
CAPÍTULO 9

PRESUNCIONES DE INGRESOS DE LA AUTORIDAD FISCAL UTILIZANDO LÓGICA DIFUSA: UNA METODOLOGÍA ALTERNATIVA

Cuauhtémoc Guerrero Dávalos¹
Ma. Hilda Rodales Trujillo²
Rafael Mora Ramos³

Resumen

La determinación presuntiva realizada por las autoridades fiscales del gobierno federal de México, contenida en los artículos 61 y 55 del Código Fiscal de la Federación (CFF) requieren una modificación a sus ordenamientos para calcular la utilidad fiscal de los contribuyentes, debido a que las operaciones que en ocasiones se realizan no cuentan con suficientes datos contables y financieros que expresen el valor de los actos para que las autoridades puedan determinar los ingresos presuntos y fincar los créditos fiscales. Así, el objetivo de este trabajo es aplicar un procedimiento alternativo mediante la utilización de números triangulares difusos. Concretamente, cuando la contabilidad de los contribuyentes no permita la reconstrucción de sus actividades económicas durante 30 días o no sea posible determinar la cuantía de las operaciones durante siete días, incluido los días inhábiles que sirvan de

¹ Doctor en Economía y Empresa por la Universidad Rovira i Virgili, Tarragona, España. Candidato en el SNII. Contador Público y licenciado en Administración de Empresas de la UMSNH. Maestro en Fiscal de la Universidad de Guanajuato.

² Doctora en Ciencias por la Secretaría de Educación en el Estado de Michoacán. Maestra en Administración de la UMSNH. Contadora Pública y licenciada en Informática Administrativa de la UMSNH. Candidata en el SNII.

³ Doctor en Ciencias de la Educación en la Universidad Contemporánea de las Américas. Maestro en Impuestos en el Instituto de Especialización para Ejecutivos. Contador Público de la UMSNH.

base para determinar el valor promedio. Finalmente, esta metodología difusa podría ser útil para determinar el valor pecuniario de al menos dos días en un intervalo de 15 días entre los intervalos, de modo que se genere una base para estimar el promedio mediante el algoritmo obtenido en este procedimiento.

Palabras Clave: Difuso, presuntiva, triangular, fiscal, utilidad.

Introducción

México es uno de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) con la peor recaudación, de acuerdo con Martínez (2019). Particularmente, porque la recaudación por ingresos de seguridad social apenas representa el 6% de los ingresos totales y el 1.5 del PIB, según el CIEP (2021). Cabe destacar que la OCDE es un organismo que toma muy en serio la promoción del multilateralismo y el intercambio de información en áreas precisamente de fiscalización y tributación (Bunn & Asen, 2020).

Entre tanto, la pertenencia de organismos como la OCDE definitivamente compromete a México para que implemente políticas fiscales que logren armonizar sus prácticas tributarias con los demás países miembros al lograr evitar la asimetría de sus leyes tributarias y todo tipo de prácticas nocivas y poco transparentes. Más aún, en este marco de obligaciones y compromisos internacionales, precisamente en el ordenamiento del artículo 56 del CFF, se muestran distintos procedimientos para calcular los ingresos brutos, cuando se cumple la hipótesis jurídica de incumplimiento por parte de los contribuyentes al no contar con información suficiente para determinar el monto de sus operaciones. De modo que existen sólo dos procedimientos que puede implementar la autoridad fiscal, en el que en primer lugar se va a utilizar información de los registros contables y declaraciones de impuestos. El segundo procedimiento trata de analizar las compulsas para comparar la información. Lo que deja en desventaja a las autoridades fiscales al limitar el número de pruebas y procedimientos que se podría implementar para determinar los ingresos omitidos.

En decisiva, se observa, en la literatura y el marco legal, que no hay aportaciones que expresen de forma particular una metodología alternativa para determinar los ingresos brutos y la utilidad fiscal de forma presunta. Más aún, no hay una propuesta de modificación a las

normas vigentes del CFF en la literatura que ofrezca el cálculo de los ingresos omitidos por parte de los contribuyentes, pese a la comisión de actividades irregulares por parte de éstos, en los que derivados de las facultades de comprobación que tienen las autoridades fiscales, los hallazgos pueden mostrar ciertas discrepancias en cuanto a los registros de contabilidad, inventario de mercancías y, por supuesto, los montos depositados en las cuentas bancarias del contribuyente. En realidad, lo único que es destacable es que el marco legal mexicano abre la posibilidad de aplicar cualquier otro método que dé un mayor alcance a las hipótesis jurídicas de presunción de ingresos a los contribuyentes.

Por todo, el objetivo de este trabajo es proponer una metodología de números triangulares difusos en aras de contar con un instrumento que ayude a determinar una base de información financiera en los casos en el que las autoridades no tengan suficiente información para determinar la base grabable para determinar los impuestos.

Estado de la cuestión

Existen algunas contribuciones en la investigación sobre la determinación presuntiva de la utilidad fiscal que destacan aspectos muy concretos, como los de Tototzintle (2020) donde analiza la presunción de los ingresos a partir del supuesto de que los contribuyentes requieren una comprensión más detallada de lo que es un procedimiento de este tipo, lo cual puede contribuir a una mayor certeza y validez de los resultados que se obtengan. De ahí, como sostiene la hipótesis de Gómez (1994) en el sentido jurídico que nos interesa, el cual se entiende como un mecanismo de pensamiento, concretamente, el razonamiento mediante el cual se obtiene conocimiento de hechos desconocidos a partir de hechos conocidos.

Por otro lado, Pérez *et al.* (2016) analizaron las facultades de revisión del artículo 42 del CFF otorgadas a la autoridad fiscal hasta la aplicación de coeficientes de ganancia por actividad a la renta presuntiva determinada derivada de un crédito fiscal establecido en el artículo 58 del CFF. A su vez, Sánchez (2019) examinó la discrepancia que existe entre la práctica de las autoridades fiscales en México respecto de la facultad que les permite, en determinadas circunstancias, determinar presuntivamente los ingresos y beneficios fiscales de los contribuyentes con la facultad de comprobar que éstos han acumulado sus ingresos por la verificación de los depósitos bancarios, de acuerdo con los

depósitos asentados en los estados de cuenta, donde coinciden con los registrados en la contabilidad del contribuyente. En contraste, las autoridades tributarias asumirán que los depósitos bancarios no conformes constituyen ingresos no declarados sobre los cuales se calcularán los impuestos aplicables.

Por último, Bedoy *et al.* (2020) analizaron el artículo 58 del CFF, con la finalidad de realizar un estudio comparativo de los coeficientes de utilidad entre los que realmente se obtienen en contextos empresariales, y los que contiene el citado artículo. Por lo que su propósito fue estimar la evasión fiscal, a partir de su aplicación. Adicionalmente, este estudio muestra el inconveniente de aplicar dicho artículo debido a que el coeficiente de utilidad promedio ponderado que se construyó a partir de los censos económicos; muestra que es ligeramente menor el coeficiente que se expresa en el artículo 58 del CFF.

Entre tanto, cabe destacar que el ejercicio de presunción vulnera el principio de legalidad. Baste analizar la jurisprudencia (59/2014) en la que la presunción realizada por la autoridad es una construcción dado que hay ausencia de datos, conforme a los diversos procedimientos contenidos en el marco vigente. Más aún, al no tener información que proporcione certidumbre sobre las operaciones realizadas, podría parecer lógico que se permita a los contribuyentes el beneficio de disminuir su base gravable; es decir, aquellos recursos que se consideraron acumulables, aplicando el coeficiente correspondiente, y así determinar una utilidad. Sin embargo, las autoridades fiscales no tienen la obligación de aplicar los coeficientes del artículo 58 del CFF (antes 90 de la LISR) a los ingresos provenientes de depósitos bancarios que no se encuentren registrados.

En cuanto a la lógica difusa, Zadeh (1965) es el profesor pionero de la Universidad de Berkeley que en la década de 1960 comenzó a trabajar la teoría de la lógica difusa, apoyándose en las investigaciones de la definición de grados de pertinencia de Lukasiewicz, para tratar de explicar términos ambiguos, inexactos o imprecisos, que se presentan en los fenómenos sociales.

Arango (2012) plantea un sistema de medición y análisis basado en un cuadro de mando integral que reúne técnicas difusas para reducir la ocurrencia de la incertidumbre en los procesos de toma de decisiones y análisis. Al respecto, Milanese (2015) aborda en su trabajo la tasa interna de retorno promedio (TIRP) difusa, como método para determinar retornos en situaciones de ambigüedad, relacionadas con

el valor actual (pv) al momento de ordenar proyectos ante situaciones de conflicto.

Medina (2006), por su parte, enfatiza la crítica a modelos tradicionales para la toma de decisiones financieras. Para ejemplificar, Éstos no captan de forma clara las dinámicas del comportamiento de los mercados. Es decir, recopila fenómenos económicos y financieros con toda su imprecisión para tratarlos matemáticamente. Por último, cualquier inversión implica riesgos, especialmente riesgos financieros, que pueden derivar en ubicaciones inadecuadas.

A continuación se muestran otros estudios referentes al uso de números borrosos triangulares. Concretamente, como el de Rondós *et al.* (2016) sustentan que el número difuso triangular se refiere al “ratio acid-test mínima”. En donde finalmente, Gutiérrez (2006) aplica la lógica difusa a las decisiones de inversión, y Muela (2009) contribuye a distinguir entre la teoría de la posibilidad y los conjuntos difusos en escenarios de incertidumbre.

Para Kaufmann y Gil Aluja (1986), el uso de números triangulares para estudiar la incertidumbre en el ámbito empresarial se conoce desde los inicios con la incorporación de la lógica difusa en la búsqueda de soluciones de las organizaciones, que no pueden ser explicadas con los métodos probabilísticos.

Autores como Reig y González (2002) tienen una destacada contribución con su trabajo, dado que sostienen que la lógica difusa cuenta con dos soportes muy importantes. Es decir, se muestra como un instrumento muy poderoso para analizar la incertidumbre que genera la empresa y su medio y, por el otro, es capaz de analizar la subjetividad que proviene de la opinión de expertos.

Por otro lado, Aguiar (2004) revela que un contexto de incertidumbre, donde la información es insuficiente, también se puede reconocer porque es complicado conocer el resultado del estudio que se quiere implementar; lo que lleva a considerar un método alternativo que tenga un mejor alcance para explicar los fenómenos que no se pueden analizar de forma probabilística sino haciendo un análisis de sus posibilidades.

En este contexto, Rico y Tinto (2010) sostienen que estos sistemas de lógica difusa son más flexibles y pueden adaptarse a las imprecisiones de los datos, la subjetividad y la incertidumbre. Esto incrementa su potencial para generar soluciones efectivas que respalden

adecuadamente el proceso de toma de decisiones en estudios relacionados con este ámbito. Otros autores han publicado investigaciones centradas de lógica difusa, como, por ejemplo, Kosko (1995) sobre el pensamiento difuso: la nueva ciencia de la lógica difusa. El libro “Técnicas de gestión de operaciones para el manejo de la incertidumbre” de Kaufmann y Gil-Aluja (1987) hizo una contribución significativa al conocimiento científico. Rico y Tinto (2008) trabajaron en aplicaciones de matemáticas difusas; algunas aplicaciones en finanzas, gestión y contabilidad. Finalmente están Luna *et al.* (2018) relacionados con la rentabilidad de la introducción de nuevos productos mediante métodos difusos.

Por otro lado, la teoría de los subconjuntos borrosos (*fuzzy sets*) tiene amplia aplicación en el área de las ciencias sociales. Debido a ello, es importante que a través de este trabajo se muestren algunas aplicaciones, en la que esta matemática basada en una lógica multivalente, es una herramienta para analizar información imprecisa y, por tanto, encontrar datos aproximados a las cuestiones planteadas en un contexto de incertidumbre.

Finalmente, Alfaro *et al.* (2016) realizaron un estudio relacionado con la conformación de clústeres y su problemática con la elección de sus integrantes. Así, aplicaron la lógica difusa a la teoría de afinidades para garantizar la conformación de agrupamientos de elementos afines. Por lo que los resultados mostraron seis grupos de miembros muy relacionados.

Metodología propuesta

Sandoval (2003) afirma que las causales de la determinación presuntiva se originan en las que se consideran por ley obligatorias, por lo que hace a la autoridad revisora deberá proceder a efectuar la determinación presuntiva de la base gravable a exigir el pago de las contribuciones que de ello derivan. Es decir, en el supuesto de que llegase a efectuarse por parte de una autoridad fiscal una irregularidad en los inventarios de la empresa, esto indiscutiblemente tiene como consecuencia que se considere una enajenación, en lo que se tendrá que tener en cuenta, por ejemplo, el artículo 18 de la LISR; el artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), así como el artículo 60 del CFF (véase el cuadro 1).

CUADRO 1. DETERMINACIÓN PRESUNTIVA POR FALTANTE EN EL INVENTARIO

Irregularidad	Consecuencia	Fundamento	Métodos de presunción para determinar la utilidad fiscal
Faltante en el inventario	Se considera enajenación	Artículo 18 de la LISR, Artículo 8 de la LIVA, Artículo 60 del CFF	

Fuente: Elaboración propia.

Por otro lado, se pueden destacar de forma breve, más causales de la determinación presuntiva del CFF, de acuerdo con el artículo 57, en relación con la omisión en la retención de contribuciones o en el entero de las retenidas. Concretamente, el primer párrafo del citado artículo infiere que la causa consiste en no retener o enterar las contribuciones estando obligado a ello. Por lo que el artículo 57 establece que:

Las contribuciones fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido cuando aparezca omisión en la retención y entero por más del 3% sobre las retenciones enteradas.

Entre tanto, Sandoval (2003) señala que el artículo 59 del CFF, en su fracción I, puntualmente establece que todo registro u operación que esté documentado, al menos una que pueda vincularse con el contribuyente, se presume por ley, que todas las demás operaciones fueron realizadas por el contribuyente, independientemente de que esté su nombre.

El artículo 59, fracción III, establece como causal, a su vez, que efectuar depósitos bancarios en la cuenta del contribuyente, sin que existan los registros en la contabilidad, pese a ser de carácter obligatorio. Esto es, se trata de que los depósitos bancarios que no tienen un registro, por tanto, se consideran ingresos por actos o actividades no declaradas por lo que deberá estimarse presuntivamente como parte de la base gravable para efectos de los ingresos acumulables para el ISR y el IVA.

Prosigamos, el análisis de las causales recalcando lo que señala el artículo 64, fracción I de LISR, en donde se especifica que enajenar bienes a precio menor del mercado, constituye una causal para que el

contribuyente sea sujeto de la determinación presuntiva. Sirva de ejemplo, en el supuesto en el que los contribuyentes enajenan o adquieran mercancías a valores monetarios por debajo del valor de mercado, las autoridades fiscales tendrán la facultad de modificar los ingresos brutos o la utilidad fiscal, mediante un procedimiento de ingresos presuntos. Concretamente, los que se señalan en el artículo 56 del CFF.

Por todo, es necesario profundizar en la literatura en cuanto al alcance que tiene la determinación presuntiva de la utilidad fiscal de los contribuyentes que se encuentren en los supuestos que señala el artículo 55 del CFF.

Caso propuesto de determinación presuntiva

En 2022 el SAT realizó una investigación sobre evasión fiscal con la participación de la Universidad Autónoma Chapingo, los cuales buscaron identificar las prácticas de contrabando utilizadas por la industria textil, para así estimar un posible monto de evasión para el periodo de 2015 a 2021. El estudio de “Evasión por contrabando en la industria textil” se enfocó en analizar la evasión por subvaluación en la importación, la cual consiste en reportar a las autoridades aduaneras precios de las mercancías con valores menores a los reales, a fin de evadir el pago del IVA, impuesto general de importación y derechos de trámite aduanero.⁴

La posible evasión se estimó a través del método denominado costo-ingreso, el cual evalúa los patrones de comportamiento de las empresas textiles con actividades de importación. Lo anterior, parte del supuesto de que el ingreso esperado de las empresas tendría que ser mayor al costo de sus insumos de importación, por lo que es posible identificar desviaciones.

Por lo expuesto anteriormente; concretamente el sector textil es necesario recalcar que, precisamente la justificación de la metodología de números triangulares borrosos es precisamente porque la lógica difusa se utiliza cuando existe poca información, pocos datos, para realizar cálculos. Justamente, para este trabajo se propone que el CFF vigente incluya específicamente la determinación presuntiva de los ingresos brutos y, por ende, su utilidad fiscal a partir de hallazgos referidos a montos aislados que correspondan a un periodo; independientemente de que correspondan al mismo mes o no. Lo importante, en principio, es que se pueda determinar un intervalo a partir de dichos montos y

⁴ <https://www.gob.mx/sat/prensa/el-sat-informa-los-resultados-de-los-estudios-de-evasion-fiscal-realizados-en-2022-009-2023>

poder ser tratado mediante la lógica difusa. En particular, al menos dos montos registrados en un estado de cuenta bancario, sin importar que sean del mismo mes. Aquí podría especificarse una restricción en que dichos montos no rebasaran más de dos meses.

Con relación al faltante de bienes en el inventario, se podría establecer el mismo criterio. Aunque en este caso ya no habría mucho que analizar dado que un faltante de mercancía es en sí una omisión de ingresos.

Por otra parte, el método propuesto, particularmente podría complementar el procedimiento que señala el artículo 61 del CFF, en los supuestos de la determinación presuntiva del artículo 55 del CFF, y no sea posible comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos, así como el valor de los actos o actividades por los que deba pagar contribuciones, lo cual se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

- I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del período reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al período objeto de la revisión.
- II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del período de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el período objeto de revisión.

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De modo que en el artículo antes mencionado se pueda modificar de acuerdo con la propuesta de este trabajo, incluyendo una fracción III, en la que se mencione lo siguiente:

Párrafo propuesto:

III. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del período de treinta días o no sea posible observar durante siete días, incluyendo los inhábiles, el valor de los actos o actividades que sirvan para determinar el promedio; las autoridades fiscales tomarán como base la información de dichos actos de cuando menos dos días con un intervalo de 15 días entre uno y otro, lo cual servirá de base para determinar la estimación de un promedio aplicando a dicho intervalo.

No obstante, a partir del planteamiento expuesto es necesario abordar en qué consiste el procedimiento de los números borrosos para poder aplicarlo.

*Los números triangulares borrosos
e intervalos de confianza*

Siguiendo a Kaufmann y Gil-Aluja (1986) un número ordinario, R , puede analizar utilizando el concepto de función de pertenencia como sigue:

$$\begin{aligned} m_a(x) &= 1, \text{ para } x = a \\ &= 0, \text{ para } x \neq a \end{aligned}$$

De manera similar, podemos determinar el intervalo de confianza en R para un número común. Tal intervalo sería el clásico conjunto binario A , que representa un cierto tipo de incertidumbre sobre el valor verdadero de un número específico. De modo que si asumimos que la expresión $A = [a_1, a_3]$ significa que el número en cuestión no puede ser menor que a_1 ni mayor que a_3 , podemos formular esto en términos de una función de membresía como:

Pensemos, por ejemplo, en un número difuso como un subconjunto difuso *normal* y *convexo* en R . La condición de normalidad implicaría la siguiente expresión:

$$\exists R: m_A(x) = 1$$

Por lo que la convexidad en este supuesto puede, también, expresarse con la condición de que los α -cortes $\mathbf{A}_\alpha = [a_1^{(\alpha)}, a_3^{(\alpha)}]$ están *anidados*. De modo que implica expresarse de la siguiente forma:

$$(\alpha' < \alpha) \Rightarrow (a_1^{(\alpha')} \leq a_1^{(\alpha)}, a_3^{(\alpha')} \geq a_3^{(\alpha)})$$

No obstante, si realizamos una representación: α -corte por $\mathbf{A}_\alpha = [\alpha_1^{(\alpha)}, \alpha_3^{(\alpha)}]$, la condición de convexidad implicaría, por lo tanto, una expresión:

$$(\alpha' < \alpha) \Rightarrow (\mathbf{A}_\alpha \subset \mathbf{A}_{\alpha'})$$

Por tanto, la realización de operaciones aritméticas con números difusos se puede establecer utilizando la aritmética de intervalos de confianza. Supongamos que tenemos dos intervalos de confianza cualesquiera, por ejemplo:

$$\mathbf{A} = [a_1, a_3] \text{ y } \mathbf{B} = [b_1, b_3], \text{ con } a_1, a_3, b_1, b_3 \in \mathbb{R}$$

Realizaremos varias operaciones con este tipo de intervalo, ilustrándolas con ejemplos. Como veremos, en general, cuando aplicamos una función a un conjunto de intervalos, el límite inferior (superior) del intervalo resultante será el valor mínimo (máximo) calculado, aplicando la función a todas las combinaciones posibles de valores. pertenece al intervalo considerado. Los símbolos $\wedge$ y $\vee$ representan los valores máximos y mínimos:

Ejemplo 1:

- Suma:

$$\begin{aligned} [a_1, a_3] (+) [b_1, b_3] &= [a_1 + b_1, a_3 + b_3] \\ \mathbf{A} &= [6, 5], \mathbf{B} = [-2, 8] \\ \mathbf{A} (+) \mathbf{B} &= [4, 13] \end{aligned}$$

Ejemplo 2:

- Resta:

$$\begin{aligned} [a_1, a_3] (-) [b_1, b_3] &= [a_1 - b_3, a_3 - b_1] \\ \mathbf{A} &= [3, 5], \mathbf{B} = [-2, 7] \\ \mathbf{A} (-) \mathbf{B} &= [-4, 3] \end{aligned}$$

Por otro lado, los números difusos triangulares son los más utilizados en la práctica debido a su relativa facilidad de uso, aunque diversos autores han cuestionado su uso como panacea general. Obviamente es la versión más simple del concepto general de número difuso L-R presentado anteriormente. Las funciones L y R son lineales. Un número difuso triangular (NDT), como su nombre indica, tiene forma triangular y puede definirse por la tripleta (a_1, a_2, a_3).

La función de pertenencia para este número triangular borroso se representa de la siguiente forma:

$$\begin{aligned} m_A(x) &= 0, \rightarrow x < a_1 \\ &= (x - a_1) / (a_2 - a_1), \rightarrow a_1 \leq x \leq a_2 \\ &= (a_3 - x) / (a_3 - a_2), \rightarrow a_2 \leq x \leq a_3 \\ &= 0, \rightarrow x > a_3 \end{aligned}$$

Ahora bien, se puede representar un número triangular borroso precisando el intervalo de confianza de nivel α como sigue:

$$A_\alpha = [a_1^{(\alpha)}, a_3^{(\alpha)}] = [a_1 + (a_2 - a_1)\alpha, a_3 - (a_3 - a_2)\alpha], \rightarrow \forall \alpha \in [0, 1]$$

En resumen, estas expresiones difusas se pueden definir utilizando intervalos de confianza de nivel α , como sigue:

$$[a_1^{(\alpha)}, a_3^{(\alpha)}] = [-4 + (-1 - (-4))\alpha, 1 - (1 - (-1))\alpha] = [3\alpha - 4, 1 - 2\alpha]$$

Nótese que para $\alpha=0$ (alfa corte), se obtiene como intervalo la base del triángulo $[-4, 1]$, y para $\alpha=1$, se obtiene el punto de máximo nivel de conjetura $[1, -1]$. Se puede corroborar fácilmente que la expresión formulada se cumple para cada valor intermedio de α . Sin embargo, en la siguiente sección se puede mostrar con más detalle la representación de un número triangular difuso.

Presunción de ingresos a una empresa textil por la autoridad fiscal como un caso hipotético

Considérese que la autoridad fiscal al realizar sus facultades de comprobación, de acuerdo con el CFF, a una empresa denominada: *Modas México*, de giro textil, propiedad del señor Gumercindo Parrales de Guevara, quien se encuentra registrado en el SAT como persona

física con actividad empresarial; por medio de una visita domiciliaria con fundamento legal en una orden de visita expedida por la autoridad correspondiente, en donde se indica que el periodo de revisión es el ejercicio 2023. Específicamente, la visita se llevó a cabo los días 12 y 13 del mes de septiembre del 2024.

De modo que la autoridad comenzó el procedimiento de revisión en el domicilio fiscal de la empresa, donde los visitantes pudieron constatar, después de revisar la poca documentación que les fue proporcionada, que no cuenta con ningún archivo que indique la existencia de actividades o valor de los actos con sus clientes. Al analizar la situación, llega a la conclusión que no es posible reconstruir las operaciones de treinta días como lo señala el artículo 61 del CFF, ni tampoco es posible observar las actividades de los siete días que establece la fracción II del citado artículo. Por lo que decide aplicar un método indirecto de cálculo dado que no es posible determinar ninguna base que indique el valor de los actos que sirvan para determinar los ingresos presuntos del periodo objeto de revisión.

Por lo tanto, la única información que se pudo obtener de la visita de los auditores en las instalaciones de la empresa anteriormente mencionada fueron tres registros correspondientes a notas de remisión por concepto de ventas realizadas en efectivo. Las fechas y los montos corresponden a lo siguiente:

TABLA 1. HALLAZGOS DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA

22-noviembre-2023	\$3,080.00	Nota de venta: 157.83 kilos de seda para alta costura
01-diciembre-2023	\$1,890.00	Nota de venta: 55 trajes de lana para caballero
30-diciembre-2023	\$9,250.00	Nota de venta: 93.17 toneladas de algodón para elaborar pantalones de mezclilla

Por lo que, a partir de que los visitantes cuentan con poca información al no haber más registros contables, pólizas y depósitos bancarios se procede a utilizar el modelo indirecto propuesto en este trabajo como un procedimiento indirecto alternativo para determinar los ingresos omitidos del periodo sujeto a revisión. Para lo cual se propone construir un promedio mensual de ventas del ejercicio sujeto a revisión mediante el cálculo de un número triangular, tomando la información de las operaciones de las notas de venta.

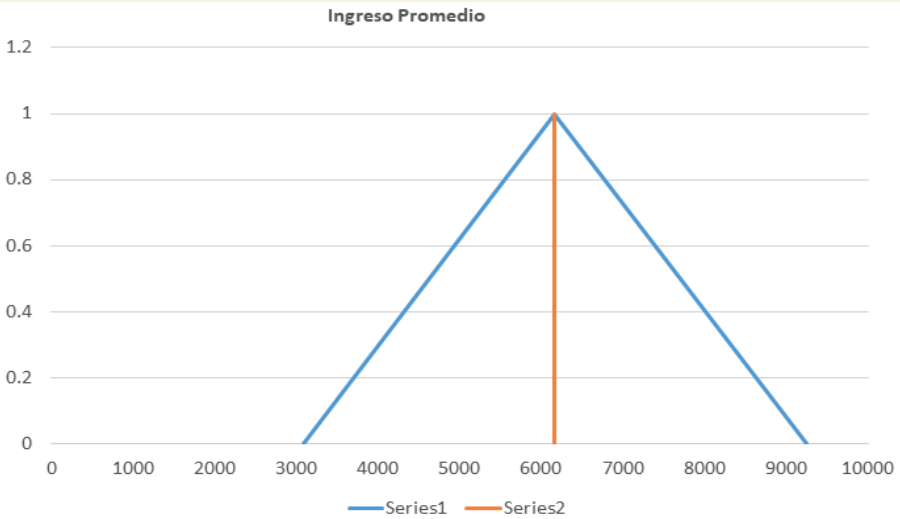
Así, el número triangular difuso quedaría expresado con la información de las notas de venta (3080, 1890, 9250), obteniéndose a partir de una función de pertenencia de acuerdo con la siguiente tabla:

TABLA 2. NIVEL DE PERTENENCIA DE LOS INGRESOS PRESUNTOS

0	3080	1	6165
0.1	3388.5	0.9	6473.5
0.2	3697	0.8	6782
0.3	4005.5	0.7	7090.5
0.4	4314	0.6	7399
0.5	4622.5	0.5	7707.5
0.6	4931	0.4	8016
0.7	5239.5	0.3	8324.5
0.8	5548	0.2	8633
0.9	5856.5	0.1	8941.5
1	6165	0	9250

Fuente: Elaboración propia.

FIGURA 1. NÚMERO TRIANGULAR DIFUSO DEL INGRESO DETERMINADO EN FORMA PRESUNTIVA



Fuente: Elaboración propia.

El siguiente y último procedimiento de la propuesta para la autoridad es determinar los ingresos de forma presuntiva de forma mensual con el promedio obtenido en el máximo nivel de presunción con la cantidad de \$6,165.00, como puede observarse en la Tabla 2 y la Figura 1, dicho monto mensual del periodo sujeto a revisión. Así, el cálculo para determinar los impuestos correspondientes sería de la siguiente forma.

**TABLA 3. DETERMINACIÓN ALTERNATIVA
POR INGRESOS OMITIDOS**

Hipótesis jurídica	Marco legal	Método alternativo para determinar la utilidad fiscal
No llevar contabilidad y omitir la información para efectos fiscales.	Artículo 18 de la LISR, Artículo 8 LIVA, Artículo 58, fracc. III, del CFF	Ingreso promedio= valor del número triangular difuso: $\$6165.00 \times 12 \text{ meses} = \$73,980.00$ $\times 15\% = \$11,097.00$ $\times 30\% = \$22,194.00 \text{ de ISR.}$ $\$73,980.00 \times .16$ $= \$11,836.80 \text{ de IVA}$

Fuente: Elaboración propia.

Consideraciones finales

La información del modelo difuso es un método alternativo que puede integrarse como uno más de los métodos que menciona el artículo 56 del CFF, en su fracción V, que a la letra dice: “la determinación presuntiva es la facultad de calcular los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones [...]. Donde concretamente menciona en su fracción V, que para tal efecto podrá utilizar los medios indirectos de la investigación económica, y agrega, “o de cualquier otra clase”. Situación que abre la posibilidad de que la autoridad pueda implementar procedimientos alternativos en la determinación de la utilidad fiscal en los supuestos más complejos cuando dicha autoridad cuenta con poca información fiscal y contable de los contribuyentes que son sujetos de revisiones fiscales, con base en las facultades de comprobación que lleva a cabo la autoridad.

En suma, los valores obtenidos con esta metodología en los supuestos de la determinación presuntiva de los ingresos fiscales, relacionados con las operaciones empresariales de los contribuyentes; concretamente, el derivado de sus omisiones en el cumplimiento de sus

obligaciones establecidas en las leyes fiscales, deben ser tomados por parte de las autoridades fiscales como un último recurso debido a que podría ponerse en riesgo la seguridad jurídica de los contribuyentes dado que se trata de una metodología que se utiliza en contextos de incertidumbre. En nuestro caso, el incumplimiento de los contribuyentes de llevar registros contables y fiscales de sus empresas.

Bibliografía

- Aguiar, F. (2004). Teoría de la decisión e incertidumbre: modelos normativos y descriptivos. *Empiria. Revista de metodología de ciencias sociales*, No. 8, pp. 139-160.
- Alfaro Calderón, G., Alfaro García, V., & González Santoyo, F. (2016). Aplicación de recursos fuzzy logic para la asociación de hoteles de un destino turístico (Applying Fuzzy Logic Resources for Hotel Clustering within a Touristic Destination). *Revista Internacional Administración & Finanzas*, 9(4), 95-107.
- Arango, M., S., Conrado & Pérez G. (2012). La gestión de indicadores empresariales con lógica difusa para la toma de decisiones. *Revista Lámpsakos*, No. 8, pp. 47-53.
- Bedoy, V.B., Chapa, C.J., Pérez, V. M., & Sánchez, V.C. (2020). Evasión por la aplicación de presuntivas en el impuesto sobre la renta (artículo 58 del CFF) (Master's thesis).
- Boletín informativo SAT (2023). El SAT informa los resultados de los estudios de evasión fiscal realizados en 2022[Online] <https://www.gob.mx/sat/prensa/el-sat-informa-los-resultados-de-los-estudios-de-evasion-fiscal-realizados-en-2022-009-2023>[17-marzo-2023].
- Bunn, D., & Asen, E. (2020). *International Tax Competitiveness Index 2020*. Tax Foundation. Recuperado el 22 de octubre de 2020, de <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/>
- Centro de Investigación Económica y Presupuestaria, A.C. (CIEP) (2021) Ingresos públicos en México: Hacia un nuevo sistema fiscal. [Online] [<https://ingresosenmexico.ciep.mx/>] [09-agosto-2024].
- Gómez, E. S. (1994). *Legitimación y racionalización: Weber y Habermas, la dimensión normativa de un orden secularizado* (Vol. 83). Anthropos Editorial.

- Gutiérrez, J. (2006). Aplicación de los conjuntos borrosos a las decisiones de inversión. *Administer, Revista de la Escuela de Administración*, No. 9. Colombia, Universidad EAFIT, pp. 62-85.
- Kaufmann, A. & Gil-Aluja, J. (1986). *Introducción de la teoría de los subconjuntos borrosos a la gestión de las empresas*. Santiago de Compostela: Milladoiro.
- Kaufmann, A. y Gil-Aluja, J. (1987). *Técnicas operativas de gestión para el tratamiento de la incertidumbre*. Barcelona: Hispano-Europea.
- Kosko, B. (1995). *Pensamiento borroso: la nueva ciencia de la lógica borrosa*. Barcelona, España: Editorial Crítica.
- Luna, K; Tinto, J; Sarmiento, W. & Cisneros, D. (2018) Estudio de rentabilidad para el lanzamiento de un nuevo producto aplicando el enfoque difuso. *Revista Visión Gerencial*, No. 1, pp. 42-53.
- Martínez, I. (2019). La limitación a la deducibilidad de los gastos financieros en el impuesto sobre sociedades: evolución y análisis comparativo. *Estudios de Deusto*, 67(2), 355-394. doi:[http://dx.doi.org/10.18543/ed-67\(2\)-2019pp355-394](http://dx.doi.org/10.18543/ed-67(2)-2019pp355-394)
- Medina, S. (2006). Estado de la cuestión acerca del uso de la lógica difusa en problemas financieros. *Cuadernos de Administración*, Vol. 32, No. 19, pp. 195-223.
- Milanesi, G. (2015). La tasa interna de retorno promedio borrosa: desarrollos y aplicaciones. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, No. 21, pp. 39-47.
- Muela, E. (2009). Diferencias conceptuales entre la teoría de la posibilidad y los conjuntos difusos en la modelación de la incertidumbre. *Revista Épsilon*, No.13, pp. 183-191.
- Pérez González, B. B., Salazar Nuñez, A., Salgado Santiago, R., Sandoval de Luna, A. S., & Santiago Pérez, R. C. (2016). Determinación presuntiva de la unidad fiscal.
- Reig, J. & González, J. (2002). Modelo borroso de control de gestión de materiales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol.31, No. 112, pp. 431-459.
- Rico, M. y Tinto, J. (2008). Matemática borrosa: algunas aplicaciones en las ciencias económicas, administrativas y contables. *Administrativas y contables. Contaduría Universidad de Antioquia*, No. 52, pp. 199-214.
- Rico, M. y Tinto, J. (2010). Herramientas con base en subconjuntos borrosos. Propuesta procedimental para aplicar expertizaje y

- recuperar efectos olvidados en la información contable. *Actualidad Contable Faces*, Vol. 13, No. 21, pp. 127-146.
- Rondós, E; Farreras M; y Linares, S. (2016). El número borroso triangular “ratio acid-test mínima”. *Cuadernos del CIMBAGE*, No. 18, pp. 57-79.
- Sánchez Delgado, E. (2019). Discrepancia entre la facultad de la determinación presuntiva de ingresos y utilidad fiscal con la facultad de comprobación de ingresos por las autoridades fiscales en México. *Instituto de Ciencias Sociales y Administración*.
- Sandoval, G. (2003). Determinación presuntiva en materia fiscal federal. Guadalajara, México: Editorial INDETEC.
- Tototzintle Valencia, O. (2020). *Discrepancia de la determinación presuntiva de los ingresos y la utilidad* (Master's thesis).
- Zadeh, L. (1965). *Fuzzy Sets and their applications to cognitive and decision processes*. London, Academic Press Inc.