACEN A SUS TRABAJADORES SIN INTERESES O A MENOR TASA DE INTERES VIGENTE EN LA BANCA.

La parte inicial del primer párrafo del artículo 74 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que precisa el objeto específico del Título IV "De las Personas Físicas", vigente hasta el 31 de diciembre de 1983, nos decía:

"Art. 74.- Están obligados al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes o en crédito; no quedan incluidos los ingresos en servicios".

Con motivo de la reforma introducida a este precepto, a partir del 1o. de enero de 1984, quedó en los términos siguientes:

"Art. 74.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes o en crédito, así como por los ingresos en servicios que señale esta Ley".

Como resultado de esta reforma, gravar los ingresos en servicios se le adicionó a la Ley el artículo 78-A, que establece:

"Art. 78-A.- Para los efectos de este Capítulo se consideran ingresos en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario proporcionado por el Banco de México, cuando esta última sea mayor.

Los ingresos a que se refiere este artículo se consideran obtenidos mensualmente y se determinarán aplicando al total del préstamo, disminuido con la parte que del mismo se haya reembolsado, la tasa que resulte conforme al párrafo anterior en la parte que corresponda al mes de que se trate".

Hoy, a partir del 1o. de enero de 1992, el primer párrafo de esta disposición tiene la siguiente redacción:

"Art. 78-A.- Para los efectos de este Capítulo se consideran ingresos en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y la tasa promedio diaria de los Certificados de la Tesorería de la Federación, colocados a plazo de noventa días, en el mes inmediato anterior, o en su defecto, el valor a cargo del Gobierno Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios equiparable a los certificados mencionados, cuando esta última sea mayor".

Empresas importantes, especialmente las instituciones de crédito, otorgan a su personal préstamos sin intereses o con intereses a tasa inferior a la vigente para esos préstamos de obtenerse directamente de la banca. En el primer caso debe acumularse la percepción mensual que por salario se obtiene como ingreso por la prestación de un servicio, el monto del interés bancario que no se paga y, en el caso del pago de una tasa baja comparada con la que se pagaría al banco, se deberá acumular al salario la diferencia.

Pero los intereses que no se pagan o la diferencia entre los intereses que la empresa cobra frente a la bancaria, constituyen para el trabajador un ingreso y, por ende, gravable?

El artículo 1o. fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que señala el objeto general del gravamen, expresa que "Las personas físicas están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos: Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan", esto es, la persona física residente en México está obligada al pago del Impuesto Sobre la Renta, respecto de todos sus ingresos provengan de la fuente que provengan, se encuentre ubicada en el país o en el extranjero.

Pero la renta imputada, aquélla que la ley atribuye o da por percibida, atendiendo a las razones que el legislador ha tomado en consideración, muy propia del impuesto sobre la renta personal, pero no del impuesto sobre la renta real o del impuesto sobre la renta mixto, como es el nuestro, al gravarla se considera inconstitucional.

Ingreso es toda percepción en efectivo, en crédito o en bienes, que viene a incrementar el patrimonio de una persona. Sin embargo, en el impuesto sobre la renta personal se atribuye como un ingreso el monto que el contribuyente pagaría por concepto de alquiler, por la casa que ocupa, y que es de su propiedad (impuesto sobre la renta inglesa), forma de conocer su verdadera capacidad económica y, por consiguiente, contributiva. Se imputa al contribuyente la percepción de una renta que deberá acumular al resto de la percibida en el ejercicio fiscal.

Pero nuestra Ley, al aludir a ingresos y no hacer mención de la renta imputada en sus disposiciones generales, puede la Ley en disposiciones interiores aludir como ingreso aquél que no entra al patrimonio del contribuyente, aquél beneficio económico que viene a auxiliarlo a resolver una necesidad social, como lo es el poseer una unidad habitacional propia o un vehículo que le permita asistir con mayor seguridad a su trabajo?

Además, en el artículo 7-A se precisa que "Para los efectos de esta Ley, se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se le designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase", para enseguida decir: "Se entienda que entre otros, son intereses:" para enseguida enumerar diversos conceptos que producen ingresos reales pero ninguno con la característica de imputados.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta promulgada el 31 de diciembre de 1941, en vigor hasta el 31 de diciembre de 1953, establecía en su artículo 18, lo siguiente:

"Si en los documentos en que conste cualquier operación de la que deriven o puedan derivar ingresos de los comprendidos en las fracciones I, IV, VI, VII, IX y X del artículo 15, no aparece pactado interés, se estipula que temporal o permanentemente, total o parcialmente, no se causará interés o se conviene que éste se causará a un tipo inferior al 6% anual, el ingreso gravable se determinará en la forma siguiente:

a).- Cuando el deudor se obligue a devolver una cantidad superior a la recibida, la diferencia entre ambas se considerará como interés del capital siempre que no resulte inferior al que correspondería aplicando la tasa legal.

b).- En todos los demás casos se estimarán como intereses los que resulten de aplicar al capital la tasa legal".

Lo anterior lo recogían todas las Leyes de Hacienda de los Estados, en el Capítulo correspondiente al impuesto que gravaba los intereses.

El contenido del artículo 18 inciso b) fue declarado inconstitucional por la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia, al pretender aplicarse la tasa del 6% en préstamos en los que no se pactaba pago de interés alguno a cargo del prestatario, en virtud de que la Ley del Impuesto Sobre la Renta gravaba ingresos que efectivamente percibía el contribuyente, no así aquellos que se imputaban como percibidos.

Cuántas veces el trabajador, por apuros económicos familiares, solicita al empleador el préstamo de una cantidad a pagarse en determinado número de semanas o quincenas, a la cual se accede sin el pago de intereses, resultando para ese trabajador el pago de un mayor pago de impuesto sobre la renta, al tener que sumársele a su sueldo el importe de los intereses que tendría que pagar a la banca de haberle prestado ésta el dinero.

"... el desequilibrio de los mercados cambiarios y el alza de las tasas de interés que se dio a partir de diciembre, originó que el monto de los pagos por los créditos se incrementara y el Impuesto Sobre la Renta que se les aplica tuviera un aumento de tal magnitud que a muchos trabajadores no les alcanzaría el sueldo para cubrirlos.- Por ejemplo: un empleado bancario con el salario promedio de 2 mil 915 pesos mensuales y dos créditos por un total de 78 mil 121 nuevos pesos, tendría que pagar a una tasa real de Cetes de 55 por ciento, 3 mil 82.42 nuevos pesos.- Hasta enero el trabajador pagaba mil 75.46 nuevos pesos, ya que la tasa de Cetes que se aplicaba era de 14.62 por ciento. Por impuesto le descontaban 520.30 nuevos pesos y, con los Cetes a 55 por ciento el Impuesto Sobre la Renta se elevó a mil 206.14."

El artículo 78-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta atribuye al trabajador, que obtuvo el préstamo de su empleador sin intereses, un ingreso por los intereses que hubiera tenido que pagar de haberlo contratado con un banco.

Lamentablemente los empleados bancarios, al aceptar que se les acumulara la diferencia entre los intereses que pagaban y los que arrojaba la aplicación del artículo 78-A consintieron la inconstitucionalidad de este numeral.

Margain Manautou, Emilio. Boletín Jurídico, Despacho Emilio Margain y Asociados, Año 18. Núm. 207. Mayo 1995. pp. 7-8.

13. Jurisprudencia No. 18 del Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965, Sexta Epoca, Volumen Pleno, Sección Primera p. 61 citada por Barrutieta Mayo en la "Jurisprudencia 1917-1965 y Tesis Sobresalientes 1955-1965, Actualización I, sustentadas por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación". Mayo Ediciones, México 1966, p. 355.

Vázquez Pando. Qb_cil. pp 16-17.

14. Calvo Nicolau. Qb_cil. Tomo I. 1995. pp. 263-274.

15. Amparo en revisión 10293/84. Univex, S.A. 28 de octubre de 1986. Unanimidad de quince votos.

Precedentes:

Amparo en revisión 5733/79. Calzado de Juárez, S.A. 12 de febrero de 1985. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 10320/84. Fincas Comerciales, S.A. 22 de octubre de 1985. Unanimidad de veintiún votos.

Amparo en revisión 1534/80. Complementos Hidráulicos y Mecánicos, S.A. 19 de noviembre de 1985. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 9114/84. Industrias Resistol, S.A. 28 de enero de 1986. Unanimidad de veinte votos.

Referencia:

Jurisprudencia No. 6

Informe 1986, Primera Parte, Pleno, p. 643. S.C.J.N. 7a. Epoca.

Arreola Ortiz, Leopoldo Rolando y otros. Compendio de Jurisprudencia Fiscal. P.J.F. y T.F.F. 1969-1992. Tomo I. Tax. México. pp. 439-440.

16. Séptima Epoca:

Amparo en revisión 5733/79. Calzado de Juárez, S.A. 12 de febrero de 1985. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 10320/84. Fincas Comerciales, S.A. 22 de octubre de 1985. Unanimidad de veintiún votos.

Amparo en revisión 1534/80. Complementos Hidráulicos y Mecánicos, S.A. 19 de noviembre de 1985. Unanimidad de dieciocho votos.
Amparo en revisión 9114/84. Industrias Resistol, S.A. 28 de enero de 1986. Unanimidad de veinte votos.
Amparo en revisión 10293/84. Univex, S.A. 28 de octubre de 1986. Unanimidad de quince votos.
Pleno, tesis 177, Apéndice 1988, Primera Parte, p. 296.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995. Jurisprudencia. Tomo I. Materia Constitucional. México 1995. pp. 373-374.

17. Séptima Epoca:

Amparo en revisión 5733/79. Calzado Juárez, S.A. 12 de febrero de 1985. Unanimidad de dieciséis votos.
Amparo en revisión 10320/84. Fincas Comerciales, S.A. 22 de octubre de 1985. Unanimidad de veintidós votos.
Amparo en revisión 1534/80. Complementos Hidráulicos y Mecánicos, S.A. 19 de noviembre de 1985. Unanimidad de dieciocho votos.
Amparo en revisión 9114/84. Industrias Resistol, S.A. 28 de enero de 1986. Unanimidad de veinte votos.
Amparo en revisión 10293/84. Univex, S.A. 28 de octubre de 1986. Unanimidad de quince votos.
Pleno, tesis 201, Apéndice 1988, Primera Parte, p. 336.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995. Jurisprudencia. Tomo I. Materia Constitucional. México 1995. pp. 374-375.

18. Amparo Directo 11/88

Tests Quinto Tribunal Colegiado
Informe S.C.J.N., 1988, T.C.C. p. 194.

Comentario: El artículo 56 del vigente Código Fiscal de la Federación que recoge el contenido del artículo 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1980, establece que para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal de los contribuyentes, que será cuando éstos incurran en algunas de las causales previstas en el artículo 55 del mismo ordenamiento, se calcularán los ingresos y el valor de los actos o actividades utilizando, indistintamente, cualquiera de los siguientes procedimientos: utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente; tomando como base los datos contenidos en las declaraciones de otras contribuciones del mismo ejercicio o de otros; partiendo de la información que proporcionen terceros; con cualquier otra información que obtenga por las autoridades fiscales, o bien, "utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase", esto es, que en último extremo, cuando por causas imputables al contribuyente no se pueda determinar su situación fiscal, se recurrirá a lo que la doctrina del derecho tributario llama "método indiciario". Al utilizar la autoridad fiscal a los medios indirectos de la investigación económica o de cualquier caso tenemos: no puede ella de manera arbitraria y caprichosa calcular los ingresos o el valor de los actos y actividades, sino que debe fundar y motivar cómo llegó a los resultados a que llegó y el contribuyente tiene la carga de la prueba para demostrar que el método indiciario, en la forma en que se utilizó, arrojó resultados erróneos o en exceso de la realidad. No se considera correcta la tesis del Quinto Tribunal Colegiado.

Margain Manautou, Emilio. *Boletín Jurídico*. Despacho Emilio Margain y Asociados. Año 12. Número 134. Abril 1989. p. 10.

19. Jurisprudencia No. 18 del Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965. Sexta Epoca, Volumen Pleno, Sección Primera, p. 61 citada por Barrutieta Mayo en la "Jurisprudencia 1917-1965 y Tesis Sobresalientes 1965-1965, Actualización I, sustentadas por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación". Mayo Ediciones, México 1966, p. 355.

Vázquez Pando. *Qb. cit.* pp. 16-17.

20. Tesis Pleno.

S.J.F. IX Epoca, T.II., Pleno, agosto 1995, p. 66.
RTFF. 3a. Epoca, Año VIII, Noviembre 1995. No. 95. p. 54.

21. Tesis Pleno

S.J.F. IX Epoca, T.II., Pleno, agosto 1995, p. 63.
RTFF. No. 95, 3a. Epoca, Año VIII, Noviembre 1995. pp. 50-51.

22. Tesis Pleno

S.J.F. IX Epoca, T.II., Pleno, agosto 1995, p. 64.
RTFF. No. 95, 3a. Epoca, Año VIII, Noviembre 1995. pp. 51-52.

23. Tesis Pleno.

S.J.F. IX Epoca, T.II., Pleno, agosto 1995, p. 65.
RTFF. No. 95, 3a. Epoca, Año VIII. Noviembre 1995. p. 52.

24. Tesis del Pleno.

S.J.F. IX Epoca, T.II., Pleno, agosto 1995 p. 65.
RTFF. 3a. Epoca, Año VIII, Noviembre 1995, No. 95 p. 53.

25. P./J. 11/96

Amparo en revisión 1558/90.- Complementos Alimenticios, S.A.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.-Ponente: Mariano Azuela Guitrón.- Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 4736/90.- Martex, S.A.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Guitrón.- Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

Amparo en revisión 16/92.- Arrendadora Hotelera del Sureste, S.A. de C.V.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.-Ponente: Mariano Azuela Guitrón.-Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 5815/90.- Zahori, S.A. de C.V.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Guitrón.- Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 749/91.- Compañía Harinera de La Laguna, S.A. de C.V.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.-Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número 11/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede.-México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis.

S.J.F. IX Epoca. Tomo III. Marzo 1996. pp. 5-6.

26. Vázquez Pando. Ob. cit. p. 35.

27. Grupo Editorial Expansión. IDC Información Dinámica de Consulta. Sección Fiscal. Septiembre 16 de 1992. Año VII No. 159. pp. 2763-2759.

28. Sáinz Alarcón. Jorge. Vicios y Errores de la Ley del Impuesto sobre la Renta. (Escrito con otros). Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C. Editorial Themis. México. 1987. p. 56.

29. Ibid. pp. 57-58.

30. Idem. pp. 60-61.

31. Grupo Editorial Expansión. IDC Información Dinámica de Consulta. Sección Fiscal. Junio 8 de 1994. Año IX. No. 202. pp. 3607-3684.

32. Sáinz Alarcón. Ob. cit. pp. 135-136.

33. Grupo Editorial Expansión. IDC Información Dinámica de Consulta. Sección Fiscal. Julio 20 de 1994. Año IX. No. 205. pp. 3733-3730.

34. Sáinz Alarcón. Ob. cit. pp. 136-137.

35. Calvo Nicolau. Ob. cit. Tomo II-A. pp. 668-669.

36. Romero Anaya. Jaime. Vicios y Errores de la Ley del Impuesto sobre la Renta. (Escrito con otros). Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C. Editorial Themis. México. 1987. pp. 187-188.

37. Romero Anaya. Ob. cit. p. 190.

38. Calvo Nicolau. Ob. cit. Tomo II-A. pp. 745-755.

39. Romero Anaya. Ob. cit. p. 221.

40. Ibid. p. 222.

41. Orendain Kunhart, Ignacio. Vicios y Errores de la Ley del Impuesto sobre la Renta. (Escrito con otros). Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C. Editorial Themis. México. 1987. pp. 235-236.

42. Calvo Nicolau. Ob. cit. Tomo I. pp. 319-320.

43. *Ibid.* pp. 354-356.
44. Vázquez Pando. *Ob. cit.* p. 14-15.
45. *Ibid.* p. 14.
46. Juicio Atrayente No. 100/92/3085/92.- Resuelto en sesión de 13 de enero de 1994, por unanimidad de 7 votos.-Magistrado Ponente: Jorge Alberto García Cáceres.-Secretario: Lic. Luis Moisés García Hernández.

Precedente SS-322 de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. No. 73. 3a. Epoca. Año VII. Enero 1994.
47. Revisión No. 2960/86, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de noviembre de 1990. pág. 34.
48. Margain Manautou, Emilio. Boletín Jurídico. Despacho Emilio Margain y Asociados. Año 11. Número 122. Abril 1988. pp. 12-13.
49. Amparo Directo 1457/86 Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.
Visible en Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1987, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito.

Margain Manautou, Emilio. Boletín Jurídico. Despacho Emilio Margain y Asociados. Año 11. Número 122. Abril 1988. p. 12.
50. Grupo Editorial Expansión. IDC Información Dinámica de Consulta. Sección Fiscal. Julio 8 de 1992. Año VII. No. 154. p. 2675.

CONCLUSIONES GENERALES

1) La Constitución Federal es la piedra angular sobre la cual descansa el Estado de Derecho Mexicano.

En virtud del principio de supremacía constitucional, las legislaciones que conforman el orden jurídico mexicano, para ser válidas, deben apegarse a los mandatos de la Constitución Federal.

2) El poder tributario es el Derecho del Estado de exigir de los particulares la aportación de una parte de su riqueza para satisfacer los gastos públicos.

El Legislativo es el titular del poder tributario, ya que constitucionalmente es el facultado para crear las leyes en donde se establecen las contribuciones; correspondiendo al Ejecutivo la aplicación de tales leyes; y al Judicial compete el control constitucional del mismo.

La facultad tributaria de la Federación es privativa y concurrente, la de las Entidades Federativas es concurrente, y la de los municipios -que se ejerce por los Estados- es privativa y concurrente.

3) El orden jerárquico de las disposiciones que regulan la materia fiscal federal es:

- a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- b) Leyes Fiscales Federales y Tratados Internacionales.
- c) Disposiciones Administrativas con fuerza de ley.
- d) Reglamentos Constitucionales.
- e) Disposiciones Administrativas sin fuerza de ley.

4) La obligación tributaria es aquella que deriva de la ley, y se traduce en el vínculo jurídico por el cual el Estado exige a los particulares el pago de contribuciones para el gasto público.

5) Las contribuciones compulsivas se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos, accesorios y contribuciones pendientes de cubrir de ejercicios anteriores.

6) Las garantías individuales son las normas constitucionales que protegen a los particulares frente al poder arbitrario de sus gobernantes, son preceptos que aseguran ciertos derechos fundamentales a los hombres.

7) La facultad impositiva, en nuestro país, no es absoluta, sino que se encuentra sujeta a limitaciones establecidas en nuestra Carta Magna, de las cuales algunas tienen el carácter de garantías individuales, o lo que es lo mismo, de derechos subjetivos públicos y constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen del Estado Mexicano un Estado de Derecho.

8) El artículo 14 constitucional, legitima el derecho a defenderse que tiene todo individuo; tal derecho implica la utilización de todos los medios de defensa idóneos y no sólo los que establece la ley.

9) En materia tributaria, en exacta observancia de la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, las disposiciones legales deben permitir que los contribuyentes manifiesten y prueben ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga, previamente a la determinación y liquidación de obligaciones fiscales.

10) El principio de legalidad de las contribuciones se contiene en los artículos 14 segundo párrafo, 16 primera parte del primer párrafo, segundo párrafo y último párrafo, 31 fracción IV, y 73 fracción VII de la Constitución Federal; en acatamiento a este principio, es preciso no sólo que la Ley establezca las contribuciones, sino que también debe señalar los elementos de las mismas (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, cuota, fecha de pago), a efecto de que la autoridad fiscal se limite a aplicar la ley, evitándose de esta manera que quede a su arbitrio la determinación de las mismas.

11) El principio de proporcionalidad de los impuestos, determina que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

12) El principio de equidad de las contribuciones, implica la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.

13) La presunción jurídica se conforma de tres elementos a saber:

a) el hecho conocido,

b) el hecho desconocido que se pretende demostrar, y

c) la relación de causalidad.

El hecho conocido es el probado y que nos lleva a creer en la existencia del hecho desconocido.

El hecho desconocido es el acreditado presuntivamente y que deriva del hecho conocido.

La relación de causalidad es el juicio lógico elaborado para presumir la existencia o veracidad del hecho desconocido que se pretende demostrar.

14) La presunción (en el ámbito jurídico), es el resultado del procedimiento de raciocinio plasmado por el legislador en la ley y por el juez en su sentencia, en el sentido de tener como cierto o probable un hecho, por ser éste la consecuencia más probable u ordinaria del hecho comprobado.

El procedimiento de raciocinio aludido en el pensamiento anterior, se refiere al razonamiento realizado por el legislador y el juzgador (ambos son hombres, de donde deriva que todas las presunciones sean en principio humanas; dependiendo de quien de esos dos hombres provengan, se conocerán posteriormente como legales y humanas) quienes en sus respectivos ámbitos y de acuerdo con sus conocimientos y experiencias (observación), en base a interrogantes (hipótesis), investigarán si la causa admitida por la hipótesis es capaz de producir el efecto comprobado o conocido (experimentación), con el ánimo de poder emitir su conclusión (razonamiento), la cual generalmente se plasma en una norma jurídica o en una sentencia según sea el caso, y de tal forma, pretender dar la solución más probable a las cosas y situaciones dudosas.

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

16) El indicio constituye un hecho conocido, es decir, comprobado.

17) La ficción es una verdad artificial contenida en una disposición legal.

18) La presunción constituye un medio de prueba reconocido por la ley.

19) La analogía jurídica consiste en la aplicación a un caso no previsto por el orden jurídico, de las disposiciones jurídicas que regulan casos similares.

20) Las presunciones se clasifican en legales y humanas.

Las presunciones legales, son las presunciones de derecho; las establecidas por la ley.

Las presunciones humanas, son las presunciones de hecho; aquellas que son dejadas a la libre apreciación del juzgador.

21) Las presunciones legales se dividen en absolutas (juris et de jure) y en relativas (juris tantum).

Las presunciones legales juris tantum, admiten prueba en contrario.

Las presunciones legales juris et de jure, no admiten prueba en contrario.

22) En la legislación fiscal mexicana, se contienen figuras jurídicas conocidas como presunciones, que tienen como propósito el frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria.

Las presunciones tributarias tienen gran importancia para el Estado, ya que le evitan al Fisco el tener que demostrar, por la dificultad que ello representa, el probable y no seguro ánimo de defraudar a la Hacienda Pública de algunos contribuyentes. Por tal motivo, se elaboran presunciones elevadas a reglas generales, que se aplican tanto a los que han tratado de engañar al Fisco, como a aquéllos que han obrado de buena fe, por la única razón de que el nacimiento de la obligación tributaria puede ser ocultado mediante la elaboración de pruebas ápcrifas.

Las presunciones legales *juris et de jure*, se establecen con la finalidad de que disminuyan las complicaciones que enfrenta el Fisco en la determinación y comprobación de conductas evasoras de algunos contribuyentes, que a través de desnaturalizar los fines legalmente típicos de ciertos actos, contratos o formas autorizadas por las leyes, o mediante su simulación, obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo pero al margen de las fórmulas previstas en el hecho imponible.

23) Las presunciones legales tributarias absolutas (*juris et de jure*), no admiten prueba en contrario, y por tal motivo trasgreden la garantía de audiencia de los contribuyentes afectados por las mismas.

24) Las presunciones legales tributarias relativas (*juris tantum*) al admitir prueba en contrario, en principio respetan la garantía de audiencia, la cual se salvaguarda cuando el contribuyente puede utilizar todos los medios de defensa idóneos para destruirlas, sin embargo, dejan de hacerlo cuando se condiciona tal derecho al uso de determinado o determinados medios de prueba, con exclusión de otros.

25) Las presunciones legales tributarias trasgreden el principio de legalidad de las contribuciones, toda vez que los elementos de éstas, deben de estar claramente señalados en una ley formal y material, por lo que es incorrecto el que esten referidos a supuestos que pueden o no ser reales, como sucede en el caso de las presunciones.

26) Las presunciones legales tributarias contrarian los principios de equidad y proporcionalidad de las contribuciones, puesto que ponen en igualdad de circunstancias a dos o más sujetos cuya situación concreta es diferente, no obstante que tengan diversa capacidad económica.

27) En diversos artículos de distintas leyes fiscales, se contienen presunciones legales absolutas (*juris et de jure*), que por su naturaleza jurídica impiden al contribuyente el probar en contrario a la conclusión imperativa de la ley,

lo cual es violatorio de la garantía de audiencia; del mismo modo, al aplicarse a situaciones concretas que pueden ser muy diferentes, violan también el principio de igualdad frente a la ley e introducen un elemento de inequidad y falta de proporcionalidad en el tributo; dichos preceptos deben reformarse para que el contribuyente pueda ofrecer pruebas y en su caso, ser oído y vencido en el procedimiento administrativo, antes de que se le formulen liquidaciones gravosas que implican recargos, multas, garantía del interés fiscal y litigios innecesarios.

BIBLIOGRAFIA

- Acero, Julio. Procedimiento Penal. Cuarta Edición. Editorial José M. Cajica, Jr. S.A. Puebla, Pue. México.
- Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Quinta Edición. Editorial Porrúa. México. 1983.
- Alsina, Hugo. Tratado Teórico Práctico del Procedimiento Civil y Mercantil. Ediar. Buenos Aires. 1961.
- Anales de Jurisprudencia. 1953. Tomo LXXXVI.
- Andreozzi, M. Derecho Tributario Argentino. Tipográfica Editorial Argentina. Buenos Aires. 1951.
- Arangio-Ruiz, Vicente. Historia del Derecho Romano. Reus. Quinta Edición. Madrid. 1994.
- Arellano García, Carlos. Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa. México.
- Arilla Villa, Manuel. Derecho Fiscal y Económico de la Empresa. Cárdenas Editor y Distribuidor. México. 1981.
- Arreola Ortiz, Leopoldo Rolando y otros. Compendio de Jurisprudencias Fiscales. Tax Editores Unidos. México. 1993.
- Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México. 1982.
- Bañuelos Sánchez, Froylán. Práctica Civil Forense. Cárdenas, Editor y Distribuidor. Sexta Edición. México. 1982.
- Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C. Vicios y Errores de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Editorial Themis. Mexico. 1967.
- Barraine, R. Théorie générale des présomptions en droit privé. Paris. 1942.

Barrios de Angelis, Dante. El debido proceso legal en Estados Unidos. Revista Uruguaya de Derecho Procesal/4.

Batiza, Rodolfo. Notas sobre la naturaleza de las ficciones legales en los derechos romano e inglés. Boletín del Instituto de Derecho Comparado. Universidad Nacional Autónoma de México.

Analogías y contrastes en el dualismo jurídico de los sistemas romano y británico. El Foro. Órgano de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados. Cuarta Epoca. Nums. 4-6. Abril-Diciembre. México. 1954.

Bazdresch, Luis. Garantías Constitucionales. Editorial Trillas. Cuarta Edición. México. 1990.

Becerra Bautista, José. El Proceso Civil en México. Editorial Porrúa. México.

Bidart Campos, Germán J. Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino.

Bielsa, R. Compendio de Derecho Público. Derecho Fiscal. Buenos Aires. 1952.

Boeta Vega, Alejandro. Derecho Fiscal (Primer Curso). ECASA. Segunda Edición. México. 1993.

Burckard, H. Die civilistischen praesuntionen. Weimar. 1866.

Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa. Vigésimosegunda Edición. México. 1989.

Diccionario de Derecho Constitucional. Garantías y Amparo. Editorial Porrúa. Tercera Edición. México. 1992.

Cabanellas, Guillermo. Repertorio Jurídico de locuciones máximas y aforismos latinos y castellanos. Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires.

Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Hellasta. Buenos Aires. 1988.

Diccionario de Derecho Usual.

- Calvo Nicolau, Enrique. Tratado del Impuesto Sobre la Renta. Tomos I y II-A. Editorial Themis. México. 1995 y 1996.
- Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. LII Legislatura. Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus Constituciones. Antecedentes, origen y evolución del articulado constitucional. Editor Miguel Angel Porrúa. Tercera Edición. México. 1985.
- Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Editorial Harla. Segunda Edición. México. 1993.
- Cartas Sosa, Rodolfo y Ayala Vallejo, Graciela. Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal. Editorial Themis. México. 1994.
- Casás, José Osvaldo. Presión Fiscal e Inconstitucionalidad. Depalma. Buenos Aires. 1992.
- Cassagne, Juan Carlos. Los Principios Generales del Derecho en el Derecho Administrativo. Abeledo-Perrot. Reimpresión. Buenos Aires. 1992.
- Colín, Ambrosio y H. Capintant. Curso Elemental de Derecho Civil. Traducción de Demófilo del Buen. Editorial Reus. Madrid. 1924.
- Coniglio, A. Le presunzioni nel processo civile. Roma. 1920.
- Couture, Eduardo J. Fundamentos del Derecho Procesal Civil. Aniceto López Editor. Buenos Aires. 1942.
- Cruz Morales, Carlos A. Los artículos 14 y 16 constitucionales. Editorial Porrúa. México. 1977.
- Cuenca, Humberto. Proceso Civil Romano. Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires. 1957.
- Ch. Perelman et P. Foirers. Les Présomptions et Les Fictions en Droit. Travaux du Centre National de Recherches de Logique. Bruxelles. Etablissements Emile Bruylant. Societe Anonyme D Editions Juridiques et Scientifiques. 1974.

Chrem, Mauricio. Inequidad que resulta de la aplicación, para la determinación de impuestos, de las presunciones incorporadas al artículo 25 de la Ley 11.683. Revista de Ciencias Económicas. No. 4. Argentina. 1978.

D'Amati, Nicola. Derecho Tributario (teoría y crítica). Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid.

De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. Decimosegunda Edición. México. 1983.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Limusa. Tercera Edición. México. 1995.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Manuel Lucero Espinosa. Compendio de Derecho Administrativo. Primer Curso. Editorial Porrúa. México. 1994.

Dellepiane. Nueva teoría general de la prueba.

Del Vecchio, Giorgio. Los Principios Generales del Derecho. Bosch. Tercera Edición. Barcelona. 1979.

De Pina, Rafael y Castillo Larrañaga. Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa. México.

Devis Echandía, Hernando. Teoría General de la Prueba Judicial. Zavalla. Sexta Edición. Buenos Aires. 1988.

Díaz de León, Marco Antonio. Diccionario de Derecho Procesal Penal. Porrúa. Segunda Edición. México. 1989.

Diep Diep, Daniel. Fiscalística. Ediciones Cedrus Libani. México. 1991.

Diep Rosas, Jorge y otros. Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las garantías individuales en materia tributaria. Investigación Fiscal. Boletín Fiscal de la Comisión de Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. Nos. 40 y 41. noviembre y diciembre de 1993.

Diccionario de Derecho Privado. Editorial Labor. Barcelona. 1954.

El Digesto de Justiniano. Versión castellana por A. Dors, F. Hernández Tejero, P. Fuenteseca, M. García Garrido y J. Burillo, con la ayuda del C.S.I.C., Editorial Aranzadi. Pamplona. 1968.

Enciclopedia Jurídica Omeba. Driskill. Argentina.

Enciclopedia Universal Ilustrada Europea Americana. Espasa-Calpe. Madrid.

Escriche, Joaquín. Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia. París. Garnier Hermanos, Libreros Editores, 6, Rub. De Saints-Pérez, 6, 1903.

Félix de Luis y Luis del Arco. La Distribución de los Impuestos en una Hacienda Federal. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1978.

Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Vigésimonovena Edición. Editorial Porrúa. México. 1990.

Gaona Rubio, Eduardo. Las Pruebas Civiles. U.N.A.M. Tercera Edición. México. 1973.

García Mullin, Roque. Las Presunciones en el Derecho Tributario, en "Derecho Fiscal", junio de 1985.

García Pelayo y Gross, Ramón. Diccionario Pequeño Larousse Ilustrado.

Garri, F. Il principio de presunzione di legittimità e l'interpretazione degli atti amministrativi, in Il Cons. Stato. 1972.

Geny, Francisco. Ciencia y Técnica del Derecho Positivo.

Giannini, A.D. Instituciones de Derecho Tributario. Traducción por Fernando Sainz de Bujanda. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1957.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Actualización por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey. Vol. I. 4a. edición. Editorial Depalma. Buenos Aires. Argentina. 1990.

Gómez Lara, Cipriano. Teoría General del Proceso.

Góngora Pimentel, Genaro David y Miguel Acosta Romero. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Doctrina, Legislación, Jurisprudencia. Tercera Edición. Editorial Porrúa. México. 1987.

González García, Eusebio. Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de la Ley Tributaria. Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1985, Madrid. 1987.

Gorphe, Francois. La Apreciación Judicial de las Pruebas. Editorial La Ley. Buenos Aires. 1967.

Granelli, F. Presunzione di legittimità dell'atto amministrativo e onere della prova: un altro mito giuridico in soffitta, in Giur, it., 1979. I.

Grupo Editorial Expansión. Revista Contabilidad Fiscal. IDC Información Dinámica de Consulta. México. Junio 15 de 1996. Año IV, 2a. Epoca. No. 11.

IDC Información Dinámica de Consulta. Servicio Quincenal de Consultoría Empresarial. Sección Fiscal. México:

Junio 10 de 1992.	Año VII No. 152.
Julio 8 de 1992.	Año VII No. 154.
Julio 22 de 1992.	Año VII No. 155.
Septiembre 16 de 1992.	Año VII No. 159.
Junio 8 de 1994.	Año IX No. 202.
Julio 20 de 1994.	Año IX No. 205.
Abril 26 de 1995.	Año X No. 224.
Noviembre 22 de 1995.	Año X No. 329.

Guerrero Lara, Ezequiel y Cortina G. Quijano, Aurora (compiladores). La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de Impuestos 1917-1985. Tribunal Fiscal de la Federación y Universidad Nacional Autónoma de México. Segunda Edición. México. 1989.

Guerrero Lara, Ezequiel y Guadarrama López, Enrique (compiladores). La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (1917-1984). (compiladores). UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México. 1986.

Gutiérrez-Alvis y Armario, Faustino. Diccionario de Derecho Romano. Tercera Edición. Reus. Madrid. 1982.

Hedemann, Justus Wilhelm. Las Presunciones en el Derecho. Imprenta Helénica. Madrid. 1931.

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa. Cuarta Edición. México. 1991.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada. México 1985.

Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Ediciones Liceo Profesional. Buenos Aires. 1969.

Presunciones Legales en la Determinación Impositiva, en "La Información", T. XXXVIII.

Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. ECASA. Tercera Edición. México. 1991.

Kaye, Dionisio J. Derecho Procesal Fiscal. Tercera edición. Editorial Themis. México. 1991.

Lalande, André. Vocabulario Técnico y Crítico de la Filosofía.

Lanz Duret, Miguel. Derecho Constitucional Mexicano. Octava Reimpresión de la Quinta Edición. Editorial Continental. México. 1982.

Legaz Lacambra, L. Noción de Legalidad. Revista del Instituto de Derecho Comparado. No. 10. Enero-Junio 1958. Barcelona

Lescano Peláez, Antonio. La Carga de la Prueba. Editorial Praxis. Barcelona. 1962.

Lessona, Carlos. Teoría General de las Pruebas Civiles. Traducción de Enrique Aguilera de Paz. Tercera Edición. Editorial Reus. Madrid. 1928.

Linares, Juan Francisco. El "Debido Proceso" como Garantía Innominada en la Constitución Argentina. Depalma. Buenos Aires. 1944.

Linares Quintana, Segundo V. El Poder Impositivo y la Libertad Individual. Alfa. Buenos Aires.

Maldonado, Adolfo. Derecho Procesal Civil. Antigua Librería Robledo de José Porrúa e Hijos. México. 1947.

Manresa. Comentarios al Código Civil Español.

Mans Puigarnau, Jaime M. Los Principios Generales del Derecho. Bosch. Barcelona. España. 1979.

Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. Octava Edición. México. 1985.

Exámen de las Facultades de Comprobación Fiscal. Segunda Edición Actualizada. México. 1994.

Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano. Editorial Porrúa. Primera Edición. México. 1994

Boletín Jurídico. Despacho Emilio Margain y Asociados. Mexico.

Año 10. Núm. 109. Marzo 1987.

Año 10. Núm. 115. Septiembre 1987.

Año 10. Núm. 116. Octubre 1987.

Año 11. Núm. 122. Abril 1988.

Año 12. Núm. 134. Abril 1989.

Año 13. Núm. 149. Julio 1990.

Año 14. Núm. 160. Junio 1991.

Año 15. Núm. 171. Mayo 1992.

Año 15. Núm. 173. Julio 1992.

Año 15. Núm. 176. Noviembre 1992.

Año 15. Núm. 177. Diciembre 1992.

Año 16. Núm. 184. Junio 1993.

Año 16. Núm. 185. Julio 1993.

Año 17. Núm. 201. Noviembre 1994.

Año 18. Núm. 207. Mayo 1995.

Año 19. Núm. 220. Junio 1996.

Martín, José María y Guillermo F. Rodríguez Usé. Derecho Tributario General. Depalma. Buenos Aires. 1986.

Martínez Vargas, Jorge Eugenio. Equidad y Proporcionalidad Tributaria. Teoría del Beneficio. Martínez Vargas. México. 1992.

Mehl, Lucien. Elementos de Ciencia Fiscal. Traducción de J. Ros y J.M. Bricall. Bosch Casa Editorial. Barcelona 1964.

Menochius, J. De praesumptionibus, coniecturis, signis et indiciis.

Micheli, Gian Antonio. Le Presunzioni e la Frode alla Legge en el Diritto Tributario. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. España. 1976.

La capacità contributiva reale e presunta, in Giur. cost., 1967.

Note sulla capacità contributiva presunta, in Foro it., 1970.

Morelos y Pavón, José Ma. Autógrafos. Imprenta de la Secretaria de Gobernación. México. 1918.

Moutón y Ocampo, Luis. Enciclopedia Jurídica Española.

Navarrine, Susana Camila y Asorey, Rubén O. Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario. Depalma. Buenos Aires. 1985.

- Neumark, Fritz. Principios de Imposición. Traducción de José Zamit Ferrer. Instituto de Estudios Fiscales. (Obras básicas de Hacienda Pública). Madrid. 1974.
- Noriega Cantú, Alfonso. La naturaleza de las garantías individuales en la Constitución de 1917. UNAM Coordinación de Humanidades. México. 1967.
- Ortiz Ahlf, Loreta. Derecho Internacional Público. Editorial Harla. Segunda Edición. México. 1993.
- Ortolan, M. Compendio del Derecho Romano. Heliasta. Buenos Aires. 1978.
- Ovalle Fabela, José. Derecho Procesal Civil. Harla. México. 1980.
- Oviedo, José María Martín. Las Ficciones en el Derecho Tributario. Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero. Madrid. 1968.
- Pallares, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa. Decimocuarta Edición. México. 1981.
- Paredes, Julian de. Recopilación de las Leyes de los Reynos de las Indias. Ed. Cultura Hispánica. Madrid. 1973.
- Parisot, Bernard. La présomption de cession des droits d'auteur dans le contrat de production audiovisuelle: réalité ou mythe ?. Recueil Dalloz Sirey. No. 9. Hebdomadaire 27 février 1992. Paris.
- Pérezagua Clamagirand, Luis. La Prueba en el Derecho Tributario Español. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, España. 1975.
- Pérez Becerril, Alonso. Análisis Jurídico del Dictamen de Estados Financieros para Efectos Fiscales. Tesis. Maestría en Derecho. Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de México. México. 1995.
- Pérez Becerril, Leopoldo. El Dictamen de Estados Financieros con fines fiscales. Tesina. División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM. México. 1992.

Pérez de Ayala, Jose Luis. Las Ficciones en el Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1970.

Las Ficciones en el Derecho Tributario. Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1968. Madrid. 1970.

Pérez de Ayala, Jose Luis y González García, Eusebio. Curso de Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas. 6a. Edición. Madrid. 1991.

Petit, Eugene. Tratado Elemental de Derecho Romano. Editorial Nacional. México. 1952.

Pi Suñer, J. Ma. Noción de Legalidad en el Derecho Administrativo Español. Revista del Instituto de Derecho Comparado. No. 10. Enero-Junio 1958. Barcelona.

Pistolese, G.R. La prova civile per presunzioni e le c.d. massime di esperienza. Padova. 1935.

Polasí, Marcos. Derecho Procesal Civil. Editorial Reus. Tomo I. Barcelona, 1963.

Porrás y López, Armando. Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta. Textos Universitarios. Manuel Porrúa. México. 1976.

Pugliese, Mario. La Prueba en el Proceso Tributario. Editorial Jus. México. 1949.

Instituciones de Derecho Financiero. Fondo de Cultura Económica. México. 1939.

Quintana Valtierra, Jesus y Jorge Rojas Yañes. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas. México. 1980.

Rabasa, Emilio. El artículo 14 y el juicio constitucional. Porrúa. Sexta Edición. México. 1993.

Rabasa, Emilio O. y Gloria Caballero. Mexicano: ésta es tu Constitución. Grupo Editorial Miguel Angel Porrúa. 8a. Edición. México. 1993.

- Ramírez Bravo, María Elena. Sugerencias para un Estudio Sistemático de las Presunciones en Impuestos Dentro del Sistema Fiscal Mexicano. Tesis. Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. México. 1979.
- Ramírez Ruiz, Luis Eduardo. Código Fiscal de la Federación Comentado y su Reglamento. 7a. Edición. Editorial Pac. México. 1993.
- Ramírez Soltero, Yolanda Cristina. Precios de Transferencia. Un estudio perspectivo y propositivo para los Estados Unidos Mexicanos. Academia Mexicana de Derecho Fiscal. México. 1995.
- Ramponi, L. La teoria generale delle presunzioni. Torino. 1890.
- Rastrello, Luigi. Diritto Tributario. Padova. CEDAM-1980.
- Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. Espasa-Calpe. Vigésima Edición. Madrid. 1984.
- Reyes Tayabas, Jorge. Derecho Constitucional aplicado a la Especialización en Amparo. Editorial Themis. Segunda Edición. México. 1993.
- Reyes Vera, Ramón "La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana". Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años al servicio de México. Tomo I. México.
- "Las contribuciones, sus principios doctrinarios y constitucionales". Lex, órgano de difusión y análisis de la generación 1985-1988 de la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Año 1. No. 1. mayo 15 de 1990. México, D.F.
- Curso de Derecho Fiscal para Contaduría, Administración e Informática. Labor Editorial Laguna. Torreón, Coahuila. México. 1990.
- Rocco, Ugo. Teoria General del Proceso Civil.
- Rodríguez, Daniel B. The Presumption Of Reviewability: A Study In Canonical Construction And Its Consequences. Vanderbilt Law Review. Volume 45. April 1992. Number 3. U.S.A.

- Rodríguez Lobado, Raúl. Derecho Fiscal. Harla. 2a. ed. México. 1991.
- Rodríguez Mejía, Gregorio. Teoría General de las Contribuciones. Porrúa. México. 1994.
- Roffi, Rolando. Contributo per una Teoria delle Presunzioni nel Diritto Amministrativo. Milano. Dott. A. Giuffrè Editore. 1982.
- Sainz Alarcón, Jorge Manuel. La Presunción de Intereses en el Artículo 132 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tesis Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. México. 1958.
- Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas, Editor y Distribuidor. 9a. Edición. México. 1994.
- Secondat, Carlo de, Barón de Montesquieu. El Espíritu de las Leyes. El Ateneo. Buenos Aires. 1951.
- Sellerier Carbajal, Carlos M. y Cevallos Esponda, Carlos. Análisis de los Impuestos Sobre la Renta y al Activo 1996. Themis. México. 1996.
- Smith, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Fondo de Cultura Económica. México-Bs. As. 1958.
- Sodi, Demetrio. La Nueva Ley Procesal. Segunda Edición. Editorial Porrúa. México. 1946.
- Spisso, Rodolfo R. Derecho Constitucional Tributario. Depalma. Argentina. 1991.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995. Jurisprudencia. Editorial Themis. México. 1995.

Semanario Judicial de la Federación.

- Quinta Epoca. Tomo XXXV.
- Sexta Epoca. Volúmen XXXII. 1969. 2a. Sala.
- Octava Epoca. Tribunales Colegiados de Circuito. Tomos III y V. Segunda Parte-2.
- Novena Epoca. Tomo II. Pleno. agosto 1995.
- Novena Epoca. Tomo III. marzo 1996.

Informes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

- Informe 1969. 2a. Sala.
- Informe 1971. 2a. Sala.
- Informe 1988. T.C.C.
- Informe 1982. Segunda parte.

Tena Ramirez, Felipe. Leyes Fundamentales de México. Porrúa. Decimotercera Edición, México 1985.

Trakman, León E. Frustrated Contracts and Legal Fictions. The Modern Law Review. Volume 46. London. 1983.

Treves, G. La presunzione di legittimità degli atti amministrativi. Padova. 1936.

Tribunal Fiscal de la Federación. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años al Servicio de México. México. 1982.

Tribunal Fiscal de la Federación 50 años al Servicio de México. México. 1987.

Tribunal Fiscal de la Federación. 55 años, obra conmemorativa. México. 1992.

Principios Tributarios Constitucionales. México. 1992.

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993. Precedentes de las Salas 1988-1993.

Indice General de Jurisprudencias, Precedentes, Tesis y Criterios Aislados de la Sala Superior y Salas Regionales

Revistas del Tribunal Fiscal de la Federación:

No. 27. 3a. Epoca. Año III. Marzo de 1990.

No. 27. 3a. Epoca. Año III. Julio de 1990.

No. 31. 3a. Epoca. Año III. Noviembre de 1990.

No. 49. 3a. Epoca. Año V. Enero de 1992.

No. 55. 3a. Epoca. Año V. Julio de 1992.

No. 65. 3a. Epoca. Año VI. Mayo de 1993.

No. 70. 3a. Epoca. Año VI. Octubre de 1993.

No. 73. 3a. Epoca. Año VII. Enero de 1994.

No. 82. 3a. Epoca. Año VII. Octubre de 1994.

No. 89. 3a. Epoca. Año VIII. Mayo de 1995.

No. 91. 3a. Epoca. Año VIII. Julio de 1995.

No. 95. 3a. Epoca. Año VIII. Noviembre de 1995.

No. 96. 3a. Epoca. Año VIII. Diciembre de 1995.

Tron, Manuel E. Régimen Fiscal de los Extranjeros en México. Editorial Themis. Segunda Edición. México. 1991.

Universidad de Occidente (Departamento de Derecho). Ciencia Jurídica. Tomo II. Año 5. Julio-Diciembre 1986. Núm. 9

Valdés Costa, Ramón. El Principio de Igualdad de las Partes de la relación jurídico tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal. Boletín de la Facultad de Derecho y C. Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba. Año XXII. Enero-Junio. Núms. 1-2. Córdoba. 1968.

Principios y Conceptos Jurídicos Fundamentales del Impuesto Sobre la Renta. Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración. Tomo 57. Octubre-Diciembre de 1961. Números 10, 11 y 12. Montevideo. 1961.

Valdés Villareal, Miguel. Estudios Fiscales Administrativos 1964-1981. México. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Yañez Ruiz, Manuel. El problema fiscal en nuestras distintas etapas de nuestra organización política. Taller de Impresión de Estampillas y Valores. México. 1958.

Zárate, Julio. México a través de los siglos. Editorial Cumbre. México. 1972.

LEGISLACION VIGENTE

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1996.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y su Reglamento.

Código de Comercio.

Código Civil para el Distrito Federal.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Código Penal Federal.

Código Federal de Procedimientos Penales.

Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal

Código de Procedimientos Civiles del Estado de México

ANEXO

ANEXO

1. JURISPRUDENCIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.

"GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. El legislador tiene facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que éste satisfaga los principios establecidos en la Constitución. El precepto constitucional señalado no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital. Al no existir restricción constitucional en este sentido el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado."

Informe S.C.J.N., 1989, Pleno, p. 554.

2. JURISPRUDENCIA DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.

"RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. CALIFICACIONES ESTIMATIVAS PARA FIJARLO.- Como la procedencia de la calificación estimativa, en casos de falta de comprobación, está condicionada a que previamente la Junta solicite los datos que juzgue discutibles, o más bien, los documentos que los apoyan, si no está satisfecho ese requisito, la calificación hecha sin llenarlo es ilegal."

Quinta Epoca:

Amparo en revisión 4141/38. Laboratorio Pabst, S.A. 27 de agosto de 1938. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 3196/39. González Cuesta Manuel. 5 de agosto de 1939. Cinco votos.

Amparo en revisión 3252/39. Prieto Antón Paulino. 19 de agosto de 1939. Cinco votos.

Amparo en revisión 4529/39. Ingenio "El Modelo", S.A. 7 de febrero de 1940. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 7957/39, Vergara Romero Manuel. 21 de febrero de 1940. Unanimidad de cuatro votos.

Segunda Sala, tesis 1605, Apéndice 1988, Segunda Parte, p. 2589.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995.

Jurisprudencia. Tomo III. Materia Administrativa. México 1995. pp. 383-384.

3. JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO.

"DIVIDENDOS. EXISTENCIA DE LOS, COMO CONSECUENCIA DE EROGACIONES NO DEDUCIBLES. REQUISITOS PARA QUE OPERE LA PRESUNCION DEL ARTICULO 120, FRACCION V, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- El artículo 120, fracción V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece: "Art. 120. Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes: ... V. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los socios accionistas". Pues bien, si dicha norma impone como condición de eficacia para que opere la presunción legal en ella establecida, el hecho de que las erogaciones no deducibles "beneficien a los socios accionistas"; es claro que no basta con que una partida por ese concepto sea rechazada para que se genere la obligación de pagar o, en su caso, de retener el impuesto correspondiente, sino que es necesario, además, que la autoridad fiscal demuestre que el importe de esas erogaciones no deducibles se aplicó en beneficio de los socios o accionistas. Lo anterior, en virtud de que este último requisito constituye un elemento objetivo de esa hipótesis legal, y como tal, se debe demostrar mediante prueba directa, pues, respecto de él, la ley no establece ninguna presunción."

Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Octava Epoca:

Amparo directo 256/87. Joyas Eiffel de México, S.A. 22 de octubre de 1987. Unanimidad de votos.

Amparo directo 286/87. Fábrica de Cajas de Cartón La Fe, S.A. 16 de febrero de 1988. Unanimidad de votos.

Amparo directo 1506/87. Deluxe Mexicana, S.A. de C.V. 4 de mayo de 1988. Unanimidad de votos.

Amparo directo 422/90. Armadora Mexicana, S.A. 23 de mayo de 1990. Unanimidad de votos.

Amparo directo 492/90. Industria del Hierro, S.A. de C.V. 31 de mayo de 1990. Unanimidad de votos.

Tesis I.2o.A.J/23, Gaceta número 35, p. 81; Semanario Judicial de la Federación, tomo VI, Segunda Parte-1, p. 345.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995. Jurisprudencia. Tomo III. Materia Administrativa. México 1995 pp. 643-644.

4. TESIS DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO.

"CONTRIBUCIONES. PRESUNCION DE LOS INGRESOS O DEL VALOR DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES FISCALES POR LAS QUE SE DEBEN PAGAR.-Cuando en los autos que originaron una revisión fiscal existe la confesión expresa del Representante Legal de la empresa opositora, de que su representada realizó operaciones relativas a diversas facturas y, además, en la sentencia emitida por la Sala Superior, se aprecia que se ordenó que se modificara la resolución impugnada para el efecto de que se ajustara el crédito fiscal, tomando en cuenta únicamente las facturas dirigidas a dicha empresa, es indudable que este criterio es contrario a derecho, en virtud a que debe estarse a lo dispuesto por el artículo 59, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que establece: "Para la comprobación de los ingresos del valor de los actos o actividades por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por el, aún cuando aparezca sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos fue realizada por el contribuyente". Esto es así, porque al no encontrarse la mercancía que amparaba las citadas facturas se está ante una presunción de los ingresos o valor de los actos o actividades fiscales por las que se deban pagar contribuciones, aún cuando la documentación comprobatoria que en el momento de la visita domiciliaria, estaba en poder del contribuyente, aparezca a nombres de otros, en virtud de que se logró demostrar que al menos una de las operaciones o actividades, en las facturas referidas fue realizada por el contribuyente, por lo que es correcto estimar que todas le corresponden."

Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Precedente:

Revisión Fiscal 185/88. Industrias Protex, S.A. 30 de mayo de 1988. Unanimidad de votos Ponente: María de Fátima Isabel Sámano Hernández. Secretario: Rodolfo Bandala Avila.

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

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

S.J.F. IX. Epoca, 2o. T.C. del 3er. C., octubre 1995, p. 524.

RTFF. 3a. Epoca. Año VIII. Diciembre 1995. No. 96. pp. 72-74.

"ESTIMATIVA DE INGRESOS PREVISTA EN EL ARTICULO 61, FRACCION II DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SEIS. LOS DIAS DE OBSERVACION DEBEN ESTAR CONTINUOS.- De acuerdo con el artículo 61, fracción II del Código Fiscal de la Federación, siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna causal de estimativa y no puedan comprobarse sus ingresos por el período objeto de revisión, así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de la siguiente operación: Si la contabilidad no permite reconstruir el período de treinta días, las autoridades tomarán como base la totalidad de los ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días cuando menos, incluyendo los inhábiles. De lo anterior se deduce que los siete o más días de observación deben de ser continuos, supuesto que deben incluirse los inhábiles. El precepto no hablaría de esta circunstancia, esto es, de incluir los días inhábiles si permitiera que el período de observación fuera discontinuo."

Revisión Fiscal 1/89

Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito

Visibles en el Informe presentado a la Suprema Corte por su Presidente, al terminar el año de 1989, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, Volúmenes I y II.

Boletín Jurídico. Año 13. Número 149. Despacho Emilio Margain y Asociados. Julio 1990. p. 9.

"INGRESOS POR UTILIDADES DISTRIBUIDAS. INTERPRETACION DEL ARTICULO 120, FRACCION V DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- El Capítulo VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se ocupa de los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por

sociedades mercantiles. El artículo 120 de la ley en cita señala que: "Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes: fracción V.- Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta ley y beneficien a los socios o accionistas". Una correcta interpretación del artículo y fracción transcritas permite concluir que lo que se regula son aquellas cantidades que habiendo sido deducidas por la sociedad, y que rechazadas por la autoridad fiscalizadora, incrementen la base distribuible de esa sociedad para con los socios, con un doble efecto jurídico fiscal. Al incrementarse las utilidades en el monto de las cantidades rechazadas se aumenta el monto del impuesto para la sociedad en proporción de la base de éste y, al mismo tiempo, al existir una mayor utilidad incrementa también los dividendos, los que al acumularse, en el caso de existir otras utilidades de los socios, aumentará también la base impositiva de éstos."

S.J.F. Octubre 1993. 4o. T.C. Materia Administrativa 1er. C. p. 437.

"RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. CASO EN QUE LOS EGRESOS EFECTUADOS DEBEN CONSIDERARSE COMO INGRESOS ESTIMADOS.- La disposición contenida en el artículo 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta pretende que los contribuyentes sobre la renta, concretamente las personas físicas, lleven a cabo el control absoluto de todas las operaciones que realicen, entre otras, de los ingresos obtenidos así como de las erogaciones efectuadas, a fin de demostrar que estas últimas, efectuadas en un año calendario, cuando sean superiores a los ingresos declarados corresponden a los ingresos de los que no hay obligación de declarar, o están exentos, o bien, de que no son objeto del impuesto sobre la renta, por lo que si el contribuyente no demuestra los anteriores supuestos quedará dentro de la hipótesis señalada en la fracción III del propio numeral 75, estimándose la erogación efectuada como un ingreso de los señalados en el capítulo X del título IV, de la propia ley, denominado "de los demás ingresos que obtengan las personas físicas"."

Amparo Directo 371/91

Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Boletín Jurídico. Año 16. Número 184. Despacho Emilio Margain y Asociados. Junio 1993. pp. 10-11.

"RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. EXISTENCIA DE LOS DIVIDENDOS COMO CONSECUENCIA DE EROGACIONES NO DEDUCIBLES.- El artículo 120, fracción V, de la ley del Impuesto Sobre la Renta, establece: "Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes ... V.- Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta ley y beneficien a los socios accionistas". Pues bien, si dicha norma impone como condición de eficacia para que opere la presunción legal en ella establecida, el hecho de que las erogaciones no deducibles "beneficien a los socios o accionistas", es claro que no basta con que una partida por ese concepto sea rechazada para que se genere la obligación de pagar o, en su caso, de retener el impuesto correspondiente, sino que es necesario, además, que la autoridad fiscal demuestre que el importe de esas erogaciones no deducibles se aplico en beneficio de los socios o accionistas. Lo anterior, en virtud de que este último requisito constituye un elemento objetivo de esa hipótesis legal, y como tal, se debe demostrar mediante prueba directa, pues, respecto de el, la ley no establece ninguna presunción."

Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Precedentes:

Amparo Directo 422/90. Armadora Mexicana, S.A. 23 de mayo de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo Directo 256/87. Joyas Eiffel de México, S.A. 22 de octubre de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yañez. Secretaria: Ma. del Consuelo Nuñez de Gonzalez. Amparo Directo 286/87. Fábrica de cajas de cartón La Fe, S.A.

16 de febrero de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramirez. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chavez.

Amparo Directo 1506/87. Deluxe Mexicana, S.A. de C.V. 4 de mayo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

"RENTA. IMPUESTO SOBRE LA. INGRESOS POR DIVIDENDOS Y GANANCIAS DISTRIBUIDAS. DEBE DEMOSTRARSE EL BENEFICIO DE LOS SOCIOS POR LAS EROGACIONES NO DEDUCIBLES.- Para aplicar la presunción prevista en el artículo 120, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no es suficiente que la autoridad fiscal demuestre que el contribuyente dedujo indebidamente ciertas erogaciones, sino que es necesaria la demostración también de que dichas erogaciones no deducidas han beneficiado a sus socios o accionistas, lo cual se desprende tanto de la redacción del citado precepto, pues el empleo por el legislador de la conjunción copulativa "Y" para ligar las dos partes de la proposición, revela su intención de prever dos requisitos para configurar la presunción, como de los antecedentes legislativos del texto que se remontan a la ley de la materia de mil novecientos sesenta y cuatro en cuyo Capítulo II se establecía el impuesto sobre productos o rendimientos del capital y otros ingresos. El artículo 73 de aquella ley, encargado de definir los supuestos de causación en el renglón de ganancias que distribulan toda clase de empresas establecidas en el país y de las que debieran distribuir las sucursales de empresas extranjeras en la república, por el decreto de reformas de fecha veintisiete de diciembre de mil novecientos setenta y uno fue adicionado con una fracción IV, para contemplar por primera vez la presunción legal antecedente de la ahora examinada, al disponer: la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar como base de las ganancias distribuidas las siguientes: d) cualquier cantidad que se traduzca en beneficio de los socios o accionistas, por conceptos que no sean normales y propios, por compras no realizadas e indebidamente registradas y por omisiones de ingresos que se aumenten al ingreso global gravable de la empresa. Durante la vigencia de este precepto, la causación del gravamen en cualquiera de los casos apuntados, inclusive por conceptos impropios o anormales que daría paso más tarde a las erogaciones, exigía la demostración del beneficio percibido por los socios o accionistas. Sin embargo, a partir del decreto de reformas publicado el veintinueve de diciembre de mil novecientos setenta y ocho, se divide en dos fracciones (V y VI del artículo 80) la prevención de cuenta y se reserva la exigencia de demostrar el beneficio para los socios solamente para el caso de erogaciones, liberando a la autoridad de probarlo tratándose de omisiones de ingresos y compras rechazadas."

Amparo Directo 84/90. Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito.

Boletín Jurídico. Año 16. Número 184. Despacho Emilio Margain y Asociados. Junio 1993. p. 11.

"REVISION FISCAL IMPROCEDENTE. PRESUNCIONES DE IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ARTICULO 248 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- La segunda parte del párrafo tercero del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, establece que en materia de aportaciones de seguridad social, se presume que tienen importancia y trascendencia los asuntos que versen sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integran la base de cotización y del grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo. Ahora bien, si la resolución impugnada no se refiere concretamente a alguno de estos tres supuestos, actualizándose de ese modo la hipótesis de la presunción establecida en el numeral en cita, la revisión debe desecharse por improcedente."

Amparo en Revisión 40/88.

Visible en la RTFF de marzo de 1989.

Boletín Jurídico. Año 13. Número 150. Despacho Emilio Margain y Asociados. Agosto 1990. p. 7.

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, CUANDO ESTIME QUE LA AUTORIDAD DEMANDADA VIOLÓ EN PERJUICIO DEL CONTRIBUYENTE EL ARTICULO 58 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL NO HABER CUMPLIDO CON EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL, NO OBSTANTE HABERSE DADO CUENTA DE QUE EL VISITADO SE ENCONTRABA EN ALGUNA DE LAS CAUSALES DE DETERMINACION PRESUNTIVA SEÑALADAS EN EL ARTICULO 55 DEL PROPIO CODIGO TRIBUTARIO, DEBE DECLARAR LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCION IMPUGNADA Y NO PARA EFECTOS.- Del análisis del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, se llega al convencimiento de que lo dispuesto en él es de aplicación obligatoria para las autoridades fiscales, cuando en el desarrollo de una visita de auditoría se den los supuestos jurídicos previstos en dicha norma legal, es decir, cuando la autoridad fiscal advierta que el contribuyente visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva que establece el artículo 55 del mismo código federal, y los visitantes tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado, la autoridad deberá llevar a cabo el procedimiento previsto en el artículo 58 en comento. Ahora bien, de conformidad con los artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación, resulta evidente que la violación al artículo 58 del mismo cuerpo legal no encuadra en la causa de anulación establecida en la fracción I del numeral 238, toda vez que no es el caso de que la autoridad que dictó la resolución u ordenó o tramitó el procedimiento sea incompetente. Tampoco se actualizan los supuestos contemplados en las fracciones II y III del artículo mencionado, porque estas dos hipótesis se refieren a la existencia de vicios formales contrarios al principio de legalidad, refiriéndose la primera de ellas a la omisión de formalidades en la propia resolución administrativa impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación, no siendo éste el caso que nos ocupa, mientras que la segunda contempla vicios en el procedimiento del cual derivó dicha resolución, tampoco encuadrando en este supuesto la transgresión al artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, por las siguientes razones. La violación en que incurrieron los recurrentes, al no acatar lo dispuesto en el citado artículo 58, no puede considerarse como un

vicio en el procedimiento del cual derivó la resolución combatida, en virtud de que dicho procedimiento (visita domiciliaria de auditoría para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente visitado), se encuentra regulado por los artículos 44, 45, 46 y 47 del Código Fiscal de la Federación, en los cuales se prevén las formalidades y requisitos que deben cumplirse durante el desarrollo de la visita domiciliaria, desde que inicia ésta hasta que concluye, tales como la identificación de los visitadores, la designación de testigos, etcétera, requisitos cuya violación constituye un vicio dentro del procedimiento previsto y establecido para el desarrollo legal de las visitas domiciliarias. Pero lo dispuesto en el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, no es una formalidad o requisito que deba acatarse en todas las visitas domiciliarias, es decir, que deba aplicarse a todos los contribuyentes visitados, sino en un caso excepcional para el cual el legislador quiso obligar a las autoridades fiscales a otorgar al contribuyente visitado la oportunidad de corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen en el ejercicio sujeto a revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, esta situación peculiar está condicionada a que el contribuyente se encuentre en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 55 del mismo ordenamiento legal, y a que los visitadores cuenten con elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado. Por consiguiente, si dicho artículo 58 sólo contiene una oportunidad excepcional para determinados contribuyentes visitados, cuando ocurran las dos situaciones mencionadas, pero no contiene una norma jurídica que rija el procedimiento de visita domiciliaria en todos los casos, es indubitable que su violación no constituye un vicio del procedimiento, sino la transgresión a una disposición legal, por haberla dejado de observar, estando la autoridad fiscal obligada a aplicarla, por lo tanto su violación encuadra en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal. Efectivamente, dicha fracción IV, establece dos causas de anulación de la resolución impugnada, que aunque pueden complementarse, es decir, darse juntas, también pueden darse la una sin la otra, según lo estableció el legislador de manera opcional, esto es, una resolución será nula si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada (primer supuesto), o bien, si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o se dejaron de aplicar las debidas (segundo supuesto). Es con base en este segundo supuesto que la resolución impugnada resulta ilegal y por ende nula, por haberse dictado dejando de aplicar las disposiciones debidas, es decir, sin haber acatado el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, no obstante que el contribuyente se encontraba en los supuestos jurídicos de determinación presuntiva de su utilidad fiscal, así como el valor de los actos o actividades por las que debe pagar contribución, a que se refiere el artículo 55 del mismo ordenamiento legal. De esta manera, debe considerarse actualizada la causa de nulidad contenida en la fracción IV del artículo 238 del código citado, ocasionando como consecuencia una nulidad lisa y llana. Además, a mayor abundamiento debemos decir que una nulidad para efectos tiene como consecuencia, que se reponga el procedimiento desde el momento en que se cometió la violación, y una vez subsanada ésta se continúe y se vuelva a dictar una nueva resolución, o bien, simplemente que se emita nueva resolución, purgando las violaciones cometidas en ella, consecuencia que en la especie podría no darse, porque la violación cometida por las autoridades fiscales fue el haber privado al contribuyente visitado de la oportunidad que brinda la ley, para corregir su situación fiscal, por la que podría acontecer que al brindarle al contribuyente la oportunidad de presentar la forma de corrección fiscal, ésta quedará totalmente regularizada, haciendo innecesario que las autoridades demandadas emitieran nueva resolución determinando créditos pendientes, por lo que resultaría imposible que se cumpliera con la sentencia que ordenara tal situación."

Revisión Fiscal 323/92

Boletín Jurídico. Año 17. Número 201. Despacho Emilio Margain y Asociados. Noviembre 1994. pp. 9-10.

"UTILIDAD FISCAL. EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINARLA PRESUNTIVAMENTE, NO CONSTITUYE UNA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD.- No obstante que la interpretación gramatical del término "podrá", es el de una facultad discrecional, el procedimiento que establece el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse como obligatorio para el visitador que durante el desarrollo de una auditoría, se da cuenta que el visitado se encuentra en cualquiera de los supuestos que señala el artículo 55 del ordenamiento tributario en comento, para que se le determine presuntivamente la utilidad fiscal del ejercicio que se revisa, así como el valor de los actos o actividades por las que debe de pagar contribuciones, porque ello implica una sanción, que de acuerdo con el principio de estricta aplicación que establece el artículo 5o. del ordenamiento en cita, por lo que no puede quedar a criterio del visitador la notificación del resultado obtenido mediante acta parcial, que le permita pagar las contribuciones y recargos determinados por la autoridad, ubicándose en los mínimos establecidos respecto de la sanción que resulta aplicable; más aún, carecería de sentido el procedimiento de autocorrección, si su trámite dependiera únicamente de la voluntad de la autoridad exactora."

Revisión Fiscal 34/90

Semanario Judicial de la Federación. octubre de 1992.

Boletín Jurídico. Año 17. Número 201. Despacho Emilio Margain y Asociados. Noviembre 1994. p. 10.

5. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

67

"DETERMINACION ESTIMATIVA.- PROCEDE SI LOS INGRESOS OMITIDOS EN QUE SE CONVIRTIERON LAS COMPRAS NO DECLARADAS EXCEDEN DEL 3% DE LOS DECLARADOS.- (LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 19 DE NOVIEMBRE DE 1974).- La determinación estimativa procede en el caso de que mediante la revisión de la documentación se determinen compras no declaradas, y mediante el procedimiento que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, éstas se conviertan a ingresos, si éstos últimos exceden del 3% de los declarados, en los términos del artículo 32, fracción III, inciso a), pues aun cuando se hayan encontrado compras no registradas, éstas pueden convertirse en ingresos omitidos y se está dentro del texto del mencionado numeral."

272

"IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS O RENDIMIENTOS DEL CAPITAL.-PROCEDENCIA DE SU COBRO CUANDO SE DETERMINA ESTIMATIVAMENTE EL INGRESO, EN LOS CASOS A QUE SE REFIEREN LAS FRACCIONES II, III Y IV DEL ARTICULO 32 DE LA LEY DEL

IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1975, 1976 Y 1977.- Conforme al análisis del artículo 73, fracción IV, inciso a) de la Ley citada, para la procedencia del cobro del impuesto sobre productos o rendimientos del capital, bastaba con que se acreditara que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público había determinado estimativamente el ingreso global gravable de los causantes del impuesto al ingreso global de las empresas en los casos a que se referían las fracciones II, III y IV del artículo 32 de esa Ley, sin que fuera necesario probar la existencia de pagos a los accionistas, por concepto de reparto de utilidades."

6. TESIS DE LA SALA SUPERIOR DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

"ARTICULO 33 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1972 Y 1973.- LA DETERMINACION PRESUNTIVA DE INGRESOS PODIA REALIZARSE A TRAVES DE LAS COMPRAS NO REGISTRADAS NI DECLARADAS.- De acuerdo con el artículo 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1972 y 1973, la determinación presuntiva podía realizarse con los datos de la contabilidad y documentación del contribuyente, o con los medios indirectos de la investigación económica, o de cualquier otra clase, por lo que si la autoridad hacendaria optó por aplicar el segundo de dichos procedimientos, sumando al total de compras no registradas ni declaradas el porcentaje de utilidad bruta en función del costo, el cual se obtuvo de dividir el importe de la utilidad bruta declarada entre el impuesto del costo de venta declarada, es indiscutible que se ajustó a lo preceptuado en el artículo 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en esos ejercicios, toda vez que la hoy recurrente tenía la facultad de elegir cualquiera de las hipótesis referidas para determinar presuntivamente los ingresos de la actora, aún cuando hasta el año de 1974 la ley de la materia estableciera expresamente que se podía utilizar específicamente el procedimiento en controversia para estimar presuntivamente esos ingresos omitidos, pues ello no significa que no podía utilizarse en los años de 1972 y 1973, en virtud de que el mismo constituye un medio de investigación económica autorizado por la técnica contable."

Revisión No. 2101/82

RTFF. 3a. Epoca. Año II. Julio 1989. No. 19. p. 20.

"COEFICIENTE DE UTILIDAD GENERICO.- NO PUEDE APLICARSE SI EN EL ARTICULO 62 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SE ESTABLECE EN PARTICULAR UNO DIFERENTE PARA EL GIRO ESPECIFICO.- Cuando el giro del contribuyente se encuentre expresamente previsto en alguna de las fracciones del artículo 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la autoridad está obligada a aplicar el coeficiente que se establezca en cada caso y en la fracción correspondiente. Únicamente cuando el giro no se encuentre especificado en alguna fracción, sólo entonces procederá la aplicación del 15% sobre los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, para poder así determinar la utilidad fiscal; de lo contrario, es decir, si se deja al libre arbitrio o a la discreción de la autoridad el aplicar indistintamente el coeficiente específico o el genérico, se estaría dejando a su voluntad la determinación de uno de los elementos esenciales del impuesto, esto es. la base del mismo, en contravención de los artículos

2o., fracción I, y 5o. del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos." Juicio Atrayente No. 3/88

RTFF. 3a. Epoca. Año II. Mayo 1989. No. 17. p. 17.

"DETERMINACION ESTIMATIVA.- ES IMPROCEDENTE LA MISMA SI NO SE DAN LOS SUPUESTOS CONTEMPLADOS EN EL ARTICULO 61 DE LA LEY DE RENTA VIGENTE EN 1982.- Si la autoridad hacendaria practica a un causante una visita domiciliaria en la que los visitadores únicamente requieren al sujeto pasivo visitado la declaración de impuestos del ejercicio sujeto a revisión, pero omiten requerir la presentación de la documentación contable que ampara los renglones de dicha declaración, debe considerarse que no se dan los supuestos del artículo 61 de la Ley de Renta vigente en 1982, si el causante en la instancia administrativa y en el juicio de nulidad acredita que sí había presentado con anterioridad a la práctica de la visita domiciliaria la declaración de impuestos correspondientes, y que no fue requerido en ningún momento por los visitadores para exhibir los libros de contabilidad y la documentación comprobatoria de sus declaraciones de impuesto."

Revisión No. 1955/87

RTFF. 3a. Epoca. Año III. Mayo 1990. No. 29. p. 49.

"DETERMINACION ESTIMATIVA.- PARA SUS EFECTOS DEBE APLICARSE EL COEFICIENTE DEL 15% PREVISTO EN EL ARTICULO 33 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (1970-1973), CUANDO LA ACTIVIDAD QUE DESARROLLE EL CAUSANTE NO SE CONTEMPLA EN LA LISTA QUE SEÑALA ESTE PRECEPTO.- El artículo 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (1970-1973), establece que se aplicará a los ingresos brutos declarados o estimados, el coeficiente del 15% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que se enumera en el propio precepto; ahora bien, si la actividad que desarrolla un causante no se encuentra contemplada en las que se enumeran en el artículo invocado, debe concluirse que le resulta aplicable el coeficiente del 15% establecido en el mismo."

Revisión No. 1978/86

RTFF. 3a. Epoca. Año I. Marzo 1988. No. 3. pp. 16-17.

"DETERMINACION ESTIMATIVA.- PROCEDE SI EL CAUSANTE NO CUENTA CON LOS COMPROBANTES DE LOS RENGLONES DE SUS DECLARACIONES (ART. 32, FRACCION II, DE LA LEY DE RENTA DE 1970 A 1973).-El artículo 32, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1970/71/74, establecía lo siguiente: "La Secretaria de Hacienda y Crédito Público podrá determinar estimativamente el ingreso gravable de los causantes del impuesto sobre el ingreso global de las empresas en los siguientes casos: II.- Cuando no presenten los libros de contabilidad, documentación comprobatoria de los renglones de las declaraciones, o no proporcionen los informes que se les soliciten". De ello se sigue que si un causante no exhibe la documentación comprobatoria de sus declaraciones a los visitadores, argumentando que por causa de fuerza mayor no cuenta con

esa documentación porque hubo un incendio en su negociación que la destruyó y la autoridad procede a determinar estimativamente los ingresos brutos de la causante, debe concluirse que es procedente tal estimativa, en tanto que el precepto transcrito no prevé eximente de responsabilidad alguna."

Revisión No. 1978/86

RTFF. 3a. Epoca. Año I. Marzo 1988. No. 3. p. 16.

"DETERMINACION ESTIMATIVA DEL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LOS CONTRIBUYENTES.- ES UNA FACULTAD REGLADA Y NO DISCRECIONAL.- De conformidad con el principio de interpretación estricta de la Ley, consagrada por el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación de 1967, las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que contengan excepciones a las mismas, serán de aplicación estricta, por lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar estimativamente el ingreso global de los contribuyentes, siempre y cuando haya comprobado legalmente la existencia de una o más de las hipótesis establecidas limitativamente como condición en el artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Consecuentemente, si la autoridad fiscal no tomó en cuenta en la parte oficiosa del procedimiento, los libros de contabilidad de la negociación en su conjunto, oportunamente proporcionados por la actora para su estudio y valoración, debe concluirse que no procedió legalmente la determinación estimativa de su ingreso global gravable."

Revisión No. 2160/86

RTFF. 3a. Epoca. Año II. Abril 1989. No. 16. p. 24.

"DETERMINACION ESTIMATIVA DE INGRESOS.- PROCEDE ANTE LA AUSENCIA DE INVENTARIOS.- La ausencia de inventarios inicial y final y el registro en libros de contabilidad de cifras globales de inventario, es una irregularidad en la contabilidad que imposibilita el conocimiento de las operaciones del causante, porque no se sabe si son verdaderos o falsos los datos anotados. En consecuencia, de conformidad con lo dispuesto por la fracción IV del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en los años de 1973 y 1974, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada en este caso para determinar estimativamente el ingreso global gravable de los causantes."

Revisión No. 1430/87

RTFF. 3a. Epoca. Año IV. Febrero 1991. No. 38. p. 36.

"DETERMINACION ESTIMATIVA DE LOS INGRESOS.- SU FUNDAMENTACION. Esta Sala Superior ha sostenido reiteradamente que para fundar debidamente una determinación estimativa, es necesario citar la fracción precisa que contemple la hipótesis en que se colocó al contribuyente, pues de otra manera no se le da a conocer un elemento indispensable para que pueda defenderse. En este orden de ideas, debe declararse la nulidad de una resolución que carezca de la debida fundamentación, si la autoridad liquidadora se apoya erróneamente para la determinación estimativa de ingresos en preceptos no aplicables."

Revisión No. 136/81

RTFF. 3a. Epoca. Año I. Enero 1988. No. 1. p. 14.

"DETERMINACION ESTIMATIVA DE INGRESOS.- TRATANDOSE DE CAUSANTES MENORES, RESULTA VALIDA SI SE APOYA EN INFORMES PROPORCIONADOS VOLUNTARIAMENTE POR AQUELLOS.- Si la determinación estimativa de los ingresos de un causante menor, conforme al artículo 116 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el año de 1986, se debe apoyar en diversos elementos, como son: los gastos de energía eléctrica, teléfono, compras realizadas, pagos al Seguro Social, etc., y si el visitado proporciona voluntariamente las cantidades relativas a varios de ellos, las cuales en su conjunto establecen el ingreso mensual a juicio del contribuyente, esta estimativa debe considerarse válida conforme a lo dispuesto por el artículo 42 fracción II del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales puede basarse en informes o datos proporcionados por los propios contribuyentes."

Revisión No. 3/88.

RTFF. 3a. Epoca. Año IV. Octubre 1991. No. 46. pp. 19-20.

"DETERMINACION ESTIMATIVA DEL INGRESO GLOBAL GRAVABLE.- DEBE APLICARSE EL COEFICIENTE QUE CORRESPONDA.- Cuando del contenido íntegro de una resolución se advierta que al causante se le determinó estimativamente su ingreso global gravable, por haber omitido declarar sus ingresos que fueron precisados por la autoridad, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 32 y 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se debe aplicar a los ingresos brutos estimados el coeficiente que corresponda de acuerdo con la actividad que desarrolle el sujeto pasivo."

Revisión No. 747/86

RTFF. 3a. Epoca. Año I. Marzo 1988. No. 4. p. 19.

"DETERMINACION ESTIMATIVA DEL INGRESO GLOBAL GRAVABLE.-PROCEDIMIENTO VIGENTE EN 1980.- Si se actualiza la posibilidad de estimar ese ingreso, conforme a la fracción II del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la autoridad podía lícitamente determinar legalmente los ingresos brutos del contribuyente con los datos de su contabilidad, asimismo para fijar el Ingreso Global Gravable podía aplicar a los ingresos brutos declarados o estimados el coeficiente señalado en la ley para el giro industrial o comercial del contribuyente, conforme a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 33 del citado ordenamiento; por consiguiente, si la autoridad en el caso específico tomó como base para determinar los ingresos brutos del causante, los datos consignados en la documentación contable exhibida y a ellos aplicó el coeficiente del 3% previsto para la actividad comercial específica, a fin de estimar el ingreso global gravable, debe concluirse que la autoridad se ajustó al procedimiento legal establecido en los preceptos señalados."

Revisión No. 1480/86.

RTFF. 3a. Epoca. Año IV. Febrero 1991. No. 38. p. 27.

"DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL.- CASO EN QUE PROCEDE.- Cuando en la auditoría practicada a un contribuyente se encuentran en blanco sus libros de contabilidad, el caso debe considerarse comprendido en los artículos 55, fracción III, inciso a), del Código Fiscal de la Federación, y 62, fracción III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que procede que la autoridad determine estimativamente la utilidad fiscal del contribuyente, ya que estos preceptos se refieren precisamente a la omisión de registro de las operaciones como uno de los supuestos en que se autoriza la mencionada determinación estimativa, sin que este procedimiento pueda considerarse como potestativo para la autoridad, toda vez que de la recta interpretación de las disposiciones citadas se advierte claramente que la posibilidad de determinar en forma estimativa la utilidad fiscal del contribuyente sólo está condicionada a que se den los supuestos establecidos en la ley y que, una vez que sea realizado alguno de ellos, la autoridad debe efectuar la determinación estimativa de la utilidad fiscal, que sustituye a la consignada en la declaración respectiva. En tal virtud, no es válido que, sin hacer tal determinación, simplemente se aumenten a los ingresos brutos declarados, cuyo monto no se objetó, las deducciones del costo y gastos comprobados con la documentación correspondiente y rechazados sólo por no haber sido registrados en los libros de contabilidad, puesto que el total de los ingresos brutos acumulables no puede traducirse en una ganancia íntegra, razón por la cual se corrobora que procedía realizar la determinación estimativa de la utilidad fiscal conforme a los dispositivos antes señalados."

Juicio Atrayente No. 94/89

RTFF. 3a. Epoca. Año III. Agosto 1990. No. 32. p. 15.

"DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL.- CASO EN EL QUE SE OMITE PRESENTAR LA DECLARACION DEL EJERCICIO CORRESPONDIENTE.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 55, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, "las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes cuando: 1.- 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 ...". Por lo tanto si la autoridad fiscal inició el ejercicio de sus facultades de comprobación el 10 de abril de 1984, por el ejercicio correspondiente a 1983, debe concluirse que el procedimiento de determinación presuntiva es ilegal, porque aún no fenecía el término concedido por el artículo 139 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para presentar la declaración anual (es decir hasta el 30 de abril de 1984) y menos aún había transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de dicha declaración. En esta tesitura es innegable que la autoridad viola lo dispuesto por el mencionado artículo 55, fracción I, del Código Fiscal de la Federación."

Revisión No. 773/87

RTFF. 3a. Epoca. Año I. Febrero 1988. No. 2. p. 14.

SS-250

"DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL, CUANDO LAS ACTIVIDADES REALIZADAS SON DIVERSAS A LAS DECLARADAS EN EL GIRO DE LA EMPRESA.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1989, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, debía aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente el coeficiente específicamente establecido dependiendo de las actividades diversas a las declaradas en su giro, el porcentaje aplicable para efectuar la determinación presuntiva de la utilidad fiscal será aquél que corresponde a la actividad preponderante realizada, dado que el procedimiento citado así lo dispone precisamente al referirse a las actividades realizadas y ni a las declaradas."

Juicio Atrayente No. 108/92/3126/92.- Resuelto en sesión de 7 de mayo de 1993, por mayoría de 4 votos y 3 en contra.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. Martha Gladys Calderón Martínez.

RTFF. 3a. Epoca. Año VI. Mayo 1993. No. 65. p. 13.

SS-299

"DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL.- ES UNA FACULTAD REGLADA Y NO DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD.- Con fundamento en el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1984, cuando en el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal la autoridad se dé cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señaladas en el artículo 55 de este Código, podrá notificar al contribuyente que se encuentra en posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva para que dentro de los quince días siguientes corrija su situación fiscal. Ahora bien, el término "podrán" no puede entenderse en el sentido de que el legislador otorgó a la autoridad la facultad discrecional de darle o no la oportunidad al contribuyente de que corrija su situación fiscal cuando exista la posibilidad de determinarle presuntivamente su utilidad fiscal. Ello en virtud del principio de equidad consagrado en el artículo 58 del Código Tributario, se desprende que el único caso que el legislador previó, para negar al contribuyente la oportunidad de corregir su situación fiscal es aquel que tiene lugar cuando éste comete actos dolosos relacionados con la contabilidad fiscal, tendientes a evadir el pago de contribuciones, más no cuando la autoridad discrecionalmente se niega a otorgar esa oportunidad. Por otro lado, la política fiscal plasmada en la exposición de motivos del nuevo Código confirma el criterio señalado al proponer, genéricamente, el otorgamiento de esa oportunidad a los contribuyentes, pudiendo concluirse anticipadamente la visita aplicando multas más bajas, cuando se cumpla con las obligaciones fiscales en un plazo de quince días."

Juicio Atrayente No. 124/90/7351/90.- Resuelto en sesión de 8 de octubre de 1993, por mayoría de 5 votos a favor, 1 con los resolutivos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibañez.- Secretario: Lic. Miguel Toledo Jimeno.

Precedente:

SS-121

Juicio Atrayente No. 180/89.- Resuelto en sesión de 28 de enero de 1992, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Gilberto García Camberos.- Secretaria: Lic. Esperanza M. Pérez Díaz.

RTFF. 3a. Epoca. Año VI. Octubre 1993. No. 70. pp. 14-15.

"DISCREPANCIA ENTRE EL MONTO DE LAS EROGACIONES CON LA DECLARACION DEL CONTRIBUYENTE.- CORRESPONDE A ESTE DESVIRTUARLA.- De conformidad con el artículo 75, fracciones I y II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1982, corresponde al contribuyente explicar la discrepancia entre el monto de las erogaciones del ejercicio con su declaración, cuando aquéllas sean superiores a los ingresos declarados, en tanto que la obligación de las autoridades fiscales sólo consiste en comprobar el monto de dichas erogaciones y darlas a conocer al contribuyente para que se inconforme y explique la discrepancia encontrada y, de no hacerlo, la misma se estimará ingreso gravable y se formulará la liquidación respectiva, como lo dispone la fracción III del precepto legal citado."

RTFF. 3a. Epoca. Año I. Mayo 1988. No. 5. pp. 28-29.

"ESTIMACION DE INGRESOS.- LA AUTORIDAD DEBE TOMAR EN CUENTA LAS OPERACIONES NORMALES DEL PARTICULAR.- De conformidad con lo que establecía la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor en 1978, en su artículo 19, fracción VI, inciso c), la autoridad, a efecto de estimar los ingresos de los contribuyentes, estaba obligada a tomar en consideración sus operaciones normales por lo que al no actuar así infringe lo dispuesto por tal artículo y, por ello la estimativa que se efectúe en tales condiciones carece de validez."

Revisión No. 536/85

RTFF. 3a. Epoca. Año II. Enero 1989. No. 13. p. 23.

"ESTIMATIVA DE INGRESOS.- LA CAUSAL PREVISTA POR EL ARTICULO 32, FRACCION II, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ANTERIOR, NO PROCEDE CUANDO NO HABIENDOSE PROPORCIONADO LA DOCUMENTACION COMPROBATORIA REQUERIDA, LA AUTORIDAD PUEDE CONOCER LA SITUACION FISCAL MEDIANTE LA EXHIBIDA.- De acuerdo con el mencionado precepto, la autoridad puede determinar estimativamente los ingresos de los contribuyentes cuando no presentan la documentación comprobatoria de los renglones de sus declaraciones, pero ello no quiere decir que, cuando el particular no presente una parte de su documentación comprobatoria, la autoridad puede determinar estimativamente los ingresos, si con la documentación que si presenta y con la contabilidad, se puede conocer la situación fiscal del contribuyente."

Revisión No. 1509/82

RTFF. 3a. Epoca. Año I. Abril 1988. No. 4. p. 9.

"ESTIMATIVA DE INGRESO.- SOPORTADA EN LA PROPIA DOCUMENTACION DEL CONTRIBUYENTE.- Cuando en la liquidación de impuestos omitidos se hace una estimación de los ingresos del causante que se basa en libros y documentos aportados por el mismo y que contiene datos relativos a la venta de sus propios productos, la autoridad no está obligada a probar que esos datos correspondan a operaciones reales, ya que deben presumirse ciertos al haber sido asentados por el contribuyente, por lo que resulta legal la liquidación formulada con base en los mismos datos." Revisión No. 1686/81

RTFF. 3a. Epoca. Año IV. Abril. 1991. No. 40. p. 58.

"ESTIMATIVA DEL INGRESO GLOBAL GRAVABLE.- ES PROCEDENTE SI SE DEMUESTRA QUE SE OMITIERON INGRESOS QUE EXCEDEN DEL 3% DE LOS DECLARADOS.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es causal de estimativa del ingreso global gravable, entre otras, que la contabilidad de un negocio omita registrar ingresos que excedan del 3% de los declarados; en tal virtud, si la autoridad fiscal considera que el causante omitió ingresos en un porcentaje mayor al 3% de los declarados y señala además el origen de los mismos, corresponde al contribuyente demostrar que no existió tal omisión, pues de lo contrario se configura la citada causal de estimativa del ingreso global gravable."

Revisión No. 901/82

RTFF julio 1985.

Boletín Jurídico. Año 10. Número 115. Despacho Emilio Margain y Asociados. Septiembre 1987. pp. 11-12.

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- COEFICIENTE APLICABLE PARA LA DETERMINACION ESTIMATIVA DE INGRESOS, TRATANDOSE DE EMPRESAS CUYO OBJETO SOCIAL ES: "LA EXPLOTACION DE UNO O MAS ESTABLECIMIENTOS DE FARMACIAS, DROGUERIA, PERFUMERIA Y REGALOS".- El artículo 33, fracción III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1980, establece que para el giro de este tipo de empresas el coeficiente aplicable será del 10%, ya que la actividad preponderante encuadra dentro de sustancias y productos químicos o farmacéuticos, descrita en este precepto; por tanto si la autoridad pretende aplicar el 15% porque, entre otros, el objeto social es la venta de regalos, ello resulta ilegal, pues no acredita en el juicio de nulidad que esta actividad en concreto no sea propia del giro de la empresa; luego entonces, el coeficiente aplicable debe ser del 10% y, en consecuencia, la autoridad debe ajustar su liquidación de impuestos a este porcentaje."

Revisión No. 1500/84

RTFF. 3a. Epoca. Año II. Marzo 1989. No. 15. p. 10.

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- DETERMINACION ESTIMATIVA AL INGRESO GLOBAL GRAVABLE.- De conformidad con el artículo 32 fracciones b) y c) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1980, procede la determinación estimativa cuando se compruebe debidamente que

existieron alteraciones en la contabilidad de la empresa y que el impuesto omitido exceda del 3% en relación con los ingresos declarados, ya que así lo establece la Ley de referencia."

Revisión No. 1500/84

RTFF. 3a. Epoca. Año II. Marzo 1989. No. 15. p. 10.

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- SI EL PARTICULAR NO DECLARA SUS INGRESOS LA AUTORIDAD PUEDE DETERMINARSELOS ESTIMATIVAMENTE.-De conformidad con los artículos 1o., 3o., 16, 17, 19, fracciones I y VI inciso a), 32, 33 y 34 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigentes en los años de 1970 y 1971, cuando un contribuyente se abstiene de declarar la totalidad de sus ingresos percibidos, la autoridad hacendaria, en uso de sus facultades liquidadoras se encontraba facultada para determinarle estimativamente los ingresos omitidos."

Revisión No. 2146/82

RTFF. 3a. Epoca. Año II. Septiembre 1989. No. 21. p. 26.

"PRESUNCION DE CERTEZA.- OPERA CUANDO LA AUTORIDAD NO EXHIBE LOS DOCUMENTOS OFRECIDOS COMO PRUEBA POR LA ACTORA.- De conformidad con lo que establecía el artículo 203 (ahora 212 y 253) inciso c) del Código Fiscal de la Federación de 1967 (hoy de 1973), se presumirán ciertos los hechos imputados de manera precisa a la demandada, cuando sin causa justificada no exhiba los documentos ofrecidos como prueba por la actora, salvo que por las pruebas rendidas resulten desvirtuados. Por tanto, si de las constancias que obran en autos, se desprende que a la autoridad demandada se imputaron hechos precisos, cuya comprobación se pretende con el expediente administrativo abierto a nombre de la contribuyente y éste no es exhibido por la responsable sin causa justificada debidamente comprobada, además de que los hechos no fueron desvirtuados con las pruebas rendidas, resulta correcto el haber hecho efectiva la presunción de certeza, teniéndose por ciertos los hechos imputados de manera precisa."

Revisión No. 1178/85

Boletín Jurídico. Año 10. Número 115. Despacho Emilio Margain y Asociados. Septiembre 1987. p. 14.

"PROCEDIMIENTO DE ESTIMATIVA.- PARA SU APLICACION ES CORRECTO QUE LA AUTORIDAD SE BASE EN EL COEFICIENTE QUE LE CORRESPONDE A LA EMPRESA DADA SU ACTIVIDAD.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 33, fracción VI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el año de 1978, la autoridad, para la determinación del ingreso global gravable de una empresa, podía aplicar a los ingresos brutos, declarados o estimados, el coeficiente del 15% o 30%, según le correspondiera, tratándose de la actividad desarrollada por la negociación; en consecuencia, es válida la aplicación de ese coeficiente en relación a su actividad." Revisión 392/85.

RTFF. 3a. Epoca. Año II. Marzo 1989. No. 15. p. 33.

"PROCEDIMIENTO PARA LA ESTIMATIVA DE INGRESOS.- DEBE ESTAR DEBIDAMENTE FUNDADO Y MOTIVADO.- Los artículos 83, fracción IX, inciso A), del Código Fiscal de la Federación, y 42 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el año de 1976, establecen el procedimiento de estimativa de ingresos omitidos que debe seguir la autoridad; sin embargo, cuando en una liquidación de impuestos únicamente se dice que los ingresos omitidos derivan de un libro económico de los cuales se saca un promedio mensual omitido, pero sin señalar ninguna razón que justifique el porqué de su estimación, debe considerarse que el procedimiento seguido por la autoridad no se ajustó a las disposiciones señaladas y, en consecuencia, no se encuentra debidamente fundado y motivado en los términos del artículo 16 Constitucional."

Revisión No. 433/80

RTFF. 3a. Epoca. Año I. Noviembre 1988. No. 11. pp. 46-47.

"SALARIO INTEGRADO.- AL ACTOR CORRESPONDE DESVIRTUAR LA PRESUNCION DE QUE LOS REEMBOLSOS POR GASOLINA QUE PAGA A SUS TRABAJADORES NO FORMAN PARTE DE AQUEL.- Considerando que las resoluciones de las autoridades tienen presunción de legalidad conforme al artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, corresponde a la actora probar sus afirmaciones en relación a que los pagos que efectúa a sus trabajadores, como reembolsos de gasolina, son en razón del tipo de labores y solo cuando se utilice para su desempeño, pues de otra manera no acredita que esos pagos estén en el caso de excepción prevista por el artículo 32, inciso a), de la Ley del Seguro Social."

Revisión No. 2665/86.

Visible en la RTFF de marzo de 1989.

Boletín Jurídico. Año 13. Número 150. Despacho Emilio Margain y Asociados. Agosto 1990. p. 10.

SS-298

"SU PROCEDIMIENTO.- DETERMINACION PRESUNTIVA.- El artículo 61 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1988, establece que cuando los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 del ordenamiento legal citado, se presumirá como valor de los actos o actividades por los que se deban pagar contribuciones los ingresos que se observen cuando menos durante siete días incluyendo los inhábiles, de donde se colige que si una semana de calendario tiene siete días, es decir, cinco hábiles y dos inhábiles, deberán ser observados dichos ingresos en forma consecutiva atento a lo consagrado en el artículo 61 del Código Tributario Federal, consistente en facultar a la autoridad, a través del procedimiento de observación de los ingresos del contribuyente, a determinar el promedio diario de los ingresos por el valor de los actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones cuando su contabilidad y documentos no hagan posible determinarlos y, en consecuencia, su situación fiscal; es decir, que al observarse cuando menos un período de siete días, equivalente a una semana de calendario se apegue

a la realidad de las operaciones del contribuyente, razones por las cuales si la autoridad no cumple cabalmente con dicho procedimiento al haber observado en un periodo de siete días pero no en forma consecutiva los ingresos del contribuyente, procede declarar la nulidad de la resolución impugnada."

Juicio Atrayente No. 124/90/7351/90.- Resuelto en sesión de 8 de octubre de 1993, por mayoría de 5 votos, 1 con los resolutivos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibañez.- Secretario: Lic. Miguel Toledo Jimenez.

RTFF. 3a. Epoca. Año VI. Octubre 1993. No. 70. pp. 13-14.

"VENTAS A MENOS DEL COSTO.- LOS CASOS DE EXCEPCION DE ESTIMACION DE INGRESOS POR ELLAS DEBEN ACREDITARSE A SATISFACCION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA.- De conformidad con el artículo 19, fracción VI, inciso s), y con el artículo 64, fracción II. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1980, así como en 1981, respectivamente, sólo se exceptuaba de la estimación de ingresos por ventas a menos del costo cuando se acreditara que el precio de venta era el de mercado, o bien cuando a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se comprobara que los bienes habían sufrido demérito o que existieron circunstancias que determinaron la necesidad de vender a menos del costo, por lo que si no se acreditan satisfactoriamente esos extremos no se puede dar el caso de excepción."

Revisión 2215/86

RTFF. 3a. Epoca. Año II. Abril 1989. No. 16. p. 17.

SS-297

"VISITAS DOMICILIARIAS.- DURANTE SU DESARROLLO LOS VISITADORES ESTAN OBLIGADOS A DAR OPORTUNIDAD A LOS VISITADOS QUE ESTEN COMPRENDIDOS EN LAS CAUSALES DE DETERMINACION PRESUNTIVA, DE CORREGIR SU SITUACION FISCAL CONFORME AL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTICULO 58 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- Toda vez que conforme a dicho numeral se puede establecer la autoridad competente para aplicar el procedimiento previsto en la propia disposición y, asimismo, se señala el procedimiento que debe seguirse cuando el contribuyente visitado se coloque en alguna causal de determinación presuntiva prevista en el artículo 55 del mismo Código Fiscal, siempre que se pueda conocer su situación fiscal en lo fundamental, debe entenderse que se trata de una facultad reglada que debe cumplirse en todos los casos en que se den esos supuestos, a menos que el contribuyente esté en alguna de las hipótesis de agravantes previstas por el artículo 75, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, pues es el único caso de excepción previsto por el artículo 58 de referencia."

Juicio Atrayente No. 124/90/7351/90.- Resuelto en sesión de 8 de octubre de 1993, por mayoría de 5 votos a favor, 1 con los resolutivos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibañez.- Secretario: Lic. Miguel Toledo Jimeno.

Precedentes:

SS-127

Juicio Atrayente No. 8/91.- Resuelto en sesión de 9 de abril de 1992, por mayoría de 5 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Alfonso Nava Negrete.- Secretaria: Lic. Rosa M. Círigo Barrón.

Revisión No. 317/87.- Resuelto en sesión de 15 de marzo de 1991, por mayoría de 5 votos y 2 en contra.- Magistrada Ponente: Alma Peralta Di Gregorio.- Secretario: Lic. Nicandro Gómez Alarcón.

RTFF. 3a. Epoca. Año VI. Octubre 1993. No. 70. pp. 12-13.

7. TESIS DE LAS SALAS REGIONALES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

"DETERMINACION PRESUNTIVA. NO PROCEDE EN UNA REVISION DE ESCRITORIO, Y POR TANTO LA AUTORIDAD NO SE ENCUENTRA OBLIGADA A LLEVAR EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTICULO 58 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, cuando en el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales se den cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 55 de ese Ordenamiento, dichas autoridades pueden proceder conforme a las reglas señaladas en las fracciones que componen tal dispositivo, o sea que la determinación presuntiva, de utilidad fiscal de los contribuyentes, sólo se lleva a cabo, durante el desarrollo de una visita domiciliaria, más no durante una revisión de escritorio, pues en la misma, no se cuenta con los elementos suficientes para ello, además de que no existe precepto legal alguno que prevea tal situación."

Sala Regional del Golfo Centro.

Juicio No. 832/94.- Sentencia de 10 de febrero de 1995, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Javier B. Gómez Cortés.- Secretario: Lic. Francisco Javier Suárez Victoria.

RTFF. 3a. Epoca. Año VIII. Mayo 1995. No. 89. p. 45.

"RENTA.- RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.- DETERMINACION DEL IMPUESTO DE LOS INGRESOS POR DIVIDENDOS Y EN GENERAL POR LAS GANANCIAS DISTRIBUIDAS POR SOCIEDADES MERCANTILES.- De conformidad con los artículos 120, fracciones IV y VII, 123 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 70 y 76 del Código Fiscal de la Federación, si la empresa contribuyente reconoce que omitió el pago del Impuesto Sobre los Ingresos de las Sociedades Mercantiles, la responsabilidad solidaria recae en la misma empresa evasora, en virtud de que se presume el beneficio obtenido por ella y resulta válido que la autoridad finque responsabilidad solidaria determinando la base de las ganancias distribuidas y el Impuesto de los Ingresos por Dividendos y en general por las Ganancias Distribuidas por Sociedades Mercantiles. Aunado a que se hace acreedora también a la imposición de una multa por la responsabilidad solidaria en que incurrió la misma empresa infractora al no retener y enterar el impuesto correspondiente en los términos de los artículos 70 y 76 del Código Fiscal, antes citado."

Sala Regional Noreste

Juicio No. 303/87

RTFF. 3a. Epoca. Año I. Junio 1988. No. 6. p. 52.