

PRESUNCIONES TRIBUTARIAS*

ALONSO PÉREZ BECERRIL**

Uno de los problemas graves que presenta el derecho tributario en la actualidad es, precisamente, el abuso de las presunciones y de las ficciones, como pilares del derecho fiscal, sin los cuales es prácticamente inconcebible sostener el moderno derecho tributario.

Ramón Reyes Vera

1. ETIMOLOGÍA

La palabra presunción proviene del latín *praesumptio*, -onis, que significa, acción y efecto de presumir. Mientras que presumir (*praesumere*), se refiere a sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello.³

2. CONCEPTO

La presunción (en el ámbito jurídico) es el resultado del procedimiento de raciocinio plasmado por el legislador en la ley y por el juez en su sentencia, en el sentido de tener como cierto o probable un hecho, por ser éste la consecuencia más probable u ordinaria del hecho comprobado.⁴

* Este trabajo es un extracto del libro *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*, publicado por Editorial Porrúa, en el año 2001. Ha sido publicado en la *Obra conmemorativa del 70 Aniversario del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa* en el año 2006, así como en la *Revista de Direito Tributário #104*, Instituto Geraldo Ataliba –IDEP– Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial, publicación trimestral de Malheiros Editores Ltda, Sao Paulo, Brasil, en el año 2009, entre otras publicaciones.

** Doctor en Derecho por la UNAM; Licenciado y Maestro en Derecho, Especialidades en Derecho Fiscal y Financiero por la UAEMéx; Ex Magistrado del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; Ex Presidente de las Academias de Derecho Fiscal de los Estados de México, Tamaulipas y Baja California correspondientes de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal; Ex Vicepresidente del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas.

³ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Espasa-Calpe, Vigésima Edición, Madrid, 1984, p. 1063.

⁴ PÉREZ BECERRIL, Alonso, *Presunciones Tributarias en el derecho mexicano*, Porrúa, México, 2001, p. 5.

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

3. DEFINICIÓN

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

Art. 379. Presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido: la primera se llama legal y la segunda humana.¹

En relación con esta definición, José Becerra Bautista señala que la misma fue tomada literalmente del artículo 1349 del Código Civil Francés basado a su vez en las de *Pothier*: “un juicio hecho por la ley o por el hombre acerca de la verdad de una cosa mediante la consecuencia deducida por otra” y de *Domat*: “consecuencias que se deducen de un hecho conocido para conocer la verdad de uno incierto del que se busca la prueba”.²

4. NATURALEZA JURÍDICA

Esta cuestión es muy controvertida dada la tendencia de algunos doctrinarios de confundir a las presunciones con los indicios, otros las asi-

¹ Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981. Última Reforma publicada el 2 de diciembre de 2020.

² BECERRA BAUTISTA, José, *El Proceso Civil en México*, Porrúa, México, p. 149.

milan a las ficciones, mientras que también se discute si constituyen o no medios de prueba.

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

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

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

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

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

5. CLASIFICACIÓN

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

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

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

Las presunciones legales, son las presunciones de derecho; las establecidas por la ley. Las presunciones humanas, son las presunciones de hecho; aquellas que son dejadas a la libre apreciación del juzgador. Las presunciones legales se dividen en absolutas (*juris et de jure*) y en relativas (*juris tantum*). Las presunciones legales *juris tantum*, admiten prueba en contrario. Las presunciones legales *juris et de jure*, no admiten prueba en contrario.

Al respecto, resulta interesante referirnos a la existencia de *presunciones administrativas*, tal y como se desprende del siguiente voto minoritario de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:³

³ Presunciones en materia fiscal. La prevista en el artículo 59, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, viola la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, constitucional. Voto de Minoría que formulan los Ministros Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juventino V. Castro y Castro, Genaro David

En su demanda de amparo directo, la empresa quejosa reclamó el artículo 59, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, que, salvo prueba en contrario, permite que las autoridades fiscales “presuman” como ingresos por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que corresponden al contribuyente y éste no lo registre en contabilidad.

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

IV.— Que son ingresos de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.

De esta disposición podemos advertir que, en principio, tiene todas las características anteriormente citadas como típicas de las presunciones. A través de ella, las autoridades fiscales pueden considerar, salvo prueba en contrario, que el contribuyente ha obtenido ingresos por los que se deben pagar contribuciones (afirmación resultado o afirmación presumida), basándose en la prueba de un hecho distinto, que son los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de sus gerentes, administradores o terceros (afirmación base), cuando efectúen pagos de deudas de la empresa contribuyente con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad (materia para el enlace o nexo lógico).

Sin embargo, ¿de qué clase de presunción se trata?

El precepto reclamado dice “las autoridades fiscales presumirán”, de manera que parece que no se trata de una presunción legal (obra de legislador), ni de una presunción judicial (obra del juez).

Por su parte, la ejecutoria otorgó inicialmente la paternidad de la presunción a la ley, al decir “por medio de esta presunción legal”, aunque después parece otorgársela a la propia quejosa, ya que considera que fue ésta la

Góngora Pimentel y Juan N. Silva meza, en contra de la ejecutoria pronunciada por el Tribunal Pleno en el amparo directo en revisión 2689/96, promovido por Desarrollo de Especialidades Industriales Franco, Sociedad Anónima de Capital Variable. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, tomo VII, mayo de 1998, Pleno y Salas, pp. 681-693.

que “actualizó” la presunción mencionada, al no registrar en su contabilidad los pagos con cheques de cuentas personales, realizados a su favor por uno de los directivos, accionistas o incluso algún tercero.

La determinación de la naturaleza de la presunción es de vital importancia para examinar no sólo su correcta aplicación, sino sobre todo el respeto que el precepto que la contiene ofrece a los principios constitucionales tributarios.

En nuestra opinión, no se trata de una presunción legal, ni judicial, ni la “actualiza” tampoco el contribuyente, sino de una *presunción administrativa*, ya que serán “*las autoridades fiscales*” las que dirán cuando tiene lugar la presunción, es decir, *en qué casos el contribuyente ha obtenido ingresos y en qué casos no*, lo que lleva a que, *sin razón ética ni jurídica, se entregue la causación del tributo a las autoridades fiscales*.

Así es, *gracias a esta figura las autoridades fiscales pueden presumir el hecho imponible (obtención de ingresos) y, por tanto, la base gravable y el impuesto a pagar*.

Para que fuera una auténtica presunción legal, es decir, obra del legislador, el precepto reclamado debió decir:

Para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deben pagar contribuciones, se presumirá, salvo prueba lo contrario:

6. PRESUNCIONES TRIBUTARIAS

En el subsistema impositivo mexicano es frecuente encontrar construcciones jurídicas conocidas como presunciones, que son utilizadas por el legislador con el propósito de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión.

Las presunciones en el Derecho Tributario tienen gran importancia para el Estado, ya que ayudan a la administración financiera a evitarse la actividad de tener que demostrar, por las dificultades que se le presentan en ese sentido, el probable y no seguro ánimo de defraudar al Fisco de contados contribuyentes. Pero por razón de esos pocos casos en los cuales un contribuyente trata de omitir ingresos, elabora una presunción elevada a regla general, que viene a aplicarse no sólo a los que han tratado de engañar al Fisco, sino también a aquéllos que han obrado de buena fe, por el único motivo de que algunos hechos, actos o situaciones que pueden dar origen al nacimiento de una obligación a favor del Fisco puedan

ser fácilmente ocultados por el contribuyente mediante la elaboración de pruebas falsas.⁴

En otras palabras, como la actitud dolosa de algunos contribuyentes agrava la dificultad del Fisco para demostrar lo ocultado y la falsedad de lo que lo oculta, se remedia esta relativa incapacidad, mediante la elaboración de presunciones legales, encaminadas a asegurar una protección al Fisco mediante la exoneración de probar, pero que por haberse elevado al rango de regla general no derogable mediante la prueba que se pueda aportar en su contra, dicha presunción se aplica invariablemente a todos los casos, no obstante que en gran parte de los mismos la probable situación, no es el ánimo de defraudar al Fisco, sino el de obrar conforme a la ley.⁵

El legislador establece presunciones legales *juris et de jure*, a fin de superar las dificultades que enfrenta el fisco para la determinación y comprobación de conductas evasoras de los contribuyentes, ya que éstos, a través de desnaturalizar los fines legalmente típicos de ciertos actos, contratos o formas autorizadas por el ordenamiento, o mediante su simulación, obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo pero al margen de las fórmulas previstas en el hecho imponible. A la actuación simulada o disimulada del particular, la legislación responde con la presunción de una realidad no comprobada.

Normalmente, las presunciones legales absolutas que las leyes fiscales establecen son a favor de la Administración financiera, es decir, sólo protegen al Fisco.⁶

La razón de esta protección a base de presunciones legales absolutas está en la debilidad de la propia Administración para conocer todas las infinitas situaciones que la mentalidad humana puede crear a efectos tributarios. Normalmente, el presupuesto jurídico o económico en que se apoyan los impuestos es creado, conocido y manipulado por el ciudadano a espaldas de la Administración fiscal, y por muy capacitada y por muchos agentes que ésta tuviera, nunca podrá llegar a controlar seriamente

⁴ VÁZQUEZ PANDO, Fernando A., *Vicios y errores de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*, México, Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C., Themis, 1987, p. 13.

⁵ *Idem*.

⁶ PÉREZAGUA CLAMAGIRAND, Luis, *La Prueba en el Derecho Tributario Español*, Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, 1975, p. 239.

toda esa amplia posibilidad de crear figuras que pueden ser hechos imposibles, que únicamente están en la esfera del contribuyente.⁷

En fin, la exposición de ejemplos de presunciones legales absolutas podría ser inacabable, dado que cuando el legislador las utiliza, lo hace pensando en favorecer a la parte más débil, que, paradójicamente y contra la impresión vulgar común, es la propia Administración.⁸

La Autoridad Fiscal, en muchas ocasiones, no toma en consideración que no en todos los casos el contribuyente actúa de mala fe, pasando por alto el principio de derecho de que la buena fe se presume y, recurre a las referidas presunciones, mediante las cuales se viene a impedir que en determinado caso un contribuyente pueda, en forma relativamente fácil, elaborar medios de prueba dolosos, preordenados, a fin de ocultar y alterar los hechos o situaciones de los cuales el Fisco debería tomar fundamento para determinar la existencia de un crédito fiscal, hechos y situaciones que, en contadas ocasiones, podrían substraerse por el contribuyente a la investigación fiscal mediante esas pruebas dolosas.⁹

El efecto de las presunciones legales admitidas en las leyes tributarias es el de facilitar grandemente la labor de la administración financiera durante la fase del *accertamento* oficioso y no el de exonerarla totalmente de la prueba del hecho productivo de la obligación tributaria: el hecho que subroga tal prueba, el hecho que permite presumir en vía absoluta o relativa la existencia de una obligación tributaria siempre va demostrado.¹⁰

Ante la imposibilidad que en ocasiones tienen las autoridades fiscales para determinar el momento en que se celebra un acto jurídico que dé lugar a la obtención de ingresos gravables, el creador de la norma optó por acudir a elementos objetivos que permiten presumir que se ha celebrado un acto jurídico a partir de algunos principios de ejecución de este.¹¹

La presunción legal y ficción de derecho se complementan como mecanismo de reacción contra el fraude a la ley, que sólo a través de su

⁷ *Idem.*

⁸ *Ibidem*, p. 242.

⁹ VÁZQUEZ PANDO, F. A., *op. cit.*, p. 13.

¹⁰ PUGLIESE, Mario, *La Prueba en el Proceso Tributario*, México, Jus, 1949, p. 215.

¹¹ CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, Tomo II-A, México, Themis, 1996, p. 82.

empleo acumulativo puede el legislador fiscal llegar a resolver los grandes problemas que este fenómeno plantea en nuestros días. En efecto, la presunción legal absoluta cumple a la perfección con sus funciones procesales, resolviendo todos los problemas de prueba que a la Hacienda plantean los comportamientos en fraude de ley. Sin embargo, las presunciones legales absolutas no pueden utilizarse como mecanismo único de lucha contra el fraude, porque no cubren la de Derecho tributario material que consiste en la exacción de un nuevo hecho imponible. Esta es la misión que incumbe a las ficciones de Derecho.¹²

En relación con lo anterior, el Poder Judicial Federal expresa lo siguiente:

Presunciones y ficciones legales. La función y aplicación de estas técnicas en materia tributaria.

En el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que entendidas ya como presunciones legales de pleno derecho (*iuris et de iure*) ya como ficciones, sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión. Las presunciones absolutas suponen el enlace establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que, aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y el conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad. *En ambos casos, la aplicación de las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrefragable dispensando en toda prueba adicional, justificado por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria.*¹³

Renta, dividendos y ganancias distribuidas, artículo 120 de la ley del impuesto sobre la.

¹² GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, “Las Presunciones y Ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de la Ley Tributaria”, *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1985, Madrid, España, 1987, pp. 314-315.

¹³ Tesis 207, S.J.F. Tribunales Colegiados de Circuito, época 8ª, tomo III, Segunda Parte-2, p. 570.

Las fracciones V y VI del artículo en mención son ejemplos de las técnicas creadoras de presunciones legales *iuris et de iure* y de ficciones legales que emplea el legislador a fin de superar las dificultades que enfrenta el fisco para la determinación y comprobación de conductas evasoras de los contribuyentes. La primera de las fracciones que reputa ganancias distribuidas a las erogaciones no deducibles que benefician a los socios o accionistas de las sociedades, regula fenómenos en los que los contribuyentes, a través de desnaturalizar los fines legalmente típicos de ciertos actos, contratos o formas autorizadas por el ordenamiento, o mediante su simulación, obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo pero al margen de las fórmulas previstas en el hecho imponible. A la actuación simulada o disimulada del particular, la legislación responde con la presunción de una realidad no comprobada. Y en la segunda fracción se considera ganancias distribuidas a los ingresos omitidos y las compras rechazadas, se califica jurídicamente un hecho equiparándolo a un supuesto contemplado en una regla tributaria para el efecto de hacerle extensivo su tratamiento, a pesar de sus radicales diferencias y de la ausencia de un enlace lógico-causal entre ellos, llegando incluso a construir a partir de él una categoría jurídica con total abstracción de su naturaleza real, todo enmarcado por reflexiones de contenido valorativo o de mera conveniencia.¹⁴

Al respecto, resulta interesante el texto del artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el cual se establece que “para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario”,¹⁵ el cual se reviste de gran importancia, ya que en el mismo se admite plenamente que al emplearse en la ley fiscal la frase *se entiende*, estamos en presencia de una presunción.

Así las cosas, y toda vez que en las leyes fiscales es frecuente encontrar las frases *se entiende*, *se considera*, surge la siguiente interrogante: ¿en tales situaciones estamos en presencia de presunciones?

En tal entendido, y a manera de ejemplo, tenemos que de la fracción I del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, del cual se desprende

¹⁴ Tesis 203, S.J.F. Tribunales Colegiados de Circuito, 8a. época, tomo III, segunda parte-2, p. 668.

¹⁵ Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 11 de diciembre de 2013. Última Reforma publicada el 8 de diciembre de 2020.

que, para efectos fiscales, tratándose de actos jurídicos en donde el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado (como la compraventa con reserva de dominio), la enajenación se ha consumado, por lo que se deben pagar los impuestos correspondientes, sin importar que exista incumplimiento del contrato (falta de pago total o parcial del precio, etc.).

Ante tal situación, surge la siguiente interrogante: ¿Las presunciones legales tributarias encuentran respaldo constitucional?

La facultad impositiva no es absoluta, sino que se encuentra sujeta a limitaciones establecidas en nuestra Carta Magna, entre las que destacan la garantía de audiencia, y los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad, que constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen del Estado Mexicano un Estado de Derecho.

6.1. Las presunciones legales y la garantía de audiencia

a) *Presunciones legales juris et de jure*

Como es de explorado derecho, las presunciones legales absolutas no admiten prueba en contrario. Al respecto, el Código Federal de Procedimientos Civiles en su artículo 191 establece:

Las presunciones sean legales o humanas, admiten prueba en contrario, salvo cuando, para las primeras, exista prohibición expresa de la ley.¹⁶

Del precepto transcrito se desprende que para que una presunción legal no admita prueba en contrario, la ley debe señalar la prohibición expresa al respecto.

Así las cosas, nace esta pregunta: ¿es aplicable supletoriamente dicho precepto en materia tributaria? Para contestar lo anterior, es necesario plantear otras interrogantes:

- ¿Porqué, en algunos casos las leyes tributarias mexicanas establecen presunciones legales, agregando la frase: *salvo prueba en contrario*?

¹⁶ Código Fiscal de la Federación, *op. cit.*

- ¿Porqué, en algunos casos las leyes tributarias mexicanas establecen presunciones legales, sin agregar la frase: *salvo prueba en contrario*?

No deja de llamar la atención tal situación. Por otra parte, el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación establece:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Luego entonces, las presunciones legales tributarias en las que no se agrega la frase *salvo prueba en contrario*, ¿admiten o no prueba en su contra?, es decir, ¿son o no son, presunciones legales *juris et de jure*?

Definitivamente, tales presunciones son absolutamente legales y no admiten prueba en contrario, independientemente de que no contengan las palabras formales *sin que se admita prueba en contrario* ya que no es aplicable supletoriamente en materia tributaria, el artículo 191 del Código Federal de Procedimientos Civiles que establece que todas las presunciones legales admiten prueba en contrario salvo que exista prohibición expresa en la ley, cuando del texto de la norma impositiva es claro que el contribuyente no tiene opción alguna sino considerar como ingreso (en el caso del impuesto sobre la renta) precisamente el contemplado en la hipótesis legal.

Efectivamente, a pesar de que no se señale expresamente que el contribuyente no puede ofrecer pruebas en contrario a lo establecido por la norma impositiva, de la simple lectura de estos ordenamientos se desprende que el legislador está presumiendo ingresos (tratándose del impuesto sobre la renta) sin que el contribuyente pueda alegar en contra.

En consecuencia, al no admitir prueba en contra, las presunciones legales tributarias absolutas transgreden la garantía de audiencia de los contribuyentes afectados por las mismas.

Confirmando lo anterior, la siguiente jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se transcribe:

Productos de capitales, inconstitucionalidad del artículo 316 de la ley de hacienda del departamento del distrito federal.

Del artículo 316, párrafos primero y último de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, reformado por decreto de 31 de diciembre de 1959, se desprende con claridad que la fuente gravable está constituida por el derecho efectivo, y no supuesto, a percibir ingresos con motivo de la inversión de capital, ingresos que no constituyen una consecuencia ineludible de la citada inversión sino que es preciso que se pacten en las operaciones relativas, en las que inclusive puede establecerse expresamente que no existe el derecho a percibirlo, y una disposición legal de carácter tributario no puede desconocer esas situaciones a través de la presunción de que forzosamente deben percibirse intereses fijados arbitrariamente en la suma de seis por ciento anual, con lo cual se está contrariando el principio de equidad en la imposición consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, puesto que se grava con el impuesto a sujetos que se encuentran en diversa situación, o sea, tanto a los que tienen derecho a percibir intereses, como a aquéllos que expresa o tácitamente carecen del derecho a percibir tales ingresos, con lo que se coloca a los últimos en la misma situación tributaria de los primeros, no obstante que tienen diversa capacidad contributiva. Además, el último párrafo del precepto de que se trata desvirtúa la finalidad del impuesto, consignada claramente en el primer párrafo, del propio artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, al hacer recaer el tributo, no sobre el producto del capital sino sobre la simple inversión del mismo. Por otra parte, la indebida desigualdad que establece entre los causantes, según ha quedado precisado anteriormente; y finalmente, *también limita el derecho fundamental de audiencia establecido por el artículo 14 de la Ley Suprema, en perjuicio de la persona afectada, puesto que restringe los medios de prueba que puede utilizar para demostrar que realmente no tiene derecho a percibir intereses, y que por lo mismo no es causante del Impuesto sobre Productos de Capitales, puesto que si bien se suprimieron por el citado decreto de 31 de diciembre de 1959, las palabras "sin que admita prueba en contrario", que convertía a la presunción de que se ha venido hablando en "juris et de jure", indirectamente se llega al mismo resultado, pues a pesar de esta supresión se mantiene idéntico sistema, ya que el precepto de referencia establece la presunción legal de que se tiene derecho a percibir los intereses y usufructo a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI, del mismo artículo, y le niega valor probatorio en contrario a los documentos en que se hacen constar las operaciones relativas, que sería la prueba principal contra la presunción legal de que se trata, por lo que procede concluir que el artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del*

Distrito Federal, al establecer la presunción de que se tiene derecho a percibir intereses y al negar valor probatorio en contrario a los documentos en que se hacen constar las operaciones relativas, limita el derecho fundamental de audiencia establecido por el Artículo 14 de la Constitución.¹⁷

Como se observa, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que las presunciones legales tributarias absolutas resultan violatorias de la garantía de audiencia consagrada por el artículo 14 constitucional. Esto lo sostuvo en relación con la presunción de la existencia de un interés mínimo del 6% anual para los casos en que los créditos no establecieran causación de interés o lo estipularan en un porcentaje menor.

b) Presunciones legales juris tantum

Este tipo de presunciones, al admitir prueba en contrario, en principio respetan la garantía de audiencia, la cual se salvaguarda cuando el contribuyente puede utilizar todos los medios de defensa idóneos para destruirlas, sin embargo, dejan de hacerlo cuando se condiciona tal derecho al uso de determinado o determinados medios de prueba, con exclusión de otros.

6.2. Las presunciones legales y el principio de legalidad

Las presunciones legales tributarias transgreden el principio de legalidad, toda vez que los elementos de las contribuciones deben de estar claramente señalados en una ley formal y material, por lo que es incorrecto que estén referidos a supuestos que pueden o no ser reales, como sucede en el caso de las presunciones.

Tal es la situación de la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias, que en su momento fue declarada violatoria del principio de legalidad, por basarse en la presunción legal absoluta de que forzosamente deben obtenerse utilidades extraordinarias, por la sola razón de que en los tres últimos ejercicios fiscales anteriores al en que tenía que pagarse la tasa complementaria, se hubieren alcanzado tales utilidades,

¹⁷ Jurisprudencia núm. 18, Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965, Sexta Época, Volumen Pleno, Sección Primera, p. 61. cit. VÁZQUEZ PANDO, F. A., *op. cit.*, pp. 16-17.

sin tomar en cuenta que en el último ejercicio fiscal podían no haberse percibido.

Así lo ha expresado el Poder Judicial Federal, en la siguiente jurisprudencia:

Impuesto sobre la renta, los artículos del 47-a al 47-g de la ley del, que establecen la tasa sobre utilidades brutas extraordinarias, infringen la garantía de legalidad (decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1976).

Los artículos 47-A al 47-G de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establecen la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias introducen un sistema impositivo de estimación, no efectivo, para determinar la base gravable y la tasa aplicable *a través de una presunción que no admite prueba en contrario de que forzosamente deben obtenerse utilidades extraordinarias, por la sola razón de que en los tres últimos ejercicios fiscales anteriores al en que tenía que pagarse la tasa complementaria, se hubieren alcanzado tales utilidades*, sin tomar en cuenta que en el último ejercicio fiscal podían no haberse percibido; o sea, era posible que un contribuyente tuviera una utilidad bruta mayor que en el promedio de la que tuvo en los tres últimos años anteriores al ejercicio fiscal correspondiente y se viera obligado a pagar la tasa complementaria, no obstante que después de hechas las deducciones establecidas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para determinar la utilidad global gravable, resultará una pérdida de operación, de tal manera que no se causara el impuesto al ingreso global de las empresas y, en cambio, sí existiera la obligación de pagar un impuesto sobre una utilidad bruta extraordinaria, meramente estimada, conforme al procedimiento establecido en los preceptos citados pero que fuera inexistente, *lo que resulta contrario a la garantía de legalidad prevista en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución*.¹⁸

De igual modo, el procedimiento de determinación de ingresos contemplado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1978 a 1980, viola el principio de legalidad, toda vez que no contemplaba todos los elementos necesarios para calcular el ingreso global gravable, sino que deja a cargo de las autoridades hacendarías la determinación de aspectos esenciales

¹⁸ Amparo en revisión 10293/84, Univex S.A., 28 de octubre de 1986. Unanimidad de quince votos. ARREOLA ORTÍZ, Leopoldo Rolando (et. al.), *Compendio de Jurisprudencia Fiscal PJF y TFF 1969-1992*, México, tomo I, Tax, pp. 439-440.

que inciden en forma directa en la fijación del ingreso afecto al pago del impuesto sobre el ingreso global de las empresas.

En tal sentido se pronuncia el Poder Judicial Federal, en la siguiente tesis:

Renta, inconstitucionalidad del artículo 33, de la ley del impuesto sobre la, vigente en los años de mil novecientos setenta y ocho a mil novecientos ochenta.

El sistema de determinación de los ingresos del contribuyente previsto por el artículo 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en los años de mil novecientos setenta y ocho a mil novecientos ochenta, resulta violatorio de la garantía de legalidad en materia tributaria, en virtud de que el procedimiento que establece no contempla todos los elementos necesarios para calcular el ingreso global gravable, sino que deja a cargo de las autoridades hacendarias la determinación de aspectos esenciales que inciden en forma directa en la fijación del ingreso afecto al pago del impuesto sobre el ingreso global de las empresas. Lo anterior es así porque dicho precepto no previene un criterio cierto para determinar en forma estimativa los ingresos brutos del contribuyente, cuando permite valerse para ello de medios “indirectos de investigación económica o de cualquier clase”, sin especificar cuáles son éstos ni dar elementos que los determinen, de tal forma que la autoridad queda en posibilidad de fijar a su arbitrio ese ingreso que constituye la base gravable, apartándose de los principios que como requisitos constitucionales, deben reunir las contribuciones, consistentes en que éstas, así como sus elementos esenciales, deben estar consignados en forma expresa en la ley.¹⁹

¹⁹ Amparo Directo 11/88. Tesis Quinto Tribunal Colegiado. Informe S.C.J.N., 1988, T.C.C. p. 194. Al respecto, Emilio Margáin Manautou señala: El artículo 56 del vigente Código Fiscal de la Federación, que recoge el contenido del artículo 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1980, establece que para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal de los contribuyentes, que será cuando éstos incurran en algunas de las causales previstas en el artículo 55 del mismo ordenamiento, se calcularán los ingresos y el valor de los actos o actividades utilizando, indistintamente, cualquiera de los siguientes procedimientos: utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente; tomando como base los datos contenidos en las declaraciones de otras contribuciones del mismo ejercicio o de otros; partiendo de la información que proporcionen terceros; con cualquier otra información que obtenga por las autoridades fiscales, o bien, utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase, esto es, que en último extremo, cuando por causas imputables al contribuyente no se pueda determinar su situación fiscal, se recurrirá a lo que la doctrina del derecho tributario llama *método indiciario*.

6.3. Las presunciones legales y los principios de proporcionalidad y equidad

Las presunciones legales tributarias contrarían los principios de equidad y proporcionalidad de las contribuciones, puesto que ponen en igualdad de circunstancias a dos o más sujetos cuya situación concreta es diferente, no obstante, que tengan diversa capacidad económica.

Así lo expresa el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente jurisprudencia:

Productos de capitales, inconstitucionalidad del artículo 316 de la ley de hacienda del departamento del distrito federal.

Del artículo 316, párrafos primero y último de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, reformado por decreto de 31 de diciembre de 1959, se desprende con claridad que la fuente gravable está constituida por el derecho efectivo, y no supuesto, a percibir ingresos con motivo de la inversión de capital, ingresos que no constituyen una consecuencia ineludible de la citada inversión sino que es preciso que se pacten en las operaciones relativas, en las que inclusive puede establecerse expresamente que no existe el derecho a percibirlo, y una disposición legal de carácter tributario no puede desconocer esas situaciones a través de la presunción de que forzosamente deben percibirse intereses fijados arbitrariamente en la suma de seis por ciento anual, con lo cual se está contrariando el principio de equidad en la imposición consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, puesto que se grava con el impuesto a sujetos que se encuentran en diversa situación, o sea, tanto a los que tienen derecho a percibir intereses, como a aquéllos que expresa o tácitamente carecen del derecho a percibir tales ingresos, con lo que se coloca a los últimos en la misma situación tributaria de los primeros, no obstante que tienen diversa capacidad contributiva. Además, el último párrafo del precepto de que se trata desvirtúa la finalidad del impuesto, consignada claramente en el primer párrafo, del propio artículo 316 de la

Al utilizar la autoridad fiscal a los medios indirectos de la investigación económica o de cualquier caso tenemos: no puede ella de manera arbitraria y caprichosa calcular los ingresos o el valor de los actos y actividades, sino que debe fundar y motivar cómo llegó a los resultados a que llegó y el contribuyente tiene la carga de la prueba para demostrar que el método indiciario, en la forma en que se utilizó, arrojó resultados erróneos o en exceso de la realidad. No se considera correcta la tesis del Quinto Tribunal Colegiado. Despacho Emilio Margáin y Asociados, *Boletín Jurídico*, año 12, núm. 134, abril 1989, p. 10.

Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, al hacer recaer el tributo, no sobre el producto del capital sino sobre la simple inversión del mismo. Por otra parte, la indebida desigualdad que establece entre los causantes, según ha quedado precisado anteriormente;²⁰

Así como en la siguiente ejecutoria:

Renta inconstitucionalidad del artículo 132 de la ley del impuesto sobre la (vigente a partir del 1 de enero de 1954).

Es inconstitucional el precepto citado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece que si en cualquier operación de la que se deriven o puedan derivarse ingresos comprendidos en las fracciones I, IV y VII del artículo 125 no se pacta interés o se estipula que temporal o permanentemente, total o parcialmente no se cause, o se conviene que se cause una tasa inferior al 6%, se estimarán como intereses los que resulten de aplicar al capital la tasa del 6%. Se declara inconstitucional este precepto porque desconoce las situaciones reales en que no se pacta intereses y arbitrariamente fija la suma de 6% anual bajo la presunción de que todo ingreso debe causar interés, gravando a sujetos que no los perciben en forma igual a aquellos que sí los obtienen al hacerlo estipulando en sus respectivos contratos, con violación al principio de equidad que consagra el artículo 31 constitucional en su fracción IV.²¹

En relación con el Impuesto al Activo,²² en un principio, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el objeto del mismo, consiste en la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado por la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, y que al no prever la ley la posibilidad de desvirtuar esta presunción de ganancia mínima, quebranta el principio de proporcionalidad tributaria, pues ocasiona que el gravamen no sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto al encontrarse obligados a cubrirlo también quienes no hayan tenido la ganancia mínima que se presume. Tal situación, considero que también es violatoria de la garantía de audiencia, pues se priva a los contribuyentes de su derecho a demostrar que la ganancia mínima presunta no existe.

²⁰ Jurisprudencia No. 18, Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965, Sexta época, Pleno, Sección Primera, p. 61.

²¹ Amparo en Revisión 5876/1957, Venus Pencil, Co. de México, S.A. de C.V., y otras, abril 14 de 1970, unanimidad de 18 votos.

²² Ley del Impuesto al Activo, abrogada el 1 de enero de 2008.

Los criterios que ilustran lo anterior, son:

Activo. Su objeto consiste en la ganancia mínima presunta originada en la tenencia de activos destinados a actividades empresariales.

Si se desentraña el verdadero sentido del establecimiento del impuesto al activo y su estructuración legal, mediante la interpretación relacionada de los diversos preceptos que componen la ley relativa y su exposición de motivos, se llega a la conclusión de que el objeto de este impuesto no consiste en los activos destinados a actividades empresariales, sino en la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado por la tenencia de tales activos, constituyendo éstos exclusivamente la base del impuesto, es decir, el instrumento del que se vale el legislador para determinar esa ganancia mínima presunta y a cuyo valor deberá aplicarse la tarifa o tasa del impuesto, de conformidad con el artículo 2o. de la ley relativa, para obtener el importe o cuota del tributo, pues siendo el impuesto al activo un gravamen dirigido a personas que realizan actividades empresariales y que, por tanto, persiguen fines de lucro, la ley parte de una ganancia o rendimiento mínimo que presume como objeto del mismo, lo que se advierte claramente del hecho de que quienes tengan esta ganancia mínima no verán incrementada su carga impositiva, en virtud del acreditamiento del impuesto sobre la renta a que tienen derecho los contribuyentes conforme al artículo 9o., por ser el impuesto al activo un gravamen complementario del impuesto sobre la renta que tiene como objetivo, además del fin recaudatorio propio de toda contribución, el control de la evasión fiscal; lo que se corrobora también con las exenciones establecidas en el artículo 6o. de la ley por el período preoperativo, los ejercicios de inicio de actividades, el siguiente y el de liquidación, en los cuales por no darse la presunción de rendimiento o ganancia mínima objeto del tributo, se otorga el derecho a no pagar el impuesto.²³

Activo. El artículo 5o. De la ley del impuesto relativo viola el principio de equidad tributaria.

El artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Activo viola el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional al exceptuar de la autorización de deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, a aquellas que hubieren sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, pues estas deudas también afectan la base del tributo, ocasionándose con esto un

²³ Tesis Pleno, S.J.F., IX época, tomo II, Pleno, agosto 1995, p. 66.

trato desigual a iguales al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores y sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifica por el hecho de que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, ya que dicho adeudo no es el objeto del impuesto y si bien como activo del acreedor constituiría parte de la base para determinar su ganancia mínima presunta objeto del gravamen, no puede considerarse que por el hecho de que el artículo 6o. de la ley exente del pago del impuesto a las empresas que componen el sistema financiero, deba ser el deudor quien cubra el impuesto por la ganancia que tal activo le generó a su acreedor, pues ello significaría hacer recaer el pago del tributo en los contribuyentes por una ganancia ajena que en ellos implica un pasivo, lo que lejos de justificar la excepción de deducción de tal tipo de deudas, corrobora su inconstitucionalidad.²⁴

Activo. El artículo 9o. De la ley que regula este impuesto viola los principios de proporcionalidad y equidad tributaria. (reformas y adiciones publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1989).

De conformidad con lo establecido en el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, lo que significa que si un contribuyente tiene ingresos o utilidades podrán realizar tal acreditamiento e, inclusive si los mismos llegan a la ganancia mínima presunta objeto del impuesto al activo, no verán incrementada su carga impositiva, mientras que aquellos que no tengan utilidades o resientan pérdidas soportarán la carga impositiva, pues no tendrán cantidad alguna que acreditar y la ley no prevé la posibilidad de desvirtuar la presunción de ganancia mínima de la cual parte como objeto del tributo. De lo anterior se infiere que el precepto legal citado viola los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, Constitucional pues, consistiendo el primero de ellos, en que los causantes deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, el precepto legal citado hace recaer el pago del impuesto en quienes no tienen tal capacidad o la tienen en menor medida y libera de la carga impositiva a quienes tienen mayor capacidad tributaria, lo que da como consecuencia también la transgresión del principio de equidad que exige trato igual a los iguales y desigual a los

²⁴ Tesis Pleno, S.J.F., IX época, tomo II, Pleno, agosto 1995, p. 63.

desiguales, pues, de esa forma, se da trato igual a los desiguales y desigual a los iguales.²⁵

Activo. Este impuesto quebranta el principio de proporcionalidad al no prever la posibilidad de desvirtuar la presunción de ganancia mínima objeto del gravamen.

Siendo el objeto del impuesto al activo la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado en la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, es claro que al no prever la ley la posibilidad de desvirtuar esta presunción de ganancia mínima, quebranta el principio de proporcionalidad tributaria, pues ocasiona que el gravamen no sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto al encontrarse obligados a cubrirlo también quienes no hayan tenido la ganancia mínima que se presume.²⁶

Activo. La exención de este impuesto a las empresas que componen el sistema financiero viola el principio de equidad tributaria.

El artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo, al establecer que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, transgrede el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en virtud de que teniendo estas empresas activos destinados a actividades empresariales, no existe razón alguna por la que respecto de ellas no se establezca la presunción de que existe el rendimiento mínimo que grava el impuesto al activo y en el cual podrán acreditar el impuesto sobre la renta efectivamente pagado por tales autoridades, sin que puedan arguirse como justificaciones de tal exención, por un lado, la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, como se señala en la exposición de motivos de la ley, pues tal circunstancia, en todo caso, debía dar lugar a la prevención de una forma especial de determinación de la base del tributo, pero de ningún modo justifica su exención, máxime que tales empresas son contribuyentes del impuesto sobre la renta de manera tal que si pueden determinar sus utilidades para efectos de este impuesto, no existe razón alguna para presumir que no pueden determinar la base del impuesto al activo, y por el otro, el que estén sujetas a un estricto control financiero no puede llevar a considerar por ello innecesario ya el control que como objetivo extra fiscal persigue el impuesto al activo, pues bajo este contexto se podría afirmar que todos los contribuyentes están

²⁵ Tesis Pleno, S.J.F., IX época, tomo II., Pleno, agosto 1995, p. 64.

²⁶ Tesis Pleno, S.J.F., IX época, tomo II, Pleno, agosto 1995, p. 65.

sujetos a control fiscal, por lo que ello no puede considerarse una situación que diferencie a este tipo de contribuyentes de los demás sujetos pasivos del impuesto, lo que permite concluir que la exención de mérito da un trato desigual a iguales al exentar a las empresas que integran el sistema financiero del pago del tributo.²⁷

Sin embargo, el Pleno cambia de postura y, mediante jurisprudencia, sostiene que el objeto de dicho impuesto radica en los activos vinculados a su susceptibilidad de concurrir en la obtención de utilidades, como signo de capacidad contributiva, y a los fines fiscales y extrafiscales que se establecen de modo explícito e implícito en la ley que rige esta contribución.

Tal jurisprudencia es la siguiente:

Activo, impuesto al. El análisis de la constitucionalidad de los preceptos de la ley que lo regula exige considerar que su objeto radica en los activos, concurrentes a la obtención de utilidades, como signo de capacidad contributiva, así como que ello se encuentra vinculado a sus fines fiscales (contributivo y de control) y a los extrafiscales de eficiencia empresarial.

Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1o., 6o., 9o., y 10, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el “activo” de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.²⁸

²⁷ Tesis Pleno, S.J.F., IX época, tomo II, Pleno, agosto 1995, p. 65.

²⁸ Tesis: I. 2o. A. J/23, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, tomo VI, julio diciembre de 1990, p. 345.

Nótese que la jurisprudencia en comento se basa en una presunción.

Lo anterior genera dos supuestos:

a) Para que opere la presunción, la autoridad fiscal tiene la obligación de demostrar que todos y cada uno de los activos por los que el contribuyente paga el impuesto, son susceptibles de concurrir en la obtención de utilidades, como signo de capacidad contributiva. Asimismo, dicha autoridad tiene que demostrar que, en todos los casos, la utilidad que generan los activos de los contribuyentes es la misma, pues no hay que olvidar que a todos se les aplica la tasa del 1.25%.

Sobre el particular, resulta ilustrativo hacer referencia a lo siguiente:

En México, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, mediante Jurisprudencia sostiene:

Dividendos. Existencia de los, como consecuencia de erogaciones no deducibles. Requisitos para que opere la presunción del artículo 120, fracción v, de la ley del impuesto sobre la renta.

El artículo 120, fracción V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece: “Art. 120. Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes: [...] V. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y benefician a los socios accionistas”. Pues bien, si dicha norma impone como condición de eficacia para que opere la presunción legal en ella establecida, el hecho de que las erogaciones no deducibles “benefician a los socios accionistas”; es claro que no basta con que una partida por ese concepto sea rechazada para que se genere la obligación de pagar o, en su caso, de retener el impuesto correspondiente, sino que *es necesario, además, que la autoridad fiscal demuestre que el importe de esas erogaciones no deducibles se aplicó en beneficio de los socios o accionistas*. Lo anterior, en virtud de que este último requisito constituye un elemento objetivo de esa hipótesis legal, y como tal, se debe demostrar mediante prueba directa, pues, respecto de él, la ley no establece ninguna presunción.²⁹

b) La jurisprudencia referida define el objeto del impuesto al activo: como la tenencia de activos concurrentes a la obtención de utilidades, basándose en la presunción de que todos los activos que tiene el sujeto pasivo concurren a la obtención de sus utilidades, sin que se permita des-

²⁹ Tesis I.2º.A.J/23, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, t. VI, Segunda Parte-1, Julio-Diciembre de 1990, p. 345.

virtuar la existencia de aquéllos activos que no participan de la característica de ser concurrentes para la obtención de utilidades. En este orden de ideas, si dicha jurisprudencia presume que todos los activos del sujeto pasivo del impuesto concurren a la obtención de las utilidades de este, dicha presunción debería admitir que se probara lo contrario. También cabe adicionar que la propia Ley del Impuesto al Activo, en su artículo 6º fracción VI, exenta del gravamen a los activos que los contribuyentes destinan a actividades deportivas sin fin lucrativo o para uso exclusivo de sus propietarios, reconociendo que existen activos que no participan de la característica de ser concurrentes a la obtención de utilidades. Por lo tanto, de no permitirse probar al contribuyente en contra de dicha presunción, se violarían la garantía de audiencia, así como los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria.

Así las cosas, en virtud de que la Ley del Impuesto al Activo no establece el procedimiento para determinar que activos contribuyeron a la generación de utilidades y cuáles no, y tomando como base que la jurisprudencia que redefine el objeto del impuesto se basa en la presunción de que los activos que tiene el contribuyente son concurrentes a la obtención de utilidades, sin que se establezca la posibilidad de probar en contra de dicha presunción, se violan la garantía de audiencia, así como los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria, por obligar al contribuyente a pagar impuesto sobre todos sus activos (incluidos los que no concurren a la obtención de utilidades) y a pagar el impuesto en las mismas condiciones que aquellos contribuyentes cuyos activos en su totalidad concurren a la obtención de utilidades.

Así las cosas, cabe formular la siguiente interrogante: ¿La tasa del 1.25% es una presunción?

Esto es, la Ley del Impuesto al Activo presume, sin que admita prueba en contrario, que los activos, siempre e invariablemente, concurren a la obtención de utilidades en un porcentaje único de 1.25%.

7. DETERMINACIÓN PRESUNTIVA

Ante la autodeterminación de contribuciones realizada por los contribuyentes, la autoridad fiscal cuenta con facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La revisión normalmente se realiza con base en la contabilidad del contribuyente, sin embargo, si éste no cuenta con elementos que permitan conocer su situación fiscal, puede determinarse presuntivamente su utilidad fiscal, o, en su caso, el remanente distribuible, así como sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deba pagar contribuciones.

Recordemos que:

...las diversas leyes del Impuesto Sobre la Renta que recogió nuestra legislación fiscal federal hasta el 31 de diciembre de 1980 autorizaban a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar, por causas imputables al contribuyente, estimativamente el ingreso, primero aludían al *ingreso gravable* y por último al *ingreso global gravable*. La vigente a partir del 1o. de enero de 1981, cambió de terminología y en lugar de seguir aludiendo a la *determinación estimativa* ahora se refiere a la *determinación presuntiva*; terminología ésta que hace suya el Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1o. de enero de 1982, ya que los autores de ambos ordenamientos fueron los mismos. ¿A qué se debió el cambio de la palabra *estimativa* por *presuntiva*? Simplemente por razones gramaticales, ya que una de las acepciones de la palabra *presuntiva* nos dice: La que por ordenamiento legal se reputa verdadera, en tanto que no exista prueba en contrario.³⁰

Al respecto, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, expresa:

Renta, ley del impuesto sobre la renta. Determinación cierta, presuntiva y estimativa de ingresos. Sus diferencias.

En materia del Impuesto Sobre la Renta, el conocimiento lo más acertado posible de los ingresos percibidos por el contribuyente constituye sin lugar a dudas una de las tareas más importantes de los órganos fiscalizadores porque de ellos se compone la base gravable del tributo, de allí que se hayan ideado tres sistemas fundamentales de determinación de ingresos: la determinación “cierta”, la determinación “estimativa” y la determinación “presuntiva”. La determinación cierta de los ingresos ocurre cuando la autoridad fiscal puede conocer con exactitud los ingresos percibidos por el causante a través de cualquier medio directo de prueba, como podrían ser los libros de contabilidad, nóminas, comprobantes de pago, registros

³⁰ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, “Boletín Jurídico”, *Despacho Emilio Margáin y Asociados*, año 11, núm. 122, abril 1988, pp. 12-13.

varios y similares. En este supuesto está objetivamente probado el hecho imponible y el débito tributario. Por el contrario, conforme a su tradición legislativa y jurisprudencial (la Ley del Impuesto Sobre la Renta de mil novecientos sesenta y cuatro ya la contemplaba y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunciaba sobre ella en la década de los treinta), la determinación estimativa de ingresos fue concebida para aquellos casos en que el fisco no pudiera conocer con certeza los ingresos realmente percibidos por el contribuyente, fuera por causas imputables a él o por causas distintas; como método excepcional que es, su empleo ha estado restringido a los supuestos y procedimientos específicamente previstos, en las leyes tributarias especiales según el régimen del Código anterior, y actualmente en el artículo 55 del Código Fiscal vigente. Evidentemente, estos dos métodos son excluyentes entre sí respecto de un mismo renglón de ingresos, aunque puedan aplicarse ambos para conocer la situación del contribuyente pero referidos a distintos conceptos. Sin embargo, el tercer sistema de determinación de ingresos puede utilizarse como auxiliar de cualquiera de los dos primeros: el método presuntivo. En el año de mil novecientos setenta y seis entró en vigor la reforma al Código Fiscal de la Federación por virtud de la cual se adicionó el artículo 83 con una fracción VIII en donde el legislador otorgó una calificación especial a ciertos indicios, circunstancias y hechos por su aparente e íntima relación con los ingresos obtenidos, invistiéndolos de plena eficacia probatoria mediante su consagración como presunciones legales *juris tantum*, gracias a la cual en estos supuestos se invirtió la regla general de la carga de la prueba, relevando de ella a la autoridad y obligando al particular a rendir prueba en contra de estas presunciones en términos del artículo 82, fracción II del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente a esta materia. Este sistema, por componerse de presunciones legales de observancia obligatoria incluso para la autoridad, opera en todos los casos con independencia de que se encuentren plenamente comprobados los ingresos percibidos por el causante o de que éstos no puedan ser conocidos, de lo que se sigue que la aplicación de cualquiera de estas presunciones puede ir acompañada de métodos de determinación cierta o estimativa, según corresponda en cada asunto.³¹

La determinación presuntiva se regula en los artículos del 55 al 61 del Código Fiscal de la Federación.

³¹ Registro digital: 247245, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Sexta Parte, p. 541.

La misma procede cuando, los contribuyentes:

- a) Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.
- b) Omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades, cuando hubiere transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para su presentación.
- c) No presenten los libros y registros de contabilidad, o la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones.
- d) No proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- e) Cometan alguna de las siguientes irregularidades:
 - e.1) omitan el registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteren el costo, por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio.
 - e.2) registren compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos, y
 - e.3) omitan o alteren el registro de existencias de los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de su costo, siempre que, en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.
- f) No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de estos, establecidas en las disposiciones fiscales.
- g) No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados.
- h) Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

Tales supuestos, originan que sea materia de discusión si algunos de ellos corresponden realmente a la naturaleza de la determinación pre-

sunta, esto es, que no se cuente con elementos suficientes para establecer la situación fiscal del contribuyente, como sucede con los señalados en los incisos a) y b).

Para tal efecto, las autoridades fiscales pueden indistintamente:

- a) Utilizar la contabilidad del contribuyente.
- b) Tomar como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondientes a cualquier contribución, del ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones, si las hubiere, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.
- c) A partir de la información de terceros.
- d) Con información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- e) Utilizar medios indirectos de la investigación o de cualquier otra clase.
- f) 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.

Igualmente, se discute sobre la consistencia de los procedimientos, toda vez que se cuestiona cómo aplicar los mismos, si para ello deben apoyarse en la documentación del contribuyente, como sucede con el marcado con el inciso a).

En relación al artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, es necesario señalar que en el mismo se observa la determinación de la base en materia del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, lo cual no ocurre tratándose del hecho imponible, por lo que la autoridad fiscal tiene la obligación de demostrar que la base gravable se integra por valores provenientes de la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce

temporal de bienes, la importación de bienes o servicios, y si no lo hace estará impedida para aplicar la determinación presunta establecida en dicho precepto. La determinación presuntiva de los elementos esenciales de las contribuciones es violatoria del principio de legalidad que rige a las mismas.

Respecto de los procedimientos presuntivos contemplados en los artículos 55 y 59 del Código Fiscal de la Federación, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa señala:

Presunción de ingresos y presunción de utilidades.— sus diferencias.

Del contenido de los artículos 55 y 59 del Código Fiscal de la Federación, se puede advertir que contienen procedimientos presuntivos diametralmente opuestos, en tanto que el artículo 55 contiene una atribución para determinar la utilidad fiscal de los contribuyentes, mientras que el artículo 59, contiene una atribución para calificar como ingresos acumulables del contribuyente los supuestos del referido numeral. Así las cosas, con el mecanismo legal de presunción del artículo 59 lo que se obtiene es la magnitud del ingreso presuntivo, es decir, la medida o tamaño del objeto gravado, lo que da lugar a la modificación de la utilidad o pérdida fiscal, en su caso, declarada por el contribuyente; por el contrario, el procedimiento presuntivo del artículo 55 no presume un ingreso, sino que presume directamente la utilidad fiscal en su totalidad, pues una vez ejercitada la presunción de los ingresos estimados, se pasa a aplicar directamente el porcentaje que corresponda del artículo 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para así obtener la utilidad fiscal.³²

Sobre el particular, se aprecia que en el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, se presume, sin que se admita prueba en contrario, el coeficiente de utilidad que supuestamente arrojan las distintas actividades industriales, comerciales, etc., pasando por alto que si dos personas desarrollan una misma actividad no necesariamente obtienen las mismas utilidades, además de que no se indica porque en algunos casos el coeficiente de utilidad que se presume es uno, y porque en los demás son otros diferentes.

En cuanto a la presunción contenida en la fracción IV del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, existe un interesante voto de minoría

³² Tesis: IV-P-2aS-172, Tesis aprobada en sesión de 15 de abril de 1999.

del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,³³ en donde se afirma que la misma es violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que existe desproporción entre los fines perseguidos con su establecimiento y los medios utilizados para su consecución, haciendo tributar en el importe que desee la autoridad fiscal al particular afectado.

Por otra parte, y tratándose de casos en que el contribuyente no pueda demostrar sus ingresos o el valor de los actos o actividades, la autoridad debe aplicar en todos sus términos el procedimiento establecido en el artículo 61 del Código Fiscal de la Federación, y si no lo hace su determinación será ilegal.

Sobre el particular, existe una interesante tesis del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la cual a la letra dice:

Ingresos.— su determinación presuntiva conforme a lo dispuesto en el artículo 61 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 61 del Código Fiscal de la Federación en vigor en los ejercicios de 1990 y 1991 establecía la posibilidad de determinar presuntivamente los ingresos de los contribuyentes que se colocaban en alguna de las causales establecidas en el artículo 55 del mismo ordenamiento. Y en su fracción I, prevé la posibilidad de determinarlos reconstruyendo las operaciones del visitado por un periodo de 30 días, por lo menos, lo más cercano posible al cierre del ejercicio. Y para el caso de que no fuera posible tal reconstrucción de operaciones, se estableció en la fracción II la facultad de tomar como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que se observen durante 7 días incluyendo los inhábiles, multiplicando el promedio diario resultante, por el número de días que comprende el periodo revisado. Por otra parte, en el artículo 5º del mismo ordenamiento se previene que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares o excepciones a las mismas deben interpretarse de manera estricta. Por lo tanto, la autoridad al aplicar la fracción II del numeral citado en primer término debe hacerlo bajo los lineamientos estrictos ahí establecidos. Pues para el caso de que la autoridad haga determinaciones análogas o paralelas, como sería determinar el total de ingresos de un periodo con base en facturas y pagos el promedio por factura o multiplicarlo por el número de facturas que no conoce en otros meses,

³³ Presunciones en materia fiscal, *cit.* nota 3.

se estaría violando el contenido de la fracción II del artículo 61 del Código Fiscal de la Federación, por lo que tal determinación de ingresos resulta ilegal y en consecuencia lo es también la liquidación de impuestos que con base en este procedimiento se efectúa.³⁴

En relación con el artículo 62 del Código Fiscal de la Federación, resultan aplicables los comentarios vertidos con antelación.

³⁴ Juicio de Nulidad No. 100(14)/367/94/385/94, Tesis aprobada en sesión del 27 de febrero de 1996.