

Hasta en los ingresos presuntos ¡hay clases!

42

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió en la tesis de jurisprudencia por contradicción (59/2014), publicada el 11 de julio de 2014, la divergencia 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, respecto a la determinación presuntiva de la utilidad fiscal tratándose de los ingresos derivados de la aplicación de la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación (CFF)



Lic. y C.P. Christian R.
Natera, Socio de Natera
Consultores, S.C.



Lic. Karla Flores,
Asociada de Natera
Consultores, S.C.



INTRODUCCIÓN

La determinación presuntiva de la utilidad fiscal es un tema sumamente relevante en nuestro derecho tributario. La complejidad del tema ha dado lugar a interesantes discusiones sobre la manera en la cual debe proceder la autoridad fiscal al ejercer esta facultad, destacando las diferencias de criterios que se han sostenido por diferentes tribunales de nuestro Poder Judicial Federal.

Concretamente, existía una divergencia entre:

1. El criterio sustentado por el Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver el amparo directo 625/2012, y
2. El diverso sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito,¹ al resolver la revisión fiscal 293/2013.

La contradicción de estos criterios fue resuelta recientemente por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en sesión privada, al aprobarse la tesis de jurisprudencia (por contradicción) 59/2014 (10a.) –que se transcribe a continuación–, misma que fue publicada el viernes 11 de julio de 2014, considerándose de aplicación obligatoria a partir del lunes 14 de julio de 2014, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

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.²

No. de Registro 2006980. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Segunda Sala. Materia administrativa. Tesis de Jurisprudencia. Tesis 2a./J. 59/2014 (10a.). Publicación viernes 11 de julio de 2014 08:25 h.

Por la relevancia del tema, en este artículo analizaremos las consideraciones jurídicas conforme a las cuales resolvió la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal.

¹ Actualmente, Primer Tribunal en Materia Administrativa de la misma circunscripción

² Contradicción de tesis 457/2013 entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo en Materia Administrativa del Primer Circuito y Primero en Materias Administrativa y de Trabajo, ahora Primero en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito. 23 de abril de 2014. Mayoría de tres votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas y Luis María Aguilar Morales. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Gabriel Regis López

LA CONTROVERSIDAD

Con frecuencia, la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación determina ingresos omitidos a los contribuyentes en relación con los depósitos bancarios que, a su juicio, no corresponden a los registros contables que deben llevar. Desde luego, la autoridad fundamenta su actuación en la fracción III del artículo 59 del CFF que establece lo siguiente:

59. 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.

Para los efectos de esta fracción, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación...

44

Ante una determinación de ingresos en estas condiciones, es necesario definir si la autoridad fiscal debe o no, aplicar sobre los ingresos así determinados en forma presuntiva, los coeficientes de utilidad previstos en el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente hasta 2013, para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal. Para una mejor referencia, a continuación se transcribe el primer párrafo de la disposición citada:

90. Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, 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:

...

Es precisamente en el análisis de este cuestionamiento que surgen los criterios divergentes. A continuación presentamos en forma muy breve el criterio sostenido por cada tribunal.

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, sostuvo que cuando existan ingresos determinados presuntivamente por la autoridad en términos de la fracción III del artículo 59 del CFF, derivados de depósitos bancarios no registrados en la contabilidad del contribuyente, las autoridades fiscales tienen, por una parte, la facultad reglada de determinar la utilidad fiscal en forma presunta y, por otra, la facultad discrecional o potestativa de aplicar o no, los coeficientes de utilidad previstos en el artículo 90 de la LISR.³

Al respecto, consideró que los ingresos determinados presuntivamente a los cuales les resulta aplicable el artículo 90 de la LISR son:

- a) A aquellos determinados por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, y
- b) A aquellos a los que la ley les atribuye el carácter de presuntos, como los establecidos en la fracción III del artículo 59 del CFF.

Siguiendo el criterio de la tesis aislada de la Primera Sala de la SCJN,⁴ el órgano jurisdiccional concluyó que es obligación de las autoridades fiscales determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes cuando se trate de ingresos estimativos o presuntos.

No obstante, por tratarse de una facultad discrecional, la autoridad puede decidir si aplica o no a los

³ Según señala el órgano jurisdiccional, en este último supuesto se debe justificar la actuación relativa en la conducta tributaria de los contribuyentes y en los medios de convicción existentes para tal efecto

⁴ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Libro VI. Tomo 1. Primera Sala. Tesis aislada. Marzo, 2012. Pág. 287. Rubro: RENTA. EL ARTÍCULO 90, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ESTABLECE LA FACULTAD REGLADA DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA DETERMINAR LA UTILIDAD FISCAL PRESUNTA CUANDO SE HAYAN DETERMINADO INGRESOS PRESUNTOS.*

ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, los coeficientes de utilidad previstos en el artículo 90 de la LISR, para determinar la utilidad fiscal de los contribuyentes.

2. Criterio sostenido por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito⁵

Por su parte, el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito, al resolver el recurso de revisión fiscal 293/2013, sostuvo que cuando existan ingresos determinados presuntivamente por la autoridad en términos de la fracción III del artículo 59 del CFF, derivados de depósitos bancarios no registrados en la contabilidad del contribuyente, las autoridades fiscales no pueden aplicar el procedimiento a que se refiere el artículo 10 de la LISR, para obtener la base gravable del contribuyente.

Atendiendo a un principio de congruencia normativa, el órgano jurisdiccional sostuvo que en ese supuesto, la utilidad fiscal del contribuyente debe ser también determinada de manera presunta en términos del artículo 90 de la LISR, precisando que el vocablo “podrá”, inserto en dicha disposición, debe ser utilizado con un sentido de obligatoriedad.

Considerando lo anterior, el Tribunal concluyó que cuando se tiene el monto de los ingresos con base en un dato cierto, como lo son los depósitos bancarios, la autoridad hacendaria tiene la obligación de aplicar el coeficiente previsto en el artículo 90 de la LISR, dado que constituye un factor que permite una disminución que hace que el tributo no impacte de manera desproporcional o injusta en el contribuyente.

En opinión del órgano jurisdiccional, si la autoridad fiscal está obligada a efectuar una determinación presuntiva de ingresos mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente previsto en el artículo 90 de la LISR cuando el contribuyente no demuestra sus ingresos o el valor de sus actos o actividades, por mayoría de razón, debe considerarse que la autoridad fiscal debe aplicar invariablemente ese coeficiente cuando ya se tiene el monto de los ingresos del contribuyente, con base en un dato cierto, como son los depósitos bancarios no registrados en la contabilidad.

Con motivo de lo anterior, afirmó la autoridad que la aplicación de tal factor constituye una facultad reglada.

¿QUÉ RESUELVE LA SEGUNDA SALA DE LA SCJN?

Ante esta contradicción de criterios en la que un Tribunal considera que la autoridad está obligada a estimar, aplicando el coeficiente de utilidad respectivo, la utilidad fiscal por los ingresos determinados presuntivamente en términos de la fracción III del artículo 59 del CFF; y el otro tribunal considera que la autoridad no puede actuar en ese sentido, la Segunda Sala de la SCJN llega a la conclusión de que el procedimiento de determinación presuntiva de 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 cual la autoridad fiscal no debe aplicar los mencionados coeficientes de utilidad a los ingresos así determinados en forma presuntiva.

Para llegar a esta conclusión los ministros comenzaron por determinar los alcances del artículo 90 de la LISR vigente hasta el año 2013. Al respecto, establecen que ese artículo faculta a la autoridad fiscal para determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes, para lo cual deben aplicar sobre los ingresos brutos –ya sean los declarados por el contribuyente o los determinados presuntivamente por la autoridad– el coeficiente de utilidad del 20% o bien, aquel que corresponda, según la actividad a que se dedique el causante.

En seguida analizan si este procedimiento resulta aplicable respecto de cualquier ingreso que hubiera sido determinado en forma presuntiva por la autoridad fiscal.

Para estos efectos, analizan dos hipótesis normativas, a saber:

a) La determinación presuntiva de ingresos que puede efectuar la autoridad en términos de la fracción III del artículo 59 del CFF, respecto de los depósitos bancarios que no correspondan a los registros

⁵ Actualmente, Primer Tribunal en Materia Administrativa de la misma circunscripción

...si el contribuyente aporta la información y documentación idónea para desvirtuar la presunción, ésta quedará insubsistente y no trascenderá a la determinación de la obligación tributaria.

contables que el contribuyente está obligado a llevar, y

b) La determinación presuntiva de ingresos que la autoridad puede efectuar en el contexto de los artículos 55, 56 y 61 del CFF.

La Segunda Sala encuentra importantes diferencias entre estas hipótesis que resultan relevantes para resolver la contradicción de criterios.

1. La determinación presuntiva por depósitos bancarios que no corresponden a los registros contables que deben llevar los contribuyentes

46 Al analizar el supuesto de determinación presuntiva previsto en la fracción III del artículo 59 del CFF, la Segunda Sala de la SCJN encuentra una presunción legal que se aplica en el contexto de una determinación de la obligación tributaria con base cierta y no presunta.

A esta conclusión llega el Máximo Tribunal, tras considerar que la determinación presuntiva de los ingresos deriva de datos ciertos que son “aplicados” por la autoridad al ejecutar sus facultades de comprobación.

Aunque la tesis no lo señala, pareciera que en este análisis influye en forma determinante el texto del artículo 59 del CFF.

59. 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.

Para los efectos de esta fracción, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.

...

Desde su enunciado inicial, el artículo 59 del CFF deja en claro que el supuesto normativo no opera en el contexto de una determinación presuntiva de la utilidad fiscal del contribuyente, sino que la hipótesis que se regula corresponde a la simple comprobación que la autoridad fiscal hace, dentro de un acto de fiscalización, de los ingresos manifestados por el contribuyente.

Aparentemente, esta diferencia es de la mayor importancia en el análisis que efectúan los ministros, dado que consideran que en este contexto, la determinación presuntiva realizada por la autoridad se hace con base en datos y elementos objetivos, por lo que la obligación fiscal resultante corresponde a una determinación con base cierta y no presunta.

Influye también en el análisis efectuado por la Segunda Sala de la SCJN, el que la determinación presuntiva conforme a la fracción III del artículo 59 del CFF no sea absoluta, sino que admite prueba en contrario dentro del mismo procedimiento de fiscalización.

En tal sentido, si el contribuyente aporta la información y documentación idónea para desvirtuar la presunción, ésta quedará insubsistente y no trascenderá a la determinación de la obligación tributaria.

Si por el contrario, el contribuyente auditado no logra desvirtuar la presunción, la autoridad fiscal procederá a determinar la obligación tributaria con base cierta, ya que la autoridad conoce con suficiente



certeza el monto de los ingresos sujetos al pago del impuesto.

2. La determinación presuntiva de la base gravable en términos de los artículos 55, 56 y 61 del CFF

Los ministros encuentran una situación jurídica muy distinta en la determinación presuntiva de ingresos que la autoridad fiscal puede realizar en el contexto de los supuestos normativos regulados en los artículos 55, 56 y 61 del CFF, toda vez que allí sí identifican una determinación de contribuciones conforme a una base (gravable) presunta:

a) El artículo 55 del CFF contempla los diversos supuestos en los cuales las autoridades fiscales se encuentran facultadas para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, ante la imposibilidad material o la falta de elementos confiables para determinar sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos por los que deban pagar contribuciones.

b) El artículo 56 del citado ordenamiento prevé el procedimiento para que las autoridades hacendarias determinen presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los supuestos del artículo 55.

c) Por su parte, el artículo 61 del CFF establece los diversos procedimientos para que las autoridades fiscales determinen el monto de los ingresos presuntos derivados de los supuestos previstos en el artículo 55 del CFF, cuando el contribuyente no pueda comprobar sus ingresos, valor de actos o actividades por el periodo sujeto a revisión.⁶

En este caso, ante la ausencia de datos ciertos y objetivos, la autoridad se ve en la necesidad de determinar presuntivamente la base del impuesto

conforme a los diversos procedimientos previstos en esos numerales, según le sea posible.

A decir de la Segunda Sala de la SCJN, es precisamente en este contexto en el que, por no tener certeza razonable de la cuantía de los recursos dinerarios percibidos por el contribuyente, la autoridad se ve obligada a estimar su utilidad fiscal mediante la aplicación de un coeficiente (de utilidad) que fue diseñado por el legislador precisamente para calcular razonablemente la utilidad fiscal presuntamente obtenida por el causante.

CONCLUSIÓN

Es precisamente a partir de la diferencia en los supuestos normativos de determinación presuntiva de los ingresos, que nuestro Máximo Tribunal concluye que la autoridad fiscal no está obligada a aplicar los coeficientes de utilidad previstos en el referido artículo 90 de la LISR, vigente hasta 2013, sobre los ingresos determinados presuntivamente en términos de la fracción III del artículo 59 del CFF, derivados de depósitos bancarios que no corresponden a los registros contables que debe llevar el contribuyente.

Coincidimos con el criterio adoptado por la Segunda Sala de la SCJN en el sentido de considerar que no resultaría lógico beneficiar a quienes se les detectaron aquellas actividades elusivas, disminuyendo el monto de los recursos que se presumieron acumulables mediante la aplicación de un coeficiente diseñado para calcular la utilidad fiscal presunta, cuando no hay certeza de la cuantía de los recursos dinerarios percibidos, toda vez que en la determinación efectuada por la autoridad en términos de la fracción III del artículo 59 del CFF, la autoridad sí tuvo elementos ciertos y objetivos para determinar en forma cierta la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente. •

⁶ Cabe señalar que para determinar el impuesto sobre la renta (ISR) por el ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente, la disposición citada remite al artículo 90 de la LISR para calcular de forma previa la utilidad fiscal mediante la aplicación del coeficiente que corresponda al ingreso bruto estimado