

*Improcedencia de la  
determinación presuntiva  
de ingresos acumulables  
vía depósitos bancarios  
para acreditar la  
defraudación fiscal  
equiparable prevista en la  
segunda hipótesis de la  
fracción I del artículo 109  
del CFF*

Mtro. Ambrosio Michel Higuera  
Profesor de la Escuela Libre de Derecho

Agradezco la invitación del Colegio de Derecho Penal de nuestra *alma mater* para publicar un artículo en el primer *Boletín jurídico práctico* sobre la materia penal.

Aprovecharé la oportunidad para abordar un tema de la mayor relevancia, por ser una de las formas y casos más comunes por los que se inician procedimientos penales fiscales en contra de contribuyentes a los que la autoridad fiscal les encuentra depósitos bancarios que no corresponden a sus ingresos acumulables declarados, teniendo en cuenta que, si bien lo aquí abordado ya lo he expuesto desde hace muchos años, tanto en litigios en los que he participado como en libros de mi autoría sobre este tipo de asuntos y en diversas conferencias y foros, derivado del carácter técnico por la confluencia de la materia fiscal y la penal, a veces no queda del todo claro.

Ante la dificultad que en algunos casos enfrenta la autoridad fiscal para realizar el cobro de contribuciones, el legislador ha establecido en la ley las llamadas presuntivas, a través de las cuales en nuestro derecho Tributario es posible determinar en forma ficticia la existencia de contribuciones a cargo de los contribuyentes sin necesidad de probarlo.

Pero la presunción de ingresos, con la consecuente determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios, solamente puede ejercerse a través de actos de fiscalización, cumpliendo con todas las etapas procesales previstas en los artículos 42, 44, 45, 46 y 48 del Código Fiscal de la Federación (en lo sucesivo CFF), de donde se desprenden facultades cuya competencia material se encuentra prevista sólo para ciertas unidades administrativas adscritas al Servicio de Administra-

ción Tributaria (en lo sucesivo SAT) y excepcionalmente para las Secretarías de Finanzas de las entidades federativas que se encuentren coordinadas con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (en adelante SHCP), con base en los convenios suscritos al amparo de la Ley de Coordinación Fiscal.

Además, para que la liquidación que se sustente en una determinación presuntiva sea legal, la autoridad fiscalizadora debe fundar y motivar debidamente dicho acto, especificando el tipo de presunción utilizada, la causal específica en que se ubicó el contribuyente, así como la mecánica conforme a la cual se realizó la determinación, pues la omisión de tales requisitos constituye un vicio que impide que el particular conozca si efectivamente se actualizan todos los requisitos para la procedencia de la presunción aplicada.

Para esto existen dos mecanismos que facultan al SAT para determinar presuntivamente los ingresos de los contribuyentes, siendo éstos: *a*) la determinación presuntiva de ingresos y de la utilidad fiscal con base incierta y *b*) la presunción de ingresos con base cierta, los cuales explicamos a continuación:

## **I. DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS Y DE LA UTILIDAD FISCAL (BASE INCIERTA)**

La determinación presuntiva de ingresos y de la utilidad fiscal, prevista en los artículos 55, 56 y 58 del CFF, se origina cuando por alguna razón la autoridad fiscal no puede acceder a la información necesaria para cuantificar las contribuciones o cuando haya irregularidades, alteraciones o incumplimiento por parte del contribuyente, lo cual supone una determinación de contribuciones sobre base incierta.

Sin embargo, no se trata de una facultad que las autoridades puedan ejercer de manera indiscriminada o discrecional,

sino que el legislador estableció en el artículo 55 del CFF diversas situaciones de hecho por virtud de las cuales la autoridad fiscal se encuentra legitimada para poder ejercer su facultad de determinación presuntiva.

El elemento común de las hipótesis fácticas establecidas en el artículo 55 del CFF es la falta de información y documentación cierta y directa para determinar las contribuciones a cargo de los contribuyentes, de ahí que se afirme que están en un escenario de base incierta. Dicho artículo establece lo siguiente:

Artículo 55.—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:

I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

V. 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 darles el propósito para el que fueron instalados.

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

VII. Tratándose de los contribuyentes a que se refiere el artículo 28, fracción I, apartado B de este Código:

a) No envíen los reportes de información a que se refiere el artículo 28, fracción I, apartado B de este Código.

b) No cuenten con los controles volumétricos de hidrocarburos o petrolíferos a que hace referencia el artículo 28, fracción I, apartado B de este Código, o contando con éstos, los altere, inutilice o destruya.

c) No cuenten con los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos referidos en el artículo 28, fracción I, apartado B de este ordenamiento, o contando con éstos, no los mantenga en operación en todo momento, los altere, inutilice o destruya.

d) Exista una diferencia de más del 0.5% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos líquidos o de 1% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos gaseosos, en el vo-

lumen final de un mes de calendario, obtenido de sumar al volumen inicial en dicho periodo, las recepciones de producto y restar las entregas de producto de acuerdo con los controles volumétricos, en el mes revisado, con respecto al registro de volumen final del tanque medido por cada producto de cada instalación de acuerdo al reporte de información a que se refiere el artículo 28, fracción I, apartado B de este Código.

e) Tratándose de adquisiciones de hidrocarburos o petrolíferos, los litros de estos productos, de acuerdo con los registros de recepción de los controles volumétricos, excedan en más del 0.5% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos líquidos o de 1% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos gaseosos, de los que haya adquirido de acuerdo con los litros amparados en los comprobantes fiscales de la compra, y que reúnan requisitos fiscales, o pedimentos de importación del hidrocarburo o petrolífero, en un mes de calendario.

f) Se dé cualquiera de los siguientes supuestos, tratándose de ventas, en un mes de calendario:

1. Los litros de los hidrocarburos o petrolíferos, de acuerdo con los registros de entrega de los controles volumétricos, excedan, en más del 0.5% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos líquidos o de 1% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos gaseosos, de los que haya vendido de acuerdo con los litros amparados en el comprobante fiscal de la venta, y que reúnan requisitos fiscales.

2. Los litros de los hidrocarburos o petrolíferos, de acuerdo con los registros de entrega de los controles volumétricos, excedan, en más del 0.5% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos líquidos o de 1% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos gaseosos, de los que haya recibido de acuerdo con los litros amparados en el comprobante fiscal de la compra, y que reúnan requisitos fiscales, o importado, de acuerdo con los pedimentos de importación, considerando la capacidad útil de los tan-

ques y las existencias de acuerdo con los controles volumétricos.

3. Los litros de los hidrocarburos o petrolíferos, de acuerdo con los registros de recepción de los controles volumétricos, excedan, en más del 0.5% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos líquidos o de 1% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos gaseosos, de los que haya vendido de acuerdo con los litros amparados en el comprobante fiscal de la venta, y que reúnan requisitos fiscales, considerando la capacidad útil de los tanques y las existencias de acuerdo con los controles volumétricos.

Para efectos de esta fracción se entenderá por capacidad útil del tanque a la susceptible de ser extraída considerando el volumen mínimo de operación del tanque, y por instalación a la estación de servicio, bodega de expendio, planta de distribución o a cualquier otra ubicación en la que se encuentren los tanques.

La determinación presuntiva a que se refiere este Artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

Por su parte, el artículo 56 del CFF establece lo siguiente:

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:

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.

VII. [...]

Es decir, el artículo 56 del CFF establece, dentro del marco de la determinación presuntiva sobre base incierta, los procedimientos mediante los cuales las autoridades podrán calcular los ingresos brutos acumulables para efectos del pago del Impuesto Sobre la Renta (en adelante ISR) y el valor de actos o actividades para efectos del pago del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA).

La presunción prevista en el artículo 56 del CFF tiene como finalidad la reconstrucción de hechos e información que el comportamiento del contribuyente impidió a las autoridades conocer a través de las vías ordinarias, y tradicionalmente se



conoce a esta facultad de presunción como facultades “estimativas”.

En estos casos la presunción se realiza sobre una base incierta, ya que se establece de manera estimada o ponderada a partir de datos o medios indirectos, dado que existe una dificultad o imposibilidad de obtener una prueba directa del monto real de los ingresos percibidos.

Así, el cálculo de los ingresos brutos y el valor de actos o actividades de los contribuyentes se determina de conformidad con los procedimientos establecidos en el artículo 56 del CFF.

Posteriormente, al resultado del procedimiento antes mencionado, una vez que se conocen los ingresos brutos para efectos del pago del ISR, se aplica la determinación presuntiva de la utilidad fiscal de dichos ingresos brutos de acuerdo con lo establecido en el artículo 58 del CFF, según el tipo de actividad del contribuyente:

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:

I. Se aplicará a los siguientes giros:

a) 6% tratándose de las actividades a que hace referencia el artículo 28, fracción I, apartado B de este Código, excepto distribución de gas licuado de petróleo y enajenación en estaciones de servicio de gasolinas y diésel.

b) 38% tratándose de la distribución de gas licuado de petróleo.

c) 15% tratándose de la enajenación en estaciones de servicio de gasolinas y diésel.

II. Se aplicará 12% en los siguientes casos:

*Industriales:* Sombreros de palma y paja.

*Comerciales:* Abarrotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural; cereales y granos en general; leches naturales, masa para tortillas de maíz, pan; billetes de lotería y teatros.

*Agrícolas:* Cereales y granos en general.

*Ganaderas:* Producción de leches naturales.

III. Se aplicará 15% a los giros siguientes:

*Comerciales:* Abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional; salchichonería, café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y chocolates; legumbres, nieves y helados, galletas y pastas alimenticias, cerveza y refrescos embotellados, hielo, jabones y detergentes, libros, papeles y artículos de escritorio, confecciones, telas y artículos de algodón, artículos para deportes; pieles y cueros, productos obtenidos del mar, lagos y ríos, sustancias y productos químicos o farmacéuticos, velas y veladoras; cemento, cal y arena, explosivos; ferreterías y tlapalerías; fierro y acero, pinturas y barnices, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, con excepción de accesorios.

*Agrícolas:* Café para consumo nacional y legumbres.

*Pesca:* Productos obtenidos del mar, lagos, lagunas y ríos.

IV. Se aplicará 22% a los siguientes rubros:

*Industriales:* Masa para tortillas de maíz y pan de precio popular.

*Comerciales:* Espectáculos en arenas, cines y campos deportivos.

V. Se aplicará 23% a los siguientes giros:

*Industriales:* Azúcar, leches naturales; aceites vegetales; café para consumo nacional; maquila en molienda de nixtamal, molienda de trigo y arroz; galletas y pastas alimenticias; jabones y detergentes; confecciones, telas

y artículos de algodón; artículos para deportes; pieles y cueros; calzado de todas clases; explosivos, armas y municiones; fierro y acero; construcción de inmuebles; pintura y barnices, vidrio y otros materiales para construcción; muebles de madera corriente; extracción de gomas y resinas; velas y veladoras; imprenta; litografía y encuadernación.

VI. Se aplicará 25% a los siguientes rubros:

*Industriales:* Explotación y refinación de sal, extracción de maderas finas, metales y plantas minero-metalúrgicas.

*Comerciales:* Restaurantes y agencias funerarias.

VII. Se aplicará 27% a los siguientes giros:

*Industriales:* Dulces, bombones, confites y chocolates, cerveza, alcohol, perfumes, esencias, cosméticos y otros productos de tocador; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; papel y artículos de papel; artefactos de polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras; automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo.

VIII. Se aplicará 39% a los siguientes giros:

*Industriales:* Fraccionamiento y fábricas de cemento.

*Comerciales:* Comisionistas y otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles.

IX. Se aplicará 50% en el caso de prestación de servicios personales independientes.

Para obtener el resultado fiscal, se restará a la utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en este artículo, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores.

Como podemos apreciar, este dispositivo establece el mecanismo para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal de los contribuyentes del ISR mediante la aplicación de un coeficiente sobre los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente conforme a los artículos 55 y 56 del CFF,

reconociendo en dicha aplicación la lógica de que, para la obtención de todo ingreso, se requiere incurrir en erogaciones y llegar a una base gravable.

De tal manera que el coeficiente que debe ser aplicado sobre los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente es de 20% o el que corresponda según la actividad a la que se dedique el contribuyente y va desde el 6% al 50%, de acuerdo con el listado de actividades previsto en el referido artículo 58 del CFF.

Debemos tener en cuenta que los artículos 56 y 58 del CFF son normas de aplicación condicionada, pues previamente el contribuyente se debió haber colocado en alguna de las situaciones de hecho previstas en el artículo 55 del mismo ordenamiento.

## II. PRESUNCIÓN DE INGRESOS (BASE CIERTA)

En el artículo 59 del CFF se establece una presunción *iuris tantum* que la autoridad puede utilizar para la comprobación de los ingresos (para efectos del ISR) o valor de actos o actividades (para efectos del IVA) por los que se deben pagar contribuciones. Dicho artículo establece expresamente lo siguiente:

Artículo 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:

I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezcan sin

su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

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

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

También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a \$1,804,010.00 en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando, antes de que la autoridad inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente informe al Servicio de Administración Tributaria de los depósitos realizados, cubriendo todos los requisitos que dicho órgano desconcentrado establezca mediante reglas de carácter general.

IV. Que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los

gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.

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

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

VII. (Se deroga).

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

IX. Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:

*a)* La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.

*b)* Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción a que se refiere esta fracción operará aun cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.

De los supuestos antes señalados, uno que se actualiza frecuentemente en la práctica (por la facilidad que brinda la información derivada de los estados de cuentas bancarios) es el previsto en la fracción III, conforme al cual las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que los depósitos en las cuentas bancarias del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad constituyen ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones. Se considera que el contribuyente no registra en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presenta a la autoridad cuando ésta ejerce sus facultades de comprobación. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo tercero de la fracción III del artículo 59 del CFF, dicha presunción de ingresos y valor de actos o actividades también se aplicará a aquellos contribuyentes que, sin estar obligados a llevar contabilidad, reciban depósitos en un ejercicio fiscal superiores a la cantidad de \$1,804,010.00.

En este caso la presunción de ingresos o valor de actos o actividades se realiza a partir de una base cierta, toda vez que existe un dato concreto, a saber, cada uno de los depósitos efectuados en las cuentas bancarias del contribuyente, que permiten establecer los ingresos percibidos por éste en un ejercicio fiscal.

Los procedimientos antes descritos, conforme a los cuales la autoridad fiscal puede determinar presuntivamente los ingresos acumulables (para efecto del ISR) y el valor de actos o actividades (para efectos del IVA), cobran especial relevancia para efectos del delito de defraudación fiscal equiparable, previsto en el artículo 109, fracción I, del CFF, el cual, hasta antes de la reforma pública el 9 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación (en lo sucesivo *DOF*), en su segunda hipótesis tipificaba como delito la conducta consistente en “consignar en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes”, toda vez que el artículo 59 antes referido establece diversos supuestos que permiten a las autoridades fiscales presumir, salvo prueba en contrario, los ingresos del contribuyente, siendo éste el mecanismo adoptado en la mayoría de los casos por parte de la autoridad fiscal para determinar los ingresos acumulables del contribuyente. Es decir, hasta antes de la referida reforma la segunda hipótesis del tipo penal consistente en declarar ingresos acumulables menores se podía actualizar cuando éstos eran menores a: 1) los realmente obtenidos, o 2) determinados conforme a las leyes.

Pero el 9 de diciembre de 2013 se publicó en el *DOF* un Decreto por el que se reformó, entre otros, el artículo 109, fracción I, del CFF, por lo que con motivo de dicha reforma la segunda hipótesis delictiva prevista en dicho precepto legal quedó redactada solamente para sancionar la conducta consistente en “consignar en las declaraciones que presente para los efectos fiscales ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos”.

Es decir, derivado de dicha reforma se eliminó la porción normativa que sancionaba penalmente como delito de defraudación fiscal equiparable el consignar ingresos acumulables menores a los *determinados conforme a las leyes*, y se adicionó



una tercera hipótesis, consistente en “consignar en las declaraciones que presente para los efectos fiscales valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes”, de tal manera que ahora, a partir del 1º de enero de 2014, el texto vigente del artículo 109, fracción I, establece que lo que se puede determinar conforme a las leyes, esto es de manera presuntiva, solamente es el valor de actos o actividades (para efectos del IVA), pero no los ingresos acumulables (para efectos del ISR), tal y como se advierte del siguiente cuadro comparativo:

Art. 109 F. I vigente hasta el 31/Dic/2013	Art. 109 F. I vigente a partir del 1º/Ene/2014
<p><b>Artículo 109.</b>—Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:</p>	<p><b>Artículo 109.</b>—Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:</p>
<p>I. <i>Consigne</i> en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o <u>ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes</u>. En la misma forma[...]</p>	<p>I. <i>Consigne</i> en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o <u>ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes</u>. En la misma forma[...]</p>

Pareciera ser que la reforma buscó aplicar el principio de presunción de inocencia tratándose de la determinación de ingresos por los que se deban pagar contribuciones para efectos del ISR, para que no fuera posible su determinación presuntiva conforme a los procedimientos previstos en ley. Pero verdaderamente la *ratio legis* no atendió a una cuestión de derechos fundamentales, sino a una incapacidad de la

autoridad y a un error de redacción gramatical, como veremos más adelante.

Lo anterior, con independencia de los criterios emitidos por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el Amparo Directo en revisión 2814/2015, en los cuales estableció que la determinación presuntiva de contribuciones para efectos penales no vulnera el principio de presunción de inocencia:

**DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. LOS ARTÍCULOS 55, FRACCIONES I Y II, Y 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VULNERAN EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.** De la redacción de las normas aludidas se desprende que sus destinatarios primigenios son las autoridades fiscales y los contribuyentes, pues dadas las hipótesis previstas en el artículo 55, fracciones I y II —como por ejemplo, que el contribuyente omita presentar una declaración y no cuente con libros y registros de contabilidad—, será menester que la autoridad tributaria aplique una serie de presunciones para determinar el monto de la contribución omitida, teniendo el contribuyente el derecho reconocido en ley de demostrar lo contrario. Toda vez que la fracción III del artículo 59 contiene una presunción, el legislador estableció el siguiente mecanismo para su operatividad: si el contribuyente tiene depósitos en una cuenta bancaria que no correspondan con los registros de contabilidad que está obligado a llevar, éstos deben calificarse como ingresos y el valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones. Ahora bien, si dicho mecanismo de cálculo fue ideado esencialmente para efectos fiscales, entonces no puede violar un principio propio del derecho penal, como lo es el de presunción de inocencia; en todo caso, a quien corresponde respetar el derecho fundamental a la presunción de inocencia es al juez penal, con independencia de que el órgano acusa-

dor se prevalega o no de las leyes tributarias para tener por acreditados los elementos del tipo.

**Registro digital:** 2011334. **Instancia:** Primera Sala, Décima Época. **Materias(s):** Constitucional, Penal. **Tesis:** 1a. LXXXII/2016 (10a.). **Fuente:** *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 29, Abril de 2016, Tomo II, página 1115. Tipo: Aislada.

**DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. CUANDO SON APLICADOS EN EL PROCESO PENAL, LOS ARTÍCULOS 55, FRACCIONES I Y II, Y 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, EN SU VERTIENTE DE REGLA DE TRATAMIENTO.** Esta Primera Sala ha sostenido en jurisprudencia que una de las vertientes del principio de presunción de inocencia se manifiesta como “regla de trato procesal” o “regla de tratamiento” del imputado, en la medida en que comporta el derecho de toda persona a ser tratado como inocente en tanto no se declare su culpabilidad por virtud de una sentencia condenatoria. Dicha manifestación de la presunción de inocencia ordena a los jueces impedir en la mayor medida posible la aplicación de medidas que impliquen una equiparación de hecho entre imputado y culpable, es decir, conlleva la prohibición de cualquier tipo de resolución judicial que suponga la anticipación de la pena. Ahora bien, la aplicación de los artículos 55, fracciones I y II, y 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en el proceso penal, no violan el mencionado derecho, porque el órgano acusador no se limita a considerar culpable de un delito fiscal a una persona que no cumple con las obligaciones formales previstas en tales numerales, pues es menester que rompa el estatus de inocente que tiene el contribuyente y demostrar que en adición a ese incumplimiento ha causado un perjuicio patrimonial al erario público, con apoyo en una presunción cuyas premisas también debe probar, consistentes en: i) la existencia de depósitos bancarios a favor del

contribuyente; y, ii) que éstos no están registrados en la contabilidad que está obligado a llevar. A su vez, este sistema autoriza al contribuyente a demostrar lo contrario, para desestimar, desde la existencia de los depósitos hechos a su favor, hasta la falta de su registro, pasando por el deber de llevar determinados registros de contabilidad.

**Registro digital:** 2011373. **Instancia:** Primera Sala, Décima Época. **Materias(s):** Constitucional, Penal, Tesis: 1a. LXXXIII/2016 (10a.). **Fuente:** *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 29, Abril de 2016, Tomo II, página 1113. **Tipo:** Aislada.

**DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. CUANDO SON APLICADOS EN EL PROCESO PENAL, LOS ARTÍCULOS 55, FRACCIONES I Y II, Y 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, EN SU VERTIENTE DE REGLA PROBATORIA.** La presunción de inocencia, como regla probatoria, establece los requisitos que debe cumplir la actividad probatoria y las características que debe reunir cada uno de los medios de prueba aportados por el Ministerio Público para poder considerar que existe prueba de cargo válida y destruir así el estatus de inocente que tiene todo procesado. Desde este punto de vista, la presunción de inocencia contiene implícita una regla que impone la carga de la prueba, entendida en este contexto como la norma que determina a qué parte le corresponde aportar las pruebas de cargo. En este sentido, el hecho de que las pruebas de cargo sean suministradas al proceso por la parte que tiene esa carga procesal, también constituye un requisito de validez de éstas. Por su parte, el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, relacionado con el artículo 55, fracciones I y II, del mismo ordenamiento legal, contiene un medio probatorio indirecto de la omisión de pago de contribuciones, el cual se estima que es razonable y lógico, pues si se parte de la noción de que en términos del

artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de forma equitativa y proporcional en los términos que establezca la ley, se tiene que si el gobernado tiene a su favor un ingreso que no ha sido registrado en la contabilidad que está obligado a llevar, entonces debe pagar una contribución, salvo prueba en contrario. Por tanto, este modo de probar, previsto esencialmente para el derecho fiscal, bien puede ser invocado en el proceso penal, sin que por ello viole el derecho fundamental a la presunción de inocencia, en su vertiente de regla probatoria, porque no exime al órgano de representación social de su obligación de realizar las indagatorias correspondientes y de adminicular los elementos de prueba que permitan demostrar la existencia de la responsabilidad; ni tampoco releva al juzgador de su deber de analizar todas las pruebas aportadas al proceso, tanto las que permitan acreditar la tipicidad de la conducta, como las que desvirtúen tal extremo. Esto, en atención a que la presunción que establece el artículo 59, fracción III, admite prueba en contrario.

**Registro digital:** 2011374. **Instancia:** Primera Sala, Décima Época. **Materias(s):** Constitucional, Penal. **Tesis:** 1a. LXXXIV/2016 (10a.). **Fuente:** *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 29, Abril de 2016, Tomo II, página 1114. **Tipo:** Aislada.

**DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. LOS ARTÍCULOS 55, FRACCIONES I Y II, Y 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE LA PREVENÉN, APLICADOS EN UN PROCESO PENAL, NO VIOLAN EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, EN SU VERTIENTE DE ESTÁNDAR DE PRUEBA.** La presunción de inocencia como estándar probatorio puede entenderse como una regla que ordena a los jueces absolver a los inculpados cuando durante el proceso no se aporten pruebas de cargo suficientes para acreditar la existencia del delito y la responsabilidad. Por su parte,

los artículos 55, fracciones I y II, y 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, que prevén supuestos y mecanismos para el cálculo presuntivo de una contribución, bien pueden aplicarse en el proceso penal sin que por ello se viole el derecho fundamental a la presunción de inocencia en su vertiente de estándar de prueba, porque no relevan al juzgador de la obligación de cerciorarse, al valorar el material probatorio disponible, de que estén acreditados los elementos típicos y desvirtuadas las hipótesis de inocencia efectivamente alegadas por la defensa en el juicio. Incluso, la presunción, no se erige como el único medio de prueba para demostrar la acreditación de los elementos típicos del delito fiscal, pues por una parte, no tiene como propósito esencial regular una cuestión penal y, por otra, tampoco lo prescribe así, de modo que, atendiendo al caso concreto, cabe la posibilidad de que el juez de la causa que se sirva de ese sistema jurídico pueda estimar que esa sola presunción no es suficiente para tener por demostrado el elemento típico correspondiente.

**Registro digital:** 2011375. **Instancia:** Primera Sala, Décima Época. **Materias(s):** Constitucional, Penal. **Tesis:** 1a. LXXXV/2016 (10a.). **Fuente:** *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 29, Abril de 2016, Tomo II, página 1116. **Tipo:** Aislada.

Con motivo de la reforma de 9 de diciembre de 2013, vigente a partir del 1º de enero de 2014, dichas tesis resultan inoperantes tratándose de la determinación presuntiva de ingresos vía depósitos bancarios para efectos del ISR en materia penal, pues en términos del artículo 109, fracción I vigente, la consignación de ingresos acumulables menores ya no puede determinarse de manera presuntiva para efectos penales, con base en los principios de seguridad jurídica, legalidad y su derivación de tipicidad, previsto en el artículo 14 de la CPEUM, al ya no preverse para tal caso en el nuevo texto de la reformada fracción I del artículo 109 del CFF.

Derivado de lo anterior, la determinación presuntiva vía depósitos bancarios, para efectos penales, sólo aplica para la tercera hipótesis, introducida con motivo de la reforma de diciembre de 2013, consistente en “consignar valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes”, ya que la forma en que quedó redactada la fracción I del artículo 109 del CFF no deja lugar a dudas, al eliminar de la segunda hipótesis original previa a la citada reforma el elemento “determinados conforme a las leyes”, es decir, la determinación presuntiva (en el caso vía depósitos bancarios).

De tal forma que la determinación presuntiva (vía depósitos bancarios) para efectos penales, con motivo de la reforma sólo aplica para la tercera hipótesis que introdujo, consistente en “consignar valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes”, es decir, sólo para efectos penales del IVA, pero no para efectos penales para el ISR.

Derivado de todo lo anteriormente expuesto, surge la duda de por qué se realizó la multicitada reforma de 2013 para adicionar con una tercera hipótesis en la forma en que se llevó a cabo, es decir, ¿era necesaria esta adición o reforma?; o dicho de otra forma, antes de esta reforma, ¿no estaba tipificado el declarar valor de actos o actividades menores para sancionar penalmente la omisión del pago del IVA por esta conducta? La respuesta es: sí estaba tipificada dicha conducta dentro del artículo 108 del CFF que sanciona penalmente, entre otras hipótesis, omitir el pago de contribuciones mediante engaños, causando un perjuicio al Fisco Federal (para profundizar en el tema, se recomienda al lector consultar el libro *Derecho Penal Fiscal*, Editorial Porrúa, de mi autoría), pero a los servidores públicos de la SHCP encargados de ejercer la coadyuvancia dentro de los procedimientos penales instaurados por este tipo de casos se les dificultó entre los años de

2007 y 2013 acreditar el elemento engaño (consistente en la “manifestación de datos falsos a la autoridad fiscal” para la omisión del pago del IVA, tal como se venía haciendo con éxito desde 1982 hasta 2006), obteniendo resultados negativos para la autoridad hacendaria ante los órganos jurisdiccionales y, por esto, prefirieron ahora sancionar penalmente este tipo de conductas prescindiendo del citado engaño y buscaron que con la reforma sólo bastara consignar valor de actos o actividades menores (para efectos del IVA) y para ello se les hizo fácil crear una tercera hipótesis ahora, ya no en el artículo 108 del CFF, sino en la fracción I del artículo 109 del mismo código.

El resultado fue la adición de la tercera hipótesis de la fracción I del artículo 109 del CFF, que sanciona consignar en las declaraciones mensuales de IVA valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes, esto es, consignar datos falsos para no pagar o pagar menos IVA. Sin embargo, lo cierto es que dicha adición era innecesaria, pues tal conducta no deja de ser un engaño a la autoridad fiscal, encaminado a omitir el pago total o parcial de dicha contribución en perjuicio del fisco Federal, la cual encuadra perfectamente en la descripción típica del delito de defraudación fiscal genérico, previsto en el artículo 108 del CFF, y conforme a la cual, hasta antes de la reforma del 9 de diciembre de 2013, se sancionaban este tipo de conductas, con la única diferencia de que ahora, en términos del artículo 109, fracción I, del CFF no se requiere acreditar el engaño (como sí sucede para el caso del artículo 108), además de que el valor de los actos o actividades incluso puede ser determinado presuntivamente conforme a los artículos 55 y 59 del CFF, lo cual de suyo ha generado impunidad en cuanto a la investigación y persecución de dicho delito.

Por último y en conclusión respecto de todo lo antes desarrollado, con motivo de esta desafortunada reforma desde el punto de vista axiológico y gramatical, ya no es posible san-



cionar penalmente la omisión del pago del ISR derivada de la determinación presuntiva de ingresos vía depósitos bancarios, con base en el artículo 59, fracción III, del CFF, pero deja a salvo las facultades de la autoridad fiscal para proceder con base en dicho artículo para efectos administrativos. Ahora es necesario que tanto el SAT como la FGR acrediten que *los ingresos declarados sean menores a los realmente obtenidos*, para que se pueda tener por actualizada la segunda hipótesis de la fracción I del artículo 109 del CFF, lo cual implica una mayor complejidad probatoria para efectos criminales y que sería materia de otra exposición, ya que en este caso la extensión del artículo ya no lo permite.

