

Procedimiento del artículo 12-A del Reglamento del SS obligatorio para los trabajadores de la construcción

*L.C.P., LD. y M.S.S Karla Arlaé Rojas Quezada
C.P.C., L.D. y M.F José Sergio Ledesma Martínez
C.P.C. y L.D. Francisco Teodoro Torres Juárez
Integrantes de la CROSS Nacional*

Introducción

En el presente trabajo se analiza en primer término el principio de especialidad de la norma y la supletoriedad del Código Fiscal de la Federación al caso concreto del ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades del Instituto Mexicano del seguro social en la construcción, en ello se identificarán las características específicas para entender que norma es la que debe aplicarse en el caso de que coexistan disposiciones en una norma general y en una especial.

Se analiza además el conflicto que se genera en la aplicación de la ley y los procedimientos a veces arbitrarios por parte de las autoridades considerando que pueden aplicar de manera adicional al establecido en el artículo 12-A del reglamento Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción, las facultades de comprobación que se contienen en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación alegando que se hacen de manera supletoria, sin embargo ello resulta ilegal, como se explicará en este trabajo entendiendo que la suplencia sólo se da ante la ausencia.

En ello se realtan las características y requisitos que deben cumplirse de manera estricta por las autoridades y identificando el conflicto práctico que existe ante la concurrencia temporal, espacial, personal y material de validez de diversas normas que atribuyen consecuencias incompatibles entre sí antes cierto supuesto fáctico impidiendo su aplicación simultánea.

Finalmente se analiza desde un punto de vista crítico la identificación que se hace respecto de la determinación de la contribución conforme al procedimiento contenido en el artículo 12-A del reglamento para verificar si ésta se hace con base cierta o base presunta.

Principio de Especialidad de la Norma y Supletoriedad del CFF.

El procedimiento de fiscalización contenido en el Artículo 12-A, del reglamento citado al rubro, constituye desde nuestro criterio personal, una norma de carácter especial que, pudiera en determinado momento, entrar en conflicto con otros procedimientos de fiscalización, ¿qué hacer entonces en caso de un conflicto ante dos normas que regulan procedimientos de fiscalización diferentes? tratemos de dar respuesta a la interrogante aquí planteada.

Como es ampliamente explorado, para efectos de dirimir conflictos o antinomias en materia Jurídica, los juristas han recurrido a diversos criterios. Uno de los principales criterios para la solución de conflictos o incompatibilidad de normas en un sistema

jurídico dado, es el establecido por el jurista italiano Norberto Bobbio¹, quien ha establecido tres criterios a saber: Criterio Cronológico, Criterio Jerárquico y Criterio de Especialidad de la norma. A continuación, detallaremos en que consiste cada uno de ellos.

- Criterio Cronológico: Denominado de Ley Posterior, es aquel donde existiendo leyes o normas incompatibles, permanece la Ley posterior. Se basa simplemente en el criterio de la voluntad, la voluntad posterior deroga a la anterior.
- Criterio Jerárquico: Es aquel criterio según el cual, ante dos normas incompatibles, prevalece la norma de mayor jerarquía. Por lo que, atendiendo al criterio de jerarquías de normas, y atendiendo a la ya conocida pirámide kelsiana o pirámide de Kelsen (criterio establecido por el jurista Hans Kelsen), donde se coloca en la parte superior, a la Ley fundamental o Constitución y a partir de allí, se van colocando hacia abajo las demás leyes o normas en grado inferior a la primera, hasta llegar a la base de la pirámide que contiene las normas de menor jerarquía.

Ejemplo:



De acuerdo con este criterio, las normas de mayor jerarquía van derogando a las leyes de menor rango, debido a que son, precisamente de menor jerarquía.

Criterio de Especialidad de la Norma: Este criterio se basa en que, ante la incompatibilidad de dos normas, una especial y una general, debe prevalecer la especial. La razón del criterio anterior tiene apoyo en que la norma especial, es la que debe prevalecer, porque sustrae parte de la norma general, con el fin de darle un tratamiento especializado de mayor amplitud, porque así se considera conveniente a partir de la especialidad de los hechos jurídicos que se pretende regular.

Estos criterios, han sido adoptados por nuestro sistema judicial, a partir de la emisión de diversas tesis; y que si bien, en tales interpretaciones, se reconocen algunos otros métodos o criterios diversos a los tres criterios mencionados, son criterios que siguen prevaleciendo en lo primordial para dirimir controversias e incompatibilidades entre normas. Se transcriben dos criterios de nuestro poder judicial, para ilustrar lo aquí expuesto.

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 165343

¹ Bobbio Norberto. Teoría General del Derecho. Editorial Temis. Bogota.2002

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Novena Época

Materias(s): Civil

Tesis: I.4o.C.261 C

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, febrero de 2010, página 2790

Tipo: Aislada

ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. INTERPRETACIÓN DE LOS ENUNCIADOS NORMATIVOS COMO MÉTODO DE PREVENCIÓN.

El principio de coherencia normativa concibe al sistema jurídico como un todo unitario, en el que las partes se encuentran en plena armonía, y su aplicación individual o conjunta concurre vigorosamente al cuidado y fortalecimiento de los valores tutelados por ellas, y a la satisfacción óptima de los fines perseguidos. Empero, como toda obra humana, la del legislador es susceptible de incurrir en imperfecciones, como la de expedir disposiciones total o parcialmente contrarias o contradictorias, para su aplicación a un mismo supuesto fáctico de las relaciones humanas, con lo que se suscitan los llamados conflictos normativos o antinomias jurídicas, reveladoras de inconsistencias que, mientras no las corrija su autor, requieren de una solución satisfactoria de los operadores jurídicos, especial y terminalmente de los órganos jurisdiccionales, para su aplicación a los casos concretos, mediante la aplicación de dos fórmulas. La primera consiste en proceder a hacer un análisis penetrante de los enunciados que se vislumbran en conflicto, con el fin de determinar si cabe la posibilidad de asegurar a cada una un campo material o temporal distinto de aplicación, con lo que el enfrentamiento se evita y queda sólo en los terrenos de la forma o la apariencia. La segunda se dirige a la prevalencia de una de las disposiciones discrepantes en el sistema jurídico, y la desaplicación de la otra, para que no vuelva a ser aplicada en lo sucesivo. Para este efecto, la doctrina y la jurisprudencia han venido proveyendo de métodos o criterios para justificar la desaplicación, con base en ciertas características que concurren en cada antinomia. En esa situación, el conflicto formal o aparente se confirma en la realidad. En esta línea son del conocimiento general los criterios clásicos o tradicionales de solución de antinomias, **bajo la denominación de criterios jerárquico, de especialidad y cronológico**, así como otros métodos recientes. Entre las dos fórmulas indicadas, siempre se ha considerado mucho más conveniente, saludable y satisfactoria la primera, porque con ella se consigue conservar en su integridad la obra del legislador y se conjura toda posibilidad de confrontación entre los poderes estatales, al mantener nítidamente a cada uno dentro del ámbito de sus atribuciones naturales. En atención a lo anterior, el operador del derecho, y sobre todo los órganos jurisdiccionales como responsables terminales de esta labor, deben dirigir y optimizar al máximo sus esfuerzos, en primer lugar, a la búsqueda de la aplicación de esa primera fórmula, para lo que pueden emplear las valiosas herramientas constituidas por los métodos de interpretación jurídica, y sólo si después de denodados esfuerzos orientados hacia dicha dirección no encuentran posibilidades de evitar la confrontación, deben pasar a los criterios aplicables para resolver el conflicto, por la vía de la desaplicación de alguna

de las reglas desavenidas; e inclusive, si en una actuación subsecuente encuentran facticidad para la primera fórmula, deben dar marcha atrás y decidirse por ella.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 621/2009. 10 de diciembre de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Leonel Castillo González. Secretario: Jaime Murillo Morales.

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 165344

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Novena Época

Materias(s): Civil

Tesis: I.4o.C.220 C

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, febrero de 2010, página 2788

Tipo: Aislada

ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. CRITERIOS DE SOLUCIÓN.

La antinomia es la situación en que dos normas pertenecientes a un mismo sistema jurídico, que concurren en el ámbito temporal, espacial, personal y material de validez, atribuyen consecuencias jurídicas incompatibles entre sí a cierto supuesto fáctico, y esto impide su aplicación simultánea. Antes de declarar la existencia de una colisión normativa, el juzgador debe recurrir a la interpretación jurídica, con el propósito de evitarla o disolverla, pero si no se ve factibilidad de solucionar la cuestión de ese modo, los métodos o criterios tradicionales de solución de antinomias mediante la permanencia de una de ellas y la desaplicación de la otra, son tres: **1. criterio jerárquico** (lex superior derogat legi inferiori), ante la colisión de normas provenientes de fuentes ordenadas de manera vertical o dispuestas en grados diversos en la jerarquía de las fuentes, la norma jerárquicamente inferior tiene la calidad de subordinada y, por tanto, debe ceder en los casos en que se oponga a la ley subordinante; **2. Criterio cronológico** (lex posterior derogat legi priori), en caso de conflicto entre normas provenientes de fuentes jerárquicamente equiparadas, es decir, dispuestas sobre el mismo plano, la norma creada con anterioridad en el tiempo debe considerarse abrogada tácitamente, y por tanto, ceder ante la nueva; y, **3. Criterio de especialidad (lex specialis derogat legi generali), ante dos normas incompatibles, una general y la otra especial (o excepcional), prevalece la segunda, el criterio se sustenta en que la ley especial substrahe una parte de la materia regida por la de mayor amplitud, para someterla a una reglamentación diversa (contraria o contradictoria).** En la época contemporánea, la doctrina, la ley y la jurisprudencia han incrementado la lista con otros tres criterios. **4. Criterio de competencia**, aplicable bajo las circunstancias siguientes: a) que se produzca un conflicto entre normas provenientes de fuentes de tipo diverso; b) que entre las dos fuentes en cuestión no exista una relación

jerárquica (por estar dispuestas sobre el mismo plano en la jerarquía de las fuentes), y c) que las relaciones entre las dos fuentes estén reguladas por otras normas jerárquicamente superiores, atribuyendo -y de esa forma, reservando- a cada una de ellas una diversa esfera material de competencia, de modo que cada una de las dos fuentes tenga la competencia exclusiva para regular una cierta materia. Este criterio guarda alguna semejanza con el criterio jerárquico, pero la relación de jerarquía no se establece entre las normas en conflicto, sino de ambas como subordinadas de una tercera; 5. Criterio de prevalencia, este mecanismo requiere necesariamente de una regla legal, donde se disponga que ante conflictos producidos entre normas válidas pertenecientes a subsistemas normativos distintos, debe prevalecer alguna de ellas en detrimento de la otra, independientemente de la jerarquía o especialidad de cada una; y, 6. Criterio de procedimiento, se inclina por la subsistencia de la norma, cuyo procedimiento legislativo de que surgió, se encuentra más apegado a los cánones y formalidades exigidas para su creación. Para determinar la aplicabilidad de cada uno de los criterios mencionados, resulta indispensable que no estén proscritos por el sistema de derecho positivo rector de la materia en el lugar, ni pugnen con alguno de sus principios esenciales. Si todavía ninguno de estos criterios soluciona el conflicto normativo, se debe recurrir a otros, siempre y cuando se apeguen a la objetividad y a la razón. En esta dirección, se encuentran los siguientes: 7. Inclinar por la norma más favorable a la libertad de los sujetos involucrados en el asunto, por ejemplo, en el supuesto en que la contienda surge entre una norma imperativa o prohibitiva y otra permisiva, deberá prevalecer esta última. Este criterio se limita en el caso de una norma jurídica bilateral que impone obligaciones correlativas de derechos, entre dos sujetos, porque para uno una norma le puede ser más favorable, y la otra norma favorecerá más la libertad de la contraparte. Para este último supuesto, existe un diverso criterio: 8. En éste se debe decidir a cuál de los dos sujetos es más justo proteger o cuál de los intereses en conflicto debe prevalecer; 9. Criterio en el cual se elige la norma que tutele mejor los intereses protegidos, de modo que se aplicará la que maximice la tutela de los intereses en juego, lo que se hace mediante un ejercicio de ponderación, el cual implica la existencia de valores o principios en colisión, y por tanto, requiere que las normas en conflicto tutelen o favorezcan al cumplimiento de valores o principios distintos; y, 10. Criterio basado en la distinción entre principios y reglas, para que prevalezca la norma que cumpla mejor con alguno o varios principios comunes a las reglas que estén en conflicto. Esta posición se explica sobre la base de que los principios son postulados que persiguen la realización de un fin, como expresión directa de los valores incorporados al sistema jurídico, mientras que las reglas son expresiones generales con menor grado de abstracción, con las que se busca la realización de los principios y valores que las informan; de manera que ante la discrepancia entre reglas tuteladas de los mismos valores, debe subsistir la que mejor salvaguarde a éste, por ejemplo si la colisión existe entre normas de carácter procesal, deberá resolverse a favor de la que tutele mejor los elementos del debido proceso legal.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 293/2009. Jacobo Romano Romano. 4 de junio de 2009.
Unanimidad de votos. Ponente: Leonel Castillo González. Secretario:
Rubén Darío Fuentes Reyes.

Ahora bien, ¿porque se plantea todo lo anterior sobre los criterios para dirimir conflictos o antinomias?, se plantea en atención a que, el Artículo 12-A del Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra y Tiempo Determinado (En adelante: “Reglamento Obligatorio Para la Construcción” o simplemente “Reglamento”) establece un procedimiento de fiscalización diverso, a los procedimientos contenidos el Código Fiscal de la Federación. Este procedimiento diverso, se rige por sus propios parámetros de cumplimiento, información que se debe entregar y plazos de desahogo, lo que puede originar que dichos ordenamientos (Código y Reglamento) se contrapongan o se generen conflictos entre las normas de una disposición legal con la otra. Uno de los principales problemas, lo constituye la duda, sobre el procedimiento que se debe aplicar, para determinar el contenido y alcance de las obligaciones patronales de los sujetos dedicados a las actividades de la construcción.

Pasemos a analizar un poco más a detalle este tema. De acuerdo con lo que determina el Código Fiscal de la Federación, se establecen tres procedimientos para que las autoridades fiscales, puedan determinar el cumplimiento de obligaciones fiscales de cualquier sujeto obligado:

- La visita domiciliaria;
- La solicitud de información o documentación (conocida como revisión de gabinete) y;
- La revisión electrónica.

Los procedimientos señalados, encuentran su fundamento de manera general, entre otras normas, en los artículos 42, fracción II, III; y 53-B del Código Fiscal de la Federación.

Estos Procedimientos, son utilizados tanto por autoridades del Servicio de Administración Tributaria, como por autoridades del Instituto Mexicano del Seguro Social, ya que si bien, la Ley del Seguro Social, no establece un procedimiento específico y determinado de fiscalización, los procedimientos ya mencionados, son utilizados por estas últimas autoridades, al aplicar de manera supletoria el Código Fiscal de la Federación; por así disponerlo la propia Ley del Seguro Social en el segundo párrafo del artículo 9, el cual se transcribe a continuación:

Artículo 9

A falta de norma expresa en esta Ley, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la Ley Federal de Trabajo, del Código (Código Fiscal de la Federación) o del derecho común, en ese orden, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del régimen de seguridad social que establece esta Ley. (lo puesto en paréntesis es nuestro)

Luego entonces según se dijo, la autoridad puede utilizar cualesquiera de los tres

procedimientos ya mencionados: Visita Domiciliaria, Revisión de Gabinete y Revisión Electrónica para determinar el incumplimiento y alcance de obligaciones de cualquier patrón sujeto al cumplimiento de pago de cuotas del Seguro Social; sin embargo, el problema surge cuando la autoridad pretende ejercer facultades de comprobación respecto de patrones dedicados a la actividad de la construcción ¿Por qué tal problemática?, El patrón de la construcción, ya no es cualquier sujeto obligado, al que se le pueda aplicar cualquier procedimiento ya que existe un procedimiento especial para tal efecto.

La pregunta es ¿sería legalmente correcto que, las autoridades utilicen los procedimientos de fiscalización determinados por el Código Fiscal de la Federación, cuando en la especie, fueron creados procedimientos de fiscalización diversos en el “Reglamento Obligatorio Para la Construcción”? Hemos escuchado decir a diferentes especialistas de la materia que, las autoridades sí pueden utilizar dichos procedimientos señalados en el Código Fiscal de la Federación, porque es una facultad de la autoridad otorga por la Ley, sin más argumentos jurídicos que ese, se insiste, el argumento es, que es una facultad contenida en una Ley para las autoridades; sin embargo, hasta las normas que rigen las facultades de las autoridades, se encuentran sujetas a parámetros de aplicación; no quiere decir que nosotros tengamos la razón por su puesto, porque nadie tiene la verdad absoluta, pero nuestro criterio en contrario, tiene sustento en la aplicación de la especialidad de la norma, que se analizará más adelante en mayor detalle.

La autoridad también considera que tiene facultades para hacerlo. Hace algunos años, se volvió un tanto común que las autoridades, ejercieran algún procedimiento adicional a los señalados en “Reglamento Obligatorio Para la Construcción” cuando en el caso en concreto, no lograban determinar cuotas una vez agotados los procedimientos del propio Reglamento; el principal motivo, lo constituía el hecho de no poder determinar las cuotas a cargo del patrón, en el plazo de desahogo del procedimiento del artículo 12-A del Reglamento; tales plazos son más cortos, a los que señala el Código Fiscal de la Federación. Incluso en los últimos años, la autoridad sigue aplicando dos procedimientos, solo que con menor frecuencia. Lógico es, la autoridad considera como se dijo, que tiene facultades para realizar otro procedimiento posterior de los contenidos el Código, según las propias interpretaciones que, hace de las disposiciones fiscales; sin embargo, discrepamos del criterio de las autoridades, en el sentido de que tengan facultades para utilizar dos procedimientos, en del Reglamento y alguno de los contenidos en el Código Fiscal de la Federación, ya que, en principio, no puede tener una doble oportunidad para determinar contribuciones; así mismo en atención al principio de especialidad de la norma que explicaremos a continuación.

Notros consideramos que el criterio de las autoridades es contrario al **principio de especialidad de la norma**; en que se sustenta dicha respuesta.

En Primer lugar, el propio poder ejecutivo, en uso de su facultad reglamentaria que se le concede la Constitución, crea un reglamento de carácter obligatorio para los patrones que se dediquen a las actividades de la construcción, y en base a dicho reglamento, se debe cumplir con el contenido y alcance de las obligaciones de los patrones dedicados a tal actividad, como se desprende de lo determinado en el artículo 1º de tal disposición que se transcribe:

“Las disposiciones de este reglamento norman las obligaciones y derechos que, conforme a la Ley del Seguro Social, tienen las personas físicas o morales que se dediquen en forma permanente o esporádica a la actividad de la construcción y que contraten trabajadores por obra o tiempo determinado, así como de los trabajadores contratados en la forma antes mencionada que presten sus servicios en tal actividad.

Para los efectos del presente reglamento, serán aplicables las definiciones establecidas en el artículo 5 A de la Ley del Seguro Social, así como las siguientes:

I.- Patrón dedicado a la actividad de la construcción: las personas físicas o morales que encuadren dentro de los supuestos previstos en las fracciones II y III del artículo 5 de este reglamento, y

II.-Obra de construcción: cualquier trabajo que tenga por objeto crear, construir, instalar, conservar, reparar, ampliar, demoler o modificar inmuebles, así como la instalación o incorporación en ellos de bienes muebles necesarios para su realización o que se le integren y todos aquellos de naturaleza análoga a los supuestos anteriores.

Del contenido de la norma anterior, se determina el establecimiento de obligaciones y derechos que, conforme a la Ley del Seguro Social, tiene toda persona física o moral que se dedique a la actividad de la construcción, incluso, se señala en el reglamento, cuáles son las actividades relacionadas con la actividad de la construcción, de conformidad con el segundo párrafo de la norma en análisis.

Claramente entonces, la disposición en comento determina obligaciones y derechos para los patrones de la construcción; y precisamente dentro de esas obligaciones y derechos, se encuentra inmerso el procedimiento de fiscalización contenido en el artículo 12-A del reglamento comentado.

El reglamento en consecuencia, por disposición de su artículo 1º, se constituye en la norma especial, porque sustrae de la propia Ley del Seguro Social su contenido y alcance jurídico, tanto para establecer obligaciones, como derechos; es decir, fue concebido para regular con una mayor amplitud a los patrones dedicados a la actividad de la construcción, insertando dentro de sus normas, un procedimiento especial para verificar el cumplimiento de sus obligaciones, previstas tanto en la Ley como en el Reglamento, según lo dispone la propia norma en estudio:

ARTÍCULO 12 A. El Instituto podrá verificar y, en su caso, resolver sobre el cumplimiento de las obligaciones del patrón previstas en la Ley y este reglamento, relativas a la obra terminada, de conformidad con las siguientes reglas: (lo resaltado es nuestro)

Lo determinado entonces, tanto por el artículo 1º, como por el artículo 12-A del reglamento, constituyen normas de carácter especial y obligatorio. Normas vigentes que conviven en el mismo sistema jurídico, con el carácter de especiales.

Entonces, la pregunta es ¿la autoridad ya no puede utilizar algún procedimiento de los señalados en el Código Fiscal de la Federación? Se insiste, a criterio personal y sin temor a equivocarnos, la autoridad ya no puede utilizar ningún otro procedimiento que no sea el determinado por la norma de carácter especial para revisar el cumplimiento de obligaciones sobre los patrones dedicados a las actividades de construcción.

Supletoriedad del Código Fiscal de la Federación.

Al haberse creado, un procedimiento de fiscalización especial, solo se puede aplicar el Código Fiscal de la Federación, pero de manera supletoria, cuando la norma adolece de un vacío legal, el cual, debe ser suplido por existir una regulación deficiente de la norma, y no, para sustituir o iniciar un procedimiento nuevo.

Pasemos al análisis de la tesis que se inserta a continuación, para ilustrar nuestros comentarios, que si bien, se refiere a otro de los procedimientos especiales de fiscalización contenidos en el reglamento, explica en sí misma, los comentarios **vertidos sobre la especialidad de la norma y los casos específicos de supletoriedad del Código Fiscal de la Federación.**

VI-TASR-XXX-35

PROCEDIMIENTO DE ESTIMACIÓN PREVISTO EN EL REGLAMENTO DEL SEGURO SOCIAL OBLIGATORIO PARA LOS TRABAJADORES DE LA CONSTRUCCIÓN POR OBRA O TIEMPO DETERMINADO. NO LE RESULTAN APLICABLES SUPLETORIAMENTE LAS DISPOSICIONES PREVISTAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. - El artículo 18 del Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra o Tiempo determinado, contiene el procedimiento que deberá observar el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando el patrón no cumpla con sus obligaciones de determinar y enterar el importe de las cuotas obrero-patronales de sus trabajadores.... Así mismo prevé el último párrafo del artículo 18 citado, que, una vez formulada la liquidación respectiva por el Instituto, la notificará al patrón para que, dentro de los cinco días hábiles siguientes, aduzca las aclaraciones que estime pertinentes o para que, en su caso, entere las cuotas adeudadas con la actualización y los recargos correspondientes en términos del Reglamento para el Pago de Cuotas del Seguro Social. En esa tesitura, resulta infundado lo manifestado por el actor, en el sentido de que la autoridad en términos del Código Fiscal de la Federación, debió emitir y notificar un oficio de observaciones, ya que le fue requerida diversa documentación, sin embargo, contrario a lo argumentado por el demandante, la autoridad no se encontraba obligada a emitir un oficio de observaciones, ya que el artículo 18 del Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra o Tiempo determinado, no lo prevé como parte del procedimiento que debe seguir la autoridad, en este contexto, se considera que **en la especie no se puede aplicar supletoriamente el Código Fiscal de la Federación, toda vez que el artículo 18 del Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra o Tiempo determinado, que es la ley especial, establece claramente el procedimiento que deberá seguir la autoridad cuando los patrones**

dedicados a la actividad de la construcción no cumplan con las obligaciones a su cargo previstas en la Ley del Seguro Social y en sus reglamentos; ya que no debe pasar inadvertido **que la aplicación supletoria de un ordenamiento legal respecto de otro sólo opera cuando estando previsto en éste una determinada institución, no se contenga debidamente reglamentado o existiendo, resultara deficiente**, supuesto que no se actualiza en el caso concreto, ya que la ley específica sí prevé el procedimiento a seguir, para que la autoridad lleve a cabo sus facultades de comprobación en tratándose de patrones dedicados a la actividad de la construcción, de donde resulta que en la especie no tiene aplicación supletoria el artículo 48 fracciones IV y VI, del Código Fiscal de la Federación.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 867/08-04-01-04.- Resuelto por la Sala Regional del Norte-Centro I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 6 de abril de 2009, por unanimidad de votos. - Magistrado Instructor: Pablo Chávez Holguín. - Secretaria: Lic. Afrodita Ma. de Jesús Perales Torres.

R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año II. No. 21. Septiembre 2009. p. 279

Como se desprende del contenido de la tesis anterior, podemos concluir de la parte que nos interesa de la misma, lo siguiente:

- Que el Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra o Tiempo determinado, es la “ley especial” o norma de carácter especial.
- Que la aplicación supletoria del Código Fiscal de la Federación, solo opera cuando estando previsto una determinada institución en la norma especial, no se contenga debidamente reglamentada o existiendo, resultara deficiente.

Antes de continuar, se hace un pequeño paréntesis sobre este tema para no generar confusión. El Código si es de aplicación supletoria; sin embargo, lo que se llevó o controversia como se desprende de la tesis en estudio, fue la garantía de audiencia, por ello se alegó que debió haber existido un oficio de observaciones, para poder aportar pruebas una vez emitido el oficio de observaciones, en atención como se dijo, al derecho de la garantía de audiencia; sin embargo, nos guste o no, los tribunales federales, ya han establecido que el artículo 18 no contiene un vacío legal respecto de tal garantía de audiencia, porque en dicho procedimiento de fiscalización del artículo 18 del reglamento, se le permite al patrón, manifestar lo que a su derecho convenga, por ello, se resuelve que no es supletorio el Código Fiscal de la Federación respecto de la garantía de audiencia; así que, de ese punto de controversia en particular, se resolvió la no era supletorio el Código comentado; lógicamente, sobre otros hechos que se puedan controvertir, si puede ser aplicado supletoriamente el Código Fiscal de la Federación, como se dijo, cuando exista una regulación deficiente de la norma.

Continuando con el análisis de la materia, se podría señalar que, una sola tesis no es suficiente para demostrar lo señalado sobre la especialidad de la norma o del reglamento como norma especial, quisiéramos sin duda, darle algunos otros criterios jurisdiccionales, pero desafortunadamente estos no han sido abundantes respecto del

tema específico; y fue con tal motivo, que nos atrevimos a realizar el presente análisis; sin embargo, si le quedara alguna duda, anexo otra tesis, que si bien no se refiere expresamente a la especialidad de la norma, si determina de manera clara que, la autoridad no se puede salir del procedimiento iniciado con ciertas reglas; es decir, no puede utilizar otra facultad diversa a la iniciada para determinar créditos fiscales; lo que confirma hasta este punto nuestro argumento, se debe atender al principio de especialidad de la norma.

VI-TASR-XVI-29

FACULTADES DE COMPROBACIÓN EJERCIDAS EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 18 DEL REGLAMENTO DEL SEGURO SOCIAL OBLIGATORIO PARA LOS TRABAJADORES DE LA CONSTRUCCIÓN POR OBRA O TIEMPO DETERMINADO, AÚN PARA EL CASO DE QUE EL CONTRIBUYENTE REVISADO EXHIBA DOCUMENTACIÓN EN EL PLAZO PARA ELLO ESTABLECIDO EN ESE PRECEPTO, LA LIQUIDACIÓN PODRÁ ESTAR SUSTENTADA EN UN PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA.-

Aun cuando la autoridad hubiere procedido en términos del artículo 18 del Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra o Tiempo Determinado, en una primera ocasión a emitir una liquidación con sustento en tal precepto, y que dentro del plazo de cinco días que tal norma confiere, el contribuyente hubiere comparecido con el objeto de realizar diversas manifestaciones y aportar documentación en relación con esa primera liquidación emitida, siendo que el artículo en comento establece la posibilidad que el patrón pueda aportar documentación para desvirtuar la determinación del crédito, el hecho de que hubiera aportado diversa documentación, acorde a lo indicado en el último párrafo del artículo 18 del Reglamento ya citado, ello no tiene como consecuencia que la autoridad deba proceder a la liquidación de los créditos fiscales bajo el ejercicio de otra facultad, sino que la autoridad sigue sujeta al procedimiento establecido en tal precepto, para así poder determinar al contribuyente revisado un crédito fiscal por omisión en el entero de las cuotas que corresponden a los trabajadores de la construcción.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 321/09-16-01-5.- Resuelto por la Sala Regional

Peninsular del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 2 de julio de 2009,

por unanimidad de votos. - Magistrada Instructora: Juana Griselda Dávila Ojeda. -

secretario: Lic. Luis Alfonso Marín Estrada.

Del análisis del criterio anterior, queda claro que la autoridad no puede determinar créditos fiscales, con el ejercicio de otra facultad, si no que queda sujeta al procedimiento establecido en tal precepto; lo determinado es lógico, ya que la autoridad debe sujetarse al procedimiento establecido en la norma especial, por lo cual, no está en posibilidades de agotar un nuevo procedimiento. El reglamento en estudio, es la norma especial, y el Código Fiscal Federal se constituye en la norma general, y como ya se dijo, la norma especial prevalece sobre la general, por ello se debe atender al pretenderse desahogar un procedimiento de fiscalización, al

contenidos de la norma especial y no de la general; se anexa en consecuencia para su análisis, una Jurisprudencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa que, si bien, corresponde a la materia aduanera, ilustra con perfecta claridad, lo aquí expuesto sobre la aplicación preferente de la norma especial, atendiendo al principio de especialidad de la norma.

VII-J-SS-201

NOTIFICACIÓN POR ESTRADOS DEL ACTA DE INICIO EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA ADUANERA. PARA SU DEBIDA FUNDAMENTACIÓN RESULTA SUFICIENTE LA CITA DEL ARTÍCULO 150, CUARTO PÁRRAFO DE LA LEY ADUANERA.-

Para considerar que la notificación por estrados de los actos emitidos en el procedimiento administrativo en materia aduanera cumple con los requisitos previstos en el artículo 16 Constitucional y 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es suficiente la cita del artículo 150 cuarto párrafo, de la Ley Aduanera, al ser ésta la Ley especial que regula este tipo de notificaciones, no obstante si la autoridad además hace referencia al artículo 134 fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se considera como un exceso de fundamentación que en todo caso no produce indefensión ni incertidumbre en el particular. Por otra parte, si la autoridad aduanera, fundamenta su notificación por estrados únicamente en el artículo 134 fracción III, del Código Fiscal de la Federación, dicha notificación resulta ilegal, en virtud de que existe una Ley Especial (Ley Aduanera) que regula las notificaciones por estrados en los procedimientos administrativos en materia aduanera que es de aplicación preferente a las leyes generales (Código Fiscal de la Federación), lo anterior en atención al principio de especialidad (*lex specialis derogat generalis*), que es aquel que sostiene que en la aplicación de las leyes debe darse preferencia a las específicas o especiales. La ley especial se aplicará con preferencia a la ley general cuando su supuesto de hecho se ajusta más al hecho concreto, pues de otra forma quedaría ineficaz, ya que nunca sería aplicable y no puede suponerse la existencia de una *lex sine effectu*.

Contradicción de Sentencias Núm. 584/12-02-01-8/YOTRO/340/14-PL-03-01.- Resuelta por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de G3 de junio de 2015, por unanimidad de 10 votos a favor. - Magistrado Ponente: Juan Manuel Jiménez Illescas. - secretaria: Lic. Yanet Sandoval Carrillo. (Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/48/2015)

Destacamos entonces del contenido de la Jurisprudencia anterior, lo siguiente sobre el principio de especialidad de la norma:

1. La Tesis reconoce el principio de especialidad de la norma, como aquel que sostiene que, en la aplicación de las leyes debe darse preferencia a las específicas o especiales sobre las generales.
2. Que la ley especial se aplicará con preferencia a la ley general, porque de no hacerlo, la ley especial se torna ineficaz porque nunca será aplicada.
3. No puede suponerse la existencia de una *lex sine effectu* (ley sin uso)

Entonces podemos decir que, las normas contenidas en el Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra y Tiempo Determinado son normas de carácter especial, incluidas las que se refieren al procedimiento de fiscalización contenido en el artículo 12-A del reglamento mencionado. El procedimiento de fiscalización del artículo 12-A, no solo es de aplicación preferente, si no que excluye cualquier otro procedimiento señalado en la norma general, en este caso, el Código Fiscal de la Federación, bajo el criterio de especialidad de la norma: la ley especial deroga a la general. Así mismo, aun y cuando en el presente caso, la norma general es de carácter superior, sigue prevaleciendo la norma especial, según lo ha sostenido la doctrina y los propios criterios de los tribunales; el principio de especialidad de la norma es de aplicación preferente al criterio de jerarquía; esto debido a que, como ya se indicó se sustrae del contenido de la norma general una norma especial, para regular una situación jurídica de hecho, con mayor amplitud. Incluso, se debe atender en una interpretación, a la norma más favorable o la norma que mejor garantiza los derechos humanos ¿Qué derechos? la legalidad, seguridad y certeza jurídica; y consideración nuestra, el procedimiento especial es sin duda, el más favorable, al establecer la preclusión de las facultades de la autoridad para determinar cuotas, cuando se cumplan en determinados supuestos.

El Procedimiento de fiscalización contenido en Artículo 12-A, del “Reglamento del Seguro Social obligatorio para los trabajadores de la construcción” ¿Es un procedimiento de determinación de contribuciones, de base cierta o de base presunta?

Desde hace algunos años, hemos dado seguimiento a este tema, sobre todo para poder determinar con absoluta certeza, lo que se entiende por determinación de contribuciones en base cierta o en base presunta; sin embargo, después de haber investigado el tema, no hemos encontrado la bibliografía adecuada, que nos ayude a responder la pregunta planteada ¿Cuándo estamos ante una determinación de contribuciones en base cierta y cuando estamos ante una determinación en base presunta?

No obstante poder equivocarnos, creo que no existe bibliografía al respecto sobre el tema planteado, o si la hay, es escasa. Tal distinción respecto de la base cierta y la base presunta, la han realizado los Tribunales, tanto el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, como los Tribunales del Poder Judicial de la Federación, porque ha sido a través de tales criterios, que nosotros arribamos a las conclusiones respecto del tema planteado.

Ahora bien, los referidos criterios jurisdiccionales, si bien son trascendentes, no definen con absoluta certeza y precisión el tema a tratar; sin embargo, si se puede advertir de los mismos, la distinción que hacen los Tribunales, tanto de la determinación de contribuciones en base cierta, como a la determinación de contribuciones en base presunta.

Por otro lado, si usted hace un análisis a las disposiciones legales sobre los procedimientos de fiscalización, estamos seguros de que llegará a las mismas conclusiones; es decir, podrá advertir que, ambas formas de determinar contribuciones, (la base cierta y la base presunta), y sin temor a equivocarnos, son las dos formas generales que existen para que la autoridad determine contribuciones

Antes de continuar con el desarrollo del tema, quiero advertir otra problemática más, (aunada a la falta de bibliografía); la cual, está relacionada con la seguridad social por lo siguiente: los criterios relativos a la determinación de contribuciones que han realizado los tribunales respecto de la base cierta y la base presunta, se han emitido en el sentido de determinar, si la autoridad fiscalizadora cuenta con facultades para determinar contribuciones en base cierta o en base presunta, pero respecto del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado; es decir, “existen muy pocos criterios” por no decir que son nulos, respecto de las Aportaciones de Seguridad Social, que el tema de estudio a tratar.

Así pues, de conformidad con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, las aportaciones de Seguridad Social son una especie de contribución; sin embargo, los tribunales no han emitido criterios relativos a la base cierta o base presunta respecto de las aportaciones de seguridad social; no obstante, trataremos de explicar, como también, le es aplicable la determinación de contribuciones en base cierta y en base presunta al tema de la seguridad social, y una vez logrado el objetivo, responder a la pregunta inicial, es decir, ¿qué tipo de determinación de contribuciones se hace ya sea en base cierta o en base presunta, en atención al contenido del artículo 12-A del “Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción?”

Para poder llegar a la respuesta planteada, debemos partir entonces, por definir en primer lugar, que se entiende por determinación de contribuciones en base cierta y determinación de contribuciones en base presunta y después llevar el tema a la seguridad social.

No obstante, ya tener un objetivo claro, no existe una definición respecto a la determinación de contribuciones en base cierta y en base presunta, ese es el primer problema a resolver; luego entonces, para los efectos de la presente investigación, se proponen las siguientes definiciones:

Determinación de Contribuciones en Base Cierta: Es cuando la autoridad facultada, derivado de un procedimiento de fiscalización determina las contribuciones a cargo del sujeto obligado, con base en la identificación de los elementos de las contribuciones señalados en la Ley; es decir: el sujeto, el objeto; los elementos para llegar a la base; así como, la tasa o tarifa aplicable a dichas contribuciones, ya sea porque tales elementos fueron obtenidos del procedimiento de fiscalización instaurado; o bien, porque la autoridad cuenta con tales elementos obtenidos de sus bases de datos o bien, le son proporcionados por otras autoridades fiscales; los cuales, puede utilizar de acuerdo con sus facultades en el procedimiento de fiscalización de que se trate.

Determinación de Contribuciones en Base Presunta: Es la determinación de contribuciones realizada por las autoridades facultadas, cuando las mismas, no cuentan con los elementos de la contribución que se pretende determinar; es decir, la autoridad no cuenta con el sujeto, el objeto, pero principalmente, con los elementos para llegar a la base a la que se le ha de aplicar la tasa o tarifa establecida en la Ley, por lo que, puede determinar o estimar la base las contribuciones a partir de presunciones legales; es decir, cuenta con la facultad de presumir la base a la que se le ha de aplicar la tasa o tarifa respectiva.

Si se analizan las definiciones propuestas, la diferencia fundamental entre la determinación de contribuciones en base cierta y base presunta, radica principalmente en que, para determinar contribuciones en base cierta, la autoridad cuenta con todos los elementos de la contribución; como lo es la contabilidad, los comprobantes fiscales, y la demás documentación que soporte la operaciones, por lo tanto, al existir el soporte documental de los elementos de la contribución, la autoridad puede determinar las contribuciones de manera certera, porque cuenta como se dijo, con todos los elementos para ello, de allí que hablemos de base cierta, porque se puede llegar a la base de la contribución; mientras que en la determinación en base presunta, no se cuenta con tales elementos para llegar a la base de la contribución, y para llegar a dicha base, se tiene que estimar la misma, a partir de presunciones legales.

No queremos a entrar en detalle, ni pretender hacer un estudio de las presunciones; para tal fin, tendríamos que realizar un estudio más extenso; lo cual, no es motivo del presente análisis; solo como referencia se señala que, en materia fiscal, las presunciones nacen de la propia Ley, ya que, la actuación de la autoridad, se rige por la fundamentación y motivación de su competencia de acuerdo con el principio de legalidad y seguridad jurídica, por lo tanto, las presunciones deben ser legales y no simples presunciones humanas.

Volviendo al tema de la de determinación de contribuciones en base cierta y presunta, podemos identificar en la tesis que se transcribe a continuación; la cual, es emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, estas dos formas ya señaladas (base cierta y base presunta) que tiene la autoridad de determinar contribuciones.

VII-P-1aS-285³

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL. CASOS EN QUE RESULTA IMPROCEDENTE LA APLICACIÓN DE LAS TASAS PREVISTAS POR EL ARTÍCULO 90 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- De conformidad con el

artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales **pueden presumir la existencia de ingresos, así como el valor de los actos, actividades** o activos por los que se deban pagar contribuciones en los casos en que dicho supuesto así lo establece. En relación con ello, el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, faculta a la autoridad fiscal para determinar **presuntivamente la utilidad fiscal** de los contribuyentes,

siempre y cuando se presente alguno de los ocho supuestos que ahí se enumeran. **Ahora bien, cuando en la especie no se actualiza ninguno de los supuestos previstos y la autoridad fiscal cuenta con la documentación suficiente para conocer de la situación fiscal del contribuyente, como lo es su contabilidad, ésta se encuentra en la posibilidad de determinar la utilidad fiscal con base en dicha documentación, pudiendo emitir su determinación sobre bases más ciertas.**

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 910/11-11-03-4/270/12-S1-03-04.- Resuelto por la Primera sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 24 de abril de 2012, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo.- Secretario: Lic. Ángel Fernando Paz Hernández. (Tesis aprobada en sesión de 22 de mayo de 2012) R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año II. No. 12. Julio 2012. p. 103

Como se desprende del contenido de la tesis anterior, la autoridad puede presumir los elementos de la contribución: es decir, la base a la que se ha de aplicar la tasa o tarifa correspondiente ya sea presumiendo los ingresos o valor de actos o actividades; o inclusive, presumiendo la propia utilidad fiscal o la base a la que se ha de aplicar la tasa respectiva; en este caso, sin dejar lugar a dudas, la tesis se refiere a la **“determinación de contribuciones en base presunta”**.

Ahora bien, del mismo contenido de la tesis anterior, si la autoridad cuenta con la documentación para conocer la situación fiscal del contribuyente, como lo es la contabilidad con toda la información que soporta la misma; la autoridad entonces está en posibilidad determinar los elementos de la contribución de una manera más cierta, en este caso, estamos en presencia de la **“determinación de contribuciones en base cierta”**.

Para ilustrar con mayor claridad el tema de la base cierta y presunta, se transcribe la siguiente tesis jurisprudencial, emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la cual, señala nuevamente, las dos formas que tiene la autoridad de determinar contribuciones; es decir, la base cierta y la base presunta.

VII-J-SS-24

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 55 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. ES UNA FACULTAD REGLADA. LEGISLACIÓN VIGENTE EN

1999 Y 2009. El artículo 55 del Código Fiscal de la Federación prevé una serie de supuestos de hecho de carácter irregular, que imposibilitan a la autoridad fiscalizadora para llevar a cabo la determinación de contribuciones o aprovechamientos conforme **a la reglageneral de hacerlo sobre una base cierta, por lo que podrá hacerlo sobre una base presunta.** Para los efectos anteriores, el correlativo artículo 56 del mismo ordenamiento prevé los medios de los cuales puede valerse la autoridad fiscalizadora para

determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones. Ahora bien, la facultad de **determinación presuntiva** de que fue dotada la autoridad fiscal es de carácter excepcional y no puede ejercerse de forma discrecional, **sino únicamente cuando el sujeto a facultades de comprobación comete alguna de las irregularidades expresamente señalada en el citado artículo 55**, y para dicho ejercicio la autoridad necesariamente deberá ceñirse a los procedimientos señalados en el diverso artículo 56 de referencia. Lo anterior atento a que los referidos numerales contemplan una facultad reglada que señalan la conducta específica que debe seguir la autoridad una vez que ha detectado la actualización **de las irregularidades que le impiden efectuar la determinación sobre una base cierta**. Con ello se salvaguardan los derechos fundamentales de legalidad y de seguridad jurídica que deben observar las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, garantizados en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de suerte que el sujeto a las referidas facultades tenga la certeza jurídica de cómo actuará la autoridad ante la imposibilidad de determinar de forma cierta el resultado fiscal del periodo sujeto a revisión; ya que si bien la base será determinada de forma presuntiva, esto únicamente podrá hacerse mediante alguno de los procedimientos específicamente reconocidos en el código federal tributario.

Del contenido del criterio jurisprudencial anterior, incluso se señala en el mismo que, la autoridad determina contribuciones o aprovechamientos por **regla general, sobre una base cierta** y solo cuando se den ciertos supuestos de hecho de carácter irregular, que le impiden a la autoridad realizar esa determinación en base cierta; lo puede hacer conforme a una base presunta; sin embargo, la determinación presunta, es de carácter excepcional y reglada, por lo que la autoridad, una vez que se actualizan las irregularidades que impiden la determinación conforme a la base cierta, tiene que aplicar la base presunta, por actualizarse los supuestos de hecho correspondientes.

No obstante, por si quedara lugar a dudas, se transcribe a continuación, la tesis jurisprudencial número 2a./J.59/2014 emitida por la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, relativa a que los ingresos presuntos por depósitos bancarios a que se refiere el artículo 59 fracción III del Código Fiscal de la Federación, sigue siendo una determinación base cierta, porque derivan de la contabilidad del contribuyente; y si bien, dichos ingresos pueden ser presuntos, los mismos admiten prueba en contrario, y aun y cuando, no se logre desvirtuándolos, se sabe con certeza, cuáles son los ingresos por lo que se tiene que pagar contribuciones, por lo que, se **debe proceder a determinar la obligación tributaria con base cierta**.

Suprema Corte de Justicia de la
Nación Registro digital: 2006980

Instancia: Segunda
Sala Décima Época

Materias(s):
Administrativa

Tesis: 2a./J. 59/2014 (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 8, Julio de 2014, Tomo I, página 392

Tipo: Jurisprudencia

RENTA. EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 90 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INCOMPATIBLE CON LOS INGRESOS DERIVADOS DEL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 2013).

El artículo citado faculta a las autoridades fiscales para determinar, de manera presuntiva, la utilidad fiscal de los contribuyentes, al prever que podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda, dependiendo de la actividad a que se dedique el causante. Sin embargo, este procedimiento no es aplicable a la estimativa indirecta de ingresos prevista en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, que se actualiza cuando el contribuyente **no sustenta con documentación en su contabilidad el registro de los depósitos en su cuenta bancaria, pues dicha presunción legal deriva de datos ciertos aplicados por la autoridad cuando lleva a cabo sus facultades de comprobación, por lo que admite prueba en contrario dentro del procedimiento de fiscalización relativo, y si el particular auditado no logra desvirtuarla, procede determinar la obligación tributaria con base cierta, ya que la autoridad conoce con certeza el monto de los ingresos sujetos a pagar contribuciones**, lo que no sucede con la determinación presuntiva de ingresos prevista en los artículos 55, 56 y 61 de la codificación mencionada, pues la autoridad construye la presunción, por ausencia de datos, conforme a los diversos procedimientos contenidos en esos numerales; de ahí que no resultaría lógico permitir a quienes se les detectaron aquellas actividades elusivas, disminuir el monto de los recursos que se presumieron acumulables mediante la aplicación de un coeficiente diseñado para calcular la utilidad fiscal presunta, por no tener certeza de la cuantía de los recursos dinerarios percibidos; razón por la cual, las autoridades exactoras no están obligadas a aplicar los coeficientes previstos en el referido artículo 90, respecto de los ingresos derivados de depósitos bancarios no registrados.

Es decir, del contenido de la jurisprudencia anterior, se puede inferir que, si bien la autoridad, pudiera considerar los depósitos bancarios no soportados o no registrados debidamente en contabilidad como ingresos presuntos, se puede identificar con precisión el valor de ese depósito, por lo tanto, la determinación debe hacerse conforme a una base cierta, se insiste, porque ese depósito tiene un valor que se puede identificar, lo que no se puede hacer en ciertos casos, en que la autoridad, no tiene como identificar la base, y tiene que acudir por ese impedimento a la base presunta.

A partir de aquí estamos seguros de que ya le quedaron claras, las dos formas o procedimientos generales que las autoridades tienen para determinar contribuciones, como son la base cierta y en base presunta; qué pasa entonces con el procedimiento para determinar contribuciones establecido en el artículo 12-A del Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción Por Obra o Tiempo Determinado ¿es un procedimiento de base cierta o de base presunta? Para poder responder a la anterior pregunta, tendremos que remitirnos a los artículos 9 y 12 del mismo reglamento; y usted se preguntará ¿y por qué?, precisamente porque el artículo 12-A del Reglamento señalado, no es una norma aislada, está relacionada y administrada con otros artículos del reglamento, como los son, los artículos 9 y 12 los cuales tenemos que analizar, para dar respuesta a la pregunta inicialmente planteada.

Si analizamos en conjunto, las disposiciones del Reglamento que se transcriben, podemos concluir que, el procedimiento de revisión establecido en el artículo 12-A, tiene como finalidad verificar, si el patrón cumplió o no, con los Avisos de inscripción, baja y modificación de salario de los trabajadores; si cumplió o no, con la obligación de informar sobre relación mensual y bimestral de trabajadores; si cumplió o no con la obligación de informar sobre la denominación o razón social del patrón, su registro patronal, su registro de obra, y el nombre completo de sus trabajadores; si cumplió o no con informar sobre los números de seguridad social y sus días trabajados por mes o el bimestre que se reporta por los trabajadores; así mismo, si se informó o no sobre las estimaciones preliminares de los componentes de mano de obra, las incidencias de obra de construcción correspondientes como lo son: la suspensión, reanudación, cancelación y terminación de Obra. Todo lo anterior, por ser obligaciones del patrón, como se desprende del propio contenido de los artículos 9 y 12, ya señalados.

Que pasa entonces, cuando el patrón sí cumplió con las obligaciones señaladas en los artículos 9 y 12 del Reglamento, la respuesta es simple, nos encontramos ante un procedimiento de fiscalización que se rige bajo los parámetros de determinación de contribuciones **en base cierta**; ¿esto porque? porque derivado de la información proporcionada, la autoridad puede identificar tanto al patrón, como a los trabajadores; pero además de estos últimos, puede identificar sus salarios, su número de seguridad social y los días trabajados; es decir, se pueden identificar los elementos para llegar a la base de la contribución, por lo que, lógicamente y sin dejar lugar a dudas, estamos ante un procedimiento de **determinación de base cierta**.

No sucedería lo mismo, si el contribuyente incumplió con proporcionar la información anterior, porque la autoridad fiscalizara ya no podría identificar los elementos de la contribución para llegar a la base, y aplicar las diferentes tasas que

señala la Ley del Seguro Social, para cada uno de los seguros que tiene que pagar el patrón; en consecuencia, ante tal circunstancia, se tendría que aplicar un procedimiento de determinación de base presunta.

Ahora bien, si en la especie, derivado de las obligaciones que se establecen en los artículos 9 y 12 señalados, se le proporcionaron a la autoridad los elementos necesarios para determinar contribuciones en base cierta. La autoridad no podría aplicar un procedimiento de determinación presuntiva; pero yo le puedo asegurar estimado lector, que es un error muy común de las autoridades; es decir, aplicar la determinación presuntiva o de base presunta, cuando el propio patrón cumplió con las obligaciones que le impone el Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción Por Obra o Tiempo Determinado en los artículos 9 y 12, y por eso le conceden la razón a los patrones en los juicios.

Esta determinación presunta o de base presunta, como ya lo han sostenido los tribunales, solo es aplicable cuando se dan los elementos de tal presunción o las irregularidades que impiden a la autoridad determinar conforme a una base cierta, no así, cuando se le dan los elementos para que la autoridad pueda efectuar una determinación en base cierta.

Lo anterior, ha quedado evidenciado en la jurisprudencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que si bien, no hace una referencia a la base cierta y la base presunta, del contenido de la Jurisprudencia, se puede concluir que no es posible aplicar una base presunta, cuando se cuentan con los elementos para una determinación en base cierta.

VII-J-SS-134⁶

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA. SUPUESTO EN EL QUE NO PROCEDE CONFORME AL ARTÍCULO 18 DEL REGLAMENTO DEL SEGURO SOCIAL OBLIGATORIO PARA LOS TRABAJADORES DE LA CONSTRUCCIÓN POR OBRA O TIEMPO

DETERMINADO.- El artículo 18 del Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra o Tiempo Determinado establece la facultad del Instituto Mexicano del Seguro Social para que, en el ejercicio de sus facultades de comprobación requiera a los patrones que no cumplan con sus obligaciones, la información y documentación que contenga los elementos necesarios que le permitan determinar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones incumplidas. Así, se entenderá cumplido el requerimiento cuando el patrón entregue la información y documentación señalada en el artículo 15 de la Ley del Seguro Social, que en el caso resultan **ser los registros tales como nóminas y listas de raya en las que se asiente el número de trabajadores, sus nombres, número de días trabajados y los salarios, además de otros datos que exijan la Ley del Seguro Social** y sus reglamentos, que sean necesarios

para dicha determinación. **Sin embargo, no es procedente la determinación presuntiva de las cuotas obrero-patronales, si la información y documentación exhibida por el patrón contienen los elementos necesarios e idóneos que permitan a la autoridad determinar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a cargo del patrón.**

Que podemos concluir entonces, que ya estamos en condiciones de dar respuesta a la pregunta inicial: El Procedimiento de fiscalización contenido en Artículo 12-A del Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra o Tiempo Determinado **¿Es un procedimiento de determinación de contribuciones, de base cierta o de base presunta?**

Sin dejar lugar a dudas, el procedimiento establecido en el artículo 12-A, es un procedimiento de determinación de contribuciones en base cierta, por lo que, si el Instituto Mexicano del Seguro Social, a través de las autoridades que lo representan pretende realizar un procedimiento de determinación presuntiva; cuando en la especie, se le proporcionaron los elementos de la contribución, como son **nóminas y listas de raya en las que se asiente el número de trabajadores, sus nombres, número de días trabajados y los salarios,** está impedido de realizar una determinación en base presunta, ya que la determinación presunta es un procedimiento reglado, que solo es procedente, cuando se dan los supuestos de hecho para su aplicación; es decir, las irregularidades que impiden a la autoridad a determinar contribuciones conforme a una base cierta; en ese mismo sentido, elegir una determinación en base cierta o en base presunta, no constituye una facultad discrecional de las autoridades, por el contrario, son facultades que se actualizan cuando se dan los supuestos de hecho señalados en la Ley.

Conclusiones

La fiscalización por parte de las autoridades consiste en verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones establecidas en la ley, pero ello debe hacerse siempre cumpliendo a su vez con los requisitos que la norma exija a las autoridades cumplir, mientras que los particulares pueden hacer todo lo que no les esté prohibido expresamente por la ley, las autoridades pueden hacer sólo lo que les está permitido y conforme a las reglas establecidas para ello.

Sin duda y atendiendo a lo expuesto anteriormente, el artículo 12 del reglamento constituye un procedimiento de fiscalización que tiene como herramienta el Instituto para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones a cargo del patrón de la construcción con un plazo perfectamente estipulado, más aún atendiendo a que en caso de que no se realice en ese plazo establecido ha de considerarse que se ha cumplido con las obligaciones establecidas en la ley y sus reglamentos.

En ese entendido debe atenderse de manera puntual a que no pueden determinarse contribuciones posteriores a un procedimiento de fiscalización a menos que surjan hechos nuevos, en el caso particular en la consideración, es que el instituto no ejerza

las facultades de comprobación en los términos de ese artículo 12-A, se presumirá que el patrón cumplió con las disposiciones de la ley y sus reglamentos respecto de esa obra, salvo que exista denuncia de algún trabajador o los documentos proporcionados resulten ser falsos.

Por lo que para poder ejercer algún otro tipo de facultades de fiscalización deberá ser sólo por estas causas que expresamente se señalan, más aún en el caso de referirse a documentos supuestamente falsos, deberá ser la autoridad quien demuestra tal circunstancia, hacer lo contrario dejaría al patrón además de un estado de indefensión una incertidumbre absoluta al permitir al instituto actuar con esa arbitrariedad.

Así la autoridad al no ejercer esa facultad en los noventa días establecidos, le precluye su derecho, no pudiendo aplicar de manera adicional algún otro procedimiento establecido en el código Fiscal de la Federación, ya que como se ha explicado no aplica de manera supletoria ya que esta figura solamente será aplicable ante la ausencia, deficiencia o indebida reglamentación, supuesto que no se actualiza de ninguna forma en el procedimiento de fiscalización analizada.

Debe puntualizarse entonces que el reglamento es la norma de carácter especial por tanto deroga a la norma general y que la aplicación supletoria del código Fiscal de la Federación sólo opera cuando estando prevista una determinada institución en la norma especial, no se contenga debidamente reglamentada o existiendo resultara deficiente.

Este procedimiento diverso, se rige por sus propios parámetros de cumplimiento, información que se debe entregar y plazos de desahogo, lo que puede originar que dichos ordenamientos (Código y Reglamento) se contrapongan o se generen conflictos entre las normas de una disposición legal con la otra. Uno de los principales problemas, lo constituye la duda, sobre el procedimiento que se debe aplicar, para determinar el contenido y alcance de las obligaciones patronales de los sujetos dedicados a las actividades de la construcción.

Finalmente debe observarse de acuerdo a lo planteado que el artículo 12-A encontramos un procedimiento de fiscalización sobre base cierta en atención a que en ello se entiende que el patrón ha cumplido con el reglamento aportando previamente los elementos que permitan determinar las aportaciones de seguridad social como son:.

Aviso de inscripción, baja y modificación de salarios del trabajador, Información mensual y bimestral; Razón social o denominación del patrón; Registro patronal; Registro de obra.; Nombre completo; Entre otras.

Luego entonces la autoridad cuenta con todos los elementos para cuantificar las aportaciones y no debe de ninguna forma utilizar otros procedimientos no establecidos en la norma mientras no se este en el supuesto de determinarse de manera presunta.

Puede observarse que podría faltar alguna de la información, pero de ser el caso de simple obligación formal que no trascienda la determinación de las cuotas puedes subsanarse ya que no se trata de una falta absoluta que dé lugar a presunción.

