

Precedente (Sentencia)

Registro digital: 22299

Asunto: CONTRADICCIÓN DE
TESIS 39/2010.

Novena Época

Fuente: Semanario Judicial de la
Federación y su Gaceta, Tomo
XXXII, Julio de 2010, página 903

Instancia: Segunda Sala

PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 39/2010. ENTRE LAS SUSTENTADAS POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS SEGUNDO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y CIVIL DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO Y PRIMERO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

MINISTRO PONENTE: SERGIO A. VALLS HERNÁNDEZ.
SECRETARIA: PAOLA YABER CORONADO.

CONSIDERANDO:

PRIMERO. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver sobre la presente denuncia de contradicción de tesis, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 107, fracción XIII, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 197-A de la Ley de Amparo y 21, fracción VIII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación en relación con los puntos segundo y cuarto del Acuerdo General 5/2001 del Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en virtud de que se trata de una denuncia de contradicción suscitada entre criterios de Tribunales Colegiados de Circuito, en un tema que corresponde a la materia administrativa, de la especialidad de esta Segunda Sala.

SEGUNDO. La denuncia de contradicción de tesis proviene de parte legítima, de conformidad con lo previsto por los artículos 107, fracción XIII, primer párrafo, constitucional y 197-A, párrafo primero, de la Ley de Amparo, pues fue hecha por los Magistrados integrantes del Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito.

TERCERO. En primer lugar, debe determinarse si existe la contradicción de criterios denunciada, pues ello constituye un presupuesto necesario para estar en posibilidad de resolver cuál de las posturas contendientes debe prevalecer.

Para que exista contradicción de tesis, se requiere que los Tribunales Colegiados, al resolver los asuntos materia de la denuncia hayan:

1. Examinado hipótesis jurídicas esencialmente iguales; y,
2. Llegado a conclusiones encontradas respecto a la solución de la controversia planteada.

Entonces, existe contradicción de tesis siempre y cuando se satisfagan los dos supuestos

enunciados, sin que sea obstáculo a la existencia que los criterios jurídicos adoptados sobre un mismo punto de derecho no sean exactamente iguales en cuanto a las cuestiones fácticas que los rodean. Esto es, que los criterios materia de la denuncia no provengan del examen de los mismos elementos de hecho.

En ese sentido se ha pronunciado el Pleno de este Alto Tribunal, en la tesis aislada que a continuación se cita:

"Novena Época

"Instancia: Pleno

"Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

"Tomo: XXX, julio de 2009

"Tesis: P. XLVI/2009

"Página: 68

"CONTRADICCIÓN DE TESIS. EXISTE CUANDO LAS SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN O LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO ADOPTAN EN SUS SENTENCIAS CRITERIOS JURÍDICOS DISCREPANTES SOBRE UN MISMO PUNTO DE DERECHO, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE LAS CUESTIONES FÁCTICAS QUE LO RODEAN NO SEAN EXACTAMENTE IGUALES (INTERRUPCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA P./J. 26/2001, DE RUBRO: 'CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA.'). De los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 197 y 197-A de la Ley de Amparo, se advierte que la existencia de la contradicción de criterios está condicionada a que las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o los Tribunales Colegiados de Circuito en las sentencias que pronuncien sostengan 'tesis contradictorias', entendiéndose por 'tesis' el criterio adoptado por el juzgador a través de argumentaciones lógico-jurídicas para justificar su decisión en una controversia, lo que determina que la contradicción de tesis se actualiza cuando dos o más órganos jurisdiccionales terminales adoptan criterios jurídicos discrepantes sobre un mismo punto de derecho, independientemente de que las cuestiones fácticas que lo rodean no sean exactamente iguales, pues la práctica judicial demuestra la dificultad de que existan dos o más asuntos idénticos, tanto en los problemas de derecho como en los de hecho, de ahí que considerar que la contradicción se actualiza únicamente cuando los asuntos son exactamente iguales constituye un criterio rigorista que impide resolver la discrepancia de criterios jurídicos, lo que conlleva a que el esfuerzo judicial se centre en detectar las diferencias entre los asuntos y no en solucionar la discrepancia. Además, las cuestiones fácticas que en ocasiones rodean el problema jurídico respecto del cual se sostienen criterios opuestos y, consecuentemente, se denuncian como contradictorios, generalmente son cuestiones secundarias o accidentales y, por tanto, no inciden en la naturaleza de los problemas jurídicos resueltos. Es por ello que este Alto Tribunal interrumpe la jurisprudencia citada al rubro, pues al establecer que la contradicción se actualiza siempre que 'al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes' impide el estudio del tema jurídico materia de la contradicción con base en 'diferencias' fácticas que desde el punto de vista estrictamente jurídico no deberían obstaculizar el análisis de fondo de la contradicción planteada, lo que es contrario a la lógica del sistema de jurisprudencia establecido en la Ley de Amparo, pues al sujetarse su existencia al cumplimiento del indicado requisito disminuye el número de contradicciones que se resuelven en detrimento de la seguridad jurídica que debe salvaguardarse ante criterios jurídicos claramente opuestos. De lo anterior se sigue que la existencia de una contradicción de tesis deriva de la discrepancia de criterios jurídicos, es decir, de la oposición en la solución de temas jurídicos que se extraen de asuntos que pueden válidamente ser diferentes en sus cuestiones fácticas, lo cual es congruente con la finalidad establecida tanto en la Constitución General de la República como en la Ley de Amparo para las contradicciones de tesis, pues permite que cumplan el propósito para el que fueron

creadas y que no se desvirtúe buscando las diferencias de detalle que impide su resolución.

"Contradicción de tesis 36/2007-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 30 de abril de 2009. Unanimidad de diez votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Alfredo Villeda Ayala."

Expuesto lo anterior, a efecto de poder determinar si se satisfacen o no los requisitos mencionados, es conveniente conocer las consideraciones sostenidas por los Tribunales Colegiados de Circuito en las resoluciones respectivas.

I. El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.

El tres de abril de dos mil uno, al resolver el amparo directo 27/2001, sostuvo, en su parte conducente, lo siguiente:

"... Esencialmente, la quejosa aduce que la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, debe interpretarse y aplicarse de manera estricta, ya que a través de ella se imponen cargas a los particulares, pues mediante su aplicación (sic) se establece presuntivamente ingresos del contribuyente, que inciden en la base gravable de la contribución, por lo que, en base a lo anterior, y, contrario a lo resuelto por la Sala, la correspondencia que debe existir entre los depósitos bancarios del contribuyente y sus registros contables, a fin de que no se presuman ingresos de conformidad con lo dispuesto por la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, se concreta a cantidades, es decir, el dinero depositado debe ser equivalente al registrado en la contabilidad, pues dicha disposición legal no hace alusión alguna a que la correspondencia o concordancia de que se habla implique la comprobación, o no comprobación, del asiento de la operación registrada en la contabilidad, por lo que, si en el caso se reconoce por la propia autoridad responsable que la cantidad depositada en las cuentas bancarias de la contribuyente, corresponden y concuerdan con las cantidades asentadas como préstamos en los libros 'diario y mayor', resulta inaplicable la norma citada, aun cuando, como lo señala la Sala, sea obligación de los contribuyentes identificar los asientos o registros contables y soportar éstos con la documentación comprobatoria correspondiente, pues el soportar con documentación comprobatoria tales asientos, es una situación cuya omisión no se contempla en el artículo fiscal 59, fracción III, mencionado, como causa de la presunción que en él se establece. La Sala consideró en su fallo, en esencia, que si bien era cierto que en la última acta parcial de la visita, como en la propia resolución impugnada, la autoridad ante ella demandada señala que los depósitos de las cuentas bancarias de la contribuyente, los tiene registrados como préstamos de *****, administrador único de la empresa quejosa, y, además, advertía, de las documentales que le exhibió la actora del juicio de nulidad, que aparecen diversos registros por conceptos de préstamo de *****, asentándose como datos la fecha del depósito, el número de cuenta bancaria en el que se efectuó, así como los números de referencia, la autoridad fiscalizadora legalmente había aplicado la presunción prevista por la fracción III del Código Fiscal de la Federación, pues, según sentenció, el hecho generador de tal presunción es que los depósitos no correspondan a los registros de la contabilidad que la contribuyente esté obligada a llevar, la cual no se integra únicamente con los registros de los libros 'diario y mayor', sino que, además, debe contar con la documentación probatoria que soporte tales registros; esto es, la Sala consideró que bien podían estar registrados los depósitos, pero al no contar con la documentación que los soporten, tales depósitos no correspondían a los registros de su contabilidad. Pues bien, con arreglo al artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos por los que se deben pagar contribuciones. Para la operancia de este supuesto, como lo interpretó la Sala, no basta simple y sencillamente que los depósitos en la



cuenta bancaria del contribuyente no estén registrados o engranados en su contabilidad, sino que, de una interpretación armónica, lógica y sistemática del artículo en referencia, en relación con los artículos diversos 28, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, y 26, fracción I, del reglamento de tal legislación, se deduce válidamente que cuando se trata de depósitos contabilizados resulta necesario, además del registro contable, la relación con la documentación comprobatoria, a fin de que pueda identificarse la operación, acto o actividad con las distintas contribuciones y tasas. Es así puesto que, atendiendo al espíritu del legislador plasmado en la exposición de motivos relativa a la creación de tal norma, la facultad de la autoridad contenida en la misma, tiene como finalidad la determinación presuntiva cuando los contribuyentes se coloquen en situaciones que se presuman tendientes (sic) a la evasión fiscal, por lo que no puede llegarse al extremo de que la presunción se destruya o no cobre aplicación, con el solo hecho de que el ingreso del contribuyente se asiente en su contabilidad sin apoyo demostrativo de lo asentado, puesto que entonces, no sería posible cumplir con la finalidad de la creación de la norma. Bastaría con que el contribuyente asentara el dato del ingreso sin apoyo demostrativo del origen del mismo para evadir al fisco ocultando ingresos, y así la autoridad ya no tendría oportunidad de presumir que por tales ingresos se deban pagar contribuciones, dando como resultado la distorsión de la realidad contributiva. Por eso, debe interpretarse, que la correspondencia de los registros de la contabilidad que está obligado a llevar el contribuyente, como expresamente lo estipula el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, lleva aparejado necesariamente el apoyo probatorio, para así llegar a la convicción de que, efectivamente, corresponden los registros a los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente, y así determinar, entonces, que no sean ingresos por los que se deben pagar contribuciones. Lo anterior obedece, como antes se dijo, precisamente a la interpretación relacionada de los artículos 589 (sic), fracción III, y 28, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, así como el 26, fracción I, del reglamento de ese cuerpo legal. En efecto dichos numerales dicen: (se transcriben): Conforme a esas normas, los contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad deben hacerlo a través de los sistemas y registros contables y cada operación, acto o actividad debe ser relacionada con la documentación comprobatoria de manera que puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas. De tal manera, si el contribuyente está obligado a apoyar los registros de su contabilidad en pruebas y no sólo asentar los datos, en congruencia con ello, si sólo obran los registros sin prueba de lo que ahí se asienta, la autoridad fiscal está en condiciones de aplicar la norma presuncional (sic), pues de esta manera se libera (a la autoridad) de probar la ocultación de ingresos y la evasión fiscal. Se pone de relieve que lo ponderado de ninguna manera se contrapone a lo dispuesto por el artículo citado (59 del Código Fiscal de la Federación), respecto a que la presunción opera salvo prueba en contrario, porque no se lesiona el derecho del contribuyente que se deriva de dicha norma, consistente en poder desvirtuar la presunción, ya que, de cualquier forma, es obvio que, de conformidad con el artículo 46, fracción IV, del propio código tributario, tanto en el caso de que no se refleje el ingreso de la contabilidad del contribuyente, como cuando estando incorporados los datos relativos de ésta, no se respalden con la documentación comprobatoria, la autoridad que lo advierte, debe dar a conocer al contribuyente una u otra circunstancia mediante oficio de observaciones, y ello le permite (al contribuyente) probar en contrario, con lo que se cumple cabalmente con el precepto, todo lo cual en el caso se dio, puesto que aparece en la determinación del crédito fiscal emitida el veinticinco de agosto de mil novecientos noventa y nueve, por el administrador local de Auditoría Fiscal Número 28 de Zapopan, Jalisco, que se otorgó al contribuyente la oportunidad de que demostrara los datos contenidos en su contabilidad, y al no hacerlo, la autoridad estimó concretada la presunción. Al efecto, en dicha determinación, cuyo contenido y descripción, en relación con el punto aquí destacado, no fue refutado por *****', se dijo: 'En virtud de que la contribuyente visitada, mediante oficio número 324-SAT-R4-L28-C-9123 de fecha 26 de marzo de 1999 en el cual se le solicitó información que aclarara el origen de los depósitos señalados en el mismo, así como de escrito libre de fecha 08 de abril de 1999 con número de folio 3103 en donde da contestación al oficio anteriormente mencionado y mediante escrito libre que presentó ante esta administración con fecha 29 de junio de 1999 con folio de entrada número 7109, con el cual pretendió desvirtuar las omisiones consignadas



en la última acta parcial notificada el día 1 de junio de 1999 previo citatorio al ***** en su carácter de administrador general único de la contribuyente visitada ***** , levantada a folios números del 67156080099001 al 67156350099028, donde se le dieron a conocer, que no aclaró el importe de los depósitos efectuados en las cuentas bancarias de ***** , cuenta de cheques con número 4006665905, 4000971069 y ***** , cuenta de cheques número 393461-0, de la contribuyente visitada registrados como préstamos del ***** , en su carácter de administrador general único, en cantidad de ***** y de los cuales no se identifican plenamente con el registros contable que le dio origen, por lo cual esta autoridad consigna que las pruebas aportadas por la contribuyente visitada, no son pruebas suficientes que compruebe (sic) el origen de los préstamos, es decir no es suficiente la manifestación vertida por el representante legal de la contribuyente visitada en el sentido de que los depósitos en cantidad de ***** corresponden a préstamos efectuados por el administrador general el ***** , toda vez que no se acredita como prueba idónea que efectivamente los recursos depositados en las cuentas corresponden a recursos propios del señor ***** , sin que sea suficiente como se señaló la sola manifestación de la contribuyente; por otra parte, respecto a las manifestaciones vertidas por la contribuyente, en el sentido de que los depósitos en cantidad de ***** corresponden a préstamos, esta autoridad considera que el administrador general único el ***** no acredita con prueba documental alguna que los depósitos señalados provengan de préstamos; en este sentido esta administración considera que no se ha desvirtuado las irregularidades consignadas en el acta última parcial y acta final de fechas 1 de junio y 7 de julio de 1999 respectivamente, se le tiene por consentidos los hechos consignados en última (sic) acta parcial de visita domiciliaria de fecha 1 de junio de 1999 levantada a folios números del 67156080099001 al 67156350099028 y acta final de fecha 7 de julio de 1999 levantada a folios número del 67156790099001 al 67157140099036 que se reseñan a 'continuación: ...'. Así las cosas, ante lo infundado del único concepto de violación, lo procedente es negar el amparo y protección de la Justicia Federal impetrado a ***** . En similares términos se pronunció este Tribunal Colegiado, al resolver por unanimidad de votos, en sesión de veintinueve de agosto de dos mil, la revisión fiscal número 220/2000. Por lo antes expuesto y con apoyo además en lo dispuesto por los artículos 76, 77 y 78 de la Ley de Amparo, se resuelve: ÚNICO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** , en contra del acto de la Primera Sala Regional de Occidente del Tribunal Fiscal de la Federación, consistente en la resolución de veintidós de septiembre de dos mil, dictada en el juicio de nulidad 409/00-04-01-3."

De la ejecutoria cuyas consideraciones se transcribieron, derivó la tesis aislada III.1o.A.81 A, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, junio de 2001, página 694, de rubro: "CONTRIBUYENTES. LOS REGISTROS EN LA CONTABILIDAD QUE ESTÁN OBLIGADOS A LLEVAR, DEBEN ESTAR APOYADOS CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE, POR LO QUE SI ÚNICAMENTE OBRAN AQUÉLLOS OPERA LA PRESUNCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN."

II. El Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito.

El catorce de diciembre de dos mil nueve, al resolver el amparo directo 425/2009, sostuvo, en su parte conducente, lo siguiente:

"El primer concepto de violación es fundado y suficiente para otorgar el amparo solicitado. De las constancias que obran en el juicio de nulidad, se advierte que la actora ***** , cuyo objeto social está enfocado a la industria de la construcción, demandó la nulidad de la resolución contenida en el oficio 324-SAT-28-I-V1-04043, de nueve de junio de dos mil seis, dictada por el administrador local de Auditoría Fiscal de Tampico, Tamaulipas, en la que se le determinó un crédito fiscal por la cantidad de ***** , así como un reparto de utilidades en cantidad de ***** . En esa resolución, la autoridad administrativa determinó que la contribuyente obtuvo ingresos acumulables por



concepto de ingresos por depósitos en su cuenta bancaria, que no corresponden a registros de su contabilidad que estaba obligada a llevar, por un importe de ***** , por el ejercicio de dos mil dos, ya que el acreedor registrado manifestó no haber realizado ningún préstamo a la contribuyente, por lo cual llevó a cabo la presunción de esos ingresos, con fundamento en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación vigente en el dos mil dos. En el juicio de nulidad, el actor sostuvo como argumento principal, en síntesis, que era inaplicable el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, porque la presunción se actualiza cuando los depósitos de las cuentas de cheques, no se encuentran relacionados en la contabilidad del contribuyente, lo cual no aconteció en el caso, porque sus depósitos sí estaban registrados, pero que la demandada estableció esa presunción porque no le exhibió los documentos inherentes a los depósitos provenientes de un tercero. La Sala Fiscal calificó de infundado este argumento, al considerar que no bastaba que la contribuyente asentara en sus registros contables los depósitos en cantidad de ***** , que precisó, fueron préstamos realizados por ***** , sino que además era indispensable que demostrara lo registrado a través de la documentación respectiva, con la cual justificara el origen de esos depósitos, a fin de no considerarlos como ingresos gravables, por la presunción legal que emerge del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. Ahora bien, manifiesta la quejosa en el primer concepto de violación, en resumen, que de manera ilegal la responsable reconoció la validez del acto impugnado, al declarar infundado el agravio en el que sustancialmente se expuso que la auditora vulneró el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, porque este precepto no prevé la determinación presuntiva, consistente en que los depósitos en cuentas bancarias que sí estén relacionados en la contabilidad que el contribuyente esté obligado a llevar, se considerarán ingresos por los cuales se deba pagar contribuciones, y que ello sólo sería factible, en caso de que se reformara la ley. Estos conceptos de violación son fundados, atendiendo a la causa de pedir, pues de tales manifestaciones se advierte la pretensión de la quejosa, de insistir en la inaplicabilidad en el caso, del contenido del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en cuanto prevé la presunción de ingresos omitidos. En ese sentido, se estima incorrecto que la Sala considerara legal el proceder de la demandada, porque el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, sólo prevé la posibilidad de presumir como ingresos los depósitos que no estén registrados en la contabilidad, mas no aquellos que sí lo estén. Para mayor precisión de lo expuesto, se transcribe el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, que establece: (se transcribe). Del precepto transcrito, se colige que las autoridades fiscales pueden presumir, salvo prueba en contrario, que el contribuyente ha obtenido ingresos por los que debe pagar contribuciones, si constata la existencia de los depósitos realizados en su cuenta bancaria, que no estén registrados en la contabilidad que está obligado a llevar. Así, opuesto a lo determinado por la responsable, del artículo examinado no se advierte que esa presunción opere por el solo hecho de que el contribuyente omita exhibir la documentación que respalde los registros de su contabilidad, aun cuando los depósitos respectivos se encuentren reflejados en la contabilidad o que correspondan a tales registros, sino que dicha figura jurídica se actualiza, exclusivamente, cuando los depósitos que aparezcan en la cuenta bancaria del causante, no correspondan a sus asientos contables o no se encuentren registrados en ellos. En efecto, la presunción con que cuenta la autoridad fiscal conforme al artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, queda limitada al hecho que en la contabilidad de la contribuyente no aparezcan registrados los depósitos verificados en su cuenta bancaria, por lo que dicha presunción no abarca el supuesto de que los depósitos observados se encuentren registrados, ni por ende, llega al extremo de exigir que se cuente con la documentación soporte del registro contable, pues dicha disposición únicamente permite presumir como ingresos por los que deben pagarse contribuciones, aquellos depósitos bancarios que no estén vinculados a la contabilidad del contribuyente, ya que se reitera, la presunción opera sobre depósitos no registrados o ajenos a la contabilidad del causante. Sin que obste para la anterior conclusión, el hecho que la responsable haya invocado los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación y 26 fracción I, de su reglamento, para fundar su determinación; porque si bien tales preceptos obligan al contribuyente a llevar la contabilidad y registrar cada una de las operaciones que realice en el ejercicio respectivo, no debe perderse de



vista que la figura jurídica de la presunción prevista en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se actualiza cuando el contribuyente omite registrar en su contabilidad los depósitos bancarios, por lo que se presumen como ingresos acumulables que modifican positivamente su patrimonio o el valor de los actos o actividades por los que tendría que pagar el tributo respectivo. En tal virtud, este tribunal no comparte el criterio invocado por la responsable, sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, en la tesis III.10.A.81 A, publicada en la página 694 del Tomo XIII, junio de 2001, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, con el texto: 'CONTRIBUYENTES. LOS REGISTROS EN LA CONTABILIDAD QUE ESTÁN OBLIGADOS A LLEVAR, DEBEN ESTAR APOYADOS CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE, POR LO QUE SI ÚNICAMENTE OBRAN AQUÉLLOS OPERA LA PRESUNCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.' (se transcribe). Se estima lo anterior, en razón de que dicho criterio prevé la posibilidad de que la presunción en comento, se actualiza aun cuando los depósitos bancarios observados se encuentran registrados, pues señala que en tal caso es indispensable que se respalden debidamente en la contabilidad del contribuyente; criterio que no se comparte, dado que ello es una circunstancia que no prevé el artículo 59, fracción III, del código tributario, pues este órgano colegiado estima que la presunción únicamente se puede aplicar, cuando los depósitos bancarios no se encuentren registrados o no corresponden a la contabilidad del causante. Además, no se estima jurídicamente posible establecer esa carga adicional al causante, a fin de que se estime actualizada la presunción en comento, ya que en términos de lo dispuesto por el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, las disposiciones que establecen cargas a los particulares, como son aquellas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, así como sus excepciones, son normas de aplicación estricta. Por ende, si la presunción de ingresos omitidos por los que deben pagarse contribuciones, que prevé el referido artículo 59, fracción III, implica un aumento en la base gravable del tributo, es inconcuso que no es jurídicamente posible establecer una carga adicional que expresamente no prevé la disposición, como tampoco puede interpretarse que esa sea su finalidad, por lo que tal requisito adicional a que alude el criterio que no se comparte, no se considera que puede resultar de la interpretación de la multicitada disposición; ello, en razón de que no se desentraña su verdadero contenido, sino que se adiciona un requisito que no prevé, para que pueda operar la presunción de ingresos. Lo anterior, sumado al hecho de que la exposición de motivos de la reforma efectuada a la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, no establece que esa sea la finalidad de la presunción de ingresos que contempla, como tampoco se advierte ello de su anterior redacción, que precisamente establecía que: (se transcribe). Por esas razones, se concluye que si la premisa fundamental de la norma en estudio, a fin de que pueda llevarse a cabo la presunción de ingresos o el valor de actos o actividades, precisamente consiste en que los depósitos no hayan sido registrados en la contabilidad del causante revisado, es inconcuso que aquellos que sí se encuentren registrados, no son susceptibles de actualizar la referida hipótesis normativa; de ahí que por esas condiciones, no se comparte el criterio sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito. Además, es conveniente destacar que en el caso sujeto a estudio, no se está en el supuesto de que el depósito realizado por la contribuyente, carezca de documentación; y, que no esté registrado en su contabilidad; sino que de acuerdo a la auditoría practicada por la autoridad demandada, se detectó el depósito en la cuenta de la causante, y después que se analizó la documentación comprobatoria, la autoridad determinó que no era la idónea y que era insuficiente, lo cual es una circunstancia que no actualiza la presunción destacada. Por ello, el criterio que se sostiene no significa que puedan estimarse como depósitos registrados, aquellos que carezcan de toda documentación o soporte contable, a fin de que no opere la presunción analizada; sino que propiamente se establece que dicha figura jurídica no se actualiza, cuando el depósito bancario aparezca registrado y sustentado con cierta documentación, con independencia de que ésta posteriormente se desestime por la autoridad o no se considere idónea, pues se reitera, el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no contempla dicho supuesto para presumir que

tales depósitos correspondan a ingresos por los que deben pagarse contribuciones, sino que únicamente prevé el relativo a que esos movimientos financieros no se encuentren registrados o no correspondan a la contabilidad que debe llevar el causante. Cabe aclarar que en esta ejecutoria, no se prejuzga si conforme a alguna otra disposición legal, la autoridad fiscal está en aptitud de poder liquidar directamente a la contribuyente, cuando advierta la existencia de registros contables que carezcan de la documentación idónea para sustentarla, ni la norma que en esos casos sería aplicable. En tal virtud, al no compartirse el criterio anterior, instrúyase al secretario de tesis de este tribunal para que proceda al trámite correspondiente para hacer la denuncia de la posible contradicción de tesis ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. En esas condiciones, al resultar fundados los argumentos analizados, se impone otorgar el amparo para el efecto de que la Sala responsable deje insubsistente la sentencia reclamada y en una nueva que emita, declare fundado el primer concepto de nulidad en los términos examinados en esta ejecutoria, y resuelva como en derecho corresponda. Al ser fundados los conceptos de violación examinados resulta innecesario el análisis de los demás, conforme a la jurisprudencia sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada con el registro 168, en la página 113 del Tomo VI, Materia Común, del Apéndice de 1995, con el texto: 'CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. CUANDO SU ESTUDIO ES INNECESARIO.' (se transcribe). Por lo expuesto y fundado, se resuelve: PRIMERO. La Justicia de la Unión ampara y protege a ***** , contra el acto que reclamó de la Sala Regional del Golfo Norte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con residencia en esta ciudad, consistente en la sentencia de quince de junio de dos mil nueve, dictada en el expediente administrativo 2000/06-18-01-9, para los efectos precisados en la parte final del último considerando de esta ejecutoria. SEGUNDO. Denúnciese la posible contradicción de tesis en los términos indicados en la parte final de esta ejecutoria."

De las transcripciones anteriores, esta Segunda Sala estima que sí existe la contradicción de tesis denunciada.

Con la finalidad de demostrar lo anterior, en primer lugar, hay que señalar que, como se advierte, los tribunales contendientes analizaron la misma cuestión jurídica, a saber: si para efecto de la determinación presuntiva establecida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se requiere únicamente que los depósitos se encuentren registrados en la contabilidad del contribuyente.

En segundo lugar, dichos Tribunales Colegiados sostuvieron sobre la cuestión analizada posiciones contradictorias entre sí, como se aprecia a continuación:

Por un lado, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, en el amparo directo 27/2001, sostuvo, en síntesis, lo siguiente:

Que para la procedencia de la determinación presuntiva no basta simple y sencillamente que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente no estuvieren registrados o engranados en su contabilidad, sino que, de una interpretación armónica, lógica y sistemática del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en relación con los artículos 28, fracción I «de dicho código y 26, fracción I,», del reglamento de dicha legislación, se deducía válidamente que cuando se tratara de depósitos contabilizados resulta necesario, además del registro contable, la relación con la documentación comprobatoria, a fin de que pueda identificarse la operación, acto o actividad con las distintas contribuciones y tasas.

Esto lo señaló, porque atendiendo al espíritu del legislador plasmado en la exposición de motivos de la norma, la facultad de la autoridad en comento tiene como finalidad la determinación presuntiva cuando los contribuyentes se coloquen en situaciones que se presuman tendentes a la evasión fiscal, por lo que no puede llegarse al extremo de que la presunción se destruya o no cobre

aplicación, con el solo hecho de que el ingreso del contribuyente se asiente en su contabilidad sin apoyo demostrativo de lo asentado, puesto que entonces no sería posible cumplir con la finalidad de la creación de la norma.

En relación con lo anterior, manifestó que bastaría con que el contribuyente asentara el dato del ingreso sin apoyo demostrativo del origen del mismo para evadir al fisco ocultando ingresos, y así la autoridad ya no tendría oportunidad de presumir que por tales ingresos se deban pagar contribuciones, dando por resultado la distorsión de la realidad contributiva.

De esta manera, indicó que la correspondencia de los registros de la contabilidad que está obligado a llevar el contribuyente, como expresamente lo estipula el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, lleva aparejado necesariamente el apoyo de que, efectivamente, corresponden a los registros de los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente, y así determinar, entonces, que no sean ingresos por los que se deben pagar contribuciones.

Por lo cual, de una interpretación relacionada de los artículos 59, fracción III y 28, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, así como el 26, fracción I, del reglamento de ese cuerpo legal, se puede llegar a la conclusión de que los contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad deben hacerlo a través de los sistemas y registros contables, de manera que cada operación, acto o actividad debe ser relacionado con la documentación comprobatoria de manera que puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas.

Así, si el contribuyente está obligado a apoyar los registros de su contabilidad en pruebas, y no sólo asentar los datos, en congruencia con ello, si sólo obran los registros sin prueba de lo que ahí se asienta, la autoridad fiscal está en condiciones de aplicar la norma en cuestión, pues de esta manera se libera a la autoridad de probar la ocultación de ingresos y la evasión fiscal.

Por último, señala que lo antes manifestado de ninguna manera se contrapone a lo dispuesto por el artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, respecto a que la presunción opera salvo prueba en contrario, porque no se lesiona el derecho del contribuyente que se deriva de dicha norma, consistente en poder desvirtuar la presunción, ya que de cualquier forma es inconcuso que de conformidad con el artículo 46, fracción IV, del propio código tributario, tanto en el caso de que no se refleje el ingreso de contabilidad del contribuyente, como cuando estando incorporados los datos relativos de ésta, no se respalden con la documentación comprobatoria, la autoridad que lo advierte debe dar a conocer al contribuyente una u otra circunstancia mediante oficio de observaciones, y ello le permite a éste probar en contrario, con lo que se cumple cabalmente con el precepto.

Por su parte, el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito, al resolver el amparo directo 425/2009, señaló, en esencia, lo siguiente:

Señala que la presunción con que cuenta la autoridad fiscal conforme al artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, queda limitada al hecho de que en la contabilidad de la contribuyente no aparezcan registrados los depósitos verificados en su cuenta bancaria, por lo que dicha presunción no abarca el supuesto de que los depósitos observados se encuentren registrados ni, por ende, llega al extremo de exigir que se cuente con la documentación soporte del registro contable, pues dicha disposición únicamente permite presumir como ingresos por los que deben pagarse contribuciones, aquellos depósitos bancarios que no estén vinculados a la contabilidad del contribuyente, ya que reitera, la presunción opera sobre depósitos no registrados o ajenos a la contabilidad del causante.

De esta manera, señala que no obsta para la anterior conclusión el hecho de que los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación y 26, fracción I, de su reglamento, prevean la obligación del



contribuyente a llevar la contabilidad y registrar cada una de las operaciones que realice en el ejercicio respectivo, ya que no debe perderse de vista que la figura jurídica de la presunción prevista en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se actualiza cuando el contribuyente omite registrar en su contabilidad los depósitos bancarios, por lo que presumen como ingresos acumulables que modifican positivamente su patrimonio o el valor de los actos o actividades por los que tendría que pagar el tributo respectivo.

En relación con lo anterior, aduce que no se estima jurídicamente posible establecer esa carga adicional al causante a fin de que se estime actualizada la presunción en comento, ya que en términos de lo dispuesto por el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, las disposiciones que establecen cargas a los particulares como son aquellas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, así como sus excepciones son normas de aplicación estricta.

Por ende, si la presunción de ingresos omitidos por los que deben pagarse contribuciones que prevé el referido artículo 59, fracción III, implica un aumento en la base gravable del tributo, es inconcuso que no es jurídicamente posible establecer una carga adicional que expresamente no prevé la disposición, como tampoco puede interpretarse que esa sea su finalidad -según lo establece la exposición de motivos-, por lo que tal requisito adicional de acompañar la documentación correspondiente, no se considera que puede resultar de la interpretación de la multicitada disposición, ello, en razón de que no se desentraña su verdadero contenido, sino que se adiciona un requisito que no prevé, para que pueda operar la presunción de ingresos.

Concluye el órgano colegiado que si la premisa fundamental de la norma en estudio, a fin de que pueda llevarse a cabo la presunción de ingresos o el valor de actos o actividades, precisamente consiste en que los depósitos no hayan sido registrados en la contabilidad del causante revisado, es inconcuso que aquellos que sí se encuentran registrados no son susceptibles de actualizar la referida hipótesis normativa.

De lo anterior se advierte la contradicción de criterios, pues el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito consideró que opera la presunción prevista en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación cuando los registros de la contabilidad del contribuyente no se encuentren apoyados por la documentación correspondiente, mientras que el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito consideró que únicamente opera la presunción en comento, en caso de que no se lleve registro de contabilidad, independientemente de que se acompañe la documentación correspondiente.

Con base en lo expuesto, se arriba a la convicción de que sí existe contradicción de tesis, ya que de las ejecutorias transcritas se evidencia que se examinaron cuestiones esencialmente iguales, adoptándose sobre el particular criterios discrepantes.

En estas condiciones, la contradicción de tesis se centra en determinar si opera la presunción de considerar como ingresos gravables los depósitos efectuados en cuentas bancarias, cuando éstos se encuentran registrados en la contabilidad del contribuyente, sin apoyo en la documentación correspondiente.

CUARTO. Precisado lo anterior, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que debe prevalecer, con el carácter de jurisprudencia, el criterio que se sustenta en el presente fallo, con base en las siguientes consideraciones:

En primer término, es necesario hacer referencia a la naturaleza de las presunciones fiscales, para posteriormente analizar la contenida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación y con ello dilucidar su alcance.

Las presunciones fiscales al igual que las presunciones en el derecho, y específicamente en el ámbito procesal, son figuras mediante las cuales por medio de una operación lógica, a través de un hecho conocido se deduce uno desconocido.

Las presunciones en el ámbito tributario se encuentran establecidas por diversas razones, sin embargo, para el objeto de este análisis se pueden destacar dos justificaciones para su previsión.

La primera de ellas consiste en que la autoridad fiscal se encuentra enmarcada por el principio de ajeneidad, es decir, la autoridad fiscal por lo escaso de los recursos con los que cuenta y ante la magnitud del campo fiscal al que se enfrenta, sólo despliega su actividad en delimitados casos, por lo cual, únicamente interviene a través de actos de fiscalización en casos selectivos -principio de selectividad de la administración tributaria-. Una de las manifestaciones en las que se presenta este factor es que la determinación de los impuestos es efectuada en primera instancia por el contribuyente (autoliquidación) de conformidad con el tercer párrafo del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación.

Por otro lado, tenemos que las presunciones también se prevén para combatir a la evasión fiscal pues, como quedó señalado, la autoridad sólo despliega sus facultades de comprobación en determinados casos, por lo cual, los sujetos pasivos tienen múltiples posibilidades de evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, realizando conductas de simulación absoluta, relativa o fraude a la ley.

Lo anterior queda patentizado en la tesis 2a. XXX/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, abril de 2009, página 730, de esta Segunda Sala, que lleva por rubro: "PRESUNCIONES SOBRE EL INCREMENTO DEL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE. SUS ALCANCES EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.", de la que se advierte lo siguiente: "Las presunciones legales son frecuentes en el ámbito tributario en virtud de que se anticipan a las posibles conductas fraudulentas de los sujetos obligados y parten de una probabilidad normal en la realización de un hecho de difícil constatación para la autoridad fiscal creándose así una verdad jurídica distinta a la real."

De tal manera, las presunciones fiscales, a diferencia de las del derecho en general, se actualizan bajo el marco de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, puesto que no se actualizan en todos los casos de los contribuyentes por el simple hecho de existir la actualización de la hipótesis normativa de hecho, sino que es necesario que la autoridad la determine.

Lo referido se evidencia con la existencia del principio de selectividad, de tal forma que una presunción fiscal sólo se podrá determinar en el momento en que la autoridad observe que se actualiza la hipótesis de la norma dentro del caso selectivo que ésta se encuentre verificando.

Lo anterior en el entendido de que las presunciones fiscales constituyen herramientas que el legislador brinda a la autoridad para que ésta pueda tener por probados hechos que de otra manera pudieran haber concluido en un fraude fiscal, esto es, que ante la dificultad práctica de probar la realidad fáctica que se pretende gravar se recurre a presunciones favorables a la autoridad administrativa para que ésta no tenga dificultad en la carga de la prueba, en situaciones en las que el legislador observa que posiblemente pudieran burlar el gravamen.

De todo lo anterior se puede concluir que las presunciones fiscales sirven a la autoridad fiscal dentro de sus facultades de comprobación para reconstruir hechos que son difíciles de probar, con lo que se facilita su investigación y el control de los hechos imposables y, de tal manera, como quedó referido con anterioridad, derivan en un instrumento que facilita a la autoridad fiscal la



corrección y represión de conductas defraudatorias.

Precisada la función de las presunciones en materia tributaria, ahora se analizará la contenida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, la cual, en su parte conducente, establece 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:

"...

"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 ..."

Como se puede apreciar del texto transcrito, en dicho artículo se prevé una estimativa indirecta de ingresos en la cual la autoridad fiscal consideraría a los depósitos bancarios no registrados en la contabilidad del contribuyente como ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

La presunción prevista en el numeral en cuestión, en el caso en estudio, deriva para facilitar al fisco el proceso de estimación, en la averiguación de los hechos que hacen posible fijar la magnitud de la obligación tributaria, ya que los depósitos obtenidos por un contribuyente constituyen manifestaciones de riqueza susceptibles de ser gravados, pero de difícil identificación.

En tales términos, se advierte que la presunción de mérito se encuentra sujeta a una falta de registro en la contabilidad, con lo cual permite evidenciar que a la contabilidad del contribuyente, obligado a llevarla, se le está dando toda la relevancia como herramienta para poder verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Teniendo en cuenta que la presunción en estudio opera por una falta de registro en la contabilidad, será necesario analizar los elementos que la integran y los principios que la norman para determinar su alcance.

La contabilidad en materia tributaria se define como el conjunto de sistemas y métodos que los contribuyentes están obligados a utilizar para la clasificación, ordenación y registro de los actos o actividades que producen movimiento o modificaciones en su patrimonio y que son tomados en cuenta por las leyes fiscales para el pago de los impuestos.

Lo anterior se advierte del Código Fiscal de la Federación y su reglamento en los cuales se recogen los principios contables de objetividad y veracidad al señalar que los registros contables están integrados por la documentación correspondiente, como se advierte a continuación.

El Código Fiscal de la Federación estatuye lo siguiente:

"Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

"I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.



"II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

"...

"En los casos en los que las demás disposiciones de este código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales."

Se constata de lo anterior que el concepto de contabilidad se integra por los sistemas y registros contables que señala el reglamento del código con los requisitos que éste establece, según se aprecia en la fracción I, transcrita líneas arriba.

Asimismo, se advierte en el último párrafo de la fracción I del artículo en cuestión, que la contabilidad se conforma tanto por los sistemas como por los registros contables y, posteriormente, señala de manera expresa que los registros o asientos también se integran por la documentación comprobatoria, pues señala textualmente que se encuentra conformada por "la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales".

Es decir, el artículo 28, in fine, responde de manera categórica a la interrogante respecto de si el término registros también comprende a los documentos que amparen los mismos, pues señala que la documentación y los comprobantes forman parte integrante de los registros y, por ende, de la contabilidad.

A mayor precisión, y atendiendo a lo preceptuado por el artículo 28, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que señala que la contabilidad debe llevarse de acuerdo a lo preceptuado en su reglamento, se analizará lo que establece éste en materia de contabilidad.

De esta manera, en el reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 26, fracciones I y VI, señala lo siguiente:

"Artículo 26. Los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I del artículo 28 del código, deberán llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor convenga a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

"I. Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por ley.

"...

"VI. Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios. ..."

Es decir, el reglamento del código en cuestión señala también de manera expresa que los registros contables deben relacionarse con la documentación comprobatoria.

De esta manera, acudiendo a los preceptos que regulan la integración de la contabilidad, y en específico de los artículos 28, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y 26, fracción I, de su reglamento, se colige que los registros deben apoyarse en los documentos que los amparen, pues son parte integrante de los mismos.

Por otro lado, se advierte de los artículos 28, fracción II, del Código Fiscal de la Federación donde se señala que la contabilidad debe ser analítica, y 26, fracción VI, de su reglamento donde se indica que se debe asegurar que los registros se asienten correctamente, que la misma recoge los principios de la contabilidad referentes a que la información que proporciona debe ser veraz y objetiva. Lo anterior, encuentra justificación en virtud de que la contabilidad al ser la base para la liquidación de los tributos por parte del contribuyente, requiere que la misma refleje fielmente la realidad contributiva del sujeto pasivo al patentizar conforme a la realidad económica, las modificaciones y movimiento en el patrimonio del sujeto pasivo.

Es por ello que se advierte que el fin de la contabilidad es la representación cualitativa y cuantitativa de los elementos que forman ese patrimonio, debidamente descritos y valorados, al inicio de un ejercicio económico, para que posteriormente se registren las variaciones que en el citado patrimonio se vayan produciendo.

De tal manera, para que la contabilidad constituya un eficaz instrumento de análisis económico y fiscal debe cumplir con una serie de condiciones. Entre ellas es que toda la anotación contable tenga una justificación lógica, legal y económica basada en una operación soportada documentalmente, de acuerdo a los principios de veracidad y objetividad recogidos en los artículos 28, fracción II, del Código Fiscal de la Federación y 26, fracción VI, de su reglamento, respecto de la contabilidad.

En efecto, atendiendo a los principios que norman a la contabilidad y en específico al de veracidad y objetividad de la misma, es requisito necesario que los registros se encuentren soportados por la documentación correspondiente, pues la contabilidad al expresar los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente, esto es, al indicar hechos económicos derivados de transacciones comerciales, las mismas transacciones se reflejan documentalmente.

Es decir, los hechos económicos que se traducen en modificaciones o movimientos en el patrimonio del contribuyente -al ser resultado de transacciones comerciales-, se plasman en documentos que reflejan dichas transacciones a través de facturas, comprobantes, recibos, notas y demás documentación correspondiente, por lo cual, para que un registro pueda considerarse como fiel y veraz indicador de la realidad económica del sujeto, debe acompañarse de la documentación correspondiente, pues la documentación es una consecuencia natural de las transacciones comerciales.

Resulta ilustrativo de lo anterior lo que establece la demás normatividad federal sobre la contabilidad, como el Código de Comercio -como génesis de la contabilidad en el derecho tributario- y la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto a la contabilidad.

El Código de Comercio señala que los registros contables deben permitir "conectar" las operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas, tal como se aprecia de la transcripción del artículo 33, que dispone lo siguiente:

"Artículo 33. El comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo



caso deberá satisfacer los siguientes requisitos mínimos:

"A) Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas. ..."

Asimismo, la Ley del Impuesto sobre la Renta señala como requisito de las deducciones el que se encuentren registradas y amparadas con la documentación correspondiente, al señalar:

"Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este título deberán reunir los siguientes requisitos:

" ...

"III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales ...

"IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez."

Así, de un análisis de la contabilidad en materia tributaria se desprende que los registros deben estar apoyados en la documentación correspondiente, ya que son parte integrante de la misma.

De esta manera, integrando lo anteriormente expuesto referente a la función de la presunción fiscal y la contabilidad, así como los preceptos del Código Fiscal de la Federación y su reglamento, resulta que la presunción iuris tantum establecida en el artículo 59, fracción III, del código federal tributario se encuentra estructurada de manera que se evite la evasión fiscal, pues la misma tiende a que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente queden adecuadamente registrados en la contabilidad del contribuyente, pues de esta manera la determinación de los tributos se efectuará conforme a la realidad económica del sujeto pasivo.

Dicha presunción, se advierte en el caso en estudio, facilita a la autoridad fiscal en el proceso de estimación de los ingresos, toda vez que, como quedó expuesto respecto al principio de ajeneidad de la administración tributaria, a la autoridad tributaria le resulta difícil la fiscalización de los ingresos de los contribuyentes, máxime en el caso en cuestión donde una modificación al patrimonio de un sujeto pasivo -depósito bancario- no se encuentra registrado en la contabilidad, por lo cual, con base en la presunción de mérito, se tiene por probada, salvo prueba en contrario, la obtención del ingreso gravable mediante un depósito bancario.

La contabilidad juega un papel fundamental para que la autoridad pueda conocer la situación económica de los sujetos pasivos, pues ésta es la base de la autodeterminación de los tributos según se advierte del artículo 6o., párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, y al revelar la misma, las modificaciones o movimientos del patrimonio de los contribuyentes, resulta que la ausencia en los registros de la contabilidad de los hechos económicos le generaría a la autoridad fiscal el que fuera difícil revelar la situación financiera de éstos, razón por la cual se establece la presunción iuris tantum objeto de este análisis.

Dicha autoliquidación se realiza a través de un adecuado sistema de contabilidad llevado por el contribuyente, pues a través de ésta se registran los movimientos o modificaciones del patrimonio de los causantes, lo cual hace factible una adecuada autodeterminación de los tributos, siendo que en el presente caso los registros de la contabilidad pueden ser discordantes de la realidad o que en los mismos se asienten hechos económicos falsos.

Por tanto, de conformidad con el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que tengan obligación de llevar contabilidad deberán registrar sus depósitos bancarios, para que cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación no los



presuman como ingresos gravables.

Por este motivo, atendiendo a un análisis lógico y teleológico de dicha figura, se llega a la conclusión de que no basta con un simple registro sin apoyo de los documentos correspondientes, pues estimar lo contrario -en el sentido de que dicho registro sería un simple número y no un registro contable-, conculcaría el fin de la figura en cuestión.

En consecuencia, resulta indudable que cuando el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación señala que los depósitos deben encontrarse registrados en la contabilidad a efecto de que no opere la estimativa indirecta de ingresos, se refiere asimismo a la documentación comprobatoria, pues es parte integrante de los registros y asientos contables de acuerdo a lo preceptuado en el Código Fiscal de la Federación, a su reglamento y a los principios que norman a la contabilidad.

Por último, es preciso señalar que la interpretación sistemática hecha en esta exposición no conculca el diverso principio contenido en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación respecto a la interpretación estricta de las normas fiscales, ya que como lo ha señalado este Alto Tribunal, resulta imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas.

En efecto, toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás ordenamientos que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación no estricta vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Fundamenta lo anterior la siguiente jurisprudencia de este Alto Tribunal, que señala:

"Materia(s): Administrativa

"Octava Época

"Instancia: Tercera Sala

"Fuente: Semanario Judicial de la Federación

"VII, abril de 1991

"Tesis: 3a./J. 18/91

"Página: 24

"LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN Estricta Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA.-Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al

pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional."

Sentado lo anterior, se considera que, atendiendo a una interpretación armónica, literal, lógica, sistemática y teleológica del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación y su reglamento, para que la estimativa indirecta de ingresos no opere es necesario que el contribuyente soporte documentalmente el registro en su contabilidad de los depósitos de sus cuentas bancarias.

Por lo anteriormente expuesto, con fundamento en el artículo 197-A de la Ley de Amparo, se considera que debe prevalecer la siguiente tesis de jurisprudencia:

-De la interpretación armónica, literal, lógica, sistemática y teleológica del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que la estimativa indirecta de ingresos se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios, pues el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código, por lo cual, no basta el simple registro, ya que volvería nugatoria la presunción de ingresos, toda vez que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales; de esta manera, los registros sustentados con los documentos correspondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO.-Sí existe la contradicción de tesis a que este expediente se refiere, en los términos del considerando tercero de esta resolución.

SEGUNDO.-Debe prevalecer con carácter de jurisprudencia, el criterio sustentado por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en términos del último considerando de esta resolución.

TERCERO.-Dése publicidad a la tesis sustentada en la parte final del último considerando, en los términos del artículo 195 de la Ley de Amparo.

Notifíquese; envíese testimonio de la presente ejecutoria a los tribunales mencionados en la misma y, en su oportunidad, archívese el expediente.

Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cuatro votos de los señores Ministros Luis María Aguilar Morales, Sergio A. Valls Hernández, José Fernando Franco González Salas, y la presidenta en funciones, Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente el señor Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano por atender comisión oficial.

En términos de lo previsto en los artículos 3, fracción VI y 14 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.

