BENEMÉRITA UNIVERSIDAD
AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS DE POSGRADO

"DISCREPANCIA DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LOS INGRESOS Y LA UTILIDAD"

TESIS
Para Obtener el Grado de
Maestra en Tributación

DIRECTOR:
Dr. Delfino Amando Montiel Rodríguez

Asesores:
Dra. María del Socorro Enriqueta López Moreno
Dr. Eduardo Aguilar Cueto

PRESENTA:
Olivia Tototzintle Valencia

Puebla, Pue. Septiembre 2020

BUAP

Oficio No. FCP/SIEP-026/2020
Asunto: Digitalización de Tesis

C. TOTOTZINTLE VALENCIA OLIVIA
PRESENTE

Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la Tesis denominada **"DISCREPANCIA DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LOS INGRESOS Y LA UTILIDAD"**, *a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de* **MAESTRA EN TRIBUTACIÓN.**

Sin más por el momento, quedo de usted.

ATENTAMENTE
"Pensar Bien, Para Vivir Mejor"
H. Puebla de Z., 22 de septiembre de 2020

DR. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado

c.c.p. SIEP
ECA

Facultad de Contaduría Pública
Blvd. Capitán Carlos Camacho Espíritu, No. 70 Col. Universidades, Ciudad Universitaria, Puebla, Pue. C.P. 72570
01 (222) 229 55 00 Ext. 5552

DR. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Director** de la tesis denominada: **"DISCREPANCIA DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LOS INGRESOS Y LA UTILIDAD"**, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

OLIVIA TOTOTZINTLE VALENCIA

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

A T E N T A M E N T E
H. Puebla de Z., a 14 de septiembre de 2020

DR. DELFINO AMANDO MONTIEL RODRÍGUEZ

c.c.p. Alumno (s)

DR. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto la que suscribe en mi calidad de **Asesora Metodológica** de la tesis denominada: **"DISCREPANCIA DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LOS INGRESOS Y LA UTILIDAD"**, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

OLIVIA TOTOTZINTLE VALENCIA

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE
H. Puebla de Z., a 22 de septiembre de 2020

DRA. MARÍA DEL SOCORRO ENRIQUETA LÓPEZ MORENO

c.c.p. Alumno (s)

DR. LUIS ALEJANDRO LOUVIER HERNÁNDEZ
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Asesor Temático** de la tesis denominada: **"DISCREPANCIA DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LOS INGRESOS Y LA UTILIDAD"**, elaborada por la alumna de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

OLIVIA TOTOTZINTLE VALENCIA

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

A T E N T A M E N T E
H. Puebla de Z., a 14 de septiembre de 2020

DR. EDUARDO AGUILAR CUETO

DEDICATORIA

Dedico esta Tesis, con todo mi amor para mi hija Alexa, quien es mi motor de vida y me impulsa a seguir preparándome día a día, tu amor y tu cariño hacen mi vida más feliz, quiero ser un ejemplo para ti y enseñarte muchas cosas, sin embargo, a tu corta edad tú me has y sigues enseñado muchas cosas de la vida que no aprendería en ningún otro lado y de ninguna otra manera.

Con mucho cariño y amor para mi mamá y mi papá, por todo lo que me han enseñado a lo largo de la vida, por el amor que me han dado, por su apoyo y confianza que siempre han brindado a todos mis proyectos de vida y a todo lo que emprendo, por creer que puedo lograr todo lo que me propongo, y por permanecer siempre a mi lado incondicionalmente.

A mis hermanos y hermanas, a mis sobrinas y sobrinos, por ser una parte importante en mi vida y en todo lo que me planteo. Gracias por el apoyo incondicional que siempre me han brindado, por permanecer en mi vida y por nunca dejarme sola.

AGRADECIMIENTOS

A mis padres por ser mi pilar fundamental y haberme apoyado incondicionalmente, porque han sabido darme su ejemplo de trabajo, honradez y perseverancia, de ustedes aprendí a nunca rendirme pese a las adversidades e inconvenientes que se presenten.

A mi director y asesores de tesis por el apoyo que me brindaron, por haberse tomado el tiempo de darme sus consejos, por las correcciones y confianza en esta investigación. Así como a todos los profesores, que intervinieron de una u otra manera en la consecución del presente trabajo.

Agradezco a los todos docentes que con su sabiduría, conocimiento y apoyo, motivaron a desarrollarme profesionalmente.

Finalmente agradezco a todos los doctores que me impartieron clases, a mis amigos y colegas, que colaboraron en este proyecto brindándome su apoyo, conocimientos y su parte de su tiempo.

Contenido

RESUMEN xi
I. INTRODUCCIÓN xiii
II. PROBLEMA xv
II.1 Planteamiento del problema xv
II.2. Pregunta de investigación xvii
III. 3. Sistematización xvii
III. OBJETIVOS xvii
III.1 Objetivo General. xvii
III.2 Objetivos específicos. xviii
2.1 Saber reconocer el ilegal procedimiento para la determinación de los ingresos presuntos. xviii
IV. JUSTIFICACIÓN xix
V. HIPÓTESIS xx
VI. VARIABLES xxi
VI. 1. Independiente xxi
VI. 2. Dependiente xxi
VII. DISEÑO METODOLÓGICO xxii
MÉTODO xxii
ENFOQUE xxii
TIPO DE INVESTIGACIÓN xxii
INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL xxiii
VIII. ALCANCES Y LIMITACIONES xxiii
VIII.1 Alcance xxiii
VIII. 2 Limitación xxiv
CAPÍTULO I GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS 2
1.1 ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS 2
1.2 CARACTERÍSTICAS LEGALES DE LOS IMPUESTOS 4
1.3 ORIGEN DE LOS IMPUESTOS 5
1.4 IMPUESTOS Y SUS CARACTERÍSTICAS 8
1.5 ELEMENTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 10
1.5.1. Objeto del impuesto 11

1.5.2. Sujetos del impuesto 12
1.5.3. Base del impuesto 13
1.5.4. Tasa o tarifa del impuesto 13
1.5.5. Época y lugar de pago de los impuestos 13
1.6. OBLIGACIONES DEL CONTRIBUYENTE 14
CAPÍTULO II FACULTADES DE COMPROBACIÓN 16
2.1 FACULTADES DE COMPROBACIÓN 16
2.2 DERECHOS DEL CONTRIBUYENTES AL INICIARLE FACULTADES DE COMPROBACIÓN POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL 17
2.3 TIPOS DE FACULTADES 18
CAPÍTULO III PRESUNCIÓN DE INGRESOS, DE LEGALIDAD Y DEL ACTO ADMINISTRATIVO 22
3.1 ANTECEDENTES DE LA PRESUNCIÓN DE INGRESOS 22
3.2 PRESUNCIÓN DE INGRESOS 23
3.2.1 Definición de presunción. 24
3.2.2 Clasificación de la presunción 25
3.3 Presunciones Tributarias 27
3.4 PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD 29
3.5 PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO 31
3.5.1 Definición de presunción de legalidad 31
3.5.2 Requisitos del acto administrativo 32
3.5.3 Generalidades del acto administrativo 36
3.6 DIFERENCIA ENTRE PRESUNCIÓN Y DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS 38
CAPÍTULO IV. ELEMENTOS PARA LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LOS INGRESOS PARA DETERMINAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 42
4.1 FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA DETERMINAR LOS INGRESOS DEL CONTRIBUYENTE 42
4.2 DETERMINACIÓN DE LA PRESUNCIÓN DE LOS INGRESOS 46
4.3 COMPROBACIÓN DE LOS INGRESOS POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES 48
4.4 ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 58 Y 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (CFF) 55
4.5 PUNTOS IMPORTANTES SOBRE LOS INGRESOS PRESUNTOS 58

CAPÍTULO V. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA POR CONTRADICCIÓN (59/2014) (10A.) QUE RESOLVIÓ LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (SCJN) 62
CAPÍTULO VI. LA FISCALIZACIÓN EN OTROS PAÍSES 72
6.1 ACTOS DE FISCALIZACIÓN EN OTROS PAÍSES 72
6.2 ACCIONES DE FISCALIZACIÓN EN OTROS PAÍSES 73
6.3 LA IMPORTANCIA DE LA TECNOLOGÍA EN LA FISCALIZACIÓN 76
6.4 ACTOS ADMINISTRATIVOS EN ACCIONES DE FISCALIZACIÓN 79
6.5 PRESUNCIONES LEGALES, COMO ACTOS DE FISCALIZACIÓN 80
CAPÍTULO VII METODOLOGÍA E INVESTIGACIÓN DE CAMPO 84
7.1 INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL 84
7.2 INVESTIGACIÓN DE CAMPO 84
7.3 INSTRUMENTO PARA LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN 85
7.4 POBLACIÓN 86
7.5 MUESTRA 86
7.6 PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS 87
7.6.1 Presentación de resultados 87
7.6.2. Análisis de resultados 90
7.7 METODOLOGÍA 90
7.8 ESTADO DEL PROBLEMA 91
PROPUESTA 93
CONCLUSIONES 96
REFERENCIAS 100
ANEXOS 102

RESUMEN

Cuando un contribuyente no proporciona a la autoridad fiscal, la información y documentos que esta la solicita, para poder llevar a cabo el ejercicio de sus facultades de comprobación, manifestadas en el artículo 42 del Código Fiscal de la federación (CFF), o las autoridades fiscales no puedan acceder a dicha información o detecten que existan irregularidades o alteraciones en la información o datos que integran la contabilidad de un contribuyente, es cuando la autoridad fiscal podrá obtener información proporcionada por terceros con ellos relacionados, como pueden ser de las instituciones bancarias para determinar presuntivamente ingresos omitidos, con base a la información contenida en los estados de cuenta bancarios, los cuales no necesariamente implican la determinación de una utilidad presuntiva para efectos del Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.), pero que en ocasiones si ocurre modificando la utilidad o la pérdida fiscal, luego entonces la autoridad aplica ambas facultades simultáneamente, la determinación presuntiva de la utilidad fiscal e ingresos y la presunción de ingresos por depósitos bancarios que no han sido registrados en la contabilidad, para determinar créditos fiscales indebidamente en perjuicio del contribuyente, motivo por el cual esta investigación va dirigida a demostrar la discrepancia de la determinación presuntiva de ingresos y la utilidad.

Palabras clave:

Determinación presuntiva

Utilidad fiscal

Ingresos presuntos

ABSTRAC

When a taxpayer does not provide the information and documents to the tax authorities because of their powers of verification set forth in article 42 of the Federal Tax Code (CFF), or the tax authorities are unable to access or there are irregularities or alterations to the data or information that is part of a taxpayer's accounting. Then the tax authority may obtain information provided by third parties such as from banking institutions to presumably determine omitted income, based on the information contained in bank statements, which do not necessarily imply the determination of a presumptive profit for the purposes of Income Tax (ISR), but sometimes if it occurs modifying the tax profit or loss, then the authority applies both powers simultaneously, the presumptive determination of tax profit and income and the presumption of income from unregistered bank deposits in accounting, to determine tax credits unduly to the detriment of the taxpayer, which is why this investigation is aimed at demonstrating the incompatibility of the presumptive determination of income and profit.

Keywords:

Presumptive determination
Fiscal profit
Presumed income

I. INTRODUCCIÓN

Un medio que permite a las autoridades hacendarias llevar a cabo la recaudación es la presunción de ingresos. En la mayoría de las revisiones que efectúa la autoridad fiscal a los contribuyentes, ha determinado algún crédito fiscal derivado de presuntos depósitos que entraron a la cuenta bancaria del contribuyente, diferentes a los ingresos derivados de su actividad.

Existe antinomia en la manera de determinar los ingresos de forma presuntiva, así como también la utilidad fiscal con la manera en que la autoridad fiscal presume como ingresos los depósitos realizados a las cuentas bancarias del contribuyente y que no hayan sido registrados en la contabilidad. Motivo por lo que se analizarán las facultades de comprobación que se confieren a la autoridad y que están manifestadas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Debido a esto, es que se deben conocer las bases o el procedimiento que la autoridad utiliza para determinar presuntivamente los ingresos, la utilidad fiscal y la y el presumir como ingresos los depósitos bancarios, sin que ello cause perjuicios a los contribuyentes. La autoridad fiscal tiene la facultad de comprobar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales, según lo marca la ley, y que son el medio para que este aporte al gasto público. Es aquí, en la revisión de estas obligaciones, donde se origina la falta por parte del contribuyente.

Para el desarrollo del trabajo se abordarán las generalidades del impuesto, las facultades de la autoridad y la determinación de la presuntiva.

Para el desarrollo del tema antes mencionado el contenido capitular se integra por:

En el capítulo I se abordan la generalidad de los impuestos, sus antecedentes y características, sus elementos y las obligaciones que tienen los contribuyentes, como lo son: su inscripción al RFC, declarar sus impuestos en tiempo y forma, expedir comprobantes fiscales y, llevar la contabilidad.

En el capítulo II se analizan las facultades de comprobación que le fueron conferidas a la autoridad fiscal y que se encuentran sustentadas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las cuales pueden ser por medio de una visita domiciliaria, por la solicitud de información que deba presentarse en las oficinas de la autoridad fiscal (antes llamada revisión de gabinete), mediante compulsas o por determinación presuntiva de la utilidad., así como también los derechos del contribuyente al iniciarse dichas facultades.

Para el capítulo III se analiza la presunción de ingreso, de legalidad y del acto administrativo, comenzando con la definición y clasificación de la presunción, hasta analizar la determinación de la misma, además se menciona el procedimiento fiscal y revisión de las presunciones en base a CFF.

En el capítulo IV se detalla la metodología de la investigación de campo, el tipo de documento que se utilizó y la población a la que se aplicó el cuestionario. Esto incluye la presentación y análisis de resultados.

Se cierra el trabajo con una propuesta continuando con las conclusiones, referencias y anexos.

II. PROBLEMA

II.1 Planteamiento del problema

La ejecución de un procedimiento de determinación presuntiva, requiere de una comprensión profunda, tanto de los principios y las normas que deben ser aplicables, puesto que, de su correcta ejecución depende la certeza y validez de los resultados que se obtengan.

El contribuyente, no conoce con certeza el procedimiento adecuado para que la autoridad, determine de manera presuntiva sus ingresos, la utilidad fiscal, y la manera de determinar que los depósitos que se encuentra en sus estados de cuenta bancarios son ingresos, así como la diferencia que existe entre ambas, por lo que es importante analizar las causas por las que la autoridad fiscal aplica simultáneamente la determinación presuntiva de la utilidad fiscal e ingresos y la presunción de ingresos por depósitos bancarios.

Parte de las actividades de la autoridad fiscal, es ejercer sus facultades de comprobación, para cerciorarse de que los contribuyentes cumplan con el entero de sus contribuciones de forma correcta, como lo establece la ley en materia fiscal, en particular la de realizar determinaciones presuntivas de ingresos y la utilidad fiscal a los contribuyentes, con base en la determinación presuntiva y considerando como ingresos gravados para utilidad, los depósitos bancarios tomados de las cuentas del contribuyente, todo esto para determinarle un crédito fiscal.

En el momento en que la autoridad fiscal ejerce una auditoría y solicita al contribuyente la información necesaria para llevar a cabo su revisión, información

que está establecida en el Código Fiscal de la Federación (CFF), y el contribuyente no la presenta de manera, clara o no es la suficiente para que la autoridad realice la revisión y cerciorarse del debido cumplimiento de las obligaciones del contribuyente en materia tributaria, ésta autoridad podrá allegarse de información y/o documentación emitida por terceros relacionados con el contribuyente sujeto a revisión, para que de ésta manera le sea posible saber con certeza la verdadera situación fiscal del contribuyente. Y es por esta situación que, en el CFF, el legislador dotó de ciertas facultades a la autoridad fiscal para que de manera presuntiva pueda determinar los ingresos y la utilidad fiscal de los contribuyentes y determinar el impuesto que le corresponda pagar conforme a sus actividades desarrolladas.

Una de las instituciones a las que la autoridad fiscal puede pedir información es la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, con la finalidad de que ésta pueda cerciorarse, mediante los estados de cuenta bancarios, de los depósitos realizados a la cuanta del contribuyente, y verificar que estos estén debidamente registrados en su contabilidad, esta es una manera en que la autoridad puede determinar ingresos presuntos al contribuyente, sin que sean determinados directamente como utilidad fiscal, ya que estos deben sumarse a los demás ingresos declarados y en su caso modificar la utilidad o la pérdida fiscal declarada por el contribuyente, cuestión que en ocasiones, la autoridad no atiende de ésta manera.

Ahora bien, el contribuyente tiene la opción de presentar pruebas para desvirtuar la presunción de ingresos que la autoridad manifieste, y ésta debe tomarlas y analizarlas, pero, si la autoridad concluye que no son las suficientes para desvirtuar su dicho, no debe entenderse como la verdad legal absoluta, ya que en ocasiones extralimita sus facultades sin respetar la normativa establecida.

Es por eso la importancia de conocer el mecanismo que se debe llevar a cabo al momento de que la autoridad determine la presuntiva de la utilidad e ingresos y la presunción de ingresos por depósitos bancarios, y que el contribuyente pueda tener todos los elementos para poder llevar en su caso, una defensa adecuada o concluir la revisión por parte de la autoridad, de acuerdo a lo que establece la ley en materia fiscal, sin que le cause algún perjuicio.

II.2. Pregunta de investigación

¿Cuáles son las causas por las que la autoridad fiscal aplica simultáneamente la determinación presuntiva de la utilidad fiscal e ingresos y la presunción de ingresos por depósitos bancarios?

III. 3. Sistematización

¿Quiénes están obligados a contribuir?

¿Cuáles son las obligaciones de los contribuyentes?

¿Cuáles son las facultades con que cuenta la autoridad fiscal?

¿Cuáles son los mecanismos para la determinación presuntiva?

III. OBJETIVOS

III.1 Objetivo General.

Conocer el procedimiento adecuado para que la autoridad, en base a la normativa establecida, determine presuntivamente los ingresos, la utilidad fiscal y, la presunción de depósitos bancarios como ingresos, así como la diferencia que existe entre ambas, para evitar perjuicios a los contribuyentes.

III.2 Objetivos específicos.

2.1 Definir quiénes deben contribuir al gasto público.

2.2 Conocer cuáles son los impuestos y sus características.

2.3 Conocer las obligaciones de los contribuyentes.

2.4 Delimitar las facultades de la autoridad fiscal.

2.5 Definir los mecanismos para la determinación presuntiva.

2.6 Conocer la diferencia entre la presunción y determinación presuntiva.

2.7 Saber determinar cuando existe incompatibilidad, entre lo que presume la autoridad fiscal como ingreso y lo que marca la ley.

2.8 Conocer la correcta aplicación de las leyes fiscales, normas y sus reglamentos, en base a la determinación de ingresos presuntos.

2.1 Saber reconocer el ilegal procedimiento para la determinación de los ingresos presuntos.

IV. JUSTIFICACIÓN

Una de las principales tareas de la autoridad fiscal, es revisar de manera detallada los ingresos que obtiene el contribuyente, los cuáles son la base gravable de la contribución, para el debido pago de los impuestos que le corresponda, por lo cual existen diversos sistemas de determinación, uno de estos sistemas es la determinación presuntiva.

En la actualidad, la autoridad tiene muchas herramientas para detectar una posible omisión en la determinación de impuestos o presuntos impuestos no pagados, es por eso la importancia de conocer el mecanismo que se debe llevar a cabo al momento de que la autoridad determine la presuntiva de la utilidad e ingresos y la presunción de ingresos por depósitos bancarios, y que el contribuyente pueda tener todos los elementos para poder llevar en su caso, una defensa adecuada o concluir la revisión por parte de la autoridad, conforme lo establece la ley en materia fiscal, sin que le cause algún perjuicio.

Los contribuyentes deben contribuir al gasto público, tal cual lo marcan las leyes fiscales, así como, las autoridades fiscales, deben aplicar las reglas y las normas tal y como están plasmadas en la ley, de tal manera que al determinar algún crédito fiscal al del contribuyente, no se excediera de la capacidad contributiva del mismo, y así subsanar la irregularidad del mismo, y las autoridades recaudar lo justo.

Con el objetivo de obtener una mayor recaudación, en ocasiones la autoridad fiscal se extralimita cuando ejerce sus facultades de comprobación, pasando por alto algunas reglas establecidas en ley y que causan perjuicio al contribuyente, por

lo que éste debe y está en posibilidades de proceder a su defensa mediante los medios que crea convenientes, para demostrar la ilegalidad del acto administrativo que se le está imponiendo.

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

Lo que se pretende con este trabajo es crear la perspectiva de aproximar a quienes cotidianamente enfrentan la ejecución de las normas que rigen la materia, un elemento base que les facilite la comprensión y aplicación de las disposiciones legales que son ejecutables en la generalidad de los casos en que será necesario aplicar presunciones para determinar la base gravable de las contribuciones que serán a cargo de los contribuyentes que estén sometidos a una auditoría o revisión por parte de la autoridad fiscal.

.

V. HIPÓTESIS

Para que la autoridad fiscal pueda realizar un procedimiento adecuado, al momento de determinar los ingresos presuntos y la utilidad, ésta deberá poner énfasis en la manera en que determina los ingresos brutos, ya que estos son la base principal

para determinar de manera presuntiva la utilidad fiscal, por lo que este cálculo se realizará de acuerdo al método que marca el Código Fiscal de la Federación y, allegándose por todos los medios electrónicos que existen hoy en día e información por terceros relacionados, de la información necesaria para realizar dicha determinación.

Al ejercer sus facultades de comprobación, la autoridad Fiscal, deberá llevarlas a cabo en el sentido de poder identificar en qué momento determinará de manera presuntiva la utilidad fiscal y los ingresos o presumir como ingresos los depósitos bancarios a nombre del contribuyente, resultando una equidad contributiva para el propio contribuyente.

VI. VARIABLES

VI. 1. Independiente

Precisión de determinación presuntiva de utilidad fiscal e ingresos.

Precisión de determinación presuntiva considerando como ingresos los depósitos bancarios a nombre del contribuyente fiscal.

VI. 2. Dependiente

Equidad contributiva para el contribuyente

VII. DISEÑO METODOLÓGICO

MÉTODO

La presente investigación se realizó bajo el método mixto deductivo-analítico, ya que se presenta la explicación del tema de manera general para analizar la forma en que se desarrolla el procedimiento.

ENFOQUE

El trabajo se realizó de manera cualitativa para después cuantitativamente validarlo o verificar la postura de la investigación en el tema que se desarrolla.

TIPO DE INVESTIGACIÓN

El presente trabajo se realizó con un tipo de investigación descriptiva para la construcción del marco teórico que servirá de apoyo al tema y permitirá analizar las fuentes de información primarias y secundarias con el objetivo de describir temas y subtemas relacionados con el origen del trabajo, haciendo un repaso de fundamentos, conceptos, teorías, leyes, reglamentos, resoluciones misceláneas, sentencia y jurisprudencias. Con un tipo explicativo, ya que a través de un manual señala cuál es el tratamiento legal.

INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL

Para la investigación documental se recurrió al acopio de información a través de libros sobre el tema, analizando, además, conceptos, teorías, leyes, reglamentos, resoluciones misceláneas, sentencia y jurisprudencias, diferentes tesis presentadas, direcciones electrónicas de internet.

VIII. ALCANCES Y LIMITACIONES

VIII.1 Alcance

En el alcance del trabajo se contemplan las disposiciones vigentes en materia tributaria, que se relacionen con el tema para los años 2018, 2019 y 2020, siendo estas últimas las que se considerarán para el cierre del trabajo.

Geográficamente el trabajo se desarrolló, con contribuyentes que geográficamente estén en el estado de Puebla.

El trabajo tuvo un corte transversal, si bien se acudió a la normatividad que aplica en 2018 y 2019; el trabajo se cerró y fundamentó con las disposiciones vigentes en 2020. Lo que se considere en 2018 y 2019, será considerado como referencia para iniciar el desarrollo de la investigación.

VIII. 2 Limitación

Las limitaciones identificadas para el trabajo son las siguientes: abarca únicamente a contribuyentes domiciliados en la ciudad de Puebla.

Otra limitación es que sólo se abarcaron los ingresos presuntos que determina la autoridad en base a los depósitos bancarios.

CAPÍTULO I

GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS

CAPÍTULO I GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS

En este capítulo hablamos de los antecedentes y características de los impuestos, enfocándonos al Impuesto Sobre la Renta, en cuanto a su origen, características y sus elementos en particular.

1.1 ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS

Las contribuciones son los ingresos que percibe el Estado, y que están manifestadas en ley, mediante aportaciones monetarias que son exigidas a los particulares en forma obligatoria, y que están destinadas para que el gobierno de un país pueda cumplir con su función pública.

El tributo es un ingreso de derecho público manifestado en ley, y no es más que la obligación legal que tiene un ciudadano de contribuir al gasto público y nace de la relación jurídico tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del fisco. El autor Serra Rojas, afirma que: “La obligación tributaria se integra tanto con los derechos que corresponden a los entes públicos como con las obligaciones que corresponden a los contribuyentes (Rojas, 1974) .”

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

Dino Jarach, señala que la obligación tributaria, o simplemente el tributo, constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso, como consecuencia de su poder de imposición. Dicho de otra forma, es el vínculo jurídico por medio del cual el fisco (sujeto activo) exige al contribuyente (sujeto pasivo) una prestación pecuniaria (Jrach, 1987).

Las obligaciones nacen para ser cumplidas y esa finalidad no puede ser disociada, económica y jurídicamente del factor temporal. La obligación tributaria emana, de una disposición constitucional.

El sustento jurídico de la recaudación fiscal en México recae en la Constitución Política mexicana, la cual a través de su artículo 31, fracción IV, establece la obligación de los mexicanos de: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de los estados y municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Se puede decir que el sistema de recaudación fiscal es gradual, ya que el impuesto se cobra en forma proporcional a la capacidad económica de quien lo paga, es decir, de acuerdo a su nivel de ingreso o gasto.

El punto de cómo elevar la recaudación, no solo recae en revisar la estructura del sistema de recaudación fiscal en México y conocer sus deficiencias, sino también en la manera como son recaudados los impuestos, para después enfocarse en la distribución del ingreso.

1.2 CARACTERÍSTICAS LEGALES DE LOS IMPUESTOS

En relación al análisis y al estudio legal del impuesto, de acuerdo a lo que marca la Constitución Política de nuestro país, tenemos que todo impuesto debe reunir las siguientes características:

a) Debe estar asentado en una ley. Este principio, conocido como de legalidad, se encuentra plasmado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

b) El principio de legalidad aquí establecido, se ratifica con las disposiciones establecidas en los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de la propia constitución, que menciona que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente, durante su periodo ordinario de sesiones, las contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos, de donde se concluye que los impuestos deben estar establecidos en una ley expedida por el Poder Legislativo, salvo los casos del Decreto-Ley y del Decreto-Delegado.

El **decreto ley** es el conjunto de disposiciones de carácter jurídico que son emitidos por el poder ejecutivo haciendo uso de las facultades extraordinarias que le otorga la Constitución. (Enciclopedia Jurídica, 2020)

Tiene como objetivo crear disposiciones que surtirán efecto inmediato y que están dirigidas a regular las circunstancias especiales que se pueden suscitar cuando se entra en un estado de emergencia o que exista una situación que de alguna forma altere la paz pública. Tiene como resultado normas vigentes de aplicación obligatoria por lo que aquellos decretos que contengan disposiciones de carácter fiscal, se consideran fuente del derecho tributario.

El **decreto delegado** se presenta cuando el Congreso de la Unión previamente autorizado por la Constitución delega sus funciones al Poder Ejecutivo por tiempo y forma limitada, esto para que pueda emitir normas con fuerza de ley destinadas para resolver una situación específica (Enciclopedia Jurídica, 2020).

La principal diferencia entre decreto ley y decreto delegado es que este último no necesita que se declare un estado de emergencia para que el poder ejecutivo se encuentre facultado para emitir supuestos jurídicos de carácter obligatorio, además en el decreto delegado es necesario la autorización del congreso antes de hacer emitir las normas, mientras que en el decreto ley no es obligación del poder Ejecutivo el rendir cuenta de sus acciones antes de realizaras.

1.3 ORIGEN DE LOS IMPUESTOS

Al momento de hablar de tributación pudiéramos tener dos significados, uno que se puede relacionar a la acción de pagar impuestos y el otro, que se asimila al sistema tributario de una Nación, esta último tiene como finalidad recaudar los recursos que dicha Nación necesita para llevar a cabo las labores que como nación le competen, aunque en algunos casos el Estado puede distribuidor de algunas otras formas, como por ejemplo redistribuir las riquezas o desarrollar ciertas ramas productivas.

La autoridad fiscal, no puede llevar a cabo ningún acto o realizar alguna función que no esté normado en ley, así como también se deben establecer en ley que impuestos está obligado a pagar el contribuyente, así como los elementos que integran a cada uno.

El aportar al gasto público, no sólo indica la acción de pagar tributo, sino que hace referencia al sistema tributario, a la obligación que tienen los contribuyentes de entregar una cantidad en numerario al Estado en virtud de haberse causado un tributo, misma cantidad que el Estado está en su derecho de exigir en caso de falta de pago oportuno por parte del contribuyente; sino que además prevé, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación (Zamora, 1979).

La importancia normativa que tiene la Constitución, alcanza de lleno a los principios específicos del ordenamiento tributario, manifestados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Unidos Mexicanos que a letra dice:

Artículo 31. Fracción IV:

II. Es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Otro valor normativo es el Código Fiscal de la Federación que en su artículo 1 dice que las persona físicas y morales, están obligadas a contribuir para el gasto

conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte.

Es por demás cierto que, los impuestos son una contribución importante que el Estado percibe mediante los ingresos públicos ya que, a través del impuesto se obtiene la mayor parte de ingresos para solventar los gastos públicos (Zamora, 1979).

La jerarquía de las leyes fiscales se rige en base a dos principios básicos: el de supremacía y el de preferencia, por medio del cual se puede establecer la siguiente clasificación:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Tratados internacionales.
3. Leyes Federales Específicas.
4. Reglamento de las leyes Federales.
5. Código Fiscal de la Federación (Ordenamiento Legal que se aplica de manera supletoria a las leyes fiscales).
6. Reglamento del Código Fiscal Federal.
7. Derecho Común.
8. Reglas Misceláneas.
9. Circulares y Publicaciones en General de carácter Administrativo (Moreno, 2018).

1.4 IMPUESTOS Y SUS CARACTERÍSTICAS

Las contribuciones o impuestos son la cantidad de dinero que debe pagarse al Estado y así este obtiene los recursos suficientes para llevar a cabo sus actuaciones. Los impuestos son los tributos más importantes que percibe el Estado, ya que con ellos obtiene la mayor parte de su ingreso.

En México existen tres tipos de impuestos de carácter federal, que se considera, son los principales:

- Impuesto Sobre la Renta (ISR)
- Impuesto al Valor Agregado (IVA)
- Impuesto Especial Sobre Producción y Servicio (IEPS)

EL Impuesto Sobre la Renta, que es el impuesto al cual me enfoco en el presente trabajo, es un impuesto que se aplica a los ingresos obtenidos por el incremento del patrimonio de un contribuyente residente en México, llámese persona física o persona moral. De acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación, este impuesto es considerado uno de los más importantes en el país. (LIF) (Congreso, 2017).

Las características con las que deben cumplir los impuestos son:

- Deben estar establecidos en ley.

- Constituyen una obligación, y son de aplicación general para todos los que se encuentren en el supuesto que lo origina.
- Deben ser proporcionales y equitativos, y establecerse para todos los contribuyentes en igualdad de condición.
- Debe destinarse para el gasto público.

El Poder Judicial de la Federación plasmó en la tesis "*Impuestos, elementos esenciales de los, deben estar consignados expresamente en la ley" estableció lo siguiente*:

"Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, 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 sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; 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 cobro 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." (Suprema Corte, Séptima época 1995).

1.5 ELEMENTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El ISR es un impuesto directo sobre la ganancia obtenida que incrementa el patrimonio de un contribuyente. De conformidad al lo que marca el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, están obligados al pago de este impuesto, las personas físicas y morales en los siguientes casos: todas las personas que perciban ingresos ya sea que residan en territorio mexicano o, en el extranjero pero que su fuente de riqueza se encuentre en el país, a través o no, de un establecimiento permanente dentro del territorio. Esta ley se estableció en el año de 1925 y se conduce por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debido al alto porcentaje que tiene dentro de los parámetros de recaudación, se considera una de las más importantes, esto de conformidad a la Ley de Ingresos de la Federación (LIF).

Las principales características de los impuestos son:

- Deben estar establecidos en ley. Todo impuesto debe estar sustentado en un ordenamiento legal.
- Constituyen una obligación, y son de aplicación general para todos los que se encuentren en el supuesto que lo origina.
- Deben ser proporcionales y equitativos, y establecerse para todos los contribuyentes en igualdad de condición.
- Debe destinarse para el gasto público.

Se menciona lo siguiente, en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación:

“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”.

La ley determina cuales impuestos a los que están obligados los contribuyentes, pero también se necesita indique cuáles son las partes que los conforman, y estos son:

1. Sujeto
2. Objeto
3. Base
4. Tasa
5. Época de pago

1.5.1. Objeto del impuesto

El objeto es la causa, fin o motivo del impuesto. Es decir, es el bien o el derecho que grava el impuesto. En este caso el objeto lo constituye gravar los ingresos o la utilidad del contribuyente, Por lo que, para este impuesto, estamos a lo siguiente:

El objeto del Impuesto Sobre la Renta está constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley, como creador de la obligación de pagar un tributo.

1.5.2. Sujetos del impuesto

Los sujetos del impuesto, son las personas físicas o morales que legalmente están obligadas al pago del tributo y son los actores principales, base para el pago del tributo. Los sujetos del impuesto son clasificados en base a lo siguiente:

- **Sujeto Activo**

Es una persona física o jurídica que tiene la legitimidad para exigir que la otra parte cumpla con una obligación contraída. En nuestro país, los que fungen como sujetos activos son: la Federación, los Estados y los Municipios, que son los que tienen el atributo de percibir el pago de las contribuciones.

- **Sujeto Pasivo**

Es la persona física o jurídica obligada al pago del impuesto, por lo que puedo concretar que el sujeto pasivo es el que genera el hecho económico por el que se pagan impuestos. Respecto al pago de impuestos, se puede determinar quienes son los sujetos pasivos en base a lo siguiente:

Son sujetos del **ISR** conforme lo marca el artículo 1º de este ordenamiento**:**

- Las personas físicas y las morales, residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

1.5.3. Base del impuesto

La base es el monto sobre el cual se aplica el porcentaje del impuesto que está normado en ley y así determinar el gravamen que le corresponda pagar a cada contribuyente, según lo establece la ley del Impuesto Sobre la Renta. (Ponce Gómez & Ponce Castillo, 2009).

1.5.4. Tasa o tarifa del impuesto

La tasa es una contraprestación económica manifestada mediante un porcentaje establecido en ley que es aplicado a la base y así calcular el impuesto y, las tarifas son tablas o catálogos de precios aplicados sobre la base para determinar el impuesto a pagar.

1.5.5. Época y lugar de pago de los impuestos

La época de pago, es el plazo y momento establecido en ley para que se cumpla con la obligación de pagar el impuesto, a través del medio que la misma ley especifique.

- A pesar de que el ISR es un impuesto anual, se deben enviar mediante las plataformas establecidas, pagos provisionales a cuenta del impuesto a más tardar el día 17 del mes siguiente al período al que corresponda el pago. Las personas morales deben presentar mediante declaración anual, el pago del impuesto a más tardar el último día del mes de marzo del ejercicio fiscal posterior. Las personas físicas, deberán liquidar el impuesto por medio de una declaración anual que tendrán que enterar el mes de abril del ejercicio fiscal inmediato posterior al que se trate. (Ponce Gómez & Ponce Castillo, 2009)

1.6. OBLIGACIONES DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente es la persona física o jurídica que tiene la carga de pagar el impuesto conforme lo marquen las leyes fiscales. Es el sujeto pasivo de la obligación tributaria y quien está reconocido en ley para pagar las contribuciones que sirven al Estado para cumplir con su función pública.

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación nos habla de que: *"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o, de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran"*. Esto es que, las contribuciones se van a determinar conforme a las disposiciones vigentes y en el momento en que se causen.

Una vez abordado el tema de los antecedentes y origen de los impuestos, se procede en el siguiente capítulo a tratar la presunción y legalidad del acto administrativo.

CAPÍTULO II

FACULTADES DE COMPROBACIÓN

CAPÍTULO II FACULTADES DE COMPROBACIÓN

En este capítulo se habla de las facultades de comprobación que le han sido conferidas a la autoridad discal, su fundamento legal y el derecho que tienen los contribuyentes a ser informados, de las mismas.

2.1 FACULTADES DE COMPROBACIÓN

En el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se encuentra establecida la obligación que tienen los ciudadanos de contribuir al gasto público, pero de manera específica, en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación se plasma la facultad que tiene la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento de esa obligación constitucional que tienen los contribuyentes. Esta facultad también está normada para los terceros que tengan relación con el contribuyente y los responsables solidarios.

El artículo 6 del CFF menciona que es responsabilidad de los contribuyentes utilizar el método correcto para calcular los impuestos a los que está obligado, y que la autoridad fiscal podrá revisar dicho método y cálculo para comprobar que se hayan hecho de manera correcta, de acuerdo a lo que marca la ley.

Las facultades de comprobación son los mecanismos con los que se encuentran facultadas las autoridades fiscales para poder tener acceso a la diversa documentación e información con la que cuenta el contribuyente y que forma parte de su contabilidad, mediante la cual le es posible cerciorarse del correcto complimiento de las obligaciones que como contribuyente esté obligado; en cambio, a veces, a la autoridad fiscal no le es posible o suficiente obtener toda la información

o documentación que requiere para ejercer sus facultades de comprobación y llevar a cabo la revisión y así comprobar o verificar la verdadera situación fiscal del contribuyente. Esta es la razón por la que el legislador plasmó en el CFF diversas facultades a cargo de la autoridad fiscal para poder determinar de manera presuntiva, algunos elementos como son los ingresos, la utilidad fiscal y el remanente distribuible, entre otros, que son necesarios para calcular las contribuciones que deben pagar los contribuyentes.

2.2 DERECHOS DEL CONTRIBUYENTES AL INICIARLE FACULTADES DE COMPROBACIÓN POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL

Dentro del artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, específicamente en su fracción XII, menciona que este tiene "*derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales*".

El contribuyente se tendrá por informado, sobre sus derechos, al momento que la autoridad ejerza sobre él sus facultades de comprobación, cuando se le haga entrega de la carta de los derechos del contribuyente y así se manifieste en la actuación que corresponda.

Cuando se omita lo que dispone esta fracción, en ningún momento se verá afectada la validez de las actuaciones, que competen a la autoridad fiscal, pero sí dará lugar a que se establezca responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en esta falta.

El personal adscrito al SAT, que se apersone en el domicilio fiscal del contribuyente debe explicar claramente el motivo de la visita que realiza y cuáles son sus derechos. Así mismo deberán entregar al contribuyente un documento llamado “Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado”, en el cual se explica en términos muy sencillos cuáles son sus derechos y como puede hacerlos valer. El personal del SAT está obligado a explicar todas las dudas que le surjan al contribuyente durante el desarrollo de la visita, ya que si se oponen a explicarle sus derechos y obligaciones o prolongan la visita domiciliaria por más tiempo del establecido en la ley sin justificación legal, pueden ser sujetos de responsabilidad administrativa, que es un procedimiento en el que un órgano revisará su actuación y si determina que existen anomalías sancionará a los funcionarios responsables (SAT, s.f.).

2.3 TIPOS DE FACULTADES

En el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (CFF), se encuentran las facultades de comprobación con que cuenta la autoridad fiscal, y que sirven para revisar que se cumplan las obligaciones que, en materia fiscal, tiene el contribuyente. Dentro de los principales tipos de revisiones, tenemos las siguientes:

- La visita domiciliaria.
- Revisiones electrónicas.
- Revisión de gabinete.
- Revisión de dictamen.

"*Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones*

fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, están facultadas para:

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías."

Como se observa en la fracción II que antecede este apartado, se designa a la autoridad fiscal, facultades plenas para exigir al contribuyente, a los responsables solidarios y a los terceros con él relacionados, presenten informes, documentos, y su contabilidad como tal, para que en su domicilio la autoridad los examine, o bien, puede requerirlos en la oficina de la autoridad, y revisarlos ahí.

Ahora bien, en la fracción III, se establece la facultad de llevar a cabo visitas a los contribuyentes, el objetivo sigue siendo el mismo, el de llevar a cabo una revisión y vigilar el debido cumplimiento de sus obligaciones, mediante la revisión de sus mercancías, bienes, y la contabilidad del mismo, así como de las personas con ellos relacionados, sin que aplique ninguna condición para ello.

Los requisitos de los actos administrativos que se deben notificar a contribuyente, los encontramos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación y en el artículo 16 de la Constitución Política de nuestro país y son a los que debe dar cumplimiento la autoridad fiscal y, si por alguna causa se pasara por alto alguno de ellos al momento de emitir la notificación, esta sería ilegal.

Una vez abordado el tema de las facultades de comprobación con que cuenta la autoridad, pasamos a abordar el tema de la presunción de legalidad y el acto administrativo.

CAPÍTULO III

PRESUNCIÓN DE INGRESOS, DE LEGALIDAD Y DEL ACTO ADMINISTRATIVO

CAPÍTULO III PRESUNCIÓN DE INGRESOS, DE LEGALIDAD Y DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Este capítulo se enfoca a hablar de la proporcionalidad y la equidad tributaria, a definir que es la presunción de ingresos y acto administrativo y la diferencia entre presunción y determinación presuntiva.

3.1 ANTECEDENTES DE LA PRESUNCIÓN DE INGRESOS

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

Procedente de los cambios que se han hecho en los últimos años, en cuanto a tecnología de información, aunado a un aumento del ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal, se ha encontrado que, en estos últimos años, la autoridad fiscalizadora se inclina más hacia la facultad de determinar de manera presuntiva las utilidades e ingresos, con el fin de fincar créditos fiscales a los contribuyentes.

La presunción de ingresos, probablemente es derivada del problema que aqueja a la autoridad al momento de emitir sus facultades de comprobación, y se encuentra con que no puede o no tiene los elementos para allegarse de toda la

información necesaria para poder ejercer dichas facultades y desentrañar ciertas operaciones efectuadas por ciertos contribuyentes, aunque ésta no es la principal razón que explicaría la creciente aplicación de dicha facultad por parte de las autoridades fiscales (Arroja, 2003).

3.2 PRESUNCIÓN DE INGRESOS

La presunción es la aceptación de una cosa como verdadera y la autoridad la usa como una manera de prueba, para facilitar el ejercicio de la revisión, dar certidumbre a los actos que realiza y tratar de eludir la evasión fiscal. Existen varios autores que definan la presunción de diversas maneras, las definen como operaciones lógicas tendientes a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de otro conocido, que según la experiencia le sigue o le precede (Pérez de Ayala, 1998).

El desarrollo lógico de las presunciones es que, parten de un hecho conocido o un hecho base, para llegar a un hecho desconocido o un hecho presumido, por lo que existirá una norma entre las dos.

Código Federal de Procedimientos Civiles. (Código Federal de Procedimientos Civiles)

Artículo 190.- Las presunciones son:

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

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

Artículo 192.- La parte que alegue una presunción sólo debe probar los supuestos de la misma, sin que le incumba la prueba de su contenido.

3.2.1 Definición de presunción.

A continuación, se habla del significado de lo que es una presunción y sus origines, lo que nos permitirá entender y analizar más a fondo la problemática de presumir algunos hechos como ciertos.

La presunción es la aceptación de una cosa como verdadera, por medio del cual se parte de un hecho conocido para llegar a la aceptación de un hecho desconocido o incierto. (Pina Vara, 2003).

Tomando en consideración la interpretación antes citada, y por lo que compete en materia civil, se puede deducir que la presunción es un método jurídico que consiste en la sustitución de lo cualitativo por lo cuantitativo y, de esta se desprenden los siguientes elementos: (Eseverri Martínez, 1995).

a) Un hecho conocido.

b) La conclusión que el juez o la ley interpreten de la base que es un hecho real.

c) Un hecho desconocido.

d) La normatividad jurídica que regula el hecho desconocido establecido.

Una vez analizados estos elementos podemos establecer que la presunción contribuye de primera mano en la prueba ya que esta presunción sustituye la verdad de un hecho cierto por un hecho incierto e improbable, en donde este último pretende alcanzar un grado de convicción p certeza.

Ahora bien, respecto a las presunciones civiles encontramos una relación directa con las presunciones en materia tributaria, solo que estas últimas, son más complejas. Esto se porque las presunciones tributarias tienen una regulación más extensa partiendo desde la ley suprema (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos) hasta regulaciones secundarias (CFF, LISR, LIVA).

3.2.2 Clasificación de la presunción

- **Presunción Simple**

Este tipo de presunción es un acto en el que una persona usa la lógica para explicar una acción desconocida, en consecuencia, y en base a su experiencia, considera que un hecho ocurrido en el pasado, puede ser cierto o probable, comparado con otro que existe en el presente. (Sánchez & Pino, 2008) En este orden de ideas, no le es aplicable ningún argumento que marque ley y solo se rige por quien hace la interpretación. “a su confiable saber y entender”.

- **Presunciones legales**

Esta son las que proporcionan seguridad a ciertas situaciones jurídicas que la ley considera razonablemente existentes y son derivadas del razonamiento del legislador, y están plasmadas en ley. Se relacionan con determinados actos y hechos análogos y excepcionales, por lo que permiten libertad de apreciación al Juez; se pueden clasificar de la siguiente manera: (Sánchez & Pino, 2008).

a) **Presunción Legal Relativa**, otra forma de llamarla es: presunción *iuris tamtum*, su singularidad es admitir prueba en contrario, es decir, puede probar que no existe un hecho desconocido y la persona afectada por la presunción, es quien asume la carga de la prueba. Este tipo de presunción se da por sentada, mientras no se pruebe su falsedad o error; ya que la verdad establecida es únicamente circunstancial. (Sánchez & Pino, 2008).

b) **Presunción legal absoluta** también llamada *iuris et de iure*, su singularidad es que no admite prueba en contrario, puesto que toda vez que es establecida por ley se desarrolla en pleno derecho; y es así que se dé por asentado en ley. Los estudiosos en la materia, piensan que, en algunos casos, las presunciones legales absolutas pueden ser refutadas, para impedir que se realicen, de manera provisional los efectos que el legislador consideró que se produjeran. (Sánchez & Pino, 2008).

De acuerdo a los dos conceptos de presunciones que se mencionan con antelación, y para conocer a que categoría pertenece cada una, se debe realizar un

examen minucioso de conformidad a lo que marca la ley, y resolver si estas admiten o no, prueba en contrario.

Cabe mencionar que, a través de las presunciones legales, ya sean relativas o absolutas, se pueden construir pruebas verdaderas, esto sin olvidar que están relacionas por el hecho de estar establecidas en ley.

La base con la que parte una presunción legal es un hecho conocido, que puede ser probado para dar cabida de acuerdo a ley, a un hecho desconocido, sin embargo, la persona sobre la que recae el hecho conocido, no tiene que ofrecer pruebas que desvirtúen esa presunción, más, sin embargo, le pueden requerir cierta información y cumplir con los requisitos que manifiesta la ley.

Las presunciones legales deben estar sustentadas en consideraciones de orden público y siempre deben yacer sobre observaciones casi precisas de los hechos. Cabe mencionar que la apreciación general de las cosas debe llevar certeza respecto a que el hecho desconocido que se presume se extrae con gran posibilidad del hecho conocido.

Toda presunción legal debiera inferir de un hecho conocido, un hecho desconocido que con toda seguridad o muy probablemente no puede derivarse del primero (Sánchez & Pino, 2008).

3.3 Presunciones Tributarias

En la obra “Las presunciones Legales y el Derecho Tributario”, del autor Ernesto Eseverri Martínez menciona que: “La presunción es un desarrollo lógico conforme al cual se demuestra la existencia de un hecho llamado hecho base, se establece en la confirmación de otro que lo acompaña que es el hecho presumido sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos.” (Eseverri Martínez, 1995).

De acuerdo a la definición antes citada, se puede resumir que la presunción debe tener en primera instancia un hecho base, sobre el cual versa un hecho presumido con lo que se origina una reflexión lógica para poder realizar el proceso deductivo.

En base a lo que menciona Eseverri, las presunciones pueden ser: (Eseverri Martínez, 1995).

- **Simple u Hominis:** Resultado de la especulación de quien realiza ese proceso.

- **Legal**: Se localiza en el texto de la norma jurídica.

Estos dos tipos de presunciones contribuyen en el ámbito de la prueba, de tal manera que, sustituyen la regla de certeza de los hechos por otra de mera probabilidad. Por lo que se determina que el “Hecho Base” es lo cierto y constatado, lo cual se toma como referencia para alcanzar el grado de convicción sobre aquel otro que generalmente le acompaña.

La intención de estas presunciones, es el de ser un medio por el cual se pretende evitar la actividad probatoria de los órganos de la administración tributaria y en caso preciso el Servicio de Administración Tributaria.

En la última década, las autoridades fiscales han tratado de desarrollar el sistema tributario más eficiente, mediante reformas que han dado pie a que exista confusión en los contribuyentes, puesto que aún cuando no se termina de asimilar un esquema, éste es modificado. Esta práctica ha provocado que los contribuyentes incumplan de manera general con sus obligaciones fiscales, principalmente causado por la falta de adaptabilidad y asimilación al sistema tributario vigente.

3.4 PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Ahora hablaremos de las diferencias que existen entre la equidad tributaria y los principios constitucionales de proporcionalidad, derivadas de la dispocición constitucional que las establece, por lo que estamos a lo siguiente:

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en artículo 31, fracción IV, menciona que: Son obligaciones de los mexicanos:

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

El Principio de Proporcionalidad es el cumplimiento, por parte de cualquier sistema tributario inspirado en ideales de justicia, de estos tres postulados.

a) El gravar cualitativamente mediante tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes poseen una mayor capacidad económica, a fin de que el impacto patrimonial que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica.

b) El dividir por igual las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza gravable disponible en una nación en un momento dado, con el objeto de que el peso de la contribución nacional no recaiga exclusivamente sobre una o varias de esas fuentes.

c) El establecer tasas tributarias que repercutan sobre una parte razonable de ingresos, utilidad o rendimiento que se obtiene por cada ciudadano, sin que tal incidencia implique, la incautación de la totalidad o de una parte primordial del patrimonio o del producto del trabajo y del esfuerzo del propio contribuyente (Arroja, 2003, pág. 215 y 216).

Se puede definir a la equidad como el principio que procede del valor de justicia, del que por mandato constitucional y de acuerdo a la interpretación jurídica, las leyes en materia tributaria, deben dar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tipo de crédito fiscal , en todos los ámbitos de la relación tributaria (hipótesis de causación, objeto, base, fecha de pago, gastos deducibles etc.) (Arroja, 2003).

3.5 PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO

3.5.1 Definición de presunción de legalidad

La presunción de legalidad del acto administrativo significa que se presume que es conforme al ordenamiento jurídico.

La presunción de legalidad supone la consideración de que el acto es conforme a Derecho, salvo que se pruebe lo contrario.

En el ámbito del derecho tributario han surgido conceptos que aparentemente fueron creados para facilitar la gestión respecto a la recaudación tributaria y la aplicación de las leyes fiscales; concepciones que en más de las veces van más allá de sus objetivos precisamente por la forma en que fueron creados. Entre ellos encontramos el concepto de la presunción.

El término “presunción” proviene del latín *prae,* que significa “antes”, y *sumere*, “tomar; tomar de antemano”, en la composición de los vocablos *praesumere*, *praesumptio* y *presumitur*. Por presunción se toma una cosa por verdadera (*sumitur pro vero*) antes de que conste de otro modo (Orozco & Loya, 2018).

Es importante señalar la opinión de Guillermo Cabanellas y Luis Alcalá-Zamora quienes mencionan en su obra la siguiente definición: “La palabra presunción se integra de la preposición *prae* y el verbo *sunco*; es decir, tomar

anticipadamente; ya que mediante las presunciones se forma o se deduce un juicio u opinión de las cosas y de los hechos, antes que éstos se nos demuestren o aparezcan por sí mismos" (Orozco & Loya, 2018).

Por otra parte, en el *Diccionario de la Lengua Española* encontramos la siguiente definición: "Presunción es conjetura, suposición, indicio, señal, sospecha, decisión legal, contraria prueba que la ley no debe desvirtuar".

3.5.2 Requisitos del acto administrativo

Lo que le da validez al acto administrativo fiscal, es que cumpla con los requisitos que marcan los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

En el ámbito federal, los requisitos de los actos administrativos, están plasmados en el artículo 3 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, cuyo tenor es el siguiente:

Artículo 3.-Son elementos y requisitos del acto administrativo. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo; II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley; III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos; IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley

autorice otra forma de expedición; V. Estar fundado y motivado; VI. -(Se deroga) Fracción derogada DOF 24-12-1996VII. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta Ley; VIII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto; IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión; X. Mencionar el órgano del cual emana; XI.- (Se deroga) Fracción derogada DOF 24-12-1996XII. Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas; XIII. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión; XIV. Tratándose de actos administrativos deban notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo; XV. Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, y XVI. Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley.

Por lo que la Ley Federal de Procedimiento Administrativo dispone las siguientes condiciones:

- Objeto materia del acto, este debe ser definido, exacto en las situaciones de tiempo y lugar, y estas deberán estar plasmadas en la ley.

- Interés público, debe estar en ley, y enfocado solo a favor de las acciones al servicio de todos los contribuyentes.

- Carencia de error en el objeto, causa o motivo o sobre el objeto o fin del acto.

- No debe existir intención de daño o violencia en su emisión.

- Claridad al momento de emitir la notificación.

- Informar que se puede revisar el documento del que se derive el acto administrativo.

- Cuando se trate de actos recurrentes, se debe señalar los recursos de los que procede.

Dentro de los artículos 8, 9 y 10 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo se precisa la eficiencia del acto administrativo, conforme a la siguiente:

1. La obligatoriedad y la eficacia del acto administrativo, por regla general, surte efectos a partir de que la notificación sea legalmente efectuada.

2. Una excepción que se da cuando se otorgue un beneficio al particular, caso en el cual su cumplimiento será exigible por éste al órgano administrativo que lo emitió desde la fecha en que se dictó o aquélla que tenga señalada para iniciar su vigencia.

3. Otra excepción es cuando los casos en virtud de los cuales se realicen actos de inspección, investigación o vigilancia conforme a las disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, los cuales son exigibles a partir de la fecha en que la Administración Pública Federal los efectúe.

4. Por sí solo, el acto administrativo es totalmente válido, pero no produce ningún efecto hasta que sea aprobado por la autoridad superior.

Toda vez que se han realizado las precisiones anteriores, procedemos a hablar del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

> ***"Artículo 68. <u>Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales.</u> 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."***

Al analizar el primer parte de esta disposición, nos encontramos con que los actos que realiza la autoridad fiscal administrativa tienen la presunción de que se efectúan de acuerdo a lo que marca la ley por lo que será legal, el acto, hasta que se demuestre lo contrario.

Atendiendo a lo anterior, se entiende que quien asegure que el acto administrativo fiscal no es legal, es quién debe demostrarlo con pruebas fehacientes. También, si el contribuyente niega lo que se manifiesta en el acto administrativo y afirma que son otros los hechos, está obligado a probarlo.

Dicho lo anterior la ley no prevé la presunción de que existan los sucesos que den origen a esas resoluciones o actos si estos son negados lisa y llanamente por el contribuyente, es por esto que el legislador plasmó en la ley que la autoridad fiscal está obligada a probar esos hechos, si se da la negación en comento, con la condición de que esta misma no contenga a su vez, una afirmación.

Lo estimado atiende a que, si los actos o resoluciones se originan por hechos presuntos, el contribuyente estaría obligado a desvirtuar esa presunción, lo que no tendría lógica, puesto que tendría que probar hechos negativos.

3.5.3 Generalidades del acto administrativo

El acto administrativo es una manifestación unilateral de la administración pública que crea, modifica o extingue derechos u obligaciones, una de sus principales características es que se manifiesta a través de los actos y hechos.

Ahora citaremos el artículo 42 de Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, cuya primera parte, se señala de inconstitucional:

> ***"Artículo 42. <u>Las resoluciones y actos administrativos se presumirán legales.</u> Sin embargo, las autoridades deberán probar los hechos que los motiven cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho."***

El artículo anterior establece el principio de presunción que se imputa en general a los actos o resoluciones administrativas emitidos por la autoridad competente, esto es, supone que fueron emitidos de acuerdo a lo que marca la ley que los regula.

Esta presunción nos sugiere que las resoluciones que emite la autoridad fiscal, se realizan cumpliendo con los lineamientos que marca la ley, salvo prueba en contrario frente a las autoridades correspondientes o los tribunales administrativos.

La presunción de mérito estriba en que la ley precisa a la autoridad administrativa, el tratamiento que tiene que respetar antes de que emita su fallo, para lo cual debe reunir todos los elementos necesarios para realizarla dentro del supuesto, y aplicar de manera correcta las disposiciones fiscales, independientemente del sentido de la resolución, ya que ésta puede ser favorable al fisco o al particular.

Dando seguimiento a lo descrito anteriormente, resulta de suma importancia destacar **que la presunción de legalidad y validez de los actos administrativos y fiscales es la base y sustento de su ejecutoriedad** (Orozco & Loya, 2018).

El poder ejecutar los actos administrativos y fiscales procede de un carácter público, esto se puede traducir en la posibilidad de que la administración pública de fe y certeza a la realización de sus propias decisiones, siempre y cuando esté expresamente en la ley. Esta cualidad establece una facultad imperativa o de mando, con que se halla reconocido todo órgano administrativo público; su apoyo radica, en el hecho de que la acción ejecutiva busca satisfacer las necesidades de

interés general de la colectividad, cuya realización no admite demora.

Un acto administrativo solo puede afectar al notificado cuanto se le haya informado y cumpla con todos los requisitos que marca la ley para que sea exigible.

Globalizando lo antes mencionado, se supone que los actos administrativos y los fiscales tienen la característica de ser actos jurídicos de derecho público, provenientes de una parte de la administración pública o de algún otro órgano estatal en ejercicio de su facultad administrativa o fiscal, y persiguen, de manera directa o indirecta, mediata o inmediata, el interés público (Orozco & Loya, 2018).

3.6 DIFERENCIA ENTRE PRESUNCIÓN Y DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS

La presunción, en derecho fiscal es la proposición jurídica por la que la ley recoge un hecho perjudico determinado y le asocia una consecuencia jurídica diferente de aquél, con el que únicamente guarda una relación de proximidad o probabilidad. Con ello se consigue que a un determinado hecho se le atribuyan consecuencias jurídicas diferentes a la que según su naturaleza le correspondería, existiendo únicamente un vínculo de probabilidad entre ambas. El concepto de presunción se diferencia del de ficción, por el que esa relación de probabilidad desaparece y se asignan consecuencias jurídicas determinadas a hechos con los que no guarda ningún vínculo (Enciclopedia Jurídica, 2020).

Las presunciones se aplican sobre todo a los hechos jurídicos, y convierten en derecho lo que no es más que una suposición fundada en lo que generalmente ocurre (in eo quod plerumque fit) (Enciclopedia Jurídica, 2020).

Hay presunciones iuris et de iure, que no pueden ser destruidas por la prueba en contrario, y presunciones iuris tantum, que admiten esa contradicción (Enciclopedia Jurídica, 2020).

El artículo 55 del CFF establece ciertos puntos, para poder determinar de manera presuntiva la utilidad fiscal o los ingresos, esta es la que se realiza a través de medios indirectos y sobre dichos ingresos declarados o determinados presuntivamente se deben aplicar los coeficientes de utilidad a que se refiere el actual artículo 58 del CFF, con el fin de reconocer una deducción ficticia.

De lo anterior, se puede concluir que estamos frente a dos formas jurídicas diferentes:

a) La presunción de ingresos no necesariamente supone que se determine de manera presuntiva la utilidad fiscal, sino que solamente se presumen como ingresos los depósitos bancarios que no hubieran sido registrados en la contabilidad del contribuyente.

b) Al determinar la utilidad fiscal de manera presuntiva, supone que no puede finiquitarse el impuesto, sobre una base cierta ya que es una norma que está diseñada para contribuyentes que no llevan contabilidad o que aun teniéndola a

la autoridad no le resulta suficiente para conocer con certeza la situación fiscal del contribuyente (Jurídicas, 2016).

Resulta importante distinguir que, la autoridad fiscal en ocasiones puede actuar de manera arbitraria al momento de determinar la utilidad fiscal presunta, incluso puede llegar al grado de exceder las facultades que le fueron conferidas y pasar por alto, de manera arbitraria, las pruebas que le hubiere ofrecido el contribuyente, esto para poder autenticar los depósitos bancarios que están en las cuentas bancarias del contribuyente, solicitándole una seri de requisitos y formalidades que son totalmente ajenos a cualquier obligación imputada por las Leyes fiscales, y de esta manera poder determinar, una base gravable diferente a la capacidad contributiva real de los contribuyentes.

Una vez que se ha hablado de la presunción y legalidad de del acto admirativo, procedemos a analizar los mecanismos para la de terminación presuntiva de los ingresos y la utilidad.

CAPÍTULO IV

ELEMENTOS PARA LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA

CAPÍTULO IV. ELEMENTOS PARA LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LOS INGRESOS PARA DETERMINAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En este capítulo se habla de las facultades que tiene la autoridad fiscal para poder determinar los ingresos del contribuyente, conforme lo establece el Código Fiscal de la Federación y la aplicación estricta del mismo código.

4.1 FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA DETERMINAR LOS INGRESOS DEL CONTRIBUYENTE

Las facultades de comprobación que le fueron conferidas a la autoridad fiscal, específicamente en las determinaciones presuntivas de los ingresos y la utilidad fiscal, se ha encontrado que de manera recurrente, que la autoridad determina créditos fiscales a cargo de los contribuyentes utilizando la presuntiva de ingresos y de la utilidad fiscal, tomando los datos de la información que se obtenga con las cuentas bancarias de los contribuyentes responsables, para determinar dichos importes como ingresos acumulables.

Es de vital importancia distinguir los supuestos en los que generalmente se basa la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación, respecto de las determinaciones presuntivas de ingresos y utilidad fiscal:

a) Por lo que se refiere a la manera en que la autoridad determina de manera presuntiva la utilidad fiscal e ingresos, se basa en el hecho de que cuando por algún motivo no puedan tener acceso a la información necesaria para

cuantificar las contribuciones o, en su defecto, existan inconsistencias, alteración de documentos o algún tipo de incumplimiento, por parte del contribuyente revisado, conforme lo marca el Código Fiscal de la Federación en sus artículos:

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

1. *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.*

2. *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.*

3. *Se dé alguna de las siguientes irregularidades:*

a. *Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras*
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.

4. *No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios.*

5. *No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal.*

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

Artículo 56.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, 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:

1. *Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.*
2. *Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución.*
3. *A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales.*
4. *Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación*.
5. *Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase*.

Artículo 58. Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

b) Por lo que se refiere a determinar de manera presuntiva los ingresos por depósitos bancarios que no están registrados en contabilidad, que se plasma en el Artículo 59 del CFF y en específico, su fracción III, que a la letra dice*: Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:*

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 y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Las facultades referidas son:

1) Determinar presuntivamente la utilidad fiscal y los ingresos, entre otros, manifestado en los artículos 55, 56 y 58 del Código Fiscal de la Federación, que las autoridades pueden utilizar cuando por alguna razón no pueden acceder a la información necesaria para cuantificar las contribuciones o

cuando haya irregularidades, alteraciones o incumplimiento por parte del contribuyente, lo que se podría encuadrar como **base incierta.**

2) La *presunción de ingresos por depósitos bancarios no registrados en contabilidad* prevista en el artículo 59, fracción III del mismo ordenamiento, lo que se podría denominar como **base cierta**, que si bien, son facultades que tienen el común denominador de estar basadas en presunciones, tienen una naturaleza jurídica y finalidad completamente distinta, pero que la autoridad indebidamente las aplica de manera complementaria para determinar contribuciones (Intielabs, 2015).

4.2 DETERMINACIÓN DE LA PRESUNCIÓN DE LOS INGRESOS

Es de vital importancia que se conozca la diferencia que existe entre las presunciones que la autoridad pudiera tomar en cuenta, para así tener los elementos necesarios y determinar los impuestos de los contribuyentes, ya que de ellos se desprenderá el resultado de la revisión.

Esto no cae en el supuesto de una arbitrariedad por parte de las autoridades fiscales, ya que está regulada por el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, en el que se establecen diversas situaciones de hecho, por lo que la autoridad fiscal se encuentra en total derecho de poder ejercer sus facultades de determinación presuntiva.

Este tipo de situaciones, que están normadas en el Código Fiscal de la Federación, radican en conductas que son imputables al propio contribuyente, ya

que por falta de información o de presentar ésta de forma incorrecta, dificultan o imposibilitan el trabajo de la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación, siendo éstas las enunciadas en el artículo 55 del CFF que en sus diferentes incisos menciona lo siguiente:

a) Que el contribuyente se oponga u obstaculice el desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad, o que no haya presentado una declaración de los impuestos a que esté obligado y siempre y cuando haya transcurrido un mes desde la fecha de su vencimiento.

b) Que no presente la contabilidad que está obligado a llevar de conformidad lo establece el CFF.

c) Se dé alguna de las siguientes irregularidades:
    - Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

    - Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

    - 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.

d) No lleven de manera correcta la valuación y control de inventarios de conformidad lo marque la ley.

e) No cuenten o no estén operando las máquinas registradoras de comprobación fiscal o los equipos y sistemas electrónicos autorizados por la autoridad fiscal, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

f) Que la autoridad detecte otras irregularidades que obstaculicen o impidan el desarrollo de sus facultades de comprobación.

Tal y como se menciona en los puntos anteriores, todos los supuestos que se enumeran, involucran una conducta negativa o irregular, que en su conjunto o por separado, el legislador consideró importantes manifestar en ley ya que, pueden entorpecer o impedir que la autoridad fiscal pueda ejercer sus facultades y conocer de manera exacta, lo que conlleva a establecerlos en un escenario de **base incierta**. (Intielabs, 2015)**.**

4.3 COMPROBACIÓN DE LOS INGRESOS POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Por lo que respecta al artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, dispone dentro del ámbito de la determinación presuntiva sobre base incierta, los mecanismos por medio de los cuáles las autoridades fiscales podrán calcular o determinar los ingresos brutos y el valor de actos o actividades sobre los que se origine el pago de impuestos, los cuales pueden ser utilizados de distinta forma:

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.

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

Un elemento que resulta de vital importancia para poder estatuir de manera presuntiva la utilidad fiscal, es el cálculo de los ingresos brutos, ya que de ninguna manera puede efectuarse de manera arbitraria por parte de la autoridad fiscal, por el contrario, este cálculo debe realizarse conforme a los procedimientos manifestados en el artículo 56 del CFF.

Lo escrito con antelación forma parte de la base de toda presunción, ya que se intenta que a partir de hechos o elementos conocidos, o que la autoridad fiscal toma como ciertos; por ejemplo los presentados en las declaraciones, los que integran su contabilidad o los que son proporcionados por terceros, se puede percatar de hechos que no conocía, como son los ingresos brutos del contribuyente, el valor de actos o actividades o activos por el que esté obligado a pagar impuestos, determinándose así una verdad jurídica.

El artículo 58 del Código Fiscal de la Federación (hasta 2013 era el artículo 90 de la LISR) establece la manera para que la autoridad fiscal realice la determinación presuntiva, de la utilidad fiscal de los contribuyentes, respecto del Impuesto Sobre la Renta (ISR), mediante la aplicación de un coeficiente sobre los ingresos brutos o declarados o determinados por la autoridad de manera presuntiva conforme lo marcan los artículos 55 y 56 del Código Fiscal de la Federación, aceptando razonablemente, en dicha aplicación, que para obtener cualquier ingresos, se requiere de incurrir en erogaciones (deducción ficta) y de esta manera, determinar una base gravable.

El coeficiente que se tiene que aplicar sobre los ingresos brutos declarados o determinados de manera presuntiva , por parte de la autoridad fiscal, según lo marca el artículo 56 del CFF, es del 20% o el que corresponda, dependiendo de la actividad que desarrolle el contribuyente, el cual versa entre el 6% y el 50%, de

conformidad con las de actividades que se manifiestan en el artículo 58 del CFF, de tal manera que la carga tributaria que le hayan determinado de manera presuntiva por parte de la autoridad fiscal se pueda distinguir, dependiendo de la actividad que desarrolle el contribuyente.

En este marco, los artículos 56 que se refiere a los lineamientos que se deben seguir para calcular los ingresos brutos y el 58 que, establece el método para determinar de manera presuntiva la utilidad fiscal con la aplicación de coeficientes, ambos del Código Fiscal de la Federación, son normas de aplicación condicionada, ya que con antelación el contribuyente debió estar en alguna de las situaciones de hecho, que prevé el artículo 55 del CFF, con el propósito de que, por medios indirectos de prueba, la autoridad pueda determinar de manera presuntiva, la base del impuesto, debiendo aplicar de manera conjunta dichos preceptos.

Por lo que respecta al artículo 59 del Código Fiscal, existen otras presunciones que no traen consigo el aplicar la facultad de determinación presuntiva sobre **bases inciertas** que se manifiestan en los artículos 55, 56 y 58 del CFF, sino que solo se trata de meras presunciones "*iuris tantum"*, esto quiere decir que admiten prueba en contrario, mismas que la autoridad fiscal puede utilizar para la comprobación de los ingresos o valor de los actos o actividades por los que se esté obligado al pago de contribuciones, no así para determinar de manera presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes.

Lo anteriormente descrito establece que, para corroborar los ingresos, el valor de los actos, actividades o activos por las que se esté obligado al pago de contribuciones, la autoridad fiscal presumirá, salvo prueba en contrario, según lo marcan las fracciones siguientes del artículo 59 del CFF:

• Que la información que se encuentra 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

• 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.

• Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

• Que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta personal de los gerentes, administradores o terceros cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con dichas cuentas o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y esta no los registre en la contabilidad.

• Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.

• 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.

• 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.

• Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado por enajenados en territorio nacional y que no fueron exportados, cuando este no exhiba, la documentación o información que acredite la existencia material de la operación y que efectivamente fue exportada.

De lo anteriormente citado, se deduce que la autoridad fiscal presumirá salvo prueba en contarios, que los depósitos que obran en las cuentas bancarias del contribuyente que no estén registrados en su contabilidad, corresponderán a ingresos por los cuales se deban pagar impuestos, y que se considera que no se registró en contabilidad cuando el contribuyente, estando obligado a llevar su contabilidad, no la presente a la autoridad cuando esta ejerza sus facultades de comprobación; y recientemente, por jurisprudencia de la SCJN,2 se ha establecido que también se actualiza dicho supuesto si aun estando registrado el depósito en contabilidad, no se acompaña la documentación comprobatoria que soporte el registro contable (Semanario Judicial, 2010).

PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE.

De la interpretación armónica, literal, lógica, sistemática y teleológica del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que la estimativa indirecta de ingresos se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios, pues el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código, por lo cual, no basta el simple registro, ya que volvería nugatoria la presunción de ingresos, toda vez que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales; de esta manera, los registros sustentados con los documentos correspondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable (Semanario Judicial, 2010).

Lo mencionado con antelación, no supone una determinación de manera presunta de la utilidad fiscal o de los ingresos, sino una presunción "*iuris tantum"* de que algunos depósitos acreditados en contabilidad o de los estados de cuenta proporcionados por el contribuyente dentro del período de facultades de comprobación ejercida por la autoridad fiscal. Son ingresos, si se da el supuesto de que tales depósitos no estén debidamente registrados en la contabilidad, presunción que se realiza con elementos objetivos y ciertos del contribuyente; lo que nos lleva a determinar que en este caso, la presunción se hace con componentes directos y ciertos para poder suponer como ingresos los depósitos bancarios, pero con el objetivo de corroborar o comprobar los ingresos o valor de los actos o actividades, a disimilitud de la facultad de determinar la utilidad fiscal manifestada en los artículos 55, 56 y 58 del Código Fiscal de la Federación, que se realiza con elementos indirectos y sobre bases inciertas, pero con el solo fin de determinar la utilidad fiscal presunta ante el impedimento de determinarla sobre bases objetivas y ciertas.

El impacto de que no se pueda desvirtuar la presunción de ingresos por depósitos bancarios que no han sido registrados en la contabilidad según lo establece el artículo 59 fracción III del Código Fiscal de la Federación, es que, dichos ingresos deben sumarse a los demás ingresos acumulables que hayan sido declarados, lo que da como resultado que se vea afectada o modifique la utilidad o pérdida fiscal que haya declarado el contribuyente, (base cierta) y, por lo tanto, la posibilidad que le determinen un crédito fiscal.

Toda vez que se han analizado las diversas presunciones con que cuenta la autoridad fiscal, cabe mencionar que, esta, al momento de ejercer sus facultades de comprobación, ha sido recurrente en utilizar las presunciones antes mencionadas, conllevando a emitir resoluciones determinantes de créditos fiscales, basándose en lo que manifiestan los artículos 58 (90 LISR HASTA 2013) y 59 fracción III del Código Fiscal de la Federación, confundiendo la facultad de determinar de manera presuntiva la utilidad fiscal, ingresos, actos o actividades con base incierta, con una presunción de base incierta.

4.4 ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 58 Y 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (CFF)

Generalmente la autoridad fiscal, al momento de revisar al contribuyente, determina en sus resoluciones, que tuvo acceso a la contabilidad o a los estados de cuenta bancarios de este y en los que verificó que recibió depósitos bancarios que no registró en su contabilidad y de los cuáles no aportó información que soporten esos depósitos, motivo del CFF.

Ahora bien, la autoridad fiscal aplica sobre estos ingresos presuntos, alguno de los coeficientes manifestados en el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, estado contrario a las disposiciones fiscales que han sido analizadas, ya que las autoridades fiscales están aplicando de manera equivocada los artículos que le otorgan la facultad para *determinar presuntivamente la utilidad fiscal* de los contribuyentes cuya base, es incierta, con la *presunción o estimativa de ingresos* cuya base es cierta por depósitos bancarios no registrados en contabilidad.

Por consiguiente, al tomar el criterio de presumir como ingresos los depósitos que están en los estados de cuenta bancarios y que no fueron aclarados en su momento, lo que debiera proceder es que, se adicionen estos depósitos a otros ingresos, modificando en este caso, la utilidad o pérdida fiscal que haya sido declarada por el contribuyente de acuerdo al procedimiento que establece el artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y no aplicar el procedimiento manifestado en el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación (antes 90 LISR), que da facultad a la autoridad fiscal para determinar de manera presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes, aplicando a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda conforme a la actividad que desarrolle el contribuyente, ya que, este procedimiento se hace sobre una base incierta (Jurídicas, 2016).

En este marco, cuando una revisión concluye con un crédito fiscal, la autoridad fiscal supone como ingresos los depósitos bancarios que no estén registrados en la según lo marca el artículo 59, fracción III del Código Fiscal de la Federación, lo que implica que no le sean aplicables los coeficientes que se manifiestan en el artículo 58 del CFF, en el sentido de que estos solo pueden aplicarse sobre los ingresos brutos ya sea declarados o determinados de manera presuntiva, esto en base al marco de base incierta que se especifican en los artículos 55 y 56 del mismo ordenamiento. Cualquier tipo de crédito fiscal

determinado por la autoridad en este sentido, desde luego que tiene el carácter de ilegal ya que existe una discrepancia en los mencionados preceptos.

Sobre este tema, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido un pronunciamiento al determinar la contradicción de tesis 59/2014, entre los criterios sustentados por el Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, y el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito, estableciendo el siguiente criterio jurisprudencial:

RENTA. EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 90 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INCOMPATIBLE CON LOS INGRESOS DERIVADOS DEL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 2013). *El artículo citado faculta a las autoridades fiscales para determinar, de manera presuntiva, la utilidad fiscal de los contribuyentes, al prever que podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda, dependiendo de la actividad a que se dedique el causante. Anexo 1*

De la jurisprudencia que antecede, separa que el método para determinar de forma presuntiva la utilidad fiscal que marca el artículo 58 del CFF (antes art. 90 LISR), al cual nos hemos referido con antelación, no va acorde con presumir como ingresos los depósitos que se encuentran en los estados de cuenta del contribuyente y que no han sido registrados en su contabilidad, según lo establece el artículo 59, fracción III del CFF.

Se analiza de esta manera, debido a que, al momento de calcular los ingresos de manera estimada según lo prevé la fracción III del artículo 59 del CFF, estos se actualizan en el momento en que al contribuyente sujeto a revisión no le es posible desvirtuar la presunción *"iuris tantum"*, ya que esta se desprende de la información verídica o cierta que fue obtenida de la contabilidad del mismo contribuyente; cosa que no sucede cuando se lleva a cabo la determinación de los ingresos o utilidad fiscal, de manera presuntiva, ya que la autoridad fiscal es la que se encarga de determinar, por diversos procedimientos o datos proporcionados por terceros relacionados con el contribuyente, los ingresos brutos a los cuales se debe de aplicar el coeficiente previsto en el artículo antes mencionado, y de esta manera le permita reconocer una deducción ficta y llegar de esta manera a obtener una utilidad fiscal presunta, que será la base para determinar el ISR.

4.5 PUNTOS IMPORTANTES SOBRE LOS INGRESOS PRESUNTOS

- La presunción de ingresos que determina la autoridad, no involucra una determinación presuntiva de la utilidad ya que solamente se presumen como ingresos los depósitos bancarios no registrados en la contabilidad del contribuyente. Recordemos que la autoridad admite prueba en contrario y se puede desvirtuar ese supuesto.

- Se debe analizar la manera en que la autoridad fiscal desarrolla el procedimiento para determinar, como presuntos, los ingresos y la utilidad fiscal, y evitar caer en omisión y actuar en perjuicio del contribuyente, puesto que la autoridad tiene la facultad de obtener información de terceros relacionados con el contribuyente, lo que le permite tener más información para apegarse a la realidad de la situación fiscal del contribuyente y poder

determinar de manera presuntiva los ingresos que derivan de los estados de cuenta bancarios.

En el supuesto de que la información que el contribuyente proporcione a la autoridad fiscal, con el fin de desvirtuar las presunciones de ingresos que esta le manifieste, no le sean bastas o suficientes para lograrlo, no debe quedarse como la verdad legal y absoluta, puesto que el contribuyente puede optar por utilizar los diversos medios de defensa que más le convenga y resolver su situación.

Con el fin de obtener una mayor recaudación, muchas veces la autoridad fiscal se excede al momento de desarrollar las facultades de comprobación que le confiere la ley y ejecutar normas o lineamientos que no van acorde con lo manifestado por el propio legislador, es por esto que el contribuyente puedo hacer vales sus derechos y poder analizar los diferentes medios de defensa que le convengan y así poder demostrar la no de las diversas prácticas que la autoridad realizó. (Intielabs, 2015).

Para corroborar lo señalado con antelación, se presenta el siguiente criterio emitido por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. SU ANÁLISIS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de proporcionalidad tributaria reconocido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos radica, medularmente,

en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada, esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción (Federación G. d., Abril 2014) *. Anexo 2*

Una vez que se definió como se determinan los ingresos y la diferencia entre presunción y determinación presuntiva, procedemos desarrollar el capítulo sobre el análisis a la contradicción de tesis que habla de la manera presuntiva en que se determina la utilidad fiscal que versa de los ingresos derivados de aplicar el artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, específicamente, su fracción III.

CAPÍTULO V

ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA POR CONTRADICCIÓN (59/2014) (10A.) QUE RESOLVIÓ LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (SCJN)

CAPÍTULO V. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA POR CONTRADICCIÓN (59/2014) (10A.) QUE RESOLVIÓ LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (SCJN)

En este capítulo se analiza la Jurisprudencia por contradicción de tesis referente a como se determina de manera presuntiva la utilidad fiscal respecto de los ingresos derivados de aplicar la fracción III del artículo 59 del CFF.

La Jurisprudencia por contradicción (59/2014) se basa en dos criterios emitidos por diferencias entre:

1. El criterio soportado por el Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al determinar al amparo directo 625/2012.

2. El criterio soportado por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito, al determinar la revisión fiscal 293/2013.

La controversia que se desprende del método para determinar la utilidad fiscal de manera presuntiva que se manifiesta en el artículo 58 del CFF (antes artículo 90 de la LISR vigente hasta 2013); no está acorde con presumir como ingresos los depósitos que están en los estados de cuenta bancarios y que no fueron registrados en la contabilidad del contribuyente, como lo establece el artículo 59 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

En un breve resumen, el criterio sostenido por cada tribunal, es el siguiente:

1. Criterio sostenido por el Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito al resolver el amparo directo 625/2012, el Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, mantuvo la postura de que cuando se dé el supuesto de que la autoridad fiscal determine ingresos de manera presuntiva de acuerdo a lo que marca la fracción III del artículo 59 del CFF y que se originan de los depósitos bancarios que no hayan sido registrados en la contabilidad del contribuyente, estas tienen, por una parte, la facultad reglada de fijar la utilidad fiscal de manera presunta y, por otra, la facultad discrecional de poder o no aplicar, los coeficientes de utilidad manifestados en el artículo 58 del CFF (art. 90 LISR vigente hasta 2013). En este sentido, estimó que los ingresos que se determinan de manera presuntiva y que, son aplicables a dicho artículo serán:

a) Aquellos resueltos por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, y

b) A los que la ley les imputa el carácter de presuntos, como los que mara la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación.

Continuando con el criterio de la tesis de la Primera Sala de la SCJN, el órgano jurisdiccional determinó que cuando se trate de ingresos presuntos o estimados, la autoridad fiscal está obligada a determinar de manera presuntiva, la utilidad fiscal del contribuyente.

Sin embargo, por tratarse de una facultad discrecional, la autoridad está facultada para tomar la decisión de si es viable o no, aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados de manera presuntiva por la autoridad, en ejercicio de sus facultades de comprobación, los coeficientes de utilidad manifestados en el artículo 58 del CFF (art. 90 LISR vigente hasta 2013).

2. El juicio sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito**.** El Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito, al determinar el recurso de revisión fiscal 293/2013, mantuvo que de ninguna manera se puede obtener la base gravable del contribuyente, según se manifiesta en el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando existan ingresos determinados de manera presuntiva por parte de la autoridad fiscal según lo establece el artículo 59, fracción II del CFF.

Observando un principio de congruencia normativa, el órgano jurisdiccional mantuvo que, en ese supuesto, la utilidad fiscal del contribuyente debe ser también determinada de manera presunta en términos del artículo 58 del CFF (art. 90 LISR vigente hasta 2013), determinando que la palabra “podrá”, que se manifiesta en dicho artículo, debe ser utilizada con un sentido de obligatoriedad.

Tomando en cuenta lo anteriormente expuesto, el Tribunal determinó que cuando se obtiene el monto de los ingresos del contribuyente que fundados en un dato cierto, como lo son los depósitos bancarios, la autoridad fiscal debe de aplicar el coeficiente que se manifiesta en el coeficiente que se manifiesta en el artículo 58 del CFF (art. 90 LISR vigente hasta 2013), dado que forman un factor que aprueba una reducción que hace que el impuesto no afecte injusta o desmedidamente al contribuyente.

Según el criterio del órgano jurisdiccional, si la autoridad fiscal está forzada a realizar una determinación presuntiva de ingresos por medio de aplicar a los ingresos brutos estimados el coeficiente manifestado en el artículo 58 del CFF (art. 90 LISR vigente hasta 2013), en el momento en que el contribuyente no le sea posible demostrar sus ingresos o valor de actos o actividades, justamente, debe considerarse que la autoridad fiscal siempre debe aplicar ese coeficiente toda vez que se tenga el monto de los ingresos del, con base en un dato certero, como son los depósitos bancarios que no hayan sido registrados en la contabilidad.

Con lo anteriormente expuesto, la autoridad fiscal dio por sentado que el aplicar dicho factor constituye una facultad reglada.

Respecto a estos criterios opuestos donde un Tribunal toma en cuenta que la autoridad está forzada a realizar una estimación, en donde debe de utilizar el coeficiente de utilidad que le corresponda al contribuyente, según su actividad, la utilidad fiscal por los ingresos que le determinen de manera presuntiva según lo marca el artículo 59 fracción III del CFF y, por otro lado, el otro tribunal tiene en consideración que la autoridad fiscal no debiera actuar en ese sentido.

La Segunda Sala de la SCJN concluye que el método para determinar de manera presuntiva la utilidad fiscal en que se aplican los coeficientes de utilidad respectivos, **resulta incompatible** con la determinación presuntiva de ingresos que realiza la autoridad en relación con depósitos bancarios, que no correspondan a los registros contables que el contribuyente está obligado a llevar, por lo que la autoridad fiscal no debe aplicar los mencionados coeficientes de utilidad a los ingresos así determinados en forma presuntiva.

Así, para obtener esta resolución, los ministros empezaron por establecer los alcances del artículo 58 del CFF (art. 90 LISR vigente hasta 2013). Por consiguiente, determinan que ese artículo faculta a la autoridad fiscal para determinar de manera presuntiva la utilidad fiscal del contribuyente, pero que tienen que aplicar, sobre los ingresos brutos declarados por el propio contribuyente o los determinados de manera presuntiva por la autoridad fiscal, el coeficiente del 20% o el que le corresponda de acuerdo a la actividad que desarrollo el contribuyente.

A continuación, se examina si el procedimiento anteriormente expuesto se puede aplicar a cualquier tipo de ingreso que se hubiera determinado de manera presuntiva por parte de la autoridad fiscal.

En consecuencia, se analizan dos hipótesis normativas:

a) Determinar de manera presuntiva los ingresos que puede efectuar la autoridad, según lo establece el artículo 59 fracción III del CFF, respecto de los depósitos bancarios que no están registrados en la contabilidad del contribuyente.

b) La determinación presuntiva de ingresos que la autoridad está facultada para realizar respecto de los artículos 55, 56 y 61 del Código Fiscal de la Federación.

La Segunda Sala encuentra considerables diferencias entre estas hipótesis que resultan relevantes para dar solución a la contradicción de criterios.

1. La determinación presuntiva por depósitos bancarios que no están registrados en la contabilidad del contribuyente, aun estando obligado a ello.

En el momento en que se analiza el supuesto de determinación presuntiva manifestado en el artículo 59, fracción III del Código Fiscal de la Federación, la Segunda Sala de la SCJN reconoce una presunción legal que se aplica en el marco de una determinación de la obligación tributaria con base cierta y no presunta.

Es así como el Máximo Tribunal deduce que la determinación presuntiva de los ingresos procede de información verídica que es utilizada por la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación.

Desde que se comienza a enunciar, el artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, aclara que el supuesto normativo no interviene en el marco de una determinación presuntiva de la utilidad fiscal del contribuyente, sino que la hipótesis que se establece corresponde a la ratificación que la autoridad fiscal hace, en un acto de fiscalización, de los ingresos declarados por el contribuyente.

En concreto, esta disimilitud es la más importante en la revisión que realizan los ministros, puesto que toman en consideración que, en este marco, la determinación presuntiva elaborada por la autoridad fiscal, se realiza en base a elementos y datos objetivos, por lo que la obligación fiscal que resulte corresponde a una determinación con base cierta y no presunta.

Contribuye en la revisión efectuada por la Segunda Sala de la SCJN, el que, determinar de manera presunta los ingresos, como se manifiesta en el ya citado artículo 59, fracción III del Código Fiscal de la Federación, no sea absoluta, sino que acepta prueba en contrario dentro del mismo método de fiscalización.

En este supuesto, si el contribuyente entrega la información y documentación correcta para desvirtuar lo que presume la autoridad, ésta quedará injustificada y no procederá el estimar una determinación por parte de la autoridad. Por lado contrario, si el contribuyente al que le están efectuando facultades de comprobación no aporta los elementos suficientes no para desvirtuar la presunción, la autoridad fiscal determinará el impuesto que le corresponda con base cierta, puesto que la autoridad conoce con seguridad el importe de los ingresos por los que se debe obtener el impuesto.

2. Determinar de manera presuntiva la base gravable según lo establecen los artículos 55, 56 y 61 del Código Fiscal de la Federación.

Los ministros plasman una situación jurídica diferente al momento de determinar de manera presuntiva los ingresos que, la autoridad fiscal puede determinar bajo el marco de los supuestos establecidos en los artículos 55, 56 y 61 del CFF, puesto que ahí, se revela cómo se calculan las contribuciones conforme a una base gravable presunta:

a) El artículo 55 del CFF toma en cuenta los diferentes supuestos en los que la autoridad fiscal se encuentra facultada para poder determinar de manera presuntiva la utilidad fiscal del contribuyente, frente al inconveniente material

para determinar sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar impuestos.

b) En el artículo 56 del CFF está manifestada la forma en que la autoridad fiscal calcula la utilidad fiscal presunta del contribuyente que se localice en alguno de los supuestos del artículo 55 del mismo ordenamiento.

c) Por lo que compete, el artículo 61 del CFF regula las diferentes maneras para que las autoridades fiscales definan el importe de los ingresos presuntos que se desprenden de los supuestos establecidos en el artículo 55 del CFF, cuando el contribuyente no tenga manera de comprobar sus ingresos, valor de actos o actividades por el periodo sujeto a revisión.

   Ante esta situación y por la falta de pruebas, y datos ciertos y objetivos, la autoridad fiscal no tiene más remedio que determinar la base del impuesto, de manera presuntiva, conforme a los diferentes métodos que establecen los artículos citados.

Por lo que respecta a la Segunda Sala de la SCJN, es en ese entorno en el que, por no existir certeza de la cantidad de ingresos percibidos por el contribuyente, la autoridad fiscal se ve forzada a estimar la utilidad fiscal, mediante la aplicación de un coeficiente de que ha sido diseñado por el legislador para calcular de manera razonable la utilidad fiscal presuntamente obtenida por el contribuyente.

Por lo anteriormente manifestado, el Máximo Tribunal determina que la autoridad fiscal no está forzada a aplicar los coeficientes de utilidad plasmados en el ya antes mencionado artículo 90 de la LISR, vigente hasta 2013, (actualmente

artículo 58 del CFF) sobre los ingresos determinados presuntivamente en términos del artículo 59, fracción III del CFF, procedentes de los depósitos bancarios que no estén registrados en la contabilidad que está obligado a llevar el contribuyente. (Federación G. S., 2014).

Toda vez que se analizó la contradicción de tesis referente a determinar de manera presuntiva la utilidad fiscal respecto de los ingresos provenientes de la aplicación del artículo 59 fracción III del CFF, se puede abarcar el capítulo de la fiscalización en otros países.

CAPÍTULO VI

LA FISCALIZACIÓN EN OTROS PAÍSES

CAPÍTULO VI. LA FISCALIZACIÓN EN OTROS PAÍSES

En este capítulo, se habla sobre la fiscalización a los contribuyentes, en otros países, como son Chile, Argentina y España, que información utilizan las autoridades fiscales y en que se basa su determinación.

6.1 ACTOS DE FISCALIZACIÓN EN OTROS PAÍSES

En los países de todo el mundo, existen actos de fiscalización que se realizan a los contribuyentes para asegurarse que cumplan de manera adecuada, con sus obligaciones fiscales y con el pago de sus impuestos. Cada país tiene su propia estrategia de fiscalización, esto para poder incrementar la recaudación.

Existen diferentes medios para que la autoridad fiscalizadora pueda allegarse de información que le sea de utilidad para poder desempeñar sus facultades de comprobación sobre los contribuyentes. Así, las Administraciones tributarias de cada país utilizará diferentes procedimientos y técnicas de auditoría que le resulte más conveniente según el método de revisión que se esté empleando o bien, de la cantidad y tipo de información que tenga el contribuyente sujeto a revisión, mismo factor que determinará el alcance de los métodos a emplear.

En diversos países, en el supuesto de que el contribuyente no entregue la información que le requiera la autoridad hacendaria, la entregue de manera parcial y la autoridad fiscal necesite comprobar estos elementos, esta podrá requerir información a otras Entidades con el objeto de asegurarse que el contribuyente cumpla correctamente con sus obligaciones en materia fiscal.

6.2 ACCIONES DE FISCALIZACIÓN EN OTROS PAÍSES

Se conduce a analizar los diferentes mecanismos que se llevan a cabo para revisar a los contribuyentes en materia fiscal en las Administraciones Tributarias de España, Argentina, Chile y México, para poder tener un panorama más amplio de cómo se lleva a cabo la recaudación en otros países y como se lleva en México.

En España, por ejemplo, se está haciendo uso, al momento de fiscalizar, de importantes cruces de información a Secretarías de Estado, notarios, incluso a denuncias que manifiestan un incremento en la riqueza, entre otros, con el fin de determinar la verdadera situación fiscal del contribuyente y estar en condiciones de determinar los créditos fiscales que resulten aplicables. (Agencia Estatal de Administración Tributaria Española, 2012).

En Chile, se realizan cruces de información muy parecidos a los de España, ya que, por ejemplo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE manifiesta que la nueva ley sobre el acceso a la información bancaria que decretó el Estado Chileno en 2009, le concederá a este Estado intercambiar información bancaria de conformidad con los tratados fiscales, cumpliendo de esta manera con el estándar fiscal internacional para el intercambio de información que existe. En este tenor, se denota que Chile tiene una red de más de 20 tratados fiscales bilaterales que proveen intercambio de información en material fiscal. A consideración de la referida Organización, al eliminar las restricciones anteriores, esta nueva ley permite conjuntamente con los tratados con que cuenta actualmente Chile en material fiscal, que se considere que los tratados Chilenos cumplen con el estándar de la OCDE para el intercambio de información fiscal (Organización para la Cooperción y el Desarrollo Económico, OCDE, s.f.).

La Administración Federal de Ingresos públicos de Argentina manifiesta que, la Aduana de ese país y la Administración Aduanera de Bolivia empezaron a realizar un intercambio de información para dar seguimiento on-line a las transacciones de comercio exterior entre las diferentes administraciones aduaneras, dar fe de la veracidad del valor declarado, descubrir si hubiera posibles fraudes en materia de comercio, revisar la clasificación arancelaria y el origen de las mercancías. (Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina (AFIP), s.f.).

Es por lo anteriormente descrito que se atiende, que varios países de América Latina tratan de dar cumplimiento a los diferentes modelos fiscales que existen, en el ámbito internacional, al mismo tiempo que sus Administraciones Tributarias se acopian del mayor número de elementos para saber la situación económica y fiscal de los contribuyentes, inclusive sin que éste lo perciba.

Las autoridades Fiscales mexicanas, tienen herramientas similares a las manifestadas anteriormente, por ejemplo: (Ponce Rivera, 2008).

1.- Los corredores, notarios y en general los fedatarios tienen la obligación de informar al Servicio de Administración Tributaria de todas y cada una de las operaciones registradas en escrituras públicas que se lleven a cabo ante ellos, como, por ejemplo: testamentos, donaciones, aportaciones a capital, compra venta de bienes inmuebles, enajenación de acciones, etc., en un término de quince días hábiles a partir de su realización.

2.- Los ensambladores, fabricantes, comerciantes y distribuidores autorizados, están obligados a informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a más

tardar el 17 de cada mes el precio de la venta de cada unidad que hayan vendido en el mes inmediato anterior, proporcionando los datos de quien realizó la compra.

3.- Absolutamente todas las instituciones financieras, incluyendo las bancarias y las casas de bolsa, tienen la obligación de reportar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las operaciones y contratos de personas que no cuente con RFC (lo que indica que no están inscritas) y las que realicen transacciones de dinero en efectivo, o en su caso, cuando hayan indicios de que esas operaciones las están efectuando prestanombres, en con estricta discreción y sin que lo reporten a los usuarios o clientes.

4.- Los prestadores del servicio de suministro de energía eléctrica y los servicios telefónicos deberán proporcionar a la SHCP la información de todos sus usuarios, estén o no inscritos al RFC.

5.- Todos los contribuyentes que están inscritos al RFC, tienen la obligación de informar al Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el 17 del mes inmediato posterior al que realicen las siguientes operaciones:

a) Cuando alguno de sus clientes les paga en efectivo, ya sea en moneda nacional o extranjera,
b) Por piezas de oro o plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos;

6.- Todas las autoridades del país, federales, estatales y municipales, deberán proporcionar información a la autoridad fiscal, ya que, de esta manera, tendrá un

panorama patrimonial y económico de todas las personas que estén inscritas en el RFC, incluyendo a las que aún no lo están. (Ponce Rivera, 2008).

México pudiera acoplarse a los modelos fiscales que existen en el ámbito internacional y utilizar las herramientas que usan los otros países para auditar a sus contribuyentes y revisar a quienes dan señales de poseer riqueza en mayor grado que la que manifiestan en sus declaraciones, como es el caso de España, o como en Chile, estos reportes los obtienen de las instituciones financieras, o bien a los que en Argentina celebran operaciones internacionales y de comercio que no van acorde con el giro de sus operaciones.

6.3 LA IMPORTANCIA DE LA TECNOLOGÍA EN LA FISCALIZACIÓN

En la actualidad, la tecnología, en todo el mundo, está muy avanzada, es por eso que la Administración tributaria, va a la vanguardia adquiriendo herramientas tecnológicas suficientes para reunir toda la información que necesita para poder realizar una buena fiscalización y de manera más eficiente.

Es por esto que, las autoridades fiscales hacen uso de la tecnología más avanzada para realizar un cobro eficiente y poder tener un sistema tributario más integral y de fácil acceso sin generar dudas o inconvenientes al contribuyente lo cual haría más eficiente el cobro de los impuestos, utilizando por tanto, las Tecnologías de Información y Comunicación (TIC´s) (Rodriguez Sánchez, 2009).

Al hacer uso de las Tecnologías de Información y Comunicación, permite a la autoridad fiscal adoptar:

1. Medidas que repercuten en un entorno de mayor seguridad jurídica para los contribuyentes.

2. Medidas para facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales.

3. Medidas para reforzar la capacidad de recaudar del sistema tributario (Rodriguez Sánchez, 2009).

Gracias a todo el avance tecnológico que hoy en día existe en el mundo, diferentes países usan la tecnología para recabar información en materia tributaria, de los contribuyentes.

En México, el Servicio de Administración Tributaria, tiene un aplicativo en su plataforma digital para el envío y llenado de Declaraciones por Internet, esa herramienta se llama *Declarasat en Línea*.

En Argentina existe la Declaración Impositiva Unificada (DIU), que es un instrumento o herramienta y se utiliza para hacer los trámites más prácticos, eficaces y sencillos ya que permite a los contribuyentes presentar y generar las Declaraciones Juradas mediante un portal muy accesible, aparte de facilitar al contribuyente la presentación de sus declaraciones y pagos y promueve y alienta el intercambio de información. (Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina (AFIP), s.f.).

En Chile hay una herramienta parecida que consiste en cruzar información con el uso de la tecnología tributaria y, manifiesta el Servicio de Impuestos Internos de Chile que les ha servido para aumentar y controlar la recaudación de su país (Servicios de Impuestos Internos , s.f.).

En España, la Agencia Estatal de Administración Tributaria creó una plataforma solo para celulares en la que se puede verificar o consultar las direcciones y números telefónicos de las delegaciones tributarias que existen en ese país, el calendario del contribuyente, los sumarios de las publicaciones diarias, también se pueden realizar diferentes servicios y trámites como presentar por ese medio la declaración anual. (Agencia Estatal de Administración Tributaria Española, 2012).

Por lo que, en México, en materia tributaria, se deberían implementar más el uso de la tecnología y las plataformas digitales, como en otros países y de esa manera hacer más eficiente la recaudación y ligarlo con las declaraciones que presentan los contribuyentes.

Es por lo anteriormente descrito que la fiscalización abarca diferentes ámbitos de aplicación al tomar en cuenta también aspectos de delitos fiscales. En México, es de suma importancia que se asocien los métodos con el objetivo de tener la mayor información posible, para saber con seguridad la verdad económica y jurídica del contribuyente, ya que esto ayudaré a optimizar la fiscalización al momento de ejercer sus facultades de comprobación sobre los contribuyentes que en verdad llevan a cabo conductas irregulares que defraudan al fisco. Es así que se considera que en México debe existir la coordinación optima entre los Estados y los Municipios. (Congreso Investiga, 2012).

6.4 ACTOS ADMINISTRATIVOS EN ACCIONES DE FISCALIZACIÓN

En la actualidad hay diferentes instrumentos que tiene la autoridad fiscal para recabar la información al momento de ejercer sus facultades de comprobación. En este tenor, la administración tributaria deberá plantear que técnicas de auditoría utilizará para que sea más efectivo el proceso de fiscalización.

Lo más importante es que las acciones en materia fiscal, que se implementan es países como España, Chile, Argentina y México van a ir encaminadas de acuerdo a las políticas económicas y directrices políticas que estén predominando en ese momento en los citados países.

Cada país, de acuerdo a sus administraciones en materia tributaria, elaboran diferentes cruces de fuentes de información para realizar sus actos de fiscalización, como ejemplo el Estado Chileno para revisar a contribuyentes que se dediquen a realizar inversiones tiene de primera mano, información concerniente a compra de vehículos, bienes inmuebles, compra de acciones, fondos de inversión entre otras fuentes, misma que aunque no sea declarada o proporcionada por el contribuyente operan a favor de los intereses del fisco. Esta es la información que debiera tener México y utilizarla para dar sustento a sus determinaciones y perfeccionar el método que usa para fiscalizar a los contribuyentes que en verdad no están cumpliendo con sus obligaciones en materia fiscal.

6.5 PRESUNCIONES LEGALES, COMO ACTOS DE FISCALIZACIÓN

Otra forma legal recurrente que usan las agencias tributarias al momento de ejercer facultades de comprobación son las llamadas presunciones legales y que influyen a favor de las autoridades fiscales, en gran medida puesto que estas están normadas en ley y les permiten enaltecerse en un hecho conocido a un hecho desconocido con base en una norma de experiencia preseleccionada por el propio legislador. (García Novoa, 2004).

Las presunciones legales son un instrumento que contribuye a evitar la elusión y evasión fiscal al favorecer la tarea de fiscalización, es por esto que no se debe permitir el abuso del derecho que tiene sobre esta, ya que es la autoridad, la obligada a comprobar la realidad sobre el cumplimiento de la disposición fiscal por parte del contribuyente y no solo tomar en cuenta las presunciones si no de reunir la información suficiente que le permita comprobar que el contribuyente cumple con sus obligaciones fiscales de manera correcta y eficaz.

De acuerdo al artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, se le dan atribuciones poderosas, de manera legal a las administraciones fiscales para así presumir que esos actos o actividades detectados por ellas, son ingresos, es por eso que el contribuyente debe poner tenaz atención al momento que se someta a un proceso de revisión por parte de la autoridad fiscal y esta utilice ese tipo de presunciones. En este sentido conviene pactar que las pruebas que aporte el contribuyente dentro del proceso de fiscalización constituyan elementos para desvirtuarlas.

Las administraciones tributarias en otros países, cuentan con todas los elementos y herramientas suficientes para verificar que los contribuyentes cumplan de manera correcta con sus obligaciones en materia fiscal, por lo que en México, debieran implementarse esos sistemas, como delegar facultades y coordinarse en materia fiscal entre las entidades federativas y formar un frente común a la evasión y/o informalidad, y de esta manera, usar las presunciones legales solo en los casos en que realmente sean necesarias, y no se vuelva una práctica común y un abuso por parte de la autoridad fiscal.

El método que utilizan las administraciones fiscales para ejercer sus facultades de comprobación, va a depender de la información que el contribuyente proporcione, de la necesidad que tendrá la autoridad de ratificarla y en este caso, podrá solicitar información a otras entidades con el objeto de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

La autoridad fiscal, en México, debiera fiscalizar a quienes considere tienen signos externos de riqueza y que estos no coincidan con lo declarado, tal y como sucede en España, o como sucede en Chile, a los que reportan las instituciones financieras, o bien a los que realizan operaciones internacionales y de comercio exterior que importan con taxonomía ilógica o no congruente.

En la actualidad, es más común que las Administraciones Tributarias de los diferentes países tengan medidas tecnológicas para poder satisfacer con eficacia, el proceso de fiscalización al que son sometidos los contribuyentes, por lo que es necesario que se implementen acciones conjuntas entre la Auditoría Fiscal Federal y la Auditoría Fiscal Estatal para combatir la evasión o informalidad a los contribuyentes que no estén inscritos en el RFC.

La autoridad fiscal, en México, no ha sabido sacarle mayor provecho a los recursos que actualmente se pueden obtener con la tecnología e implementarla en la forma de recaudar y de allegarse de información, el poder delegar facultades a las distintas entidades federativas, poder realizar cruces de información con otros entes, y que todo esto en conjunto le permitan detectar las evasiones de impuestos, por lo que se espera que basándose en experiencias y técnicas aplicadas por otros países se adecúen y adopten las propuestas de los mismos, y que permitan evolucionar a la Administración Fiscal de México a corto plazo y se adopten las tendencias internacionales.

Toda vez que se ha abordado el tema de la fiscalización a los contribuyentes, en diferentes países, pasemos al tema de la metodología de investigación de campo que se llevó a cabo para el desarrollo del presente trabajo.

CAPÍTULO VII

METODOLOGÍA E INVESTIGACIÓN DE CAMPO

CAPÍTULO VII METODOLOGÍA E INVESTIGACIÓN DE CAMPO

En este capítulo se presenta la metodología llevada a cabo para la investigación de campo, incluyendo el instrumento que se llevó a cabo para recabar la información y los resultados encontrados.

7.1 INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL

Para la investigación documental se recurrió a recabar información sobre el tema "La incompatibilidad de la determinación presuntiva de los ingresos y la utilidad" analizando diversas fuentes como libros, artículos, fuentes de internet, leyes, jurisprudencia, mediante una lectura previa y un análisis exhaustivo, que nos llevó a recabar la información necesaria para llevar a cabo la presente investigación y concluir el marco teórico.

7.2 INVESTIGACIÓN DE CAMPO

La investigación de campo se inició con la identificación de la población que cumple con las características del perfil de las personas a entrevistar respecto al tema que se aborda y se decidió por realizar el cuestionario de investigación a personal que se encuentra laborando en el área de auditoría fiscal del Servicio de Administración Tributaria del Estado de Puebla, específicamente en el área de Puebla 1 y Puebla 2, ya que los profesionales que cubren el perfil para laborar en ésta área, son los

que llevan a cabo las revisiones de los contribuyentes que son sujetos al estudio de la presente investigación.

Para obtener la información se utilizó un cuestionario que se realizó durante los meses de agosto y septiembre del año 2019, integrado con preguntas que pretenden dar respuesta al problema planteado y poder obtener un grado de veracidad sobre el tema.

7.3 INSTRUMENTO PARA LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN

Para la obtención de información se realizó un instrumento conformado por un cuestionario que va dirigido a personal del área de auditoría fiscal del Servicio de Administración Tributaria del Estado de Puebla, cuyo objetivo es precisar la aplicación correcta de las leyes fiscales para determinar en forma presuntiva los ingresos y la utilidad fiscal sin perjuicio para el contribuyente, el cuestionario consta de catorce preguntas que van enfocadas a recabar la información necesaria para el desarrollo de la investigación y enfocado a obtener respuestas dicotómicas. El mencionado cuestionario se presenta en el anexo 3 de este instrumento.

El cuestionario es aplicado a contadores Públicos titulados que laboran en el área de auditoría fiscal de las administraciones locales de Puebla 1 y Puebla 2.

Finalmente se menciona que el instrumento fue validado y piloteado en tres tiempos ante 18 personas para obtener el definitivo.

7.4 POBLACIÓN

Según estadísticas publicadas por el Servicio de Administración Tributaria, en el Estado de Puebla, el área de Administración de Auditoría Fiscal Federal, está conformado por 244 plazas entre la administración de Puebla 1 y Puebla 2.

7.5 MUESTRA

Con base al punto anterior se hizo la prueba de la muestra dando como resultado 53 personas para aplicarles el cuestionario. Debido a las dificultades para acceder al personal adscrito a las oficinas del servicio de administración tributaria, se tomaron 23 muestras.

Con base en la población definida anteriormente se efectuó el cálculo para la determinación de la muestra, cuyo resultado fue 23 colaboradores del SAT en el área ya referida.

Para determinar la muestra referida se utilizó la siguiente fórmula para poblaciones finitas.

Fórmula empleada

$$n = \frac{n_o}{1 + \frac{n_o}{N}} \quad \text{donde:} \quad n_o = p^*(1-p)^* \left(\frac{Z\left(1-\frac{\alpha}{2}\right)}{d} \right)^2$$

La fórmula fue aplicada considerando:

Un nivel de confianza de 90 %

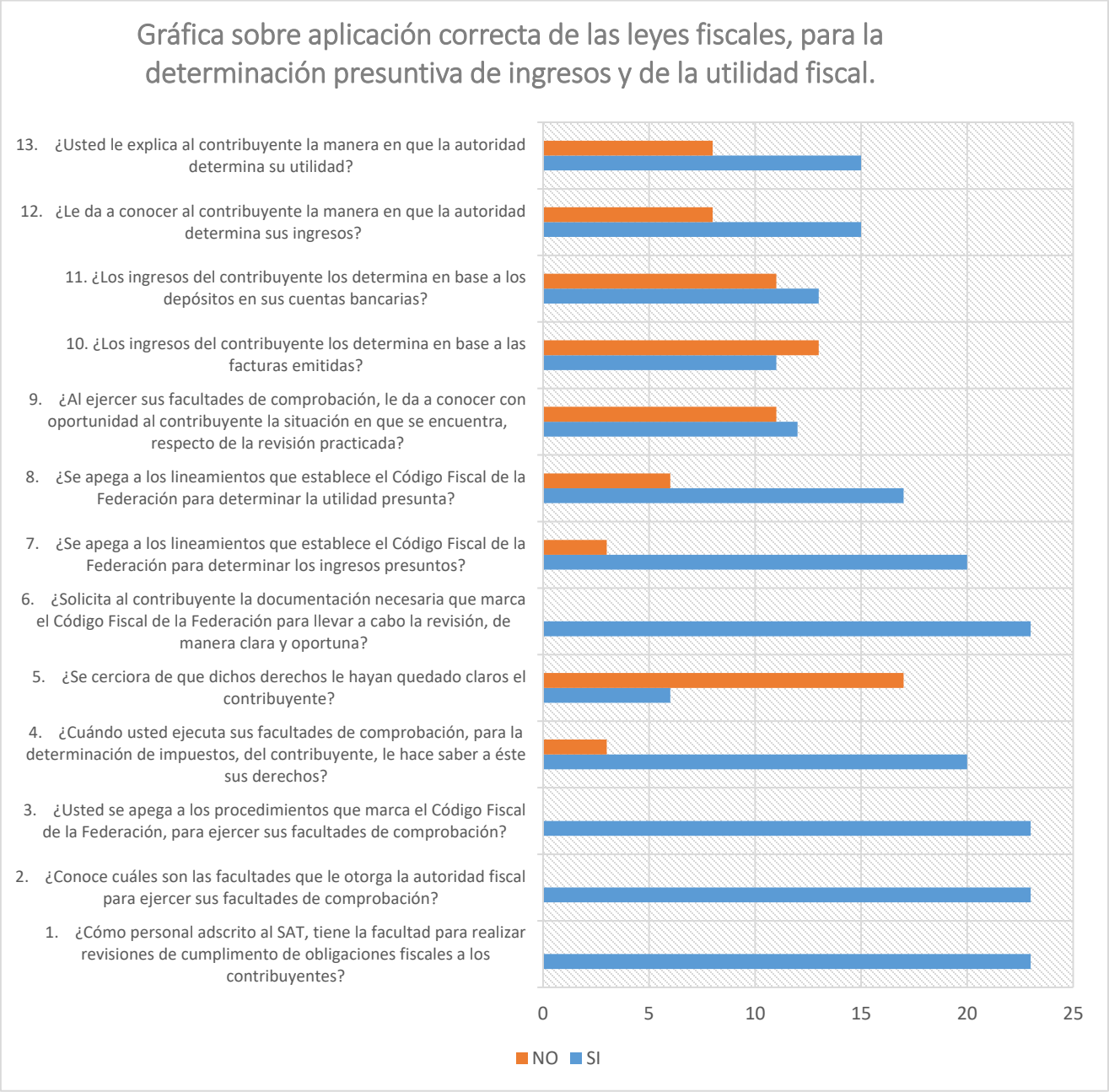
Probabilidad de ocurrencia 0.05

Error estimado del 10

7.6 PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

7.6.1 Presentación de resultados

Los resultados se presentan concentrados en la tabla 7.1 y 7.2



Gráfica 7.1 Elaboración propia.

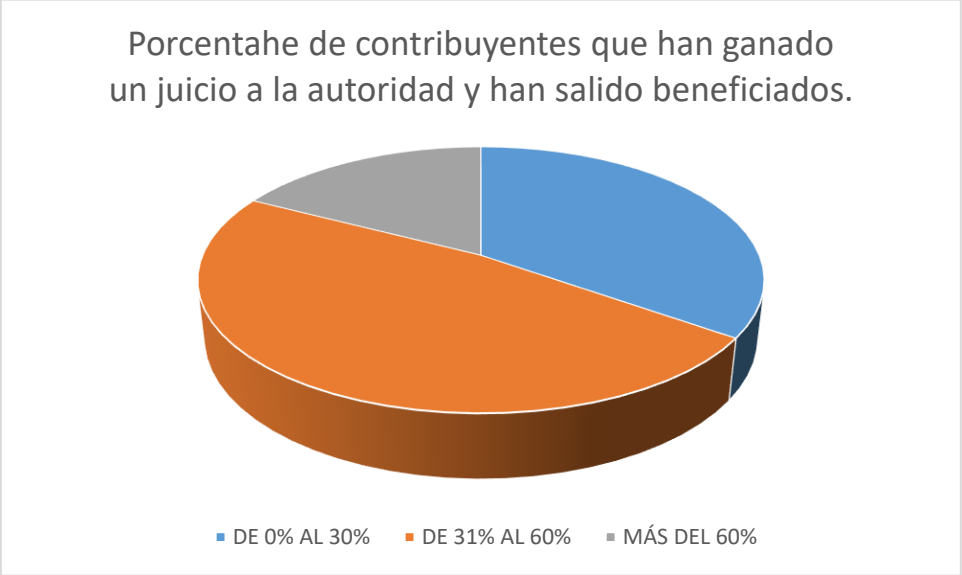
Gráfica 7.1 Muestra los resultados de la encuesta practicada y refleja que el personal adscrito al SAT que, se encarga de ejercer facultades de comprobación a los contribuyentes, manifestaron en su mayoría tener conocimiento de los alcances

que como autoridad tienen para realizar las revisiones y apegarse a los lineamientos que la ley marca para poder determinar los ingresos y correcto pago de las contribuciones a que se obliga el contribuyente.

Así mismo, manifestaron, en su mayoría, que, al momento de determinar los ingresos del contribuyente, se basan en los CFDI emitidos y los depósitos encontrados en sus estados de cuenta bancarios. De igual manera, en su mayoría, manifiestan que al contribuyente no le queda clara la base en que determina sus ingresos.

¿Qué porcentaje de los contribuyentes a los que la autoridad les determina ingresos presuntos, se lo ha refutado a la autoridad y éstos han salido beneficiados?

CONTRIBUYENTES BENEFICIADOS MEDIANTE JUICIO ADMINISTRATIVO



Gráfica 7.2 Elaboración propia.

Esta gráfica indica que, en su mayoría, los contribuyentes que no están de acuerdo en cómo la autoridad les determina un impuesto en base a la presuntiva de ingresos, se inconforman por algún medio de defensa, y del cual han salido beneficiados.

7.6.2. Análisis de resultados

En base al cuestionario aplicado a contadores que laboran en el puesto de auditores, dentro del Servicio de Administración Tributaria del Estado de Puebla, En las sub administraciones de Puebla 1 y Puebla 2, se determinó que éstos, sí cuentan con las facultades que otorga la ley para llevar a cabo revisiones fiscales a los contribuyentes, que les hacen saber sus derechos al momento de iniciar las facultades de comprobación y que le solicitan al contribuyente, de manera clara y oportuna la información necesaria para llevar a cabo la revisión, sin embargo, se analizó que la autoridad en primer instancia toma como ingresos todos los depósitos bancarios del contribuyente, para considerarlos como ingresos y determinar la utilidad de éste, por lo que al desarrollar la revisión y concluirla, al contribuyente no le queda del todo claro cómo fue que la autoridad llega a esos resultados, ocasionando esto, actos de molestia al contribuyente por lo que, en algunas ocasiones, estos deciden interponer algún medio de defensa, logrando así en su mayoría, un fallo a favor del contribuyente.

7.7 METODOLOGÍA

Para llevar a cabo la investigación documental se recabó información sobre como la autoridad fiscal determina los ingresos presuntos y la utilidad, analizando diversas fuentes, y basado en esta investigación se realizó un cuestionario de catorce

preguntas mediante un formato escrito, trece de los con respuesta concreta de un “si” y un “no”, y la última pregunta se basó en una respuesta en base a porcentajes.

Para poder elaborar el cuestionario a los auditores del Servicio de Administración Tributaria de Puebla 1 y Puebla 2, se solicitó ayuda de los representantes de cada área, teniendo así acceso a solo un número determinado de auditores, ya que, por el horario de sus labores de campo, no fue posible tener acceso a la mayoría.

Para poder tener acceso al personal que contestó la encuesta, se habló con el subadministrador del área, exponiendo el caso, que se trataba de una investigación para desarrollar este trabajo y el objetivo que se buscaba para su elaboración, por lo que se llevó a cabo la selección de acuerdo a sus horarios y actividades.

7.8 ESTADO DEL PROBLEMA

La hipótesis enunciada como:

Para que la autoridad fiscal pueda realizar un procedimiento adecuado, al momento de determinar los ingresos presuntos y la utilidad, ésta deberá poner énfasis en como calcula los ingresos brutos ya que forman parte esencial para determinar la utilidad fiscal de manera presunta, por lo que este cálculo debe efectuarse de conformidad con los procedimientos establecidos en Código Fiscal de la Federación y, allegándose por todos los medios electrónicos que existen hoy en día e información por terceros relacionados, de la información necesaria para realizar dicha determinación.

Al ejercer sus facultades de comprobación la autoridad Fiscal, deberá llevarlas a cabo en el sentido de poder identificar en qué momento realizará una determinación presuntiva de la utilidad fiscal y los ingresos o presumir como ingresos los depósitos bancarios a nombre del contribuyente, resultando una equidad contributiva para el propio contribuyente.

Se prueba parciamente la hipótesis ya que, la autoridad necesita allegarse de más elementos que le permitan determinar una utilidad fiscal al contribuyente apegándose a la normativa establecida. La problemática detectada, es que la autoridad determina una utilidad al contribuyente, basándose solo en los depósitos que éste ha recibido en sus cuentas bancarias, determinándolos como ingresos totales y grabando la utilidad, sin respetar lo que marca la ley, por lo que la autoridad debiera identificar perfectamente los ingresos gravables del contribuyente para determinarle una utilidad, de la utilidad determinada directamente a los depósitos bancarios recibidos por éste, esto en aras de no causar perjuicio al contribuyente.

PROPUESTA

Con base a lo desarrollado en los capítulos teóricos y en los resultados de la investigación de campo, se establece que la autoridad fiscal puede decidir entre dos métodos para precisar las contribuciones que omitió el contribuyente, una es de manera presuntiva y la otra cierta. Por lo que, de acuerdo al resultado de lo analizado en este trabajo, resultaría conveniente que, cuando la autoridad fiscal determine los ingresos de manera presunta, también calcule la utilidad de la misma forma y no estimativa, tal como lo establece el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación que, indica como determinar presuntivamente la utilidad fiscal, al no tener la información suficiente para su obtención precisa, conforme lo marca la ley.

La estimativa indirecta de ingresos establecida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es una presunción que admite prueba en contrario, lo cual permite al contribuyente desvirtuarla cuando soporta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios correspondientes.

La determinación presuntiva, que utiliza la autoridad fiscal, deriva de la aplicación de un cálculo o estimación de utilidades o de los ingresos de los contribuyentes o del valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, es decir, no es más que aproximarse al valor de las utilidades, actividades, actos o ingresos del contribuyente.

La utilidad fiscal es la base gravable a la que se le aplica una tasa, para así poder determinar el monto del impuesto a pagar, por lo que se origina que la base

para pagar impuestos no son meramente los ingresos obtenidos si no que es necesario que de estos se obtenga una utilidad o incremento en el patrimonio neto de los contribuyentes que se obtiene de aplicar el procedimiento manifestado en el artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Si se está frente a una determinación con base cierta, lo anteriormente descrito no conlleva ningún problema, el problema se desarrolla cuando se efectúa una determinación presuntiva por lo que carece de certeza y por tanto no podrá aplicar el procedimiento de presunción, sea cual sea la causa que estime actualizada, ya que al no contar con los elementos suficientes que le permitan conocer las operaciones del contribuyente, específicamente la realización de transacciones que impliquen deducciones autorizadas o el pago por concepto de reparto de utilidades, no es factible disminuir estos elementos de la totalidad de los ingresos acumulables.

En el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación se establece que para determinar la utilidad fiscal presunta se podrá aplicar o no, a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente del 20% o el que le corresponda de acuerdo a la actividad que desarrolle, ya que, en ese supuesto, tales coeficientes constituyen un factor que permite una disminución al menos equivalente que hace que el tributo no impacte de manera desproporcional o injusta en el contribuyente, cuando ya se tiene el monto de los ingresos con base en un dato cierto.

La presunción de ingresos, por sí sola, no implica una obligación de pagar de inmediato el impuesto respectivo, sino que debe atenderse a las demás condiciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La determinación estimativa se realiza con fundamento en determinados hechos y supuestos que provienen de una determinación con base cierta o presuntiva, y si bien en términos generales son excluyentes dichos métodos de determinación de la base cierta o presuntiva, no existe impedimento para aplicar ambos en algunos casos.

La determinación con base cierta no se encuentra desvinculada de la determinación con base presunta, ya que se pueden aplicar conjuntamente sin que ello implique contradicción alguna, ya que así lo estipula el CFF.

CONCLUSIONES

Todos los cambios que ha sufrido el país en los últimos años, han llevado a la necesidad de emprender nuevas acciones, y se hace por demás vital el hecho de diseñar vías alternas, de trazar formas de recaudación que vayan de la mano con los procesos globalizantes que se viven y que den respuesta al espacio-tiempo en el que se desarrollan, asimismo, que vayan encaminadas a garantizar la tributación progresiva, en la que los contribuyentes que perciben mayores ingresos sean gravadas con tasas impositivas más altas, con motivo de una política social redistributiva y benéfica en términos tanto sociales como económicos.

Es menester retomar la importancia de algunos temas y adecuarlos al presente, y rediseñarlos de tal manera que generen los resultados que se esperan. En esta medida, el tema de los impuestos se encuentra por demás inmerso en la lista de los tópicos que deben ser revisados una vez más con miras a un objetivo de bienestar y estabilidad social. El tributo viene a constituir esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.

La eficacia que se otorga a los actos administrativos supone que se les atribuyan una serie de presunciones que pueden ser desvirtuadas mediante la aportación de la correspondiente prueba que destruya esas suposiciones que se confieren a los actos administrativos por el hecho de serlo.

Es importante puntualizar que las presunciones para la administración tributaria mexicana presentan un medio de prueba, pero la administración tributaria en la mayoría de los casos ofrece la oportunidad para desvirtuarlas.

La presunción no es otra cosa que la reflexión lógica que realiza la administración tributaria, como debe ser en su facultad de comprobación. Presumir es valorar pruebas y asumir una relación que se refleje con los hechos.

Las presunciones son parte de los mecanismos para contrarrestar la actitud evasora de los contribuyentes. Por lo que las presunciones están contenidas en diferentes ordenamientos para cumplir los fines y ayudar a la autoridad hacendaría en sus facultades de comprobación.

El método de presunción viola las garantías de audiencia, principios proporcionalidad, equidad, ya que presume igual a todas los contribuyentes dentro de un mismo ramo, lo cual no es cierto ya que existen factores determinantes para esto cambie.

De manera igual a que todos los humanos podemos ser parecidos, pero en detalle somos diferentes, los contribuyentes con actividades iguales llegan a diferenciarse, en variables como desde quien está al frente de la compañía, número de trabajadores, capacitación, salarios, administración, tecnología, manejos legales, contables, etcétera. Todos estos factores influyen de manera económica contributiva, para determinar no solo los ingresos y por ende la utilidad fiscal, si no las erogaciones realizadas por determinado contribuyente, las cuales al aplicar los coeficientes establecen erogaciones que la autoridad no está obligada a probar.

Las determinaciones presuntivas que se han abordado con anterioridad se deben esencialmente a que el contribuyente no entrega, a la autoridad fiscal, la contabilidad o la información que esta le solicita, de forma completa, clara y precisa para que esta pueda ejercer sus facultades de comprobación. Es por ello que les

fincan a los contribuyentes créditos fiscales que impactan de manera importante en sus finanzas; sin embargo, generalmente estas conductas obedecen a la falta de conocimiento de las obligaciones fiscales de los responsables de su cumplimiento, toda vez que no atienden las medidas preventivas necesarias para no ubicarse en los supuestos tratados.

Al momento en que el contribuyente establezca los adecuados controles internos que le permitan cumplir de manera adecuada y conforme lo marca la ley, con sus obligaciones contables y en materia tributaria, se evitará de sanciones e infracciones que pretenda fincarle la autoridad al momento de ejercer sus facultades de comprobación, siempre con la vital importancia de saber que es mejor realizar una medida preventiva y evitar contingencias futuras que no le favorezcan, a enfrentar una medida correctiva que por ende será más difícil corregir y por tanto, resultará más caro.

Para llevar a cabo el desarrollo de este trabajo se requirió conocer teóricamente los antecedentes de los impuestos y el origen de los mismos para poder enfocarnos en el tema de la tributación, los impuestos y sus características, y de esta manera entender cómo se debe contribuir al gasto público, vía recaudación de impuestos y la forma correcta de pagarlos. También se conoció el procedimiento, de acuerdo a lo que marca la Ley en materia, de cómo la autoridad fiscal determina los ingresos presuntos del contribuyente en base a sus depósitos bancarios y la utilidad fiscal del mismo. La determinación estimativa se realiza con fundamento en determinados hechos y supuestos que provienen de una determinación con base cierta o presuntiva, y si bien en términos generales son excluyentes dichos métodos de determinación de la base cierta o presuntiva, no existe impedimento para aplicar ambos en algunos casos.

Por otra parte, en base a la investigación de campo realizada se determinó que la autoridad considera en primera instancia, para considerar como ingresos del contribuyente, los depósitos bancarios realizados en sus cuentas bancarias y gravar la utilidad, y asumiendo que, las presunciones son parte de los mecanismos para contrarrestar la actitud evasora de los contribuyentes. La determinación presuntiva es una facultad que le permite a la autoridad realizar una cuantía o estimación de las utilidades o de los ingresos de los contribuyentes o del valor de los actos, actividades o activos sobre los que deba pagar el impuesto.

Una vez, sabedores de esta información damos por cumplidos los objetivos del presente trabajo, ya que tenemos el conocimiento del procedimiento adecuado para que, la autoridad en base a la normativa establecida, determine de manera presunta, los ingresos, la utilidad fiscal y, la presunción de depósitos bancarios como ingresos, así como la diferencia que existe entre ambas, para evitar perjuicios a los contribuyentes. Ahora, cuando la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación y determine ingresos presuntos, se entiendan los mecanismos que se deben llevar a cabo para poder realizar esta determinación de conformidad como lo marcan las disposiciones fiscales. Todo lo anteriormente referido proporciona una base teórica sobre el tema misma que se ratifica mediante un cuestionario realizado a expertos colaboradores de la autoridad fiscal que permitió a través de esos puntos de vista para poder generar una propuesta.

REFERENCIAS

Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina (AFIP). (s.f.). Recuperado el 18 de 06 de 2020, de http://www.afip.gob.ar/novedades/docsComunicados/com3253.htm

Agencia Estatal de Administración Tributaria Española. (24 de Febrero de 2012). Recuperado el 18 de 06 de 2020, de http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-2882

Arroja, V. A. (2003). *Derecho Fiscal.* México: Themis.

Código Federal de Procedimientos Civiles. (s.f.).

Congreso Investiga. (5 de 10 de 2012). Obtenido de http://congreso.investiga.fca.unam.mx/

Congreso, d. l. (15 de 11 de 2017). LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2018. *Diario Oficial de la Federación*.

Enciclopedia Jurídica. (2020). Obtenido de http://www.enciclopedia-juridica.com/

Eseverri Martínez, E. (1995). *Presunciones Legales y Derecho Tributario.* Madrid: Ediciones Jurídicas.

Federación, G. d. (Abril 2014). Tesis: 1a. CLXVIII/2014 (10a.).

Federación, G. S. (2014). Contradicción de tesis 237/2014 , Libro 43, Junio de 2017, Tomo I, página 40. .

García Novoa, C. (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva LGT.* Madrd, España: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.

http://www.enciclopedia-juridica.com/d/decretos-leyes/decretos-leyes.htm. (s.f.).

Intielabs, G. (2015). *Facultades de comprobación de la autoridad fiscal.* Obtenido de http://gc.initelabs.com

Jrach, D. (1987). *El hecho imponible.* Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Jurídicas, I. d. (2016). *Legislación Federal*. Obtenido de http://info4.juridicas.unam.mx

Moreno, N. P. (2018). *Lefisco Leyes Correlacionadas*. Obtenido de https://lefisco.com

Organización para la Cooperción y el Desarrollo Económico, OCDE. (s.f.). Recuperado el 18 de 06 de 2020, de http://www.oecd.org/document/63/0,3746,es_36288966_36288553_44263807_1_1_1_1,00.html

Orozco, C., & Loya, F. (2018). *Nueva Fiscalización a las Empresas.* México: Tax Editores.

Pérez de Ayala, G. G. (1998). Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario. En C. G. Armienta, *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario* (pág. 3). México: Tribunal Fiscal de la Federación.

Pina Vara, R. (2003). *Diccionario de Derecho.* México: Porrúa.

Ponce Gómez, F., & Ponce Castillo, R. (2009). *Derecho Fiscal.* México: LIMUSA.

Ponce Rivera, A. (2008). Los riesgos del inadecuado manejo de las cuentas bancarias personales y dinero en efectivo. Méxio: ISEF.

Rodriguez Sánchez, R. R. (2009). Uso de los medios electrónicos en el cumplimiento de obligaciones fiscales federales. *Monografía*. México, México.

Rojas, A. S. (1974). *Derecho Administrativo Sexta Edición.* México: Porrúa.

Sánchez , M., & Pino, V. (2008). *Diccionario Jurídico Básico.* Tecnos.

SAT. (s.f.). Obtenido de https://www.sat.gob.mx/derechos-contribuyentes

Semanario Judicial, d. l. (5 de 2010). Tesis 2a/J56/2010. pág. 838.

Servicios de Impuestos Internos . (s.f.). Obtenido de http://www.sii.cl/pagina/actualizada

SJCN, S. S. (2014). *Semanario Juducual de la Federación Contradicción de tesis 59/214*. Obtenido de https://sjf.scjn.gob.mx

Suprema Corte, d. J. (Séptima época 1995). *Semanario Judicial de la Federación.* Obtenido de https://sjf.scjn.gob.mx

Zamora, A. (1979). *Diccionario enciclopédico de Derecho Usual.*

ANEXOS

ANEXO 1

RENTA. EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 90 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INCOMPATIBLE CON LOS INGRESOS DERIVADOS DEL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 2013). *El artículo citado faculta a las autoridades fiscales para determinar, de manera presuntiva, la utilidad fiscal de los contribuyentes, al prever que podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda, dependiendo de la actividad a que se dedique el causante. Sin embargo,* ***este procedimiento no es aplicable a la estimativa indirecta de ingresos prevista en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación****, que se actualiza cuando el contribuyente no sustenta con documentación en su contabilidad el registro de los depósitos en su cuenta bancaria, pues dicha presunción legal deriva de datos ciertos aplicados por la autoridad cuando lleva a cabo sus facultades de comprobación, por lo que admite prueba en contrario dentro del procedimiento de fiscalización relativo, y si el particular auditado no logra desvirtuarla, procede determinar la obligación tributaria con base cierta, ya que la autoridad conoce con certeza el monto de los ingresos sujetos a pagar contribuciones, lo que no sucede con la determinación presuntiva de ingresos prevista en los artículos 55, 56 y 61 de la codificación mencionada, pues la autoridad construye la presunción, por ausencia de datos, conforme a los diversos procedimientos contenidos en esos numerales; de ahí que no resultaría lógico permitir a quienes se les detectaron aquellas actividades elusivas, disminuir el monto de los recursos que se presumieron acumulables mediante la aplicación de un coeficiente diseñado para calcular la utilidad fiscal presunta, por no tener certeza de la cuantía de los recursos dinerarios percibidos; razón por la cual, las autoridades exactoras no están obligadas a aplicar los coeficientes previstos en el referido*

artículo 90, respecto de los ingresos derivados de depósitos bancarios no registrados. (SJCN, 2014)

ANEXO 2

LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE OPERACIONES Y EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Sirve de apoyo a lo anteriormente señalado, el criterio emitido por el Tribunal

Tesis: 1a. CLXVIII/2014 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2006241 1 de 1
Primera Sala	Libro 5, Abril de 2014, Tomo I	Pag. 804	Tesis Aislada(Constitucional, Administrativa)

Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que a continuación se transcribe:

“PRESUNCIONES EN MATERIA FISCAL. SIEMPRE SON SALVO PRUEBA EN CONTRARIO. En materia tributaria la determinación presuntiva para la modificación de la utilidad o pérdida fiscal a fin de hallar la base gravable correcta siempre **es salvo prueba en contrario, por certeza jurídica, es decir, operan excepciones.**

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. SU ANÁLISIS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de proporcionalidad tributaria reconocido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada, esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la

tenga en menor proporción. Asimismo, ha señalado que, conforme al artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente debe determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, es decir, es en el causante en quien recae la obligación de determinar, en cantidad líquida, las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley. Así, la autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias e identificar, por consiguiente, su capacidad para contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, la determinación presuntiva de contribuciones por parte de la autoridad tiene lugar cuando el contribuyente violenta el principio de la buena fe, y como resultado de ello la autoridad no está en aptitud de conocer con veracidad las operaciones por él realizadas; de ahí que la función de la presunción es, por tanto, dar certeza y simplicidad a la relación tributaria, ante el incumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales. Consecuentemente, el análisis del principio de proporcionalidad tributaria, en el caso de presunciones relativas, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran tenga un mínimo y no un máximo de justificación, por lo que la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si las presunciones relativas son legítimas desde el punto de vista constitucional, con dos condiciones: 1) que correspondan a criterios de razonabilidad, es decir, que no se establezcan arbitrariamente, por lo que al analizar la legitimidad constitucional de una presunción en materia fiscal, a este Tribunal Constitucional le compete determinar si el ejercicio de esa facultad contrasta manifiestamente con el criterio de razonabilidad, es decir, que se revele en concreto como expresión de un uso distorsionado de la discrecionalidad, resultando arbitraria y, por tanto, de desviación y exceso de poder; y, 2) que la prueba en contrario que admitan se establezca dentro de límites precisos y objetivos, a través de medios idóneos para destruir tal presunción.

Amparo directo en revisión 4514/2013. Comercializadora Promojol, S.A. de C.V. 12 de marzo de 2014. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada.

ANEXO 3

BENERMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

CUESTIONARIO O GUÍA DE ENTREVISTA

DIRIGIDO A: Personal de auditoría del Servicio de Administración Tributaria

OBJETIVO: Precisar la aplicación correcta de las leyes fiscales, para la determinación presuntiva de ingresos y de la utilidad fiscal sin perjuicio para el contribuyente.

INSTRUCCIONES: Marca con una X la respuesta a la pregunta que se realiza.

1. ¿Cómo personal adscrito al SAT, tiene la facultad para realizar revisiones de cumplimento de obligaciones fiscales a los contribuyentes?

   Sí ☐ No ☐

2. ¿Conoce cuáles son las facultades que le otorga la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación?

   Sí ☐ No ☐

3. ¿Usted se apega a los procedimientos que marca el Código Fiscal de la Federación, para ejercer sus facultades de comprobación?

   Sí ☐ No ☐

4. ¿Cuándo usted ejecuta sus facultades de comprobación, para la determinación de impuestos, del contribuyente, le hace saber a éste sus derechos?

   Sí ☐ No ☐

5. ¿Se cerciora de que dichos derechos le hayan quedado claros el contribuyente?

   Sí ☐ No ☐

6. ¿Solicita al contribuyente la documentación necesaria que marca el Código Fiscal de la Federación para llevar a cabo la revisión, de manera clara y oportuna?

   Sí ☐ No

7. ¿Se apega a los lineamientos que establece el Código Fiscal de la Federación para determinar los ingresos presuntos?

   Sí ☐ No ☐

8. ¿Se apega a los lineamientos que establece el Código Fiscal de la Federación para determinar la utilidad presunta?

   Sí ☐ No ☐

9. ¿Al ejercer sus facultades de comprobación, le da a conocer con oportunidad al contribuyente la situación en que se encuentra, respecto de la revisión practicada?

   Sí ☐ No ☐

10. ¿Los ingresos del contribuyente los determina en base a las facturas emitidas?

    Sí ☐ No ☐

11. ¿Los ingresos del contribuyente los determina en base a los depósitos en sus cuentas bancarias?

    Sí ☐ No ☐

12. ¿Le da a conocer al contribuyente la manera en que la autoridad determina sus ingresos?

    Sí ☐ No ☐

13. ¿Usted le explica al contribuyente la manera en que la autoridad determina su utilidad?

Sí ☐ No ☐

14. ¿Qué porcentaje de los contribuyentes a los que la autoridad les determina ingresos presuntos, se lo ha refutado a la autoridad y éstos han salido beneficiados?

Del 0% al 30% ☐ Del 31% al 60% ☐ Más del 61% ☐

Agradezco su cooperación