



# Ilegalidad de la determinación del IVA a cargo del contribuyente revisado como consecuencia de la presunción de ingresos y valor de actos o actividades

74

Probablemente, el rubro más revisado por las autoridades fiscales en una visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica sea los depósitos recibidos por el contribuyente auditado; así, en caso de que la autoridad determine que tales depósitos no se encuentran correctamente registrados en la contabilidad, establece un impuesto al valor agregado (IVA) a cargo del tributario, bajo la premisa de que tales depósitos son valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones, sin hacer señalamiento alguno respecto a qué acto o actividad gravada por el IVA es la que se considera que se realizó y dio origen a esa obligación, circunstancia que estimamos ilegal, dado que no colma el requisito de debida fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe cumplir, en protección al Derecho Humano a la legalidad



Dr. Alfredo A. Castilleja Quiles, Socio Director de C&C ASESORES



Lic. Eugenio Ibarra Ladrón de Guevara, Gerente Jurídico de C&C ASESORES

## INTRODUCCIÓN

**E**n la práctica profesional hemos observado que la autoridad, como resultado de sus facultades de comprobación, presume como ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones los depósitos observados en las cuentas bancarias de los contribuyentes que no correspondan a registros de la contabilidad que están obligados a llevar; dispone, ante tal presunción, no únicamente un impuesto sobre la renta (ISR), en el entendido de que el objeto de dicho gravamen es precisamente el ingreso, sino que de la misma forma habitualmente determina un IVA solo bajo la premisa de la presunción que el legislador estableció en el artículo 59, fracción III, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación (CFF);<sup>1</sup> actuación que se estima ilegal, en virtud de que con ello no se colma el requisito de debida fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe cumplir.

## LA DEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN COMO REQUISITO DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Cabe recordar que el Derecho Fundamental a la legalidad, como vertiente de la seguridad jurídica, tiene como objeto delimitar la actuación del Estado frente a los particulares, con el fin de evitar la arbitrariedad en el actuar de los poderes públicos.

Asimismo, los Tribunales de la Federación han definido que el derecho a la legalidad se materializa a través de la fundamentación y motivación del acto de la autoridad, dado que, satisfaciendo estos requisitos, el destinatario del acto está en posibilidades de conocer el “para qué” de la conducta de la autoridad al explicarla y justificarla, permitiéndose a los particulares cuestionar y controvertir el mérito de la decisión, para plantear una real y auténtica defensa.

En consonancia con lo anterior, ha sido criterio reiterado de los Tribunales del Poder Judicial de la

<sup>1</sup> **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:

...

**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.

...

Federación (PJF) que, por fundamentación, debe entenderse la expresión precisa del precepto legal aplicable al caso y, por motivación, el señalamiento puntual de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo imprescindible que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el supuesto concreto se configuren las hipótesis normativas.<sup>2</sup>

### EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y EL HECHO IMPONIBLE

Trasladando lo anterior a la materia tributaria, el legislador estableció los principios generales de las contribuciones en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM),<sup>3</sup> del que se desprende el principio de legalidad tributaria, es decir, que la obligación de contribuir

al gasto público debe realizarse de la forma en que dispongan las leyes.

No obstante, para dar cumplimiento a la legalidad tributaria, no basta que en una legislación determinada se señale la existencia de un impuesto, sino que resulta indispensable que los elementos de dicha contribución –léase: Sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago– estén contenidos en un acto formal y materialmente legislativo, incluso así lo ha determinado el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en la tesis P. XVIII/2003.<sup>4</sup>

En consonancia con el mencionado principio de legalidad tributaria, el artículo 6 del CFF, al indicar que: *Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren*, da origen a lo que doctrinalmente se denomina como hecho imponible, es decir, que el acto que da origen al pago de un impuesto y las circunstancias

<sup>2</sup> No. de Registro digital 238212. *Semanario Judicial de la Federación*. Sexta Época. Volumen 97-102. Tercera Parte. Segunda Sala. Materia común. Jurisprudencia, p. 143. Rubro: FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.

<sup>3</sup> **Artículo 31.** *Son obligaciones de los mexicanos:*

...

**IV.** *Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

...

<sup>4</sup> **RENTA. EL ARTÍCULO 77, FRACCIÓN XVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 29 DE DICIEMBRE DE 1993, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.** *Conforme al citado principio contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los elementos esenciales del impuesto (sujeto, objeto, base, tasa y época de pago), así como la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria deben estar consignados expresamente en la ley, de manera que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo conozca la forma cierta y precisa de contribuir al gasto público y la autoridad aplique las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso; de ahí que la Constitución Federal reserve a la ley la creación de las contribuciones. Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que en materia tributaria la reserva de ley es relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe regularse en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente con un acto normativo primario que contenga las reglas esenciales y defina los límites para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán contravenir lo dispuesto en la norma primaria y, por otro, en casos excepcionales y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias siempre y cuando establezcan una regulación subordinada y dependiente de la ley; que además constituyan un complemento de la regulación legal, indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con lo antes expuesto, se concluye que el hecho de que el artículo 77, fracción XVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1993, habilite a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que mediante reglas generales determine cuáles serán las acciones u otros títulos valor que se enajenen en bolsa de valores autorizada, o bien en mercados de amplia bursatilidad, cuyas operaciones generadoras de ingresos estarán exentas para efectos del pago del impuesto sobre la renta, no transgrede el mencionado principio constitucional, ya que esa habilitación acota la actuación de dicha entidad, aunado a que ésta, al controlar y conocer los mercados bursátiles y su dinámica a través de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, cuenta con elementos técnico operativos e información especializada que justifican su habilitación, máxime cuando el legislador no puede regular tales aspectos fluctuantes de naturaleza económica o financiera. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVIII. Pleno de la SCJN. Tesis P. XVIII/2003. Diciembre de 2003, p. 15.*



del nacimiento de la obligación tributaria deben encontrarse necesariamente en el texto legislativo y, por ende, para el nacimiento de dicha obligación, el contribuyente debe efectuar el acto que se encuentra gravado, actualizando con ello la hipótesis normativa.

Por lo que respecta al IVA, la ley relativa establece diversos actos o actividades que se encuentran gravados por este, es decir, su objeto, a saber:

- La enajenación de bienes.
- La prestación de servicios.
- El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
- La importación.

De esto se sigue que, para que un contribuyente esté obligado al pago del IVA, indefectiblemente debe realizar alguna de las actividades antes enlistadas.

Por tanto, si bien le asiste a las autoridades fiscales la presunción en el sentido de que los depósitos observados en las cuentas bancarias de los tributarios que no correspondan a registros de la contabilidad que están obligados a llevar constituyen ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones, dicha presunción no resulta suficiente para determinar un IVA a cargo del contribuyente

revisado, a la luz de los requisitos constitucionales de debida fundamentación y motivación, dado que en todo caso es necesario que se señale cuál de los actos o actividades gravados por el IVA se actualizó y, por ende, se causó un impuesto; ello, en la inteligencia de que no puede existir contribución si antes no se realiza un hecho imponible.

Luego entonces, a la presunción a que se ha hecho referencia no se le puede otorgar el alcance de relevar a la autoridad de la obligación de fundar y motivar debidamente sus actos; pues, como se ha mencionado, para motivar debidamente sus resoluciones, las autoridades deben expresar con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, que en el particular redundan en señalar cuál es el hecho imponible, mismo que deberá encuadrar en alguna de las hipótesis de causación del impuesto que establece la ley relativa, máxime si se tiene en mente que la fundamentación y motivación de los actos es una obligación constitucional; por lo que resultaría, por demás, contrario a Derecho pensar que una presunción prevista en una norma de jerarquía inferior a la CPEUM pueda suprimir una obligación constitucionalmente impuesta.

... el acto que da origen al pago de un impuesto y las circunstancias del nacimiento de la obligación tributaria deben encontrarse necesariamente en el texto legislativo...

Asimismo, estimar que un señalamiento tan escueto como que la presunción del valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones es suficiente para tener por debidamente fundadas y motivadas las resoluciones de las autoridades fiscales, sin indicar hecho imponible alguno, equivaldría a dejar a su entero arbitrio qué contribución determinar a cargo del contribuyente, pudiendo llegar a la aberración de que a un tributario le sean determinados el impuesto especial sobre producción y servicios (IESPYS), el impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos o cualquiera de los impuestos previstos en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), sin verificar que se hubiesen actualizado las hipótesis de causación de cada una de las contribuciones o, peor aún, que sea siquiera sujeto del impuesto.

## CONCLUSIONES

Como corolario de lo hasta aquí expuesto, si bien es una obligación el contribuir al gasto público, esta no es absoluta, ni debe ser arbitraria, lo que en su momento consideró el Constituyente al prever que

ello debería llevarse a cabo conforme lo dispongan las leyes fiscales, como medida de protección hacia el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

En ese sentido, la actuación de las autoridades fiscales debe analizarse desde tres aristas: **(i)** la obligación del poder público de fundar y motivar adecuadamente sus actos; **(ii)** el hecho de que la existencia y los elementos del impuesto deban estar previstos en una norma emanada del Poder Legislativo, y **(iii)** que el sujeto de la contribución realice el hecho o acto que la norma prevea como gravado.

En esa tesitura, el accionar desplegado por las autoridades fiscales y que hemos observado en el ejercicio profesional es claramente contrario a Derecho, pues, en principio, el determinar un crédito fiscal a cargo de cierto contribuyente, únicamente señalando que ello deriva de la presunción de actos o actividades por los que se deban pagar contribuciones no justifica adecuadamente tal determinación, dado que con ello no se da a conocer al sujeto del impuesto el hecho generador de la obligación.

En esa misma línea, indudablemente se coarta el derecho del contribuyente a una adecuada defensa, pues al no conocer el pretendido origen de su obligación, no está en posibilidades de formular argumentos o presentar pruebas para controvertir eficazmente el acto de autoridad, es decir, cuestionar siquiera si realizó el acto que dio origen al impuesto que le fue determinado.

Similar criterio sostuvo el Pleno de la SCJN, en la tesis jurisprudencial P.7, de rubro y texto:

**VALOR AGREGADO, EL ARTÍCULO 18 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL. NO VIOLA EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN.**

*Del análisis relacionado de los artículos 1o, 18, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado<sup>5</sup> se advierte que esta contribución tiene como hechos imponibles la enajenación de bienes, la prestación de servicios, la concesión del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios; es decir, estos son los actos que dan origen a la obligación*

<sup>5</sup> LIVA

jurídico-tributaria y constituyen el objeto del impuesto. Esos actos o actividades son, por tanto, los que actualizan las distintas hipótesis normativas previstas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin la realización de ellos no puede concebirse la debida aplicación de este ordenamiento, toda vez que son, por definición de la propia ley, las actividades que originan la obligación a cargo del contribuyente de pagar el referido gravamen. Consecuentemente, no puede considerarse que el impuesto al valor agregado grave el cumplimiento de otras obligaciones tributarias u otras actividades distintas a las contempladas en el artículo 10. citado, pues si el legislador señaló que en la base del gravamen también se incluiría la cantidad pagada por otros impuestos, fue con el propósito de que la tasa prevista en la ley se aplique tomando en cuenta las condiciones objetivas en que el sujeto pasivo del tributo enajena los bienes o presta los servicios materia de la imposición en favor de las personas a quienes se les traslada o repercute el impuesto. En efecto, no se desvirtúa la naturaleza del impuesto al valor agregado y menos aún se viola la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, porque el artículo 18 cuestionado haya establecido la posibilidad legal de que la tasa de este tributo se aplique también sobre las cantidades que hubiese pagado el causante por otros impuestos. Lo que sucede es que estos últimos solamente constituyen uno de los múltiples factores que determinan el precio total de una mercancía o la contraprestación que debe otorgarse por recibir un servicio, razón por la cual se hace necesaria su inclusión en la base del impuesto discutido, que al gravar el consumo de los bienes y servicios tiene que hacerlo de manera tal que la tasa se aplique sobre un valor que refleje las condiciones reales en que se adquieren los productos o se contratan los servicios; tanto es así, que el artículo 18 reclamado y sus correlativos (12, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado), estatuyen que la tasa se aplicará, inclusive, sobre aspectos tales como las cantidades que se hubiesen pagado por viáticos, intereses normales

o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto, gastos todos ellos que no constituyen el objeto del impuesto y sí, en cambio, los diversos elementos que integran su base.

No. de Registro digital 206095. Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Tomo I. Primera Parte-1. Pleno de la SCJN. Materia constitucional. Jurisprudencia. Enero-junio de 1988, p. 169.

Por tanto, estimamos que, para tener por debidamente fundada y motivada la determinación de un IVA a cargo del contribuyente, la autoridad está obligada, además de señalar la presunción que le asiste conforme al artículo 59, fracción III, del CFF, a indicar cuál de los múltiples actos o actividades que se encuentran gravados por la LIVA fue el que originó la obligación tributaria; expresando, asimismo, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que la llevaron a tal conclusión.

Esta aseveración encuentra, igualmente, sustento en lo que dispone el artículo 39 de la LIVA,<sup>6</sup> dado que si bien hace referencia a que, al valor de actos o actividades determinados presuntivamente se aplicará la tasa del impuesto que corresponda, no se debe perder de vista que el mismo numeral señala que los actos se encuentren gravados por esa ley y que se aplicará la tasa correspondiente de acuerdo con la misma legislación; existiendo incluso la posibilidad de que el acto o actividad presunto se encuentre gravado a la tasa del 0%.

Todo lo anterior, en observancia al Derecho Fundamental a la legalidad y al principio de legalidad tributaria, con el objetivo de proscribir la arbitrariedad de las autoridades exactoras para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, toda vez que estas deberán aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso, dotando al contribuyente de certeza jurídica al conocer la forma cierta y precisa de contribuir al gasto público. •

<sup>6</sup> **Artículo 39.** Al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben.

