

Presunciones Legales en el Código Fiscal de la Federación: Funciones y finalidades

Legal Presumptions in the Mexican Federal Tax Code: Functions and Purposes

Pastora MELGAR MANZANILLA*

RESUMEN: Este estudio examina las funciones y finalidades de las presunciones legales en el Código Fiscal de la Federación (CFF) de México, enfocándose en las “presunciones legales verdaderas” que requieren demostración del hecho base para aceptar el hecho presumido. Utilizando una metodología de alcance descriptiva, se identificaron diversos temas abordados por estas presunciones, como la inacción de contribuyentes y autoridades, razones de negocios, devoluciones fiscales, determinación de contribuciones omitidas, validez de dictámenes de contadores públicos, residencia fiscal de personas físicas, uso del sello digital y buzón tributario, y utilidad y pérdida fiscal. Las funciones de estas presunciones incluyen asegurar el cumplimiento fiscal, proteger intereses del Estado, promover eficiencia en la administración fiscal, facilitar verificación y control del cumplimiento, y establecer confianza entre autoridades y contribuyentes. Sus finalidades resaltan la eficacia del

* Doctora en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México, Profesora de tiempo completo en la Facultad de Estudios Superiores Acatlán, UNAM. Se agradece la colaboración de la estudiante Karla Valeria Garibay Lara, prestadora de Servicio Social en el Programa “Acatlán Contigo” Fomento a la investigación” y a la estudiante de la FES Acatlán, Monserrat Soberanes Enciso. Contacto: <861448@pcpuma.acatlan.unam.mx>. ORCID ID: 0000-0002-8258-0138. Fecha de recepción: 02/08/2023. Fecha de aprobación: 04/09/2023.

sistema fiscal, corregir beneficios fiscales injustificados, prevenir la elusión fiscal, facilitar cooperación fiscal internacional y brindar claridad jurídica para la correcta aplicación de la ley fiscal mexicana.

PALABRAS CLAVE: Presunciones legales verdaderas; Código Fiscal de la Federación; Cumplimiento fiscal; Administración fiscal; Elusión fiscal.

ABSTRACT: This study examines the functions and purposes of legal presumptions in the Mexican Federal Fiscal Code, focusing on legal presumptions that require demonstrating the underlying fact to accept the presumed fact. Using a descriptive qualitative methodology, various themes addressed by these presumptions were identified, such as inaction by taxpayers and authorities, business reasons, tax refunds, determination of omitted contributions, validity of public accountant opinions, tax residency of individuals, use of digital seal and tax mailbox, and income and tax loss. The functions of these presumptions include ensuring tax compliance, protecting state interests, promoting efficiency in tax administration, facilitating verification and compliance control, and building trust between authorities and taxpayers. Their purposes emphasize the effectiveness of the tax system, correcting unwarranted tax benefits, preventing tax evasion, facilitating international tax cooperation, and providing legal clarity for the proper application of Mexican tax law.

KEYWORDS: Legal presumptions; Mexican Federal Tax Code; Tax compliance; Tax administration; Tax elusion.

I. INTRODUCCIÓN

El Dr. Sergio García Ramírez, un destacado investigador en el ámbito jurídico, se dedicó apasionadamente a diversas áreas cruciales del derecho, incluyendo las reformas constitucionales relacionadas con los derechos humanos. Sus investigaciones han sido fundamentales para arrojar luz sobre cuestiones de justicia y derechos humanos en el contexto legal. En consonancia con su enfoque en los derechos humanos y la justicia, la presente investigación se adentra en el análisis de las presunciones como herramientas jurídicas esenciales en el ámbito tributario. Este estudio busca comprender en detalle las funciones y finalidades de estas presunciones legales. Siguiendo el legado que nos deja el Dr. Sergio García Ramírez, al igual que sus trabajos en materia de derechos humanos, este artículo es un paso por el interés por asegurar que las presunciones legales respeten los derechos de los contribuyentes y sean compatibles con los principios constitucionales de justicia y derechos humanos en el ámbito fiscal.

Las presunciones son herramientas jurídicas esenciales que facilitan la conexión entre hechos conocidos y desconocidos, permitiendo desarrollar la actividad probatoria y aplicar la ley. Su uso en diversos campos del derecho es común, pero en la legislación tributaria resulta particularmente interesante y requiere una exploración detallada. Estas presunciones suelen favorecer a la administración tributaria, lo que genera preocupación sobre los límites necesarios para proteger los derechos de los contribuyentes y su compatibilidad con la Constitución. En este estudio, se analizaron las presunciones del Código Fiscal de la Federación (CFF), como principal norma tributaria federal, para comprender sus funciones y finalidades. Se parte de la hipótesis de que estas presunciones tienen una variedad de funciones y finalidades. La perspectiva teórica empleada es la funcionalista, que permite entender las funciones y propósitos de las presunciones legales en el CFF. Cabe señalar que la evaluación de su arbitrariedad, razonabi-

lidad o compatibilidad con principios constitucionales será objeto de otro trabajo.

II. NOTAS SOBRE LAS PRESUNCIONES LEGALES EN MATERIA TRIBUTARIA

Este análisis se aborda desde la perspectiva teórica funcionalista, respaldada por los trabajos de Luhmann¹. Según esta perspectiva, el derecho se considera un sistema social autónomo con funciones específicas. Las presunciones legales en el CFF tienen funciones y propósitos concretos.

Además, el enfoque funcionalista también destaca la importancia de analizar las consecuencias prácticas de las normas y políticas jurídicas, como lo propuso Merton.² Evaluar las funciones y finalidades de las presunciones legales en el CFF nos permite comprender cómo estas normas buscan tener diversos efectos en la sociedad y en el sistema tributario mexicano. También, desde la visión de Easton³ y la perspectiva de Robert Dahl⁴, se puede entender cómo el derecho actúa como un mecanismo de adaptación y cambio ante las demandas cambiantes de la sociedad y las luchas de poder entre diferentes grupos sociales. En el caso de las presunciones en el CFF, su estudio funcionalista es fundamental para un análisis objetivo de cómo estas normas buscan incidir en

¹ Cfr. LUHMANN, Niklas, *Sistemas sociales: lineamientos para una teoría general*, trad. de Silvia Pappe y Brunhilde Erker, Barcelona, Anthropos Editorial-Universidad Iberoamericana-Centro Editorial Javeriano, 1998.

² Cfr. MERTON, Robert K., *Teoría y Estructuras Sociales*, trad. de Florentino M. Torner, México, FCE, 2013.

³ Cfr. EASTON, David, *Esquema para el análisis político*, 3ª ed., Madrid, Amorrortu Editores, 2013.

⁴ Cfr. DAHL, Robert. A., *Dilemmas of pluralist democracy: Autonomy Vs. Control*, Estados Unidos, Yale University Press, 1983.

el sistema tributario mexicano, sin que en este momento se determine si logran su objetivo.

Las presunciones legales son instrumentos en la aplicación e interpretación jurídica, permitiendo deducir hechos desconocidos de otros conocidos. Estas pueden surgir de dos fuentes: la ley o legislación (presunciones de derecho) y la lógica judicial (presunciones de hecho). Las primeras derivan directamente de la ley, mientras que las segundas se basan en la lógica humana aplicada por los jueces en situaciones concretas.⁵ Esta forma de entender a las presunciones es la concepción tradicional que data de la Edad Media.⁶

Las presunciones jurídicas se pueden clasificar en dos categorías principales: absolutas (*iuris et de iure*) y relativas (*iuris tantum*). Las presunciones absolutas son aquellas que no admiten prueba en contra. Algunos autores mantienen que estas presunciones no son verdaderas, que son parte del derecho sustantivo y se establecen, generalmente, en base a una realidad preconcebida formulada por el legislador. Se consideran más bien normas, prescripciones o mandatos legislativos con efectos sustantivos.⁷

⁵ Tesis: I.3o.C.417 C (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 74, t. III, enero de 2020, p. 2634.

⁶ GAMA, Raymundo, "The nature and the place of o presumptions in law and legal argumentation", *Argumentation*, vol. 31, núm. 3, 2017, pp. 564. Conforme al autor, las presunciones pueden verse desde las siguientes concepciones: tradicional, concepto heredado de la doctrina de la edad media; normativo, desarrollada en la tradición Anglo-Americana; pluralista, que sostiene que todas las concepciones identificadas con el término de presunción no pueden caber en una sola categoría; y funcional, sostiene que los intentos de armonizar las diferentes tratamientos de las presunciones están mal dirigidos, ya que se basan en la idea optimista de que hay algo especial en las presunciones que es reflejado en sus diferentes aplicaciones. *Ibidem*, pp. 566 y 567, DOI: <<https://doi.org/10.1007/s10503-016-9417-3>>.

⁷ *Ibidem*, pp. 566. Sanó, a pesar de compartir la idea unitaria y tradicional de las presunciones considera que las presunciones legales son provisiones del

Sin embargo, otros, especialmente desde la teoría unitaria y tradicional, establecen que presunciones sean relativas o absolutas, así como otras figuras similares como las ficciones, son normas procesales que permiten acreditar un hecho de manera indirecta.⁸

Las presunciones relativas ofrecen una afirmación provisional de un hecho hasta que se pruebe lo opuesto. Estas normas asumen un hecho como cierto a menos que se aporte evidencia en contra. Su aplicación implica la demostración de un hecho base y la responsabilidad del contrario para rebatir dicha presunción.

Desde la teoría unitaria y tradicional de las presunciones, la estructura de las presunciones legales se configura en torno a tres elementos fundamentales: una afirmación o hecho base (HB), una presunción o hecho presumido (HP), y un enlace o nexo lógico que vincula los dos primeros elementos.⁹

La HB representa un evento o una circunstancia concreta que se conoce y puede ser demostrada fehacientemente. En materia tributaria, puede incluir operaciones comerciales, transacciones financieras, registros contables, entre otros. Este HB es fundamental para establecer el punto de partida de la presunción, ya que es a partir de él que se infiere o se presume el hecho desconocido. Este HB debe ser acreditado fehacientemente, por lo general, por las autoridades fiscales. En materia tributaria, las presunciones legales pueden ser una herramienta legal que permite suponer ciertos hechos fiscales a partir de otros que son más fáciles de demostrar.

El HP es el elemento desconocido que se busca probar a través de la presunción. Este hecho puede ser difícil o incluso imposible de probar directamente, y es precisamente aquí donde la presun-

derecho sustantivo y aun así verdaderas presunciones. SANÓ, Claudio, “National Tax Law presumptions and EU law”, *EC Tax Review*, núm. 4, 2014, DOI: <<https://doi.org/10.54648/ecta2014018>>.

⁸ CAFERRATA NORES, Jose, *La prueba en el proceso penal*, Buenos Aires, Depalma, 1986, p. 201.

⁹ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, México, UNAM, 2007, p. 9.

ción entra en juego. En otras palabras, se trata de un hecho que, aunque no se ha demostrado directamente, se considera verdadero en base al HB que sí ha sido demostrado. En materia tributaria, puede referirse a ingresos no declarados, deducciones indebidas, entre otros.

El vínculo lógico es el elemento que conecta el hecho conocido con el hecho desconocido. Este vínculo puede fundamentarse en reglas o máximas de experiencia, que definen la asociación entre el hecho inicial y el hecho presumido.¹⁰ Las máximas de experiencia actúan como un puente, por ejemplo, si la situación conocida es X, puede suponerse que la situación desconocida es Y, siempre que la máxima declare que, normalmente, si se da X, también ocurre Y.¹¹ Estas máximas reflejan patrones empíricos y contienen un elemento de probabilidad, brindando un método fiable para plantear supuestos sobre los detalles de un caso. Sin embargo, en algunos casos, también incorporan la noción de que pueden ser refutables, lo que justifica la aceptación de evidencia contraria en ciertas presunciones.

El cuarto tribunal colegiado en materia administrativa del primer circuito ha reconocido el papel de las máximas de experiencia en la presunciones legales en materia tributaria al establecer qué la finalidad de las presunciones tributarias es facilitar a la autoridad la prueba en situaciones difíciles y controlar la evasión y elusión fiscal y que para ello, deben “recogerse experiencias derivadas de prácticas que se dan con un cierto margen de generalidad o reiteración”.¹² De acuerdo a Sano, normalmente se requiere que las presunciones estén basadas en una máxima de experiencia y que sean razonables. Son estos dos elementos, máximas de ex-

¹⁰ Tesis I.4o.A.57 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Libro XX, Mayo de 2013, t. 3, p. 2027.

¹¹ TARUFFO, Michele, *Páginas sobre justicia civil 2009*, trad. de Maximiliano Aramburo Calle, Madrid, Marcial Pons, 2009, pp. 447-448.

¹² Tesis I.4o.A.57 A (10a.), *op. cit.*

perencia y razonabilidad, los que los distinguen de las ficciones.¹³ No obstante, desde la teoría pluralistas de las presunciones se sostiene que las presunciones legales no se derivan necesariamente de máximas de experiencia, sino que pueden responder a consideraciones de índole procesales, institucionales y valorativas, entre otros.¹⁴

Las funciones (propósito o rol que desempeña algo en un sistema o estructura determinada) y finalidades (objetivo último que se espera lograr a través de la realización de una función o una serie de actividades) de las presunciones en materia tributaria pueden ser múltiples. Simplifican el trabajo de la administración financiera al facilitar la demostración de intentos de defraudación, evasión y elusión; y manejo de las múltiples situaciones que pueden surgir en el ámbito tributario. Ayudan a agilizar la liquidación y recuperación de gravámenes. Facilitan la aplicación de las normas en situaciones de prueba compleja y reconocen situaciones valiosas socialmente. Operan, en su mayoría, en favor de la administración tributaria para garantizar el interés colectivo.¹⁵

Dentro del espectro de las presunciones legales se pueden identificar las presunciones aparentes, también conocidas como de principio, y las presunciones verdaderas o de reglas.¹⁶ Las presunciones aparentes son aquellas donde el HP no se utiliza como indicio comúnmente conocido del cual pueda inferirse otro hecho. En su lugar, estas se fundamentan en una premisa general y no requieren la acreditación del HB para la aceptación del HP. Un ejemplo es la presunción de inocencia y la presunción de buena fe. La obligación de aceptar estos HP no está sometida a ninguna condición. La primera asume que una persona es inocente hasta

¹³ SANO, Claudio, *op. cit.*, p. 194.

¹⁴ GAMA LEYVA, Raymundo, “Concepciones y Tipología de las presunciones en el derecho continental”, *Revista de Estudios de la Justicia*, núm. 13, 2013, p. 75, DOI: <<https://doi.org/10.5354/rej.v0i19.36187>>.

¹⁵ SANO, Claudio, *op. cit.*, p. 195.

¹⁶ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.*, p. 38.

que se demuestre su culpabilidad y la segunda que una persona actúo de buena fe hasta que se demuestre que no. Estas presunciones no se destruyen hasta que se acredite lo contrario mediante un proceso legal justo.

Por otro lado, las presunciones verdaderas son aquellas donde la obligación de aceptar el hecho inferido depende del testimonio convincente del hecho base, la obligación de aceptar el hecho presumido dependerá de la prueba del hecho base. Estas presunciones operan con base en la evidencia, es decir, se establece un hecho conocido y, a partir de él, se infiere un hecho desconocido.

En las presunciones verdaderas, la carga de la prueba no se invierte, al menos no totalmente. La prueba se dirige al hecho base de la norma; una vez que esta se acredita, la parte no favorecida por la presunción debe ofrecer prueba en contrario para destruir la presunción si se trata de una presunción relativa. Por ejemplo, si la autoridad fiscal descubre inconsistencias en la documentación financiera de un contribuyente, puede presumirse un incumplimiento de las obligaciones fiscales.

III. NOTA METODOLÓGICA

El desarrollo de esta investigación se llevó a cabo utilizando una metodología cualitativa con alcance descriptivo. Para alcanzar el objetivo propuesto, se privilegió las llamadas presunciones legales verdaderas. Estas presunciones se distinguen por tener un HB y un HP, donde la obligación de aceptar este último está condicionada a la demostración efectiva del primero. Esta distinción es crucial y afectó directamente el curso de la investigación, pues su enfoque estuvo dirigido a aquellas presunciones que cumplen con estas características. Por tanto, presunciones como: “los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales”,¹⁷ no fueron incluidas.

¹⁷ Código Fiscal de la Federación, Art. 68.

El primer paso en esta investigación fue una revisión exhaustiva y sistemática de las normas contenidas en el CFF, con el fin de identificar las presunciones legales verdaderas existentes en él. Para ello, se utilizó los términos: “se presume” “se tendrá”, “se entenderá”, “se estimará”, se “colige” y sus derivados, en virtud de que dichos términos son utilizados por el legislador para denotar presunciones.¹⁸ Asimismo, se enfatizó la dependencia de la prueba del HB. Para ello se utilizaron dos categorías para determinar la inclusión o exclusión de la presunción:

- Requiere acreditar el HB para la aceptación del hecho inferido
- No requiere acreditar el HB para la aceptación del hecho inferido

Una vez identificadas la mayoría de las presunciones, la siguiente etapa consistió en la interpretación de estas. Se aplicó un enfoque interpretativo, que se basó no sólo en el texto legal literal sino también en su espíritu. Esto implica un entendimiento de la ley que va más allá de lo escrito, considerando también las intenciones y objetivos subyacentes que guiaron su formulación. Posteriormente, se buscó discernir las funciones y finalidades de cada presunción identificada. Este análisis permitió un entendimiento más profundo y completo de las presunciones legales verdaderas en materia tributaria.

IV. LAS PRESUNCIONES LEGALES EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Se encontraron presunciones de una variedad de temas, con funciones y finalidades también variadas, mismas que se presentan a continuación.

¹⁸ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op.cit.*, p. 41.

A) INACCIÓN POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE
Y AUTORIDADES QUE SE ASUME LLEVAN A UN DETERMINADO
RESULTADO

Diversos artículos del CFF contienen disposiciones (17-H Bis, 18, 23, 31, 32-A, 46, 46-A, 48, 48-A, 53-B y 67) que se refieren a situaciones en las que ciertos hechos base llevan a la presunción de ciertos hechos. En la mayoría de los casos, los HB son la omisión o incumplimiento de requisitos o plazos por parte del contribuyente o la autoridad fiscal. Por otro lado, los HP son conclusiones que se extraen de los hechos base tales como: falta de solicitud o declaración, incumplimiento o cumplimiento y desistimiento. Por ejemplo, en el artículo 17-H Bis, se establece que si el contribuyente no presenta la solicitud de prórroga, se presume que ésta no fue solicitada y en el artículo 23, que si el contribuyente no cumple con el requerimiento en el plazo dado, se presume que se desistió de la solicitud. Así, las presunciones se basan en la falta de acción o inacción, cumplimiento o incumplimiento cumplimiento de plazos, lo que lleva a ciertas conclusiones preestablecidas por la ley.

Las funciones de estas presunciones son:

- Aseguramiento del cumplimiento de obligaciones fiscales. Las presunciones están diseñadas para garantizar que los contribuyentes cumplan con sus responsabilidades fiscales en tiempo y forma.
- Mantenimiento de la eficiencia del sistema fiscal. Las presunciones contribuyen a mantener la eficiencia del sistema fiscal al permitir que la autoridad asuma ciertos resultados ante la inacción del contribuyente.

En cuanto a las finalidades, son:

- Protección de los intereses del Estado. Como se evidencia, por ejemplo, en el artículo 68, que presume la legalidad de los actos y resoluciones de las autoridades fiscales, las presunciones buscan proteger los intereses del Estado.

- Garantía de la eficiencia del sistema fiscal. Las presunciones buscan evitar retrasos y asegurar la oportuna cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. La presunción de inacción o no acción ayuda a mantener un flujo de trabajo eficiente.

B) RAZÓN DE NEGOCIOS-ESTRATEGIAS EN CONTRA DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

El CFF aborda la planificación fiscal agresiva donde empresas y personas físicas buscan reducir sus obligaciones tributarias. Se establece que los actos jurídicos sin una razón de negocios legítima y con un beneficio fiscal se considerarán como si se hubieran realizado con el propósito de obtener ese beneficio económico. Así, el beneficio fiscal obtenido se anula, y se aplican los impuestos correspondientes al beneficio económico que se habría obtenido con una razón de negocios legítima. La autoridad fiscal tiene el poder de determinar si los actos carecen de una razón de negocios basándose en los hechos y circunstancias que advierte durante el ejercicio de sus facultades de comprobación.¹⁹

Al respecto, se identifican dos presunciones legales:

- HB: El beneficio económico que se espera obtener de una determinada operación o conjunto de operaciones es menor que el beneficio fiscal que se derivaría de ella. HP: No existe una razón de negocios legítima para llevar a cabo dicha operación y, por lo tanto, la intención principal es obtener un beneficio fiscal.
- HB: se podría haber logrado el mismo beneficio económico esperado a través de un número menor de actos jurídicos que habrían tenido un impacto fiscal mayor. HP: la serie de actos jurídicos no tiene una razón de negocios legítima y que la principal motivación es disminuir la carga fiscal.

Las funciones de estas dos presunciones son:

¹⁹ Código Fiscal de la Federación, Art. 5°.

- Desincentivo de la planificación fiscal agresiva. Se busca desalentar a las empresas y personas físicas de implementar estrategias fiscales que se realicen principalmente o únicamente para obtener beneficios fiscales.
- Corrección de beneficios fiscales injustificados. En el caso de actos jurídicos que no tengan una razón de negocios legítima y que generen un beneficio fiscal, se tratarán como si hubieran sido realizados con el propósito de obtener el beneficio económico esperado. En cuanto a las finalidades, son:
 - Disuasión y sanción de la elusión fiscal. Se busca disuadir y sancionar la elusión fiscal, garantizando que los actos jurídicos se realicen por razones de negocios legítimas.
 - Protección de la equidad fiscal. Se busca garantizar que todas las entidades e individuos paguen una cantidad justa de impuestos.

C) RESIDENCIA EN TERRITORIO NACIONAL DE PERSONAS FÍSICAS MEXICANAS

El CFF establece que, (HB) si una persona física es de nacionalidad mexicana, (HP) se presumirá que es residente en el territorio nacional.²⁰ La función de esta presunción es la simplificación. Dado que la residencia es un factor clave en la determinación de la obligación tributaria de una persona, la presunción de que una persona de nacionalidad mexicana es residente en el territorio nacional simplifica el proceso de determinación de la residencia y evita la necesidad de investigaciones adicionales en este aspecto.

En cuanto a la finalidad, es garantizar la correcta tributación de los residentes. Al presumir que las personas físicas de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional, el sistema tributario puede aplicar automáticamente las obligaciones fiscales correspondientes a los residentes, lo que simplifica el proceso de recaudación de impuestos y reduce la carga administrativa para las autoridades fiscales.

²⁰ Código Fiscal de la Federación, Art. 9.

D) SELLO DIGITAL Y DOCUMENTOS DIGITALES

Ante (HB) la recepción de un documento digital con un sello digital, (HP) se presume que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignan en el acuse de recibo.²¹ La función de esta presunción es la certificación de la hora y fecha de recepción de documentos digitales. Establece una forma confiable y eficiente de determinar el tiempo de recepción de los documentos digitales. Por otra parte, la finalidad es otorgar certeza jurídica en la emisión y recepción de documentos digitales. Al considerar la veracidad de la fecha y hora consignadas en el acuse de recibo, esta presunción busca establecer un estándar de seguridad y confiabilidad en las transacciones digitales, reforzando la certeza en el sistema fiscal digital.

Por otra parte, (HB) cuando se presentan documentos digitales con firma electrónica avanzada de personas morales, (HP) se presumirá que los documentos fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o las personas con dirección general.²² Esta presunción tiene como función otorgar validez y autoridad a los documentos digitales presentados por personas morales. Al considerar que los documentos con firma electrónica avanzada han sido presentados por personas con capacidad de representación legal de la entidad, se simplifica la verificación de la autenticidad y legitimidad de dichos documentos. Su finalidad es asegurar la validez y autoridad de los documentos presentados digitalmente.

Finalmente, (HB) al incorporar el sello digital del SAT al comprobante fiscal digital y entregar dicho comprobante, (HP) se presume la existencia del comprobante fiscal.²³ Esta presunción tiene la función de certificar la existencia y validez de los comprobantes fiscales digitales. Al presumir la existencia de un comprobante

²¹ Código Fiscal de la Federación, Art. 17 E.

²² Código Fiscal de la Federación, Art. 19-A.

²³ Código Fiscal de la Federación, Art. 29.

fiscal digital al incorporar el sello digital del SAT, proporciona un método confiable y eficiente para confirmar la existencia de dichos comprobantes. Su finalidad es reforzar la eficiencia y transparencia del sistema de facturación electrónica, al asegurar que los comprobantes fiscales digitales sean considerados válidos y existentes en el sistema fiscal.

E) BUZÓN TRIBUTARIO

Si (HB) un contribuyente no habilita el buzón tributario, señala medios de contacto erróneos o no los actualiza, (HP) se entenderá que se opone a la notificación.²⁴ La función de esta presunción es establecer consecuencias por incumplimiento. Esta es una medida punitiva que sirve como un incentivo para que los contribuyentes cumplan con las obligaciones establecidas.

La presunción tiene dos finalidades: primero, garantizar la eficacia de la comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente, al asegurar que los contribuyentes proporcionen y mantengan actualizados los medios de contacto adecuados para las notificaciones fiscales la autoridad se asegura la efectividad de las comunicaciones, que son esenciales para la correcta aplicación de la ley fiscal; y, segundo, promover el cumplimiento de las obligaciones fiscales, al establecer consecuencias negativas (se entenderá que se opone a la notificación). Esto es esencial para el buen funcionamiento del sistema fiscal.

F) DEVOLUCIONES

Existen varias presunciones relacionadas con la solicitud de devolución de impuestos por parte de los contribuyentes.²⁵

²⁴ Código Fiscal de la Federación, Art. 17-K.

²⁵ Código Fiscal de la Federación, Art. 22.

- HB: Contribuyente o su domicilio no pueda ser localizado en el RFC, (HP) la solicitud de devolución de impuestos se considerará no presentada.
- HB: Hay errores en los datos proporcionados en la solicitud de devolución y el contribuyente no los aclara dentro del plazo otorgado por las autoridades fiscales, (HP) el contribuyente ha desistido de la solicitud de devolución.
- HB3: El contribuyente no cumpla con lo requerido por las autoridades fiscales dentro del plazo establecido, (HP) el contribuyente ha desistido de la solicitud de devolución.

Las funciones de las presunciones son primero, asegurar el cumplimiento normativo, las presunciones están diseñadas para garantizar que los contribuyentes cumplan con las normas fiscales pertinentes, incluyendo el mantenimiento de datos correctos y actualizados en el RFC, la corrección de errores en las solicitudes de devolución y el cumplimiento de los requerimientos de las autoridades fiscales en los plazos establecidos; y segundo facilitar la administración fiscal, al establecer consecuencias específicas para la falta de acción o inacción de los contribuyentes, tales como considerar la solicitud de devolución como no presentada o desistida.

En cuanto a las finalidades, se pueden identificar tres: primero, garantizar la exactitud de la información fiscal, asegurando que los datos fiscales proporcionados por los contribuyentes sean precisos y confiables, lo cual es crucial para el correcto funcionamiento del sistema fiscal; segundo, promover la eficiencia en la comunicación y en los procesos fiscales, al incentivar a los contribuyentes a responder de manera oportuna y adecuada a las solicitudes de las autoridades fiscales; y, tercero, proteger los intereses del Estado, al requerir que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales y al establecer consecuencias específicas para aquellos que no lo hacen, las presunciones también protegen los intereses del Estado al asegurar la recaudación fiscal adecuada y prevenir posibles fraudes fiscales.

G) VERACIDAD DE LOS DICTÁMENES DE CONTADORES PÚBLICOS

Si (HB) un contador público certificado ha afirmado ciertos hechos en un dictamen que cumple con los requisitos establecidos, (HP) se asumirá que esos hechos son ciertos.²⁶ Las funciones de esta presunción son: primero, establecer una base de confianza, la presunción en este contexto actúa como un mecanismo para establecer una base de confianza en la veracidad de los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos certificados y segundo, facilitar la verificación fiscal. Al presumir la veracidad de las afirmaciones realizadas por los contadores públicos en sus dictámenes, se simplifica el proceso de revisión y verificación fiscal, lo que permite a las autoridades fiscales centrarse en otros aspectos que podrían requerir una mayor atención y escrutinio.

En cuanto a las finalidades, son: primero, asegurar la eficiencia y eficacia en los procesos fiscales, al dar por sentada la veracidad de los hechos afirmados por contadores públicos certificados se reduce el tiempo y los recursos que las autoridades fiscales deben emplear para verificar cada afirmación, lo que facilita la operación general del sistema fiscal; segundo, proporcionar certidumbre jurídica, al reconocer la veracidad de los hechos afirmados por contadores públicos certificados se genera una mayor seguridad en el sistema fiscal, lo que puede ser beneficioso tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes; y, tercero, promover la integridad profesional, al dar validez a los dictámenes de los contadores, estas presunciones también sirven para reforzar la importancia de la integridad y la responsabilidad profesional en el campo de la contabilidad, ya que se espera que estos profesionales presenten informes precisos y confiables.

²⁶ Código Fiscal de la Federación, Art. 52.

H) DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES OMITIDAS Y AUTORIDADES FISCALES EXTRANJERAS

El CFF establece una presunción que opera en el contexto de cooperación fiscal internacional. El HB es la existencia de hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras. El HP es que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) dará por ciertos estos hechos u omisiones.²⁷

Esta presunción tiene función dual: primero, facilitar la cooperación fiscal internacional al aceptar como verdaderos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, la SHCP puede trabajar de manera más efectiva con sus contrapartes internacionales para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; y segundo, asegurar la eficiencia en la administración fiscal ya que al aceptar como ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, la SHCP puede reducir la necesidad de investigaciones adicionales, lo que ahorra tiempo y recursos.

I) DETERMINACIÓN Y AJUSTE PRESUNTIVA DE UTILIDAD FISCAL, PÉRDIDA FISCAL Y OTROS VALORES

El CFF establece que las autoridades fiscales pueden determinar presuntivamente la utilidad fiscal, ingresos y valor de actos o activos de los contribuyentes bajo ciertas circunstancias. Estas autoridades pueden hacerlo si el contribuyente obstaculiza las facultades de comprobación, omite presentar declaraciones o no cumple con obligaciones contables y de valuación. También se permite la determinación presuntiva si no se tienen en operación los registros fiscales autorizados o se observan irregularidades en la contabilidad. Además, se mencionan diversas situaciones en las que se aplican las presunciones, como no presentar reportes de

²⁷ Código Fiscal de la Federación, Art. 58.

información, alterar o destruir equipos o sistemas fiscales, y diferencias en volúmenes de hidrocarburos o petrolíferos.²⁸

Además, las autoridades fiscales están autorizados para determinar presuntivamente las contribuciones que debieron haber sido retenidas y enteradas por los contribuyentes:²⁹

- Cuando haya omisión en la retención y entero, por un monto superior al 3% de las retenciones enteradas.
- Cuando haya retenciones no enteradas correspondientes a pagos sujetos al Impuesto sobre la Renta (ISR) y si el retenedor tiene más de veinte trabajadores a su servicio.
- Cuando haya aportaciones no enteradas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores

En cuanto al ajuste presuntivo, el CFF permite a las autoridades fiscales modificar la utilidad o pérdida fiscal de los contribuyentes en el ISR mediante la determinación presuntiva del precio de adquisición o enajenación de bienes, así como el monto de la contraprestación en operaciones distintas de enajenación. Esto se aplica en diversas situaciones, como operaciones realizadas a un precio inferior al del mercado o cuando la enajenación se lleva a cabo a un costo igual o menor al de adquisición. Las autoridades pueden considerar diferentes criterios, como precios corrientes en el mercado o costos de bienes y servicios, para efectuar dicha determinación presuntiva.³⁰

Asimismo, el CFF contempla diversas presunciones que permiten a las autoridades fiscales asumir ciertos hechos como ciertos en la comprobación de ingresos y valores de los actos sujetos a contribuciones. Estas presunciones pueden aplicarse a la contabilidad, depósitos bancarios, existencias de bienes, pagos a proveedores, inventarios, exportaciones y propiedad de bienes. Si el

²⁸ Código Fiscal de la Federación, Art. 55.

²⁹ Código Fiscal de la Federación, Art. 57.

³⁰ Código Fiscal de la Federación, Art. 58-A.

contribuyente no puede demostrar lo contrario, las autoridades fiscales pueden basarse en estas presunciones para fines de fiscalización y determinación de impuestos.³¹

Por último, el CFF establece una presunción que permite a las autoridades fiscales determinar el valor de la enajenación de bienes adquiridos, pero no registrados en la contabilidad del contribuyente. La presunción se basa en un cálculo que toma en cuenta el importe de adquisición y el porcentaje de utilidad bruta con que opera el contribuyente. Si no se puede determinar el costo de adquisición, se asumirá una utilidad bruta del 50%. También se establece un procedimiento similar para determinar el valor de enajenación de bienes faltantes en inventarios y una presunción específica para la enajenación de hidrocarburos o petrolíferos faltantes en inventarios.³²

En todos los casos anteriores el CFF establece los procedimientos mediante los cuales las autoridades fiscales pueden calcular presuntivamente.³³ La función de las presunciones es proporcionar un mecanismo legal para determinar los montos sujetos a impuestos en situaciones donde los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones de registro reporte, la información es insuficiente, inaccesible o se sospecha que es incorrecta.

Las finalidades de estas presunciones son:

- Verificar cumplimiento Fiscal: las autoridades fiscales pueden verificar el cumplimiento fiscal y determinar de manera presuntiva la utilidad fiscal, los ingresos, el remanente distribuible y el valor de los actos, actividades o activos de los contribuyentes.
- Detectar irregularidades: las autoridades fiscales pueden detectar y sancionar situaciones de incumplimiento, como el no envío de reportes de información, la falta de controles volumétricos

³¹ Código Fiscal de la Federación, Art. 59.

³² Código Fiscal de la Federación, Art. 60.

³³ Código Fiscal de la Federación, Art. 56.

de hidrocarburos o petrolíferos, o discrepancias en los registros contables.

- Proteger al sistema fiscal de la evasión y el fraude fiscal: las autoridades fiscales pueden ajustar de manera presuntiva la utilidad o pérdida fiscal de los contribuyentes.
- Resguardo de la integridad del sistema fiscal: a través de las presunciones, se protege la integridad del sistema fiscal.

En general, las presunciones mencionadas son una herramienta para las autoridades fiscales en su trabajo de asegurar el cumplimiento fiscal y mantener la integridad del sistema fiscal. Estas permiten a las autoridades actuar en la lucha contra la elusión fiscal y garantizan que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones.

En el mismo tenor, el CFF establece los procedimientos para determinar de manera presuntiva los ingresos y el valor de los actos o actividades de los contribuyentes cuando éstos incurren en alguna de las causales del artículo 55 del CFF y no pueden justificar sus ingresos en el período de revisión.³⁴ Además, cuando se encuentra información o documentos de terceros relacionados con un contribuyente (HB), se presume que dichos datos corresponden a operaciones realizadas por el contribuyente (HP) cuando se dan ciertas circunstancias.³⁵ Y, la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet y en las bases de datos que las autoridades fiscales posean o a las que tengan acceso (HB), se presumirá como cierta (HP).³⁶

Las funciones de estas presunciones son: primero, determinar los ingresos y el valor de los actos o actividades de los contribuyentes; segundo, facilitar el uso de la información o documentos de terceros relacionados con un contribuyente y, tercero, considerar la información contenida en los comprobantes fiscales digita-

³⁴ Código Fiscal de la Federación, Art. 61.

³⁵ Código Fiscal de la Federación, Art. 62.

³⁶ Código Fiscal de la Federación, Art. 63.

les por Internet y en las bases de datos que las autoridades fiscales posean o a las que tengan acceso como cierta.

Las finalidades de estas presunciones son:

- Garantizar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales, incluso si no pueden justificar sus ingresos durante el período de revisión.
- Proporcionar a las autoridades fiscales un mecanismo para usar la información de terceros en su evaluación de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- Asegurar la veracidad y autenticidad de la información contenida en los comprobantes fiscales digitales y las bases de datos fiscales.

En resumen, las presunciones funcionan como mecanismos para asegurar que los contribuyentes estén cumpliendo adecuadamente con sus obligaciones fiscales y para proporcionar a las autoridades fiscales las herramientas necesarias para evaluar y verificar estas obligaciones.

J) INEXISTENCIA DE OPERACIONES AMPARADAS EN COMPROBANTES

Cuando (HB) un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, ya sea directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, (HP) se presume la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. Este hecho base puede también aplicarse a aquellos contribuyentes que se encuentren no localizados. Por otra parte, (HB) si un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes que respaldan operaciones realizadas por otro contribuyente, durante el periodo en el cual a este último se le hayan dejado sin efectos o le haya sido restringido temporalmente el uso de los certificados de sello digital, también

(HP) se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales.³⁷

La función de las presunciones es determinar la inexistencia de operaciones, mientras que las finalidades de estas presunciones son desalentar y combatir la emisión de facturas falsas o comprobantes por operaciones inexistentes y proporcionar un mecanismo a las autoridades fiscales para detectar y sancionar la emisión de facturas o comprobantes por operaciones ficticias o inexistentes, ayudando a mantener la integridad del sistema fiscal.

K) TRANSMISIÓN INDEBIDA DEL DERECHO A DISMINUIR PÉRDIDAS FISCALES

El CFF establece varias presunciones en relación con la transmisión indebida del derecho a disminuir pérdidas fiscales.³⁸ Cuando (HB) un contribuyente que tiene el derecho de reducir pérdidas fiscales se involucra en una reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o en un cambio de accionistas, y como resultado deja de formar parte del grupo al que perteneció, (HP) se presume que se ha efectuado una transmisión indebida del derecho a disminuir pérdidas fiscales.

También, se (HP) puede presumir la transmisión indebida del derecho a disminuir pérdidas fiscales cuando (HB) un contribuyente que ha obtenido o declarado pérdidas fiscales en algún de los tres ejercicios fiscales siguientes a su constitución en un monto mayor al de sus activos y que más de la mitad de sus deducciones derivan de operaciones realizadas con partes relacionadas.

Finalmente, (HB) si se da un incremento significativo de deducciones por operaciones entre partes relacionadas, disminución de la capacidad material, segregación de los derechos sobre su propiedad, modificación en el tratamiento de la deducción de inversiones, o deducciones cuya contraprestación esté amparada

³⁷ Código Fiscal de la Federación, Art. 69-B.

³⁸ Código Fiscal de la Federación, Art. 69-B Bis.

de una forma particular, también (HP) se puede presumir la transmisión indebida del derecho a disminuir pérdidas fiscales.

Las funciones de las presunciones mencionadas son identificar posibles situaciones de transmisión indebida del derecho a disminuir pérdidas fiscales, detectar posibles situaciones de transmisión indebida de pérdidas fiscales e identificar transmisiones indebidas de pérdidas fiscales.

Las finalidades de estas presunciones son:

- Proteger la integridad del sistema fiscal evitando la manipulación de pérdidas fiscales a través de prácticas indebidas o fraudulentas.
- Proporcionar un mecanismo para las autoridades fiscales para detectar y sancionar la transmisión indebida del derecho a disminuir pérdidas fiscales, asegurando así el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Desalentar a los contribuyentes de participar en actividades de evasión fiscal o prácticas indebidas relacionadas con la transmisión de pérdidas fiscales.

L) CONSENTIMIENTO A LA INFRACCIÓN O RESOLUCIÓN

Si (HB) un contribuyente solicita la reducción de multas o la aplicación de la tasa de recargos por prórroga, (HP) se interpretará como una admisión de la infracción o la aceptación de la resolución que establece las contribuciones.³⁹

Las funciones de las presunciones mencionadas son: determinar la admisión de infracción por parte del contribuyente y establecer la aceptación de la resolución que establece las contribuciones.

Las finalidades de estas presunciones son facilitar el proceso de imposición y cobro de multas y contribuciones, desalentar la evasión fiscal al establecer consecuencias para las solicitudes de

³⁹ Código Fiscal de la Federación, Art. 70-A.

reducción de multas o aplicación de la tasa de recargos por prórroga y promover el cumplimiento voluntario.

M) ASESORÍA FISCAL

De acuerdo con el CFF, si se establece que un asesor fiscal residente en el extranjero tiene en México un establecimiento permanente o una parte relacionada (HB), se presupone que la asesoría fiscal fue prestada por estos últimos (HP). La función de la presunción es servir como mecanismo de atribución legal. En cuanto a las finalidades, son primero, facilitar la aplicación de la ley fiscal mexicana en casos en los que el asesoramiento se origina en el extranjero, pero tiene un impacto en México; segundo, proporcionar claridad jurídica sobre la jurisdicción y el alcance de la ley fiscal mexicana en el contexto del asesoramiento fiscal transfronterizo; y tercero, prevenir la evasión fiscal al asegurar que el asesoramiento se rija por las leyes fiscales mexicanas.

V. CONCLUSIONES

En conclusión, el análisis exhaustivo de las presunciones legales en el CFF ha permitido identificar una amplia variedad de temas, funciones y finalidades. En cuanto a los temas abordados, destacan la inacción por parte del contribuyente y autoridades, la razón de negocios, devoluciones, determinación de contribuciones omitidas, veracidad de dictámenes de contadores públicos, la residencia en territorio nacional de personas físicas mexicanas, el uso del sello digital y el buzón tributario, utilidad y pérdida fiscal, entre otros. Cada uno de estos temas representa áreas cruciales de actuación para las autoridades fiscales y los contribuyentes en el ámbito tributario.

En términos de funciones, las presunciones legales tienen un alcance amplio y estratégico. Entre sus funciones más destacadas se encuentran el aseguramiento del cumplimiento de las obliga-

ciones fiscales, la protección de los intereses del Estado, la promoción de la eficiencia en la administración fiscal, la facilitación de la verificación y el control de cumplimiento fiscal, así como el establecimiento de una base de confianza entre autoridades y contribuyentes.

Por último, en cuanto a las finalidades de estas presunciones, se resalta su papel en garantizar la eficacia del sistema fiscal, la corrección de beneficios fiscales injustificados, el resguardo de la integridad del sistema y la promoción del cumplimiento. Además, tienen como objetivo disuadir la defraudación y elusión fiscal, facilitar la cooperación fiscal internacional, y proporcionar claridad jurídica para asegurar la correcta aplicación de la ley fiscal mexicana. En suma, las presunciones legales contenidas en el CFF son una herramienta que buscan lograr una gestión tributaria efectiva. Su comprensión en términos de temas, funciones y finalidades resulta fundamental y contribuye al fortalecimiento de un sistema fiscal transparente y justo para beneficio de la sociedad en su conjunto.