

# HUMANITAS

ANUARIO DEL CENTRO DE ESTUDIOS HUMANÍSTICOS

14



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

1973

fundamentar las proposiciones filosóficas en la paz, se nutrirían, además, con el resultado del estudio, la confrontación y el análisis comparativo de las culturas existentes, al menos de las ideas matrices, lo que permitiría también obtener además de la ciencia de la paz, propiamente dicha, resultados accesibles a una nueva cultura internacional, que a su vez constituiría la *cultura de la paz*.

Lo anterior nos permitiría, además, conocer y establecer las diferencias culturales radicales del hombre en general, puesto que las barreras que la naturaleza ha dispuesto en la ubicación del hombre, separándolo, como es lo idiomático, lo religioso, lo económico y lo propio cultural, permitirá la preparación hacia un verdadero universalismo que se está gestando para un futuro no muy lejano. Si el hombre ha venido aplicando sus mejores talentos en la investigación científica —desafortunadamente, para fines bélicos—, ciertamente puede y debe aplicarlos para reconstruir un mundo nuevo, un mundo pacífico.

Es lógico pensar que en la organización para la paz se requieran muchos y eficaces medios. Tal vez, como decíamos, la coacción sea necesaria, como necesario será el poner la fuerza al servicio de la inteligencia y al servicio del derecho como "esa alta técnica de la concordia" y planear instituciones internacionales para el futuro.

Hoy por hoy, empecemos por educar al hombre para la paz, a pesar de lo utópico que pueda parecer a algunos. Nuestra idea va dirigida a los hombres de buena voluntad.

## LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Por el LIC. SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA  
Ex Profesor de la Facultad de Derecho  
de la Universidad de Nuevo León

### 1. Introducción

PARA UBICARNOS en el tema de la determinación de la obligación tributaria, séanos permitido recordar aquí, en forma somera, algunos conceptos básicos que tienen una íntima conexión con el tema principal que vamos a desarrollar en los siguientes párrafos.

Las obligaciones en general, pueden tener tres fuentes:

1. La ley, por sí misma, sin conexión con ningún hecho jurídico: a las obligaciones que nacen en esta forma, se les da el nombre de obligaciones *meramente legales*.

2. La ley, unida a la realización de un hecho generador, previsto por ella, y distinto de la voluntad de obligarse: a estas obligaciones se les llama obligaciones legales u obligaciones *ex lege*.

3. La voluntad de un sujeto, dirigida a producir a su cargo el nacimiento de una obligación, esto es, a convertirse en obligado, y reconocida por la ley como tal fuente de obligación: a estas obligaciones se les denomina obligaciones *voluntarias*.<sup>1</sup>

Por lo que se refiere a las obligaciones meramente legales, puede sostenerse que no existen en el Derecho Tributario, pues si bien Berliri ha propuesto dos casos en la legislación italiana, las críticas que han recibido nos convencen de

<sup>1</sup> SÁINZ DE BUJANDA F., *Notas de Derecho Financiero*, Madrid, 1957, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, 1967, pp. 211 y s.s. así como el mismo autor en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (en lo sucesivo RDF y HP), n.º 58 y 59, artículo intitulado "El Nacimiento de la Obligación Tributaria".

que no son ejemplos afortunados. En los demás países (Alemania, Francia, España, Argentina, etc.) los tratadistas están acordes en la inexistencia de este tipo de obligaciones en materia tributaria.

Las obligaciones voluntarias o contractuales tampoco existen en el Derecho Tributario, en virtud del principio de legalidad, que es básico en todo Estado de Derecho, del que resulta la indisponibilidad del poder y de la potestad tributarios por parte de la Administración financiera. Los ejemplos que algunos autores ofrecen son fruto de un análisis ligero o bien son casos de violación del citado principio de legalidad tributaria. Como dice Blumenstein: "El fundamento jurídico del crédito impositivo está, en todo caso, constituido por la ley tributaria. Sólo ella puede autorizar al ente público a recaudar un impuesto y ella misma regula taxativamente el nacimiento, el contenido y la extensión del crédito correspondiente. La naturaleza pública de la relación impositiva excluye la posibilidad de que ésta aparezca fundada en bases contractuales. Esta afirmación es válida incluso para el supuesto de que la fijación del impuesto se produzca por medio de concierto. También en este último caso el crédito de impuesto únicamente puede nacer gracias a la ley. Lo mismo sucede respecto a la responsabilidad solidaria antes mencionada. El crédito impositivo reposa, por tanto, sin excepción, sobre una "obligación ex lege".<sup>2</sup>

Hensel, siguiendo la orientación de la legislación tributaria alemana de 1919, sostuvo que la obligación tributaria es una obligación legal, u obligación *ex lege*, cuyo nacimiento requiere dos elementos: uno, la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que puede producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares; dos, la realización, en la vida real, de ese hecho jurídico contemplado por la ley. Blumenstein, en Alemania, acoge la doctrina de Hensel. En Italia la adoptan, entre otros, Giannini, Tesoro, Pugliese, Vannoni, Cocivera y Alessi. En Argentina, Giuliani Fonrouge, Jarach; en Brasil, Gómez de Souza y Araujo Falcao; en Ecuador, Riofrío.

Esta doctrina fue adoptada, certeramente, por los redactores del Código Fiscal de la Federación de 1938, pues en su artículo 31 disponía que "el crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco federal".

El Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación sostuvo, consecuentemente, que la obligación tributaria "nace, de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una

<sup>2</sup> BLUMENSTEIN, E., *Sistema di Diritto delle Imposte*, Giuffrè, 1954, pp. 2 y 10.

obligación tributaria para con el Fisco Federal, siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliese en su *Derecho Financiero*", (RTFF, Tesis 1937-1948, pp. 249-290).

Flores Zavala decía, comentando dicho precepto: "No es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito."<sup>3</sup>

El nuevo Código Fiscal que entró en vigor el 1.º de abril de 1967, ratificó la adopción de dicha doctrina, pues en el artículo 17 se dispone que "la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales".

No nos es posible detenernos más, ni en la exposición de la doctrina del hecho imponible, cuya realización fáctica constituye el hecho generador del impuesto, ni en la problemática del nacimiento del crédito fiscal o de la obligación tributaria, pues el propósito de nuestro trabajo es otro, aunque conectado con aquellos.<sup>4</sup>

Ahora bien, sentadas las premisas anteriores, podemos iniciar la exposición del tema principal que nos ocupa, y que es el de la determinación de la obligación tributaria.

## 2. Terminología

En Italia, tanto la legislación como los tratadistas, han acuñado la palabra "accertamento" para referirse a la actividad de la autoridad administrativa o de los sujetos pasivos de los tributos encaminada a "la fijación de los elementos inciertos de la obligación".<sup>5</sup>

José Silva, traductor de las *Istituzioni di Diritto Finanziario* de Mario Pugliese utiliza el vocablo italiano, sin traducirlo, a todo lo largo de la obra. Jorge I. Aguilar, en la versión taquigráfica de sus conferencias en el curso de Derecho Fiscal, utiliza también el vocablo italiano *accertamento*.

En España y en Argentina, algunos autores como Jarach, Giuliani, Fonrouge, Sáinz de Bujanda, utilizan indistintamente los vocablos *determinación* y *liquidación*. A veces también la palabra "aplicación".

<sup>3</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México, 1959, n. 35.

<sup>4</sup> Para un tratamiento de este tema en el Derecho Mexicano, puede consultarse, DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1968, pp. 389-424 y pp. 512-516.

<sup>5</sup> Expresión de VANNONI, contenida en GAZZERRO, F., *La Dichiarazione Tributaria nell'Accertamento e nel Contenzioso*, Giuffrè, 1969, p. 9.

El Código Fiscal de la Federación de 1938 usa las palabras "determinación" y "liquidación", de manera indistinta. El Código Fiscal vigente (1967) también utiliza como equivalentes esos dos vocablos:

a) El artículo 17 dice que la obligación fiscal "se determinará y liquidará" conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento.

b) El Artículo 18 prescribe que "el crédito fiscal es la obligación determinada en cantidad líquida"; el mismo precepto se refiere a que a las autoridades puede corresponder "formular la liquidación" y que en otros casos es a los sujetos pasivos a quienes corresponde "determinar en cantidad líquida" la prestación.

c) El Artículo 80 define que "la determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponde a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario".

d) El mismo precepto dispone que "cuando las leyes establezcan que la determinación o liquidación deban ser hechas por las autoridades" corresponden ciertas obligaciones a los sujetos pasivos.

Sin embargo, en otras disposiciones parece que la "determinación" es una actividad distinta de la "liquidación", refiriéndose la primera a la identificación de la existencia del hecho generador y reservando la expresión "liquidación" a la actividad de cuantificación del crédito fiscal; por ejemplo, eso sucede en los siguientes preceptos:

a) El Artículo 83 prescribe que "las autoridades fiscales, a fin de determinar la existencia del crédito fiscal, dar las bases de su liquidación o fijarlo en cantidad líquida" tienen ciertas facultades.

b) El Artículo 88 dispone la caducidad en cinco años de las facultades de las autoridades fiscales para "determinar la existencia de las obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida".

Entre los tratadistas, Flores Zavala utiliza indistintamente los vocablos "determinación" y "liquidación". Margán Manautou usa más la palabra "determinación".

Como no creemos que el legislador haya optado por dar un significado específico a cada una de esas expresiones, y aun cuando podría haber más precisión en aplicar el vocablo "determinar" a la actividad consistente en la identificación del nacimiento del hecho generador y en utilizar la palabra "liquidar" para fijar en una cantidad cierta la suma debida por el causante, utilizaremos en forma sinónima ambas expresiones.

### 3. Función de la Determinación

Giannini, expone que "no está lógicamente excluido que la ley imponga un tributo en una suma preestablecida, a personas individualmente determinadas; pero no puede tratarse sino de casos esporádicos, absolutamente excepcionales.

"En los actuales ordenamientos tributarios, la ley, en cuanto relaciona la deuda tributaria con la realización de una situación de hecho, de la cual establece sus elementos constitutivos, no puede enunciar sino en abstracto los presupuestos del tributo y los criterios para su liquidación. Para determinar, aquí, en concreto, la existencia y el monto del débito tributario, es necesario en cada caso investigar si los referidos presupuestos se han realizado y cumplir cualquier otra indagación o valoración que la ley misma prevé y disciplina. Esta investigación puede ser simple o compleja, requerir laboriosas indagaciones de hecho o técnicas (para determinar por ejemplo, la renta neta de un negocio industrial o la renta presunta de un edificio no alquilado) o indagaciones jurídicas delicadas (así para descubrir bajo la forma aparente la naturaleza intrínseca y los efectos de un acto sujeto a registro); cuando se da una situación de hecho no controvertida y una base imponible fácilmente mensurable puede agotarse en una simple operación mental, pero que siempre constituye un momento insuprimible en el desarrollo de la relación tributaria."<sup>6</sup>

Berlini explica que "salvo excepciones sumamente raras, la norma que disciplina un impuesto puede esquematizarse de la siguiente manera: 'Cuando se realiza esta hipótesis, quien se encuentra en esta situación, debe a pagar a título de impuestos X o, si se trata de un impuesto gradual, proporcional o progresivo, la suma derivada de la aplicación de esta alícuota a este parámetro.

"De aquí la obvia necesidad, para poder establecer lo que Ticio debe pagar a título de impuesto, de determinar: a) Si en relación con él se ha realizado un presupuesto de hecho; b) Cuáles son el parámetro y la alícuota de cuya combinación resulta la suma que debe pagar; c)Cuál es la cantidad concreta del parámetro y consiguientemente del impuesto a pagar."<sup>7</sup>

### 4. Concepto de la Determinación

Para Gazzero la determinación es "la actividad de la administración finan-

<sup>6</sup> GIANNINI, A. L., *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Utet, 1956, pp. 271-272.

<sup>7</sup> BERLINI, A. CORSO, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, 1965, vol. I, pp. 191-192.

ciera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible"; y "el procedimiento . . . de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos", así como también "el acto administrativo que concretiza la constatación".<sup>8</sup>

Vanoni dice que es "la fijación de los elementos inciertos de la obligación".<sup>9</sup>

Giuliani Fonrouge define la determinación como "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación".<sup>10</sup>

Jarach afirma que "la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual ésta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva".<sup>11</sup>

Para nosotros, la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.

De la anterior definición podrá advertirse que para nosotros la determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo (por adeudo propio o por deuda ajena), como un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria.

La determinación es considerada como un paso ineludible de la obligación tributaria por algunos tratadistas, sobre todo por aquellos que admiten que su autor puede ser el sujeto pasivo. Así, por ejemplo, para Giuliani Fonrouge y para Gazzero. Su necesidad es aceptada también por Berliri (aunque niega la autodeterminación), pero quien explica, que existen dos tipos de impuestos: "aquellos en que entre la realización del presupuesto de hecho y la extinción de la obligación tributaria no se interpone ningún acto diverso del pago, y aquellos en los cuales (por el contrario, la obligación tributaria no puede ex-

<sup>8</sup> GAZZERO, *op. cit.*, pp. 3-4.

<sup>9</sup> Citado por GAZZERO, *op. cit.*, p. 9, nota.

<sup>10</sup> GIULIANI FONROUGE, C. M. *Derecho Financiero*, 2a. edición, Depalma, Bs. As., 1970, n. 230.

<sup>11</sup> JARACH, DINO, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Bs. As., p. 402.

tinguirse si antes no es determinada su consistencia concreta por la administración financiera".<sup>12</sup>

En el mismo sentido Giannini, quien explica: "La liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste, precisamente, en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible), con la consiguiente aplicación de tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente. Siendo ésta la razón de ser y la función de la liquidación, es claro que constituye una fase ineludible en el desenvolvimiento de la relación impositiva, cuya lógica necesidad deriva de la simple consideración de que, conteniendo la norma tributaria un mandato abstracto e hipotético (mandato que se expresa en estos términos: si se realiza un hecho determinado, tales personas quedarán obligadas a pagar una cierta suma), no resulta posible afirmar que alguien debe al Estado o a otro ente público una suma determinada si no es cumpliendo las operaciones arriba indicadas. De aquí se desprende que la liquidación es necesaria y que se produce en cualquier especie de impuesto, por ser consustancial con el carácter mismo de la obligación tributaria, como obligación *ex lege*".<sup>13</sup>

Otros autores, por ejemplo, Jarach, para quien la determinación es siempre un acto de la administración financiera, consideran que no es un acto necesario para la existencia ni un momento indispensable de la vida de la obligación.

Nosotros creemos que todo hecho generador requiere la determinación. No sólo tratándose de impuestos con parámetros complejos y alícuotas progresivas, sino aun de los más simples, como podría ser el impuesto de capitación (en que cada persona, por el sólo hecho de su existencia deba pagar el adeudo tributario), o en el de los tributos llamados fijos. En todos los hechos generadores es necesario que alguien, sea sujeto pasivo o sea la Administración, constaten la realización del hecho generador, atribuyan o reconozcan la atribución en relación con un determinado sujeto y cuantifiquen la deuda tributaria para que pueda hacerse el pago.

##### 5. Naturaleza jurídica y efectos del acto de determinación

En el Derecho Tributario Italiano (con trascendencia al de otros países, como España), se ha producido, desde hace tiempo, sin que hasta la fecha haya concluido definitivamente, un vivo debate, respecto a la conexión que

<sup>12</sup> BERLIRI, A., *op. cit.*, *Corso*, vl. I, p. 193.

<sup>13</sup> *Instituciones de Derecho Financiero*, Madrid, 1957, n. 53.

pueda existir entre el nacimiento de la obligación tributaria, por una parte, y los efectos del acto administrativo de liquidación, por la otra. Debemos aclarar que para aquellos tributos cuya determinación puede hacerse sin la intervención de la Administración Fiscal, sea que se reconozca a tal acto con el carácter de determinación o que se le niegue esa naturaleza, pacíficamente se ha reconocido que el nacimiento del crédito fiscal se produce en el momento en que se realiza el hecho generador previsto por la norma legal.

En cambio, para aquellos impuestos para los que la ley exige que, previamente a su pago, la Administración Tributaria los determine o liquide, se ha venido discutiendo si el acto administrativo de liquidación tiene efecto constitutivo, si tiene efecto declarativo, o bien si produce tanto efectos constitutivo como declarativo.

#### A) LA TESIS DEL EFECTO DECLARATIVO

El principal expositor de la teoría que atribuye efecto declarativo a la determinación es A. D. Giannini quien enseña que la obligación tributaria, como natural consecuencia de ser una obligación *ex lege*, nace en el preciso momento en que concurren los dos factores: la norma legal, por una parte, y la realización del presupuesto, por la otra parte, aun cuando ello no excluye que el legislador pueda adoptar una regla diversa, cual es la de aplazar el nacimiento de la obligación al momento en que es determinada posteriormente por la autoridad administrativa, cuya determinación, obviamente, tiene un efecto meramente declarativo.

#### B) LA TESIS DEL EFECTO CONSTITUTIVO

Por otro lado, Allorio, quien es el más radical exponente de la tesis contraria, sostiene que el nacimiento de la obligación tributaria ocurre únicamente en el momento en que la Administración Tributaria produce el acto administrativo, al que da el nombre de "acto de imposición", el cual, por tanto, tiene un efecto constitutivo sobre la obligación, apoyándose para ello en la disposición de una ley italiana que previene que antes de la producción de ese acto administrativo, el contribuyente, aunque lo desee, no puede hacer el pago del tributo. A esta doctrina se adhiere, en España, Miguel Férech.

Berliri, por su parte, sostiene una posición menos radical, pues expone que antes de la determinación (ascertamiento), la Administración no tiene un derecho en contra del sujeto pasivo, sino un mero derecho postetativo (la diferencia de Allorio que sostiene que en ese momento sólo existe un interés).

Afirma Berliri que el ascertainmento produce como efecto constitutivo el nacimiento de la obligación tributaria.

#### C) LA TESIS DE QUE EL ACTO DE DETERMINACIÓN PRODUCE EFECTOS DECLARATIVO Y CONSTITUTIVO

Realmente, aunque el mismo Giannini se enlista entre los sostenedores de la tesis que reconoce efecto declarativo a la determinación, sostiene que además produce otros efectos, que tienen carácter constitutivo.

Dice Giannini que, tomando en cuenta la necesidad y la forma jurídica en que se realiza el acto administrativo de determinación, deben obtenerse los siguientes corolarios:

"a) Puesto que la liquidación es un elemento indispensable para determinar si un crédito impositivo ha surgido y cuál es su importe, es evidente que el ente público se encuentra en la imposibilidad de realizarlo y que el sujeto obligado no tiene posibilidad de satisfacer su deuda antes de que se haya practicado la liquidación. Esta constituye, por tanto, una condición para la exigibilidad del crédito; condición necesaria, pero no siempre suficiente, ya que se requiere, además, que la deuda esté vencida, pudiendo ocurrir que el vencimiento se produzca en un momento posterior a la liquidación.

"b) Finalmente, puesto que el derecho objetivo confía al ente público acreedor la determinación de su crédito mediante un acto administrativo, que, al igual que cualquier otro acto de la misma naturaleza, goza de una presunción de legitimidad y es sin más ejecutivo, se desprende que el último efecto de la liquidación consiste en determinar, con eficacia obligatoria, la existencia del crédito y su cuantía".<sup>14</sup>

Otro tributarista italiano, Alessi, ha sostenido también que "la obligación existe desde el momento de la realización del presupuesto, pero no es aún eficaz hasta que sobreviene la llamada liquidación".<sup>15</sup>

Muy claro en su concepción es el tributarista español Sáinz de Bujanda, quien al hacer la crítica de las doctrinas de Berliri y de Allorio afirma que "no existe razón alguna —de orden lógico ni legal— para que el nacimiento del vínculo y la posibilidad de su disolución hayan de producirse en el mismo instante. Por el contrario, son múltiples los argumentos para sostener que, tanto en el terreno de los principios como de las exigencias prácticas, ambos fenómenos deban, en ciertos supuestos, quedar separados en el tiempo. En el campo de las relaciones jurídico-públicas, y, concretamente, en el de las obli-

<sup>14</sup> GIANNINI, A. D., *Instituciones*, n. 54. Tesauro es otro sostenedor de esta doctrina.

<sup>15</sup> ALESSI, R. y STAMATI, G., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Utet, s.f., p. 87.

gaciones en las que un ente público es acreedor de una determinada prestación pecuniaria, que le es debida por otro ente público o por un particular, y que deriva de un título de Derecho público, puede también acontecer que la norma positiva sitúe en momentos distintos el nacimiento de la obligación (v.gr.: al realizarse el presupuesto de hechos previstos en la norma) y el cumplimiento de la prestación (v.gr.: en épocas o períodos en los que los órganos administrativos estén en condiciones de exigir tales prestaciones, y de hacer efectivos los ingresos correspondientes). Bastará considerar que esa separación puede venir justificada por razones jurídicas, económicas o de pura organización administrativa. Para Sáinz de Bujanda, el hecho de que el acto liquidatorio sea constitutivo de efectos jurídicos distintos, entre ellos el de la exigibilidad de la deuda, de la constitución en mora, de la apertura de un nuevo plazo de prescripción o de cualesquier otros que el legislador quiera asignar al acto administrativo de liquidación, pudiendo un acto ser mixto, como el mismo Berliri lo reconoce, es decir, a la vez declarativo de una obligación pre-existente y constitutivo de otras obligaciones. Parece completamente razonable que "las obligaciones surgidas *ex lege* no sean exigibles desde luego —es decir, desde que nacen por la realización del presupuesto de hecho previsto en la norma—, si la propia ley que las establece decreta que la exigibilidad sea un efecto jurídico derivado de un ulterior acto administrativo de liquidación o determinación del débito tributario", lo que supone que desde el punto de vista del momento del cumplimiento de la obligación tributaria, "pueden y deben distinguirse dos hipótesis claramente diferenciadas: a saber: 1a. Que la obligación sea exigible desde el instante en que nace, esto es, desde el momento en que se produzca el presupuesto de hecho, y 2a. Que la obligación, ya surgida, no sea exigible hasta que se produzca el acto liquidatorio. Esta última posibilidad no es sólo teórica, sino que encuentra su respaldo constante en los ordenamientos positivos, que con manifiesta reiteración sitúa en momentos distintos el nacimiento de la deuda tributaria y su exigibilidad".<sup>26</sup>

La doctrina anterior tiene aplicación en el Derecho positivo mexicano, ya que el Código Fiscal de la Federación, claramente distingue entre nacimiento y exigibilidad del crédito fiscal (Arts. 17 y 18), pues mientras que, en consonancia con la doctrina prevaleciente, como antes lo hemos indicado, sitúa el nacimiento de la obligación tributaria en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho ("las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales", para ser textual), dispone que "el crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida", con lo que atribuye una diferente

<sup>26</sup> Sáinz de Bujanda, F., *Notas*, pp. 239, 264, 266 y 267, y en el artículo "El Hecho Imponible", *RDF y HP*, ns. 58 y 59.

denominación a la misma relación tributaria en dos momentos distintos, "obligación fiscal", en el momento del nacimiento, y "crédito fiscal", en el momento de su determinación o liquidación, y para cuando se trate de créditos fiscales que deben ser determinados o liquidados por la autoridad administrativa, los hace inexigibles antes de dicha liquidación y de su posterior notificación al deudor, aplazando su pago hasta que hayan transcurrido quince días a partir de que haya surtido sus efectos la notificación, por lo que, tratándose de obligaciones tributarias que requieren determinación o liquidación administrativa, se produce el fenómeno observado por Berliri y por Altorio, de que no pueden ser pagados por los deudores antes de la liquidación, aun en el supuesto de que el propio deudor quisiera hacer dicho pago, ya que está supeditado, o sujeto a una condición y a un plazo, siendo la condición que la autoridad tributaria haga la determinación, y el plazo, a que una vez hecha, sea notificada y transcurran quince días de la fecha en que hayan surtido sus efectos.

Por otra parte, tratándose de obligaciones tributarias que deben ser determinadas o liquidadas por los deudores tributarios, y suponiendo desde luego que los deudores cuentan con un plazo de veinte días para realizar la determinación, no es sino hasta el transcurso de dicho plazo cuando los créditos fiscales previamente liquidados devienen exigibles por la autoridad tributaria.

El Tribunal Fiscal de la Federación distinguió lo anterior con mucha claridad desde casi su fundación, pues en 1937 dictó una resolución en que se afirmaba que la relación tributaria "tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación distinguen con claridad, etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación precisa en cantidad líquida y, finalmente, a su exigibilidad, siendo claramente antijurídico confundir el nacimiento, la determinación en cantidad líquida, o sea el accertamento según la expresión de la doctrina italiana, y la exigibilidad". (RTFF, no. 12, p. 5985, resolución del 11 de diciembre de 1937), y en la sentencia del 13 de enero de 1941, el Pleno del Tribunal sostuvo que en virtud de lo dispuesto por el artículo 31 del Código Fiscal y la adopción de la doctrina de Mario Pugliese, "procede considerar las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como son las de que, en el dominio de los impuestos directos la obligación concreta del contribuyente de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esa orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y directamente por la

existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria". (RTFF, Tesis 1937-1948, pp. 249-250).

#### 6. Clases de Determinación

En nuestro Derecho, así como en la mayor parte de las legislaciones extranjeras, pueden señalarse varias clases de determinación o liquidación:

a) La liquidación que realiza el sujeto pasivo, directo o por adeudo ajeno, según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa; a esta forma de liquidación la llaman los tratadistas "autodeterminación" (usada también por el Tribunal Fiscal de la Federación), "autoimposición" y determinación por el sujeto pasivo.<sup>26-1</sup>

b) La determinación que realiza la autoridad tributaria, con la colaboración del sujeto pasivo, que es considerada en Europa como el procedimiento "normal" de determinación, y que aún puede ser realizada sin la cooperación del obligado.

c) La determinación de la base imponible por un acuerdo entre los sujetos activo y pasivo, llamada "concordato".

#### 7. La determinación de la Obligación Tributaria por el Sujeto Pasivo

En consonancia con el sistema de los impuestos más importantes en nuestro país (por lo pronto, simplemente anotamos los impuestos a la renta y sobre ingresos mercantiles), el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 80 erige como general a este sistema de determinación, cuando prescribe que "la determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponden a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario". Ello constituye el reconocimiento de que el Derecho Tributario tiende a ser, cada vez en mayor medida, un Derecho de las Obligaciones Tributarias.<sup>26-2</sup>

En la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo, éste reconoce la existencia de un hecho generador que a él se le atribuye, mediante

<sup>26-1</sup> El Tribunal Fiscal de la Federación ha usado la expresión "autodeterminación"; "La determinación del crédito fiscal en principio, es hecha por el propio contribuyente; esto es, autodeterminación por el sujeto pasivo". Resolución plenaria del 13 de noviembre de 1968, RTFF, 1968, ns. 382-384, p. 160.

<sup>26-2</sup> Pérez de Ayala afirma que las funciones esenciales del procedimiento de gestión son las de cuantificar y hacer líquida la deuda tributaria, es decir, los efectos típicos del procedimiento de gestión no operan tanto en el plano de la declaración de la existencia de la obligación tributaria, cuanto en el de determinación de su contenido material y que puede generar obligaciones accesorias a la principal de derecho tributario material. (Pérez de Ayala, J. L., Derecho Tributario, p. 220).

la aplicación del parámetro correspondiente cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo comunica a la administración tributaria por medio de una declaración y paga en la caja recaudadora dicha cantidad de dinero.

Normalmente, si la actividad liquidatoria fue cumplida con exactitud por el sujeto pasivo, el nacimiento, la determinación y la extinción de la obligación tributaria se cumplirán como una actividad exclusiva del sujeto pasivo, sin interferencia alguna del sujeto activo. De no haber procedido con apego a la ley, la autoridad administrativa al revisar la declaración, y al encontrar inadecuación entre ella y las normas legales aplicables, podrá producir un acto rectificatorio, es decir, un acto de determinación por parte de la autoridad tributaria.

Sin embargo, existen algunos autores que niegan el carácter de determinación a dicha actividad liquidatoria del deudor tributario.

Jarach, por ejemplo, sostiene que de la naturaleza misma de la determinación resulta "que es una actividad propia de la autoridad administrativa encargada de la tarea de establecer la obligación tributaria", y que "excluimos de la figura de la determinación lo que algunos autores han denominado "autodeterminación" y otros "determinación por el sujeto pasivo". En el aspecto positivo significa, además, que la determinación sólo compete a la administración . . . . con o sin la colaboración de los contribuyentes o responsables.<sup>27</sup>

Por su parte, Berliri, después de señalar la "obvia necesidad" de la determinación, agrega que es fácil observar que tal determinación cuando es realizada exclusivamente por el contribuyente "no tiene ninguna relevancia jurídica", ya que es una mera "operación mental" que puede haber sido realizada o no, correcta o incorrectamente, por el contribuyente, y pone el ejemplo del causante del impuesto del timbre, que sin conocer el impuesto que debe pagar simplemente adhiere y cancela los timbres que estima conveniente, de tal suerte que si por casualidad adhirió timbres suficientes no se producirá ninguna consecuencia, ya que "la única cosa que cuenta es el pago del tributo".<sup>28</sup>

Nosotros creemos que debe rechazarse dicha doctrina, en primer lugar, porque la sustancia y los pasos de la determinación son los mismos, ya sea cuando la cumple el sujeto pasivo o la realiza la administración y ambas conducen al mismo resultado. En segundo lugar, porque no puede sostenerse que se trate de una mera operación mental sin consecuencias o efectos jurídicos, pues si bien es cierto que no puede haber actos jurídicos en los que no haya interve-

<sup>27</sup> JARACH, D., *op. cit.*, p. 410.

<sup>28</sup> BERLIRI, A., *op. cit.*, p. 192. En el mismo sentido de operación mental, entre otros, GIANNINI, A. D., I. *concetti*, p. 291.



nido la mente, los resultados de esa operación mental, si no son los previstos u ordenados por la ley, producirán efectos jurídicos para su autor, como recargos, sanciones, etc. Además, es obvio que si la determinación es el cumplimiento de un deber establecido por la ley a cargo del sujeto pasivo, apegándose a instrucciones precisas y detalladas (recuérdese el caso del impuesto al ingreso global de las empresas para los causante mayores), y de que además expresa la pretensión de que sea reconocida en sus elementos por la autoridad destinataria, tiene forzosamente que reconocerse un carácter jurídico.

La determinación efectuada por el sujeto pasivo es definitiva y lo hace responsable por su contenido, sin perjuicio de su revisión y eventual rectificación por parte de la autoridad administrativa.

En la legislación mexicana federal encontramos que ha sido establecido el sistema de autodeterminación en los siguientes impuestos: sobre la renta, sobre ingresos mercantiles, sobre vehículos propulsados por motores tipo diesel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo, sobre venta de aceites, grasas y lubricantes, sobre la sal, sobre tabacos labrados, sobre cerillos y fósforos, sobre partes y pasajes, sobre hilados, tejidos y acabados; sobre operaciones de primera mano de anhídrido carbónico, sobre compraventa de primera mano de aguas envasadas, sobre consumo de algodón, sobre despepite de algodón en rama, a las empresas que explotan estaciones de radio y televisión, sobre ingresos por servicios telefónicos, sobre envasamiento de bebidas alcohólicas; sobre producción y consumo de cerveza; impuesto sobre azúcar.

En el procedimiento de la determinación por el sujeto pasivo tiene una particular relevancia de declaración, por lo que en seguida vamos a ocuparnos de ella.

### 8. La Declaración. Concepto y Naturaleza Jurídica

Berliri escribe, que puesto que puede resultar sumamente difícil a la Administración tributaria conocer la realización de los hechos generadores que en forma múltiple pueden producirse sin su conocimiento, "es lógico que la ley imponga, sea el deudor del tributo, y en algunas circunstancias a terceros, más o menos relacionados con aquél, la obligación de informar a la Administración de la realización del presupuesto de hecho, de la entidad de la base imponible, así como de todos los otros elementos necesarios o simplemente útiles para la aplicación del tributo, y de comunicarle todos aquellos hechos y circunstancias que puedan consentirle un más eficaz desarrollo de su función determinadora".<sup>19</sup>

<sup>19</sup> BERLIRI, A., *op. cit.*, p. 203.

Para Vanoni, la declaración es "la comunicación, realizada por el sujeto a quien obliga la ley, a la administración tributaria, de haberse realizado el presupuesto y los elementos idóneos para fijar en concreto la prestación debida".<sup>20</sup>

Según Jarach, "es un acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitoria de la obligación sustancial".<sup>21</sup>

Gazzerro la define como "el acto por el cual el contribuyente debe cumplir la obligación de determinar las rentas sujetas a impuesto mediante los datos y los elementos relativos a los hechos y a la situación que constituyen el presupuesto de la obligación tributaria".<sup>22</sup>

Nosotros intentaremos definir la declaración una vez que hayamos despejado el problema de su naturaleza jurídica, pues, como veremos en un momento, es distinta la declaración que presenta el sujeto que autodetermina el crédito fiscal de la declaración que se presenta para que la autoridad tributaria haga esa determinación.

Podemos sentar como conclusión admitida por todos los autores que la declaración es un acto debido, esto es, un acto que se realiza en cumplimiento de un mandato de la ley, como lo ha reconocido también el Tribunal Fiscal de la Federación.<sup>23</sup>

<sup>20</sup> Citado por GAZZERRO, *op. cit.*, p. 39.

<sup>21</sup> JARACH, *Curso*, p. 402.

<sup>22</sup> GAZZERRO, *op. cit.*, p. 30.

<sup>23</sup> En la resolución plenaria el 13 de noviembre de 1968, Juicio 52/69/1906/67, se dice: "En tanto estuvo en vigor la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1954 hasta el Decreto de 28 de diciembre de 1961, las declaraciones de los causantes de este impuesto sujetas al estudio de las autoridades hacendarias y a la calificación de las mismas, calificación que significaba que la declaración de los causantes era simplemente un acto debido de colaboración de los mismos con las Autoridades Hacendarias, que no solamente quedaban sujetas al control de las mismas, sino que era necesaria la resolución respectiva para que el impuesto quedara determinado y liquidado por las propias autoridades pues eran éstas a quienes correspondía en los términos del artículo 77 del Código Fiscal de la Federación dicha determinación, formulación de las bases para la liquidación del impuesto, su fijación en cantidad líquida, o bien a los organismos fiscales autónomos a que se aludía en el artículo 79 del mismo Código... Este sistema que fue sustituido por Decreto de 28 diciembre de 1961, que modificó entre otros, el artículo 203 de la Ley en el sentido de que, a partir de esta fecha, la declaración presentada por el causante constituiría el cumplimiento, por parte de él, de la obligación de pagar el impuesto sobre la renta, siendo el causante a quien, en principio, le correspondía la determinación y liquidación del Impuesto a su cargo; de tal suerte que la declaración debía ser objeto simplemente de revisión por parte de la autoridad, lo que significa que ya la autoridad no tenía el deber de examinar todas y cada una de las declaraciones presentadas por el contribuyente y dictar una resolución o calificación que analizara exhaustivamente los diferentes datos consignados en aquella decla-

Algunos tributaristas han querido ver en el contenido de la declaración una confesión extrajudicial, en cuanto que los datos o información que proporciona el declarante pueden ser usados en su contra por la Autoridad administrativa. Sin embargo, entre la declaración y la confesión extrajudicial pueden señalarse las siguientes diferencias:

a) La confesión es un acto voluntario que requiere el *animus confidendi*; la declaración, en cambio, es un acto obligatorio.

b) La confesión es por principio general "contra se"; la declaración, por el contrario, es un acto "pro se", en cuanto que el declarante afirma la veracidad de ella y pretende que sea reconocida y aceptada por la autoridad destinataria.

c) La confesión opera en el ámbito del proceso (civil); en ella no es concebible el error de derecho; la declaración, en cambio, opera en el ámbito administrativo y admite tanto el error de hecho como el error de derecho y las consecuentes rectificaciones.

d) La confesión tiene el carácter y la función de prueba; la declaración tiene por el contrario un carácter obligatorio y sólo puede convertirse en prueba en un momento o etapa posterior del procedimiento, esto es, cuando se tramita el proceso contencioso-administrativo.

e) El objeto de la confesión es un hecho que el confesante declara haberse o no realizado, según determinada modalidad, mientras que el objeto de la declaración son apreciaciones, esto es, valuaciones sobre elementos objetivos.<sup>23-1</sup>

f) La función de la confesión es constituir una prueba legal plena, mientras que el de la declaración es comunicar a la Administración tributaria que una obligación fiscal ha nacido y poner en movimiento la actividad administrativa que puede conducir a la determinación de esa obligación.

g) En el procedimiento tributario, dominado por el principio inquisitivo, tanto la confesión como la declaración valen como simples elementos de juicio, liberalmente apreciables por la autoridad, de donde la contraposición entre declaración y confesión deviene, en gran parte, irrelevante, (Berliri).

Así lo ha reconocido el Tribunal Fiscal de la Federación, pues en forma

ración para determinar en su totalidad el crédito fiscal a cargo del contribuyente, sino que las mismas autoridades solamente estaban facultadas para revisar esas declaraciones, y en caso de encontrar omisión del impuesto requerir el pago de la omisión y en su caso, de las sanciones procedentes, lo que ponía a la autoridad en la aptitud de que no tuviera que estudiar ya íntegramente la situación del contribuyente, sino de ir formulando liquidaciones a medida que, por nuevos datos obtenidos por ella y que influyeran en la determinación de la verdadera base del tributo, aparecieran diferencias de impuestos omitidos", (RTFF, m. 382 a 384, 1968, pp. 157-158).

<sup>23-1</sup> BERLIRI, A., *op. cit.*, p. 195.

expresa sostuvo que la declaración "no constituye una confesión sino un documento sujeto a revisión y control de las autoridades hacendarias que éstas deben verificar en su exactitud". (RTFF, n. 13, p. 330).

También existen discrepancias entre los tributaristas extranjeros, en cuanto a si el contenido de la declaración es de ciencia, o de voluntad, o de ambos.

Gazzerro sostiene que la declaración "no puede considerarse como una simple comunicación de datos a la Administración tributaria o una declaración de ciencia porque en ella el declarante pone un bien preciso requerimiento a la autoridad, requerimiento limitador del poder-deber de imperio de ésta, al menos mientras no se encuentren elementos inatendibles... el contribuyente, cumpliendo la obligación legalmente establecida, delimitando así los límites de acción del destinatario... no se limita a comunicar ni admitir datos, ... poniendo en acto la manifiesta voluntad de que el destinatario no pueda divergir, sin prueba en contrario, de los elementos deducidos y probados" ... por lo que constituye un requerimiento tendiente a constituir una determinación. Agrega Gazzerro que "es una declaración de voluntad, no de ciencia, que quiere que los elementos inciertos de la obligación tributaria sean determinados con los criterios y en la medida indicados en la declaración y contiene un vínculo para la Administración que deriva de la voluntad de la ley, la que tomará el juicio expresado en la declaración como base de la determinación, salvo prueba de lo contrario".<sup>24</sup>

Esta pretensión y sus consecuencias fueron admitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación cuando resolvió que "únicamente pueden emitir (las autoridades determinadoras) resoluciones (calificaciones) que se aparten de los datos declarados, cuando los causantes no comprueben los contenidos en sus declaraciones o éstas no se ajusten a los requisitos establecidos por la ley, ya que la base primera que fija para determinar el monto del impuesto está constituida por la propia declaración del causante". (RTFF, No. 8, p. 3630).

Efectivamente, toda declaración contiene cuando menos el reconocimiento de la producción del hecho generador y la expresión de los datos necesarios para cuantificar la deuda tributaria que se pretende sean aceptados por la autoridad. Otras declaraciones van más allá, puesto que contienen también la determinación en cantidad líquida de esa deuda; todas además implican la voluntad de pagar la prestación. Por tanto, la declaración no tiene un contenido meramente informativo, sino la pretensión de que la Autoridad destinataria acepte como verdaderos los datos de la declaración, y en algunos casos la misma liquidación de la deuda tributaria. En esas condiciones, es obvio que la declaración tiene no sólo un contenido de ciencia, que nadie puede poner en duda, sino que también es una declaración de voluntad. Al afirmar

<sup>24</sup> GAZZERRO, *op. cit.*, pp. 40-41, 43, 51-53.

lo anterior discrepamos de la mayoría de los autores y rectificamos la opinión expresada anteriormente en relación con la naturaleza de la declaración tributaria.

Por otra parte, cuando corresponde al sujeto pasivo la determinación de la deuda tributaria, es evidente que el acto jurídico de la determinación se contiene en la declaración y por medio de ella se comunica a la Autoridad tributaria, con la antes mencionada pretensión de que sea reconocida o aceptada por la Autoridad.

Dicha pretensión tiene un efecto vinculativo para la Autoridad tributaria, pues ésta, como destinataria, no puede divergir, sin prueba en contrario, de los elementos deducidos y probados en la declaración y los libros y documentos que la soportan. En la declaración con determinación, como dice Gazzo, "la actividad de la Administración está inicialmente enderezada al control de la atendibilidad y completez de los datos de la denuncia, para acogerlos si son exactos, para rectificarlos singular y específicamente en la hipótesis de la determinación analítica o para desatenderlos totalmente y proceder *aliunde* a la determinación de los valores imposibles donde sea el caso de la determinación sintética (o de oficio)."<sup>25</sup>

El mencionado autor llega a afirmar que mientras que por lo que se refiere a la relación sustantiva, el contribuyente tiene la calidad de sujeto pasivo, en la relación procedimental de la declaración, se invierte la posición del deudor, para asumir la calidad de actor.

La declaración es el punto de partida, el inicio de las relaciones jurídicas que se crean entre el sujeto pasivo y la Administración. En esto concuerdan, entre otros, Gazzo e Ingrassia.<sup>26</sup>

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación sostiene que "la declaración del contribuyente, hecha dentro de los plazos y en las formas oficiales se presume sincera, aun cuando está sujeta al control de la administración", lo que robustece lo afirmado en los párrafos anteriores,<sup>27</sup> así como que para destruir esa presunción la Autoridad determinadora "está obligada a comprobar que para modificarla ha contado con elementos racionales de convicción" (RTFF, No. 7, p. 2809, 1937).

Cuando las declaraciones se ajustan a la contabilidad del causante y ella se ha llevado correctamente, el Tribunal ha sostenido que la autoridad necesita destruir cuando menos con signos externos o con apreciación de datos objetivos

<sup>25</sup> GAZZO, *op. cit.*, p. 11.

<sup>26</sup> GAZZO, *op. cit.*, p. 24, quien además cita a Ingrassia afirmando la misma tesis.

<sup>27</sup> Resolución del Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación de 22 de agosto de 1962, visible en la Revista del Tribunal Fiscal, ejemplar correspondiente a los Nos. 301-312, pp. 32-63.

que demuestren, siquiera presuncionalmente, la inexactitud de los ingresos gravados. (RTFF, No. 8, p. 3304).

Como consecuencia de lo anterior, podemos definir la declaración como el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos casos, además, de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión, en todo caso, de que la Autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación.

### 9. Reacción del Destinatario de la Declaración

La declaración es el punto de partida, la llave para el inicio de las relaciones jurídicas que se crean entre el sujeto pasivo y la Administración. En esto concuerdan todos los tratadistas.

La declaración se presenta a la autoridad tributaria con alguna de las siguientes finalidades:

a) Para que la autoridad practique la liquidación, en los tributos que requieren determinación administrativa. En este caso, la autoridad liquidadora debe verificar la exactitud de la denuncia en cuanto a la producción del hecho generador, así como los datos de valoración proporcionados en la declaración, y con base en ellos, si los encuentra correctos, procede a la determinación de la deuda tributaria y a su notificación al deudor para que haga el pago de la misma. Si los datos son insuficientes o no le parecen correctos, debe la autoridad liquidadora requerir mayor información al declarante o a terceros o investigar los hechos directamente.

b) Cuando se trate de declaraciones en que se contenga una autodeterminación, puede darse una alternativa:

Una posibilidad, la más frecuente en la legislación extranjera, y todavía vigente en México para algunos tributos, es que la autoridad administrativa deba proceder a la verificación del contenido de la declaración. En relación con la legislación italiana, por ejemplo, Gazzo explica que la Autoridad tributaria debe realizar el control de la declaración, el cual "consiste en examinar si la declaración es verdadera, como lo afirma el contribuyente. Donde la declaración resultare insincera, donde los datos reportados no resultaren ciertos como el contribuyente lo ha afirmado y requerido formalmente que sean reconocidos, se procede a la rectificación", con lo que se produce,

frente a la autodeterminación del causante una determinación por parte de la administración.<sup>27</sup>

Ahora bien, en la rectificación, se toma como punto de partida y base la declaración presentada, y la actividad administrativa se orienta prevalentemente al control de los elementos contenidos en la denuncia. En el caso que contemplamos, el procedimiento de determinación, con su necesaria consecuencia de admisión o rectificación se le ha llamado, en el Derecho Tributario Mexicano; "calificación" y fue el sistema que estuvo en vigor en materia de impuestos a la renta desde el año de 1925 hasta el año de 1962.

La otra posibilidad, menos frecuente, consiste en no imponer a la autoridad administrativa la obligación de revisar la declaración, sino simplemente otorgarle un derecho potestativo, para que si lo considera conveniente, dentro de un período que la ley señale, revise la declaración, con la consecuencia de que pueda aprobarla, modificarla o rectificarla o de plano rechazarla para proceder a la determinación "estimativa", como se le llama en el Derecho Mexicano, o inductiva o sintética, como se le denomina en el Derecho Italiano, o de "oficio" en otros sistemas tributarios.

A partir de 1962 el legislador estableció este sistema para los impuestos a la renta y en la Ley vigente quedó consagrado en su artículo 15. La irrevocabilidad, como norma general, de las declaraciones del impuesto sobre ingresos mercantiles, quedó establecida desde su implantación, en 1947.

La actividad revisora de la administración es una actividad parcialmente externa "porque, como cualquier acreedor —dice Jarach—, también la autoridad administrativa puede verificar internamente, a través de un proceso de examen de las declaraciones juradas, de los documentos en su poder, la forma en que fue satisfecha, tal como la ley lo prescribe.

"Esta actividad no necesita manifestarse en actos administrativos dirigidos a los ciudadanos; simplemente, puede ser una actividad interna de los organismos o de las oficinas del acreedor para verificar el pago, exactamente como una empresa de carácter comercial, cuando emite una factura y recibe el pago, procede a comprobar si éste corresponde a lo facturado, si ha sido satisfecho exactamente el importe, después de lo cual esta actividad no necesita manifestarse con ningún acto dirigido a la persona del deudor. Lo mismo puede ocurrir con la autoridad administrativa, con la sola diferencia de la mayor complejidad de las tareas y de la división de las mismas entre diferentes oficinas, ..., sin necesidad de que esa fiscalización dé luego lugar a un acto formal administrativo de determinación de las obligaciones fiscales".<sup>28</sup>

<sup>27</sup> GAZZERRO, *op. cit.*, p. 36.

<sup>28</sup> JARACH, D. *Corso*, 1a. edición, vol I, p. 304.

#### A) A QUIÉN CORRESPONDA PRESENTARLA

La obligación de presentar la declaración incumbe normalmente el sujeto pasivo (como por ejemplo en el impuesto sobre la renta o en el impuesto sobre ingresos mercantiles); pero en los casos en que hay deudores por adeudo ajeno puede recaer también sobre el responsable (como es el caso de las instituciones fiduciarias, que de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, art. 11, son solidariamente responsables con los causantes con quienes operen por la presentación de los avisos, declaraciones y manifestaciones del referido impuesto) o de los representantes en el país de contribuyentes extranjeros, según el Art. 6 de dicho Ordenamiento, o exclusivamente sobre el responsable (como es el caso de los notarios públicos, quienes deben presentar la "nota del timbre" relativa a las escrituras que protocolicen); en tanto que en los casos de sustitución corresponde solamente al sustituto y no al sujeto pasivo, debido a que el primero ocupa el puesto del segundo en toda la relación tributaria (como es el caso del patrón, quien es el sujeto pasivo sustituto en relación con el impuesto sobre los productos del trabajo, según el Art. 88 de la Ley de Impuestos sobre la Renta).

La obligación de presentar declaraciones, cuando se trate de causantes eventuales debe hacerse cuando se ha producido el hecho generador y existe un crédito fiscal a pagar; cuando se trate de causantes habituales, generalmente las leyes imponen el deber de hacer la presentación aun cuando no haya prestación de pagar, y en algunos casos aun los causantes exentos deben presentar declaraciones, aunque no haya pago alguno que hacer. Cuando haya varios coobligados, el cumplimiento de la presentación por uno de ellos libera a los demás (como es el caso de uno de los coherederos). Las declaraciones deben ser firmadas por el causante mismo o por su representante legal, cuando la ley exige la forma escrita.

#### B) FORMALIDADES

La declaración puede ser formal o no formal; según que la ley prescriba o no la forma en que debe hacerse, como ocurre cuando la autoridad administrativa prescribe determinados formularios. Puede ser verbal o escrita, predominando esta última forma. Debe contener todos los elementos necesarios para que pueda realizarse la determinación o pueda verificarse si fue hecha en forma legal por el declarante. La incompletitud puede ocasionar que la situación administrativa exija la presentación de una nueva declaración, o que se suplían las omisiones, o puede equivaler a una falta de presentación de la declaración según lo prescriba la ley. (CFF, art. 96).

### C) PLAZO DE PRESENTACIÓN

Por lo que se refiere a los plazos dentro de los cuales debe ser presentada la declaración, las disposiciones de las leyes tributarias son muy variadas. En tributos periódicos, generalmente son mensuales (como en el impuesto sobre ingresos mercantiles) o anuales (como en el impuesto sobre la renta). El CFF (art. 96) establece en forma supletoria el de 15 días siguientes a la realización del hecho de que se trate.

### D) LUGAR DE PRESENTACIÓN

Las declaraciones deben ser presentadas, por lo que toca a los tribunales fiscales, en la Oficina Federal de Hacienda que corresponda a la circunscripción del causante. A veces las leyes tributarias autorizan su presentación en instituciones bancarias. En los impuestos estatales se presentan en las oficinas principales de la Tesorería o en las recaudaciones locales de renta. Los impuestos municipales se declaran en las tesorías municipales o en sus delegaciones. (CFF art. 96).

### E) SECRETO

En la legislación tributaria no existe una disposición general que establezca el secreto de las declaraciones. Sólo en materia de impuesto sobre la renta, la ley respectiva (Art. 15) dispone que el personal que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación del impuesto está obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los causantes o por terceros con ellos relacionados. Dicha reserva no comprende los casos en que deben suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales, a las autoridades judiciales en proceso de orden penal y a los tribunales competentes que conozcan de pensiones alimentarias.

### F) RECTIFICACIONES A LA DECLARATORIA

En principio, el declarante puede rectificar, por medio de una declaración posterior, o en alguna otra forma, las afirmaciones o datos contenidos en la declaración, si fueron fruto de un error o deliberadamente fueron inexactas. Algunas leyes, como la del Impuesto sobre la Renta (Art. 9) y la del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles regulan la rectificabilidad de las declaraciones.

### 10. La Determinación de la Obligación Tributaria por la Administración

Algunos tratadistas, como Blumenstein en Suiza, Giannini e Ingresso en Italia, Giuliani Fonrouge en Argentina, distinguen dos variantes del procedimiento de determinación<sup>282</sup> por la autoridad tributaria, según que en el procedimiento tenga participación o cooperación el deudor tributario, en cuyo caso la llaman "determinación mixta"; o que la autoridad realice la determinación, sin el concurso del contribuyente, en cuyo caso la llaman "determinación de oficio".

Así, por ejemplo, Blumenstein afirma que "en el procedimiento de determinación mixta, a la indagación y a la determinación del crédito tributario cooperan conjuntamente el contribuyente, o las personas que obran por él, por un lado, y el órgano oficial por el otro."<sup>283</sup>

Ingresso escribe que "por vía de la declaración de los créditos el sujeto colabora con la Administración tributaria a la declaración del impuesto, y así cumple con un deber que le impone la ley."<sup>284</sup>

Giannini enseña que existen tres diversos tipos de determinación, según que ella esté realizada: a) por el mismo deudor sin la intervención de la autoridad financiera; b) por la autoridad financiera sin la cooperación del deudor; c) por la autoridad financiera con la cooperación del deudor<sup>285</sup> y que el tercero es el procedimiento normal de determinación.

<sup>282</sup> Pérez de Ayala sostiene que la determinación por la autoridad tributaria constituye un procedimiento técnicamente por las siguientes razones: a) Existe una pluralidad de actos; b) Cada uno de los actos que se consignan en el procedimiento conserva íntegra su individualidad; c) La conexión entre los diversos actos radica en la unidad de efectos jurídicos; d) Todos los actos que integran el proceso están vinculados entre sí de tal modo que cada uno supone el anterior y presupone el posterior y el último exige o requiere la serie entera; e) El procedimiento administrativo (en cuanto concepto puramente formal) es una sucesión de actos y de tiempos, es un especial modo de sucesión, un orden o forma de proceder; f) Es el cauce formal para la realización de las funciones administrativas; g) Culmina en un acto administrativo, negocio jurídico unilateral y definitivo. (Pérez de Ayala, José Luis, *Derecho Tributario*. En *Derecho Financiero*, Madrid, 1960).

<sup>283</sup> BLUMENSTEIN, *Sistema*, p. 333.

<sup>284</sup> INGRESSO, *op. cit.*, p. 294.

<sup>285</sup> GIANNINI, A. D., I. CORRETTI, p. 290. En las Instituciones, Giannini da como ejemplo de la determinación del deudor el caso del impuesto sobre rentas que se recitaba

Giuliani Fonrouge señala también tres tipos de determinación: "a) la que realiza el deudor o responsable en forma espontánea (impropia e innecesariamente llamada 'autodeterminación') y que denominamos determinación por el sujeto pasivo; b) la efectuada *motu proprio* por la administración sin cooperación del sujeto pasivo o determinación de oficio; c) la determinación realizada por la administración con la colaboración del sujeto pasivo o determinación mixta, que puede considerarse como una combinación de los sistemas anteriores".<sup>22</sup>

En ocasión anterior nos adherimos a la clasificación tripartita e inclusive le agregamos como una cuarta "el concordato", en que la determinación se produce al través de una especie de acuerdo entre la Administración y el contribuyente, o como una adhesión de éste a la determinación propuesta por aquél.

Sin embargo (y a reserva de discutir posteriormente la existencia jurídica y naturaleza del concordato tributario), debemos rectificar nuestra opinión, para sostener que no existe distinción sustancial entre la determinación llamada "mixta", que es aquella que se inicia con la declaración del contribuyente y la realizada por el sujeto activo sólo. En efecto, en ambos casos la determinación es realizada como un acto jurídico administrativo unilateral del sujeto activo de la relación tributaria, de suerte que con el tipo de determinación con la que realmente existe una sustancial diferencia es con la determinación hecha por el sujeto pasivo sólo, o autodeterminación. Los casos de determinación de "oficio", o por la Administración sin la cooperación del sujeto pasivo, o son consecuencia de una revisión de la declaración, o son casos anómalos en que las Autoridades Tributarias, por omisión de la declaración, o por graves anomalías en la conducta del contribuyente, carencia de contabilidad y de libros, etc., indaga por sí misma los elementos del hecho generador y determina el crédito fiscal. Lo fundamental, como antes decíamos, es que se trata de una determinación hecha por la Administración fiscal, siendo lo normal que para ello cuente con la cooperación del contribuyente y lo anormal que no cuente o que tenga que prescindir de ella. Por otra parte, debemos prevenir contra la confusión que a veces ocurre entre muchos tratadistas de identificar la determinación por la Administración sola, o determinación de "oficio", con la determinación estimativa, es decir, la determinación basada fundamentalmente en presunciones. La determinación estimativa,

por el sistema de retención directa, en el que, como es sabido, el Estado al tiempo que paga a un acreedor suya una suma constitutiva de renta sujeta al tributo, retiene la cuota impositiva. El mismo ejemplo demuestra la poca utilidad de la distinción doctrinal entre impuestos que el sujeto activo determina o no con la cooperación del deudor.

<sup>22</sup> GIULIANI FONROUGE, *op. cit.*, n. 236.

sintética es siempre hecha por la Administración Tributaria, pero no toda determinación hecha por ella es determinación basada en presunciones, sino que, salvo los casos en que la ley expresamente lo autoriza, la determinación debe ser sobre base cierta.

En el Derecho Tributario Europeo, la determinación por la Administración Tributaria continúa siendo el método más utilizado, aunque cobra terreno, cada día, el sistema de autodeterminación. En este continente, tanto en los Estados Unidos de América como en los países latinoamericanos, ha cedido el primer lugar al sistema de autodeterminación.

En México, todavía el Código Fiscal de la Federación de 1938, en su artículo 77, establecía como sistema general la determinación por la Administración, sin hacer siquiera alusión a la determinación por el sujeto pasivo, aunque algunas leyes tributarias lo consagraban. Disponía el anterior Código Fiscal que "la determinación de los créditos fiscales y de las bases para su liquidación; su fijación en cantidad líquida; y ... corresponderá a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que ejercitará esas funciones por conducto de sus dependencias y de los organismos fiscales autónomos que las leyes señalen".

Por el contrario, el Código Fiscal en vigor establece como regla general, en su artículo 80, el sistema de determinación por los sujetos pasivos y establece que se necesita "disposición expresa en contrario" para que la determinación se realice por el sujeto activo de la relación tributaria.

Asimismo, si se examinan las leyes tributarias que utilizan el sistema de determinación "mixta" se podrá advertir que son en menor número y de menor importancia financiera.

Actualmente podemos identificar ejemplificativamente en la legislación tributaria federal como impuestos que se liquidan por determinación mixta: el impuesto sucesorio (aunque su vigencia está suspendida, su regulación constituye un buen ejemplo de este sistema de determinación), sobre fondos petroleros, sobre consumo de gasolina, al bencol, toluol y naftas de alquitrán de hulla, sobre explotación forestal, sobre producción e introducción de energía eléctrica, sobre uso de aguas de propiedad nacional en la producción de fuerza motriz; sobre la minería; a las industrias de alcohol y aguardiente; y sobre explotación pesquera.

En términos generales, este procedimiento de determinación supone la declaración del sujeto pasivo, la indagación por parte de la autoridad acerca de la veracidad del contenido de la declaración, la valoración de las pruebas proporcionadas por el declarante y allegadas por la autoridad, la producción del acto liquidatorio y la audiencia al sujeto pasivo.

Gazzerro, recientemente, ha puesto en duda el carácter colaboracionístico de este sistema, calificando a la construcción como "fuera de la realidad," pues los motivos que inducen al sujeto pasivo a presentar la declaración son los de no incurrir en sanciones y en poder resistir a una eventual rectificación de la autoridad fiscal.<sup>28</sup>

La Autoridad administrativa, al hacer la determinación, puede actuar sobre una base cierta o sobre una base presunta.

#### a) *La Determinación con base Cierta*

En tesis jurisprudencial, la Suprema Corte de Justicia expresó que "dos son los métodos que se han seguido para fijar la capacidad tributaria de los causantes, uno es el llamado de "comprobación directa"; y el otro, el llamado "indiciario". En el primero se investiga, directamente, la aptitud tributaria del causante, y por el segundo, ésta se investiga por los medios o signos externos del sujeto del impuesto para así, presuntivamente, determinar su citada capacidad; más en ambos casos, la averiguación y fijación de la carga del contribuyente debe hacerse en términos de legalidad por estar proscrito, desde luego, en el régimen del derecho actual, cualquier acto arbitrario. Esos principios son adoptados por nuestra Constitución en cuanto a que el impuesto, según la Ley Fundamental, debe tener la nota de "proporcionalidad" y por lo que atañe a la Ley del Impuesto sobre la Renta... se advierte que el método adoptado en términos generales es el primero de los mencionados, es decir, el de "comprobación directa", que se realiza mediante las manifestaciones o declaraciones de los causantes, y sólo en rebeldía o en insuficiencia de los datos proporcionados en aquéllas, es, como un segundo término, se autoriza dentro de las condiciones que fija la Ley y el Reglamento, en relación con el artículo 16 Constitucional, el empleo del segundo de los métodos indicados, llamado "indiciario". (Informe del Presidente de la SCJ, año 1947, pp. 67-69.

Por su parte Giuliani Fonrouge explica que "hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles.

Los elementos informativos pueden haberle llegado por conducto del propio deudor o del responsable (declaración jurada) o de terceros (declaración jurada o simple información), o bien por acción directa de la administración

<sup>28</sup> GAZZERRO, *op. cit.*, pp. 8 y 89-90.

(investigación y fiscalización) y, por supuesto, deben permitir la apreciación "directa y cierta" de la materia imponible; de lo contrario, la determinación sería presuntiva".<sup>24</sup>

La determinación sobre base cierta es la regla. El sujeto pasivo debe presentar su declaración fundándola en los libros, registros, mediciones, valuaciones, etcétera, que la ley reguladora del impuesto de que se trate haya establecido.

"La autoridad fiscal que desee controlar la declaración que recibe —dice Gazzerro—, invitará al contribuyente para que proporcione la prueba que sostenga los datos y los elementos reportados en la declaración. Si el contribuyente no se adhiere a la invitación, la declaración evidentemente sólo tendrá las características extrínsecas formales de la analiticidad, pero no las que son sustanciales (que son, por supuesto, las que más cuentan). En verdad, los datos y los elementos expuestos en esa declaración, no estando socorridos por la más mínima fuerza probatoria, no pueden lógicamente constituir el fundamento de una verdadera imposición analítica. Por tanto, el ente impositor, en tal eventualidad, deberá estar exonerado de la obligación de fundar analíticamente la rectificación. En el caso, por el contrario, en que el contribuyente proporcione las pruebas, y las proporcione para todos los elementos de la declaración, se tendrá la existencia de una declaración acompañada por las pruebas requeridas por la autoridad fiscal. Si éstas, las pruebas, se manifiestan incompletas, o no correspondientes a la realidad, o en alguna forma no son satisfactorias, motivo por el cual la Administración financiera retiene el poder de no aceptar la declaración, debe proceder a la rectificación de la misma. Es obvio que —con base en la sistemática de la carga probatoria— la determinación fiscal deberá contener las precisiones analíticas con base en las cuales se desatiendan las pruebas proporcionadas por el contribuyente para sostener los elementos expuestos en la declaración. En nuestra opinión, para cualquier prueba proporcionada por el contribuyente, y no encontrada idónea por el ente impositor, se debe oponer una prevalente, para que diciéndolo con las palabras de la ley, se motive o funde analíticamente la corrección de la cifra X por la Y".<sup>25</sup>

#### b) *La Determinación con base presunta o estimativa*

Debemos desde luego indicar, que este sistema es excepcional y que por tanto, el sujeto pasivo debe presentar su declaración con los datos que con-

<sup>24</sup> GIULIANI FONROUGE, *op. cit.*, n. 239.

<sup>25</sup> GAZZERRO, *op. cit.*, p. 126.

duzcan a una determinación veraz, y la autoridad administrativa, al revisar la declaración, está obligada también a obtener del propio contribuyente, de terceros, o de su propia actividad investigadora, los datos que permitan una adecuación real entre el presupuesto del tributo y la determinación que realiza en vía de rectificación.

Sin embargo, existen ocasiones en que no es posible para la autoridad hacer la determinación sobre la base cierta, porque el contribuyente no declare, o porque no pueda proporcionar los datos y documentos o libros que los apoyen, y entonces se presenta la necesidad de que la autoridad haga una determinación deductiva, o sintética, o estimativa, y estará basada fundamentalmente en presunciones. Para Hensel la determinación estimativa es la *última ratio facti*.

En nuestro Derecho podemos señalar las siguientes hipótesis para que la Autoridad tributaria haga una determinación sobre base presunta:

Para el impuesto al ingreso de las empresas causantes mayores:

- a) No presentación de la declaración. (LISR, Art. 32-I).
- b) No presentación de los libros de contabilidad o de la documentación comprobatoria. (LISR, Art. 32-II).
- c) No proporcionar los informes que se le soliciten. (LISR, Art. 32-II).
- d) Graves vicios de la contabilidad. (LISR, Art. 32-III).
- e) Irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de las operaciones del causante. (LISR, Art. 32-V).
- f) Personas físicas que en el último ejercicio fiscal hayan declarado ingresos brutos inferiores a 500 mil pesos y que no presenten sus libros de contabilidad. (Art. 32-V).

En el impuesto al ingreso global de las empresas, causantes menores:

- a) No presentación de la declaración. (LISR, Art. 44-I).
- b) No llevar los registros de operaciones que la ley establece. (Art. 44-I).
- c) No conservar la documentación que la ley o el reglamento ordenan. (LISR, Art. 44-I).
- d) Cuando los ingresos brutos declarados no sean suficientes para cubrir el costo y gastos normales del negocio. (Art. 44-II).
- e) Cuando la intervención temporal de caja que se mande practicar durante períodos normales, o las informaciones que se obtengan de clientes o proveedores, pongan de manifiesto la percepción de un promedio de ingresos brutos superiores al declarado. (LISR, Art. 44-III).

En el impuesto a los ingresos del trabajo independiente:

- a) No presentación de declaración. (LISR, Art. 53-I).

b) No llevar el libro y registro a que están obligados. (LISR, Art. 53-I).

c) Cuando las informaciones que se obtengan pongan de manifiesto la percepción de un promedio de ingresos brutos superior al declarado en un 3%.

En el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles se dan las siguientes hipótesis:

a) Cuando se trate de personas físicas que en su último ejercicio fiscal hubieren percibido ingresos inferiores a 500 mil pesos y no presenten los libros de contabilidad y comprobantes requeridos por dicha Ley. (Art. 82).

b) Cuando con apoyo en las investigaciones practicadas no sea posible determinar el monto de los ingresos reales del causante (siendo dichas investigaciones: prácticas de auditoría, exhibición de los libros de contabilidad, auxiliares y documentos comprobatorios de los asientos respectivos, etc.). (Art. 61).

Debe hacerse una distinción entre la determinación presuntiva o sobre base estimativa y la rectificación de la declaración, y en su caso, de la determinación hecha por el contribuyente. Hay determinación sobre base presunta cuando hay declaración omisa y hay rectificación de la declaración o determinación, cuando aquélla es inatendible legalmente. En la determinación de oficio, la tarea de la autoridad es más orgánica, y ésta debe partir de la individuación del sujeto, domicilio, etc., para llegar a la determinación. En la determinación de oficio, la autoridad tributaria debe, como primera cosa, probar la existencia del hecho generador.<sup>26</sup>

Jarach afirma, citando la ley argentina, que la determinación estimativa "se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imposible, y permiten inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Se trata simplemente de una definición de las presunciones como medio de prueba".<sup>27</sup>

Una antigua resolución del Tribunal Fiscal de la Federación (12 de mayo de 1937, RTFF, no. 7 pp. 1351-1352) estableció que para formular la determinación estimativa en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925, "se necesita seguir un sistema indicial o de tasación de valores ostensibles, consistente en proceder por indicios y presunciones para llegar a la comprobación de los hechos, o en signos observables fácilmente, como son: la importancia del negocio, su ubicación, el número de empleados, etc."<sup>28</sup>

También sostuvo este Tribunal que la facultad para determinar estimativa-

<sup>26</sup> GAZZERO, *op. cit.*, p. 115.

<sup>27</sup> JARACH, *Cursus*, p. 413.



mente "no es arbitraria ni puede ejercitarse en contradicción con los hechos, porque una facultad conferida por la ley lo es sólo para que la autoridad proceda equitativamente". (RTFF, no. 7, p. 2674, 1937) y que la facultad "no se traduce en que puedan obrar arbitrariamente sin hechos que motiven lógicamente y jurídicamente sus acuerdos". (RTFF, no. 8, p. 3304).

La determinación estimativa, ha sostenido asimismo este Tribunal, "no implica el derecho para señalar arbitrariamente los ingresos que a su buen saber y entender considere la Junta calificadora respectiva, sino que debe procurarse que estos ingresos se acerquen lo más posible a los realmente percibidos por el causante, de acuerdo con los datos que pueda recabar, debiendo expresar las bases que le sirvan para determinar la utilidad asignada al causante y en su oportunidad acreditarlos ante el Tribunal Fiscal para demostrar la justicia de su calificación". (RTFF, no. 13, p. 168).

Por su parte la Suprema Corte de Justicia estableció jurisprudencia en el sentido de que "La Junta Calificadora del Impuesto sobre la Renta tiene la obligación de expresar las razones para calificar estimativamente las utilidades del causante pues de no hacerlo cometería una violación del artículo 16 Constitucional. Para que sea fundada una calificación estimativa de las utilidades de determinado causante, se requiere, ante todo, que se exprese por la autoridad, el motivo por el cual no acepta la manifestación y aclaraciones formuladas por dicho causante. En el caso de que las deducciones no sean comprobadas en la forma debida, no debe proceder a calificar estimativamente, sino concretarse a rechazar las deducciones no comprobadas. Sólo debe calificarse estimativamente cuando no existe base para determinar las utilidades, por desconocerse el monto de los ingresos". (Informe del Presidente de la SCJ, año 1939, p. 46).

Para los causantes mayores del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, la Ley (Art. 33) dispone que la Autoridad tributaria debe determinar los ingresos brutos de los contribuyentes con los datos de su contabilidad y documentación o, como realmente debe ser el caso que se produce en la realidad, "los estimará por los medios indirectos de la investigación económica o de cualquiera otra clase". Nos parece demasiado vaga la norma legal, sobre todo si se toma en cuenta que no puede aceptarse que la determinación estimativa pueda llegar a ser arbitraria. A los ingresos brutos estimados en dicha forma, se les aplica el coeficiente que corresponda al giro de la empresa, de acuerdo con la tabla que contiene el Artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Un poco más precisas son las normas legales aplicables a la determinación estimativa de los ingresos brutos de los causantes menores del referido impuesto, pues el artículo 44 de la Ley ordena que la autoridad tributaria reúna informes y practique estudios sobre el precio de las mercancías, artículos y servicios,

sobre el costo de los mismos, el importe de la rentas del local que ocupe el causante, el número de personas que trabajen en el negocio, los sueldos pagados, otros gastos normales y los demás datos que puedan utilizarse. A los ingresos brutos estimados en dicha forma se les aplican los coeficientes establecidos en el artículo 33 de la Ley para determinar la base imponible y luego aplicar la tarifa progresiva del Artículo 34 y de esa manera determinar el crédito fiscal.

En tratándose de la determinación estimativa de los ingresos de los sujetos pasivos del Impuesto a los Ingresos del Trabajo Independiente, la Ley (Art. 53) prescribe que "para practicar las estimaciones se deben tener en cuenta (por la autoridad determinadora) las actividades realizadas por el causante, los honorarios usuales por servicios similares, la renta del local que ocupen, sueldos y honorarios pagados, gastos fijos y otros datos que puedan utilizarse". A los ingresos brutos estimados se les hace una deducción única del 20% para obtener la base gravable y se le aplica la tarifa del artículo 75 para determinar el crédito fiscal.

Tratándose del impuesto sobre ingresos mercantiles, la Ley (Art. 63) dispone que para hacer la determinación se tomen en cuenta los siguientes factores: impuestos que hayan pagado al Estado o al Municipio; cantidades que cubran por concepto de renta del local que ocupen y de energía eléctrica; número de empleados que tengan a su servicio y sueldos que se les paguen; capital en giro y los demás datos que puedan utilizarse para determinación de los ingresos realmente percibidos.

Ahora bien, tratándose de la determinación estimativa, la Suprema Corte de Justicia ha sostenido, e igual lo ha hecho el Tribunal Fiscal de la Federación, que cuando la autoridad hace una determinación estimativa, "para ser legítima y no arbitraria" no basta con que se asevere que la determinación se apega a la ley, sino que "para la legalidad de tal acto debe demostrar, efectivamente, que la fijación y determinación del impuesto está fundada en los presupuestos de hecho señalados en la Ley y Reglamento aplicables... Por consecuencia, para la auténtica legitimidad del acto de referencia se requiere que la calificación haya sido hecha con los datos y usando las medidas adecuadas para tal efecto...; asimismo, los datos en cuestión deben ser dados a conocer al calificado, persona moral o física a fin de que éste pueda impugnarlos si los considera insuficientes o ilegales". (Informe del Presidente de la SCJ, año 1947, pp. 89-90).

Giuliani Fonrouge sostiene, con vista a los casos contemplados por la legislación Argentina, que "la autoridad debe recurrir al conjunto de hechos o circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como presupuesto material del tributo, permiten inducir en el caso

particular la existencia y monto de la obligación. Estos elementos deben guardar una relación *normal* con la situación a considerar y no ser el fruto de situaciones excepcionales o atípicas; además, la autoridad de aplicación no puede proceder discrecionalmente en la apreciación de los indicios, ni tampoco limitarse a su mención sin explicaciones, ya que debe justificar el procedimiento observado para llegar a la determinación y ajustarse a indicios razonables. . . La doctrina rechaza la idea del poder discrecional de la administración, admitiendo únicamente cierto margen de error, y en algunas situaciones un margen de discrecionalidad —no de arbitrariedad— en los procedimientos de control.<sup>33</sup>

Jarach afirma que sólo cuando no sea posible hacer la determinación sobre base cierta "puede acudir a la determinación presuntiva, llamada también estimación de oficio, porque el término "estimación" significa no simplemente la actividad de valorar, sino valorar con criterio presuntivo, que es equivalente. En este caso, "estimación" no quiere decir tasación, sino juicio de carácter sintético, no analítico, de las distintas circunstancias; no directo, sino indirecto y presuntivo".<sup>34</sup>

El Tribunal Fiscal de la Federación sostuvo que las estimativas "no determinan los ingresos realmente obtenidos, sino los que presuntivamente se considera que pudo obtener el causante, dados los signos exteriores de su negocio, los informes que se obtengan y otros datos similares, por lo que, sólo pueden objetarse de dos maneras: o negando que se estuviera en el caso de que la autoridad pudiera hacer legalmente una calificación de esa índole, o combatiéndola en sus elementos propios; esto es, demostrando que los signos exteriores del causante no son de aquellos que permitan lógicamente inferir la obtención de los ingresos señalados, y sin que puedan tomarse en cuenta los datos de su contabilidad que en todo caso establecen los ingresos realmente obtenidos". (RTFF, no. 10, p. 4820).

## 11. El Acto Administrativo de Determinación

### A) NATURALEZA

Cuando la ley establece que la determinación deba ser hecha por la Administración, como último acto de un procedimiento que se inicia con la declaración del contribuyente, así como cuando la Administración, en uso de sus facultades de revisión y control, produce un acto de determinación que susti-

<sup>33</sup> GIULIANI FONROUGE, *op. cit.*, p. 240.

<sup>34</sup> JARACH, D., *Curso*, edición 1957, vol. I, p. 311.

tuye o se contrapone a la determinación hecha por el sujeto pasivo, nos encontramos con un acto administrativo de determinación.

El acto administrativo de determinación no es un acto necesario, pues como dice Jarach, la Administración Tributaria "puede concluir sus investigaciones reconociendo que las obligaciones tributarias han sido correctamente cumplidas por el contribuyente o, al impugnar y rectificar las liquidaciones de impuestos efectuadas por declaración jurada, puede lograr la conformidad del contribuyente sin necesidad de efectuar la determinación impositiva",<sup>35</sup> o bien, porque no siendo obligatoria la revisión, haya transcurrido el plazo otorgado por la Ley a la autoridad revisora sin que ésta haya ejercitado sus facultades.

Para la gran mayoría de los tratadistas, la determinación realizada por la autoridad tiene el carácter de un acto administrativo. En cambio, Jarach ha sostenido, reiteradamente, y a pesar de las críticas que ha recibido su doctrina, que se trata de un acto de naturaleza jurisdiccional asimilable a la sentencia declarativa. A la luz del derecho positivo y de la doctrina administrativa mexicana, nosotros creemos (en contra de lo que hayamos sostenido anteriormente) que el acto de determinación tiene la naturaleza de un acto formal y materialmente administrativo: formalmente administrativo por su procedencia u origen, y materialmente administrativo porque crea una situación jurídica concreta, en ausencia de una controversia entre sujeto pasivo y sujeto activo.<sup>36</sup>

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que los actos de determinación de la autoridad tributaria "no son actos jurisdiccionales, puesto que no implican la existencia de un conflicto de derecho que requiere solución, ni es tampoco propósito de las funciones de las Juntas el de resolver controversias, ni hay partes contendientes. . . Por el contrario, es fácil comprobar que la actuación de las Juntas, al examinar y aprobar la declaración de utilidades, encuadra dentro del marco de la actividad administrativa, como la realizada por el Estado para satisfacer sus propios fines, en gestión de sus propios intereses". (RTFF, no. 12, p. 5968 y ss).

Como acto administrativo tiene el carácter de unilateral, en lo que están de acuerdo Blumenstein, Ingrosso, Giannini, Giuliani Founrouge y otros auto-

<sup>35</sup> JARACH, *Curso*, p. 415.

<sup>36</sup> Para Serra Rojas el acto administrativo es un acto de derecho público que constituye una decisión ejecutoria, emana de una autoridad administrativa en forma unilateral y concreta, y crea, reconoce, modifica o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general. SERRA ROJAS, ANURÉS, *Derecho Administrativo*, ed., 1968, p. 250.

res, naturaleza que no resulta afectada porque en el procedimiento tenga intervención el sujeto pasivo o terceros.<sup>40-2</sup>

Generalmente, el acto de determinación es el último acto de un procedimiento, de carácter inquisitivo, cuidadosamente regulado por la Ley, la cual debe ser rigurosamente observada o acatada por la autoridad. Tiene carácter ejecutivo<sup>40-3</sup> y está investido de una presunción de legalidad.<sup>40-4</sup>

## B) DECLARACIÓN

Normalmente debe iniciarse el procedimiento mediante la declaración del

<sup>40-2</sup> ALESSI Y AMATY sostienen que el acto de determinación puede ser unilateral "Los cuales son caracterizados por el hecho de que el reconocimiento cualitativo del presupuesto emana unilateralmente de la autoridad tributaria, sin intervención, jurídicamente relevante, del contribuyente", y la determinación bilateral, que es caracterizada por la intervención jurídicamente relevante en la determinación del presupuesto, y da como ejemplo el concordato y la determinación fiscal aceptada por el contribuyente. (*Instituzioni*, pp. 90-91).

<sup>40-3</sup> Explica Serra Rojas que "La acción pública tiene a su cargo la satisfacción de ineludibles necesidades colectivas y la vigilancia de la actividad privada. El interés general es el regulador de los actos administrativos, el que inspira y determina la marcha del gobierno. Son actos que no deben ser aplazados o dilutados a pretexto de injerencias judiciales, sino actos del poder público regulados por el bien común. La administración pública tiene el derecho de actuar unilateralmente, es decir, sin intervención de los particulares, por medio de decisiones ejecutorias que producen efectos jurídicos que se traducen en obligaciones de los administrados". (*op. cit.*, p. 252).

<sup>40-4</sup> El Código Fiscal de la Federación ha elevado al rango legal la presunción de la legalidad de las resoluciones administrativas. Dice: Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. La Comisión Redactora expresa: "Que en esta disposición se recoge el principio de presunción de validez de las resoluciones administrativas reconocido por la doctrina y por nuestro derecho positivo; pero se estimó que no se trata simplemente de una regla de valoración de pruebas en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, como lo establecía el Código anterior, sino que es aplicable y debe surtir efecto en la esfera de la administración pública, independientemente de toda contención. (Revista de Investigación Fiscal).

El Tribunal Fiscal de la Federación ha expresado que esta presunción está fundada en las consideraciones de orden general de que las autoridades Administrativas dictan ordinariamente sus resoluciones imparcialmente y después de haber instruido un expediente en el que se alleguen las pruebas necesarias. En consecuencia, tal presunción sólo existe cuando aparece que la autoridad ha emitido su resolución teniendo indicios suficientes para fundarla". (RTFF, año VI, n. 37-48, p. 80). A este respecto, el pleno sostuvo que "El principio que establece la presunción de legalidad de los actos administrativos, dejando la prueba en contrario a cargo del causante, no tiene un carácter absoluto, pues la administración está obligada a demostrar que el acto de constatación ha sido dictado legítimamente, de conformidad con los elementos materiales recogidos por ella en la forma requerida por la Ley". (RTFF Tesis, 1937-1948, pp. 23-24).

contribuyente. Sin embargo, la declaración no es necesaria, en el sentido de que aun cuando la ley llegare a imponerla como deber al contribuyente, su omisión no impide que la autoridad administrativa constate la existencia del hecho generador y se allegue, por sí misma, o con el concurso de otros obligados o de terceros, la información necesaria para hacer la determinación.

## C) INDAGACIÓN

El segundo paso normal del procedimiento de determinación está representado por la indagación que realiza la autoridad administrativa para verificar si el contenido de la declaración es correcto, ello no obstante la presunción de veracidad que el Tribunal Fiscal de la Federación ha reconocido a la declaración.<sup>41</sup>

Con objeto de facilitar estas labores de indagación por parte de la Autoridad administrativa, las leyes establecen deberes a cargo de los sujetos pasivos o de terceros, cuyo cumplimiento es de fundamental importancia. Así, por ejemplo, las leyes prescriben ciertos deberes de hacer, tales como presentación de declaraciones y avisos, de empadronarse, proporcionando todos los datos de identificación, de llevar libros y registros, obtener ciertos permisos previamente a la realización de determinadas actividades, extender recibos y facturas, instalar medidores, etc.

Otros deberes son negativos, o prohibiciones, tales como no transportar determinados productos sin la guía respectiva, no fabricar productos sin la previa obtención de un permiso, etc., así como deberes de tolerar, tales como recibir visitas de investigación, y otros.

Por otro lado, aparte de las numerosas facultades que las leyes reguladoras de los impuestos conceden a las autoridades tributarias, el Código Fiscal de la Federación dispone que las autoridades fiscales, a fin de determinar la existencia del crédito fiscal, dar las bases de su liquidación o fijarlo en cantidad líquida, tienen facultades para:

I. Practicar visitas en el domicilio o dependencia de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros para revisar sus libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales.

II. Proceder a la verificación física, clasificación, valuación y comprobación de toda clase de bienes.

<sup>41</sup> En la resolución plenaria del 22 de julio de 1937, reiterada en las jurisprudencias de 12 de mayo de 1941 y del 22 de agosto de 1962, el Tribunal Fiscal de la Federación sostuvo que "La declaración del contribuyente hecha dentro de los plazos y de las formas oficiales se presume sincera, aun cuando está sujeta al control de la administración".

III. Solicitar de sujetos pasivos, responsables solidarios o terceros, datos e informes relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

IV. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

V. Verificar en tránsito o en los lugares de almacenamiento, los vehículos o mercancías que deban ser amparados por documentación prevista en las leyes fiscales.

VI. Para emplear cualquiera de los siguientes medios de apremio que juzguen eficaces, para hacer cumplir sus determinaciones:

- a) La multa desde \$5.00 hasta \$500.00.
- b) El auxilio de la fuerza pública.
- c) La consignación respectiva por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

VII. Allegarse las pruebas necesarias para denunciar al Ministerio Público Federal la posible comisión de delitos fiscales, o en su caso, para formular la querrela respectiva.

Debemos recordar que estas facultades quedan confiadas a la discreción, en cuanto a su ejercicio y oportunidad, de las autoridades controladoras.

### C) PRUEBA

La existencia del hecho generador, su atribución subjetiva, y los elementos para medir la cuantía del crédito fiscal deben estar comprobados para que la autoridad administrativa pueda dictar su resolución y pueda exigir su pago.

En el procedimiento de determinación son admisibles todos los medios legales de prueba: la documental, la testimonial, la pericial, los informes de autoridades y de particulares, las inspecciones y compulsas de libros y comprobantes, las presunciones legales, etc.<sup>41</sup>

No existe una reglamentación de la prueba, ni en lo relativo a su exclusión. Sin embargo, es muy importante para el contribuyente allegar a la autoridad administrativa todas las pruebas que le interesen, en virtud de que el Tribunal

<sup>41</sup> HENSEL afirma que: "En principio es admisible como medio de prueba todo lo que aparece idóneo para procurar la necesaria convicción de la verdad y de la posibilidad de los hechos por probar." (*op. cit.*, p. 241 y ss.).

BLUMENSTEIN, por su parte, que "Los medios de determinación a diferencia de los medios de prueba procesales, no tienen un significado jurídico formal, sino sólo valor informativo, o sea, sirven para dar una determinada orientación a la convicción de

Fiscal de la Federación, en caso que llegue a promover demanda de nulidad, deberá apreciar la resolución impugnada tal como aparezca probada ante la autoridad administrativa, a menos que ésta se haya negado a admitir pruebas que se le ofrecieron, o que en el procedimiento administrativo no se le haya dado al actor oportunidad de ofrecerlas. (RTFF, Arts. 214 y 219).

En cuanto a la prueba confesional del contribuyente, ya hemos visto que la declaración que presenta no tiene el carácter de una confesión extrajudicial. Sin embargo, es evidente que la declaración puede adquirir el carácter de confesión, en cuanto lo que afirma puede utilizarse en su contra. Tanto respecto al contenido de la declaración, como en cuanto a los informes que produzca y contestaciones que haga a los interrogatorios de la autoridad administrativa, vale el juicio de Jarach, quien afirma que "la prueba confesional así obtenida no es definitiva ni por sí sola decisoria, por cuanto en la búsqueda de la verdad el propio fisco puede desestimar la confesión si ella no se encuentra respaldada por otros elementos concordantes y el contribuyente, a su vez, puede rectificar su contestación verbal o escrita con el respaldo de nuevos elementos de prueba contrarios a aquélla. En suma, como ya dije acerca de la declaración jurada, también con respecto a las declaraciones de los contribuyentes o responsables en el procedimiento de determinación no rige el principio de que la confesión releva al fisco de la prueba en cuanto a él incumbe".<sup>42</sup>

Hensel afirma que en el procedimiento tributario no existe una "carga de la prueba" en el sentido del derecho procesal civil, por lo que se trata de una obligación de colaboración del deudor en ese procedimiento, pudiendo la Administración "pretender" del deudor la producción de las pruebas que sean necesarias para la determinación.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha dejado establecido en tesis jurisprudencial del 22 de agosto de 1962 que "para el Derecho Tributario rige el principio general del derecho común, según el cual, quien pretende la existencia de una relación u obligación tributarias, debe probarlos; si bien existen a favor del Fisco, en los ordenamientos jurídicos tributarios positivos, abundantísimas presunciones legales, mayormente relativas que absolutas, que ali-

la autoridad administrativa. Sólo en un sucesivo procedimiento contencioso asumen el carácter de medios de prueba. Sin embargo, si en las leyes tributarias se habla de medios de prueba, de carga de la prueba, o de producción de la prueba, en el procedimiento administrativo, esto tiene siempre sólo el significado antes afirmado, y no se puede hablar aquí de un verdadero y propio procedimiento de instrucción probatoria." (*op. cit.*, pp. 381 y 403).

<sup>42</sup> JARACH, *Curso*, p. 420.

gerán la carga de la prueba, pero que de ninguna manera constituyen una relevación, ni una inversión de la misma".

Teniendo a la vista un caso derivado de la aplicación de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, pero cuyo criterio es válido para cualquier otro en que haya omisión de declaración (salvo que la ley otorgue facultades para determinar estimativa o presuncionalmente los elementos del hecho imponible), el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido el criterio de que cuando existe omisión de la declaración, "la autoridad deberá determinar los ingresos gravables realmente percibidos (es decir, deberá determinar en forma cierta la existencia del hecho generador y su cuantía), apoyándose para ello en los libros del contribuyente y en la documentación conexa (o en los demás elementos probatorios que pueda allegarse, agregamos nosotros), esto es, en los medios directos para determinar de manera exacta, hasta donde sea posible, los ingresos del causante (es decir, el hecho generador del impuesto) y no determinarlos arbitraria o caprichosamente, estando facultada para solicitar cuantos elementos considere idóneos al efecto, en ejercicio de las atribuciones de que está dotada legítimamente".

Asimismo, en la misma resolución jurisprudencial citada, así como en otras sentencias, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sustentado el criterio de que "la presunción legal de validez del acto administrativo y del tributario, no tiene por efecto relevar a la administración pública, en todo caso, de la carga de la prueba, sino simplemente aligerarla de ésta, en cuanto que en lugar de probar dicha administración pública íntegramente los presupuestos del tributo, debe probar, exclusivamente, los indicios en los casos en que obre a su favor una presunción jurídica relativa o absoluta... (y que) ... esta presunción no está relacionada directamente con el problema de la carga de la prueba ni es válida solamente en el proceso, puesto que hay presunciones legales que operan fuera del mismo, aunque pueden producir efectos en él, como cualquiera norma substancial; como la presunción de legitimidad tiende simplemente a facilitar la prueba y no a invertir la carga de la misma, ya que en lugar de probar la existencia de todos los requisitos necesarios para la legitimidad, es suficiente la prueba de la existencia de algunos de ellos solamente, tal y como expresa el artículo 192 del Código Federal de Procedimientos Civiles, según el cual "... la parte que alegue una presunción debe probar los supuestos de la misma, sin que le incumba la prueba de su contenido".

Hensel formula el siguiente principio: Las bases de la imposición deben ser probadas por la autoridad tributaria; por el contrario, los presupuestos

de una disminución, de una exención, o de una devolución de impuestos, lo típico, debe ser probado por el obligado.<sup>423</sup>

En consonancia con dicho principio, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que "cuando se desestimen los datos contenidos en la declaración, deberá hacerse una investigación por la autoridad, dentro de la cual queda comprendido el requerimiento que deba hacerse al causante para la presentación de los libros de contabilidad y documentación comprobatoria correspondiente, pues de no llenarse tal solemnidad, se incurrirá en una violación de procedimiento en perjuicio del interesado. Tan es así que este Tribunal Fiscal, en resolución plenaria de 22 de julio de 1937, fijó que "la declaración del contribuyente hecha dentro de los plazos en las formas oficiales se presume sincera", por lo que consideró que debe estar en manos de la autoridad, en todo caso la carga de la prueba, por lo que de conformidad con la doctrina anunciada por el tratadista, Mario Pugliese se llegó a la conclusión de que: "La afirmación de que la carga de la prueba recae principalmente en el contribuyente no debe llevar a la conclusión, que sería excesiva desde todos los puntos de vista, de que ninguna carga de la prueba incumbe a la autoridad financiera. Por el contrario, hemos tenido ocasión de repetir que la Administración está siempre obligada a producir en juicio los elementos probatorios sobre los cuales se ha fundado su acto de constatación de los hechos generadores del crédito fiscal; y pues no es admisible que los organismos financieros obren caprichosamente y sin apoyo de ningún elemento serio. La Administración Financiera, por tanto, tiene a su cargo la obligación de demostrar que el acto de constatación ha sido dictado legítimamente de conformidad con los elementos recogidos por dicha Administración Financiera en la forma requerida por la Ley". (RTEF, Nos. 286-288, pp. 39-40).

Con mayor razón le toca a la autoridad tributaria probar los hechos que representan pruebas directas de la existencia de la obligación tributaria, de su atribución subjetiva y de su cuantía, cuando el contribuyente no haya presentado declaración y se verifique la determinación de oficio.

"La existencia de esta carga de la prueba para el fisco está confirmada por las facultades de investigación que la administración posee... Al mismo tiempo, la carga de la prueba de la administración se halla aliviada por la existencia de deberes formales que la ley, la reglamentación, las disposiciones generales y hasta las órdenes particulares de la autoridad imponen tanto a contribuyentes como a responsables y terceros. En resumen, incumbe al declarante la prueba de la veracidad de su declaración jurada e incumbe (a la autoridad tributaria) la demostración de la inexactitud de las declaraciones

<sup>423</sup> HENSEL, *op. cit.*, pp. 245-246.

juradas, si los funcionarios impugnan los elementos probatorios o constatan la inexistencia de éstos".<sup>43</sup>

Respecto a la valorización de las pruebas, los tratadistas están de acuerdo en que la Administración tributaria tiene facultad de valorar las pruebas y así debe considerarse en el Derecho Mexicano, porque aun cuando falta una disposición aplicable en el ámbito administrativo, debe suponerse, por aplicación analógica del artículo 221 del Código Fiscal de la Federación que dispone que el Tribunal Fiscal, al valorar las pruebas, puede no sujetarse a las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, el Tribunal adquiera convicción distinta acerca de los hechos materia del litigio.

#### D) AUDIENCIA

El procedimiento de determinación, como cualquier procedimiento administrativo, no requiere de las formalidades de los procedimientos judiciales para acatar el artículo 14 Constitucional en materia de garantía de audiencia. Desde luego existe cumplimiento de la garantía de audiencia en los procedimientos que se inician con la declaración del contribuyente. Cuando se trata de un procedimiento de determinación de oficio, o de revisión, es necesario que tenga la oportunidad de ser oído y de rendir las pruebas que le convingan.

La Suprema Corte de Justicia ha sostenido que "la idea de la Constitución es que en todo procedimiento que sigan las autoridades y que llegue a privar de sus derechos a un particular, se tenga antes de la privación la posibilidad de ser oído y la posibilidad de presentar las defensas adecuadas" y que "la connotación de ser oído y vencido no puede referirse sino a la existencia en la ley de un procedimiento especial, en el que se dé audiencia al interesado y oportunidad de rendir sus pruebas". (S.J.F., Época V, Tomo XXXI, p. 4156 y Tomo LII, p. 2251).

#### E) RESOLUCIÓN

El procedimiento concluye con una resolución que se conoce como acto de determinación. Para ser válido, debe cumplir con los siguientes requisitos:

##### a) Competencia

Debe emanar de la autoridad a quien la ley le otorgue competencia por

<sup>43</sup> JARACH, *Curso*, pp. 418 y 419.

razón de los funcionarios que en él intervengan, de la materia y del lugar. La incompetencia es causa de anulación del procedimiento de acuerdo con el inciso a) del artículo 228 del Código Fiscal de la Federación.

##### b) Contenido y Fundamento

Jarach escribe que el acto de determinación debe contener "el pronunciamiento de la administración acerca de la existencia de la obligación impositiva, de la persona obligada como contribuyente o como responsable, en su caso, la base de medida correspondiente a dicha obligación y finalmente el monto de ésta, con indicación precisa de las normas jurídicas aplicables en el caso concreto, y en general, culmina con la intimación de pago de la obligación determinada o de la parte de ella que anteriormente había quedado incumplida".<sup>44</sup>

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que "las autoridades fiscales tienen la obligación de rectificar en favor de los contribuyentes aquellas declaraciones de las cuales resulte que éstos por omisión o por ignorancia de la Ley, han dejado de tener en cuenta deducciones o exenciones que les correspondiesen, según ha sustentado el tratadista Mario Pugliese. La administración no debe liquidar el impuesto según las afirmaciones del causante, sino de acuerdo con la realidad de las cosas tal como pueda conocerla y apreciarla, puesto que la Ley Tributaria no identifica dichas aseveraciones con la verdad que la administración debe buscar para que se justifique la aplicación del derecho objetivo, implicando tan sólo elementos de convencimiento que no substituyan al convencimiento del Juez como la confesión". (RTFF, no. 12, pp. 5817 y 5818).

Particular importancia tiene el requisito de fundamentación o motivación, que deriva del artículo 16 constitucional. Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que "dentro de nuestro sistema jurídico de supremacía constitucional, la autoridad está obligada en los términos del artículo 16 a fundar y motivar toda resolución que afecte los derechos de los particulares; esto es, citar la norma jurídica correspondiente e invocar las circunstancias de hecho que determinen su aplicabilidad, estableciendo su fundamento racional, jurídico y lógico; tal obligación es indeclinable, aun cuando no figure en la ley secundaria tributaria, que sea aplicable al caso concreto (Resolución Junio 18 de 1968. Juicio 264/68. RTFF, año XXXII, ns. 376-378, p. 254).

También ha resuelto el Tribunal Fiscal de la Federación que "deben darse

<sup>44</sup> JARACH, *Curso*, 2a. Edic., p. 422.

a conocer a los causantes en forma exacta los motivos y fundamentos (de las resoluciones) pues de otra suerte no podrían ejercitar en forma debida su derecho de defensa, no siendo eficaz la garantía de administración de justicia que pretendió establecer el Estado al crear el Tribunal Fiscal", (RTFF, no. 13, p. 296), y que "deben consignar las causas y fundamentos legítimos que las determinen". (RTFF, no. 18, p. 2304) "ya que si no lo hace así, se deja al causante en completo estado de indefensión, puesto que al no conocer éstas las razones y fundamentos legales de la resolución, se encuentra imposibilitado para plantear en forma debida su demanda". (RTFF, no. 236-238, pp. 171-172).

La falta de un fundamento legal en la resolución, la violación de la disposición aplicada, o el no haberse aplicado la disposición debida, son causa de anulación del procedimiento o del acto de determinación, en su caso, por el Tribunal Fiscal de la Federación, según lo dispone el inciso c) del artículo 228 del Código Fiscal de la Federación.

#### c) *Formas extrínsecas*

En cuanto a las formalidades del acto de liquidación, las diversas leyes tributarias establecen las mismas, pero, de manera general, podemos decir que deben contener: a) Nombre de la autoridad u organismo que lo emite; b) Número de orden y fecha del oficio, liquidación, formulario, resolución, etc.; c) Nombre y domicilio del sujeto a quien deba exigirse el pago del crédito; d) Concepto e importe del crédito, expresando los elementos legales de su origen y periodo que comprende, en su caso; e) Fecha en que el crédito sea exigible, cuando de acuerdo con las leyes aplicables haya un plazo para el pago; f) El cómputo de recargos cuando se causen, señalando el porcentaje o tasa aplicable; g) Firma del funcionario o funcionarios que la emitan. A veces debe constar en formularios especiales.

La omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento de determinación, constituye una causa de impugnación en el juicio de anulación ante el Tribunal Fiscal de la Federación. (Código Fiscal de la Federación, Art. 228, inciso b).

#### d) *Notificación del Acto Liquidatorio*

Como paso siguiente, la autoridad que dictó el acto de liquidación debe notificarlo al deudor. El Código Fiscal establece (Arts. 98 y 99), en qué formas deben hacerse las notificaciones:

##### I. Personalmente.

II. Mediante oficio entregado por mensajero o por correo certificado con acuse de recibo.

III. Por edictos, únicamente en caso de que la persona a quien deba notificarse haya desaparecido, se ignore su domicilio o se encuentre en el extranjero sin haber dejado representante legal acreditado ante las autoridades fiscales.

Los acuerdos que contengan actos distintos a los citatorios, emplazamientos, solicitudes de informes y las de acuerdos administrativos que puedan ser recurridos, pueden hacerse por oficio o telegrama.

#### F) IRREVOCABILIDAD DEL ACTO DE DETERMINACIÓN

Dictada y notificada la liquidación, ésta no puede modificarse en perjuicio del contribuyente, por aplicación del principio de derecho administrativo conocido como de "la irrevocabilidad de las resoluciones administrativas", que ha encontrado consagración en el artículo 94 del vigente Código Fiscal de la Federación. De haberse incurrido por la autoridad en alguna causa de ilegalidad en perjuicio de la Administración, deberá solicitarse la anulación de la liquidación ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por virtud de lo dispuesto en el citado precepto. En principio, tampoco puede modificarse la resolución en forma favorable al particular como lo determinó la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación y lo acogió el nuevo Código Fiscal en su artículo 94. Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre la Renta ha dispuesto (Art. 14, fracción VI), que la Secretaría de Hacienda, mientras no se hubiere pronunciado sentencia definitiva en procedimiento de carácter fiscal podrá, a solicitud del interesado, modificar o revocar las resoluciones favorables que hubiere dictado respecto a un causante, para lo cual tendrá facultad de recibir nuevas pruebas o mandar recabar o practicar las que considere pertinentes; y la Secretaría tendrá las mismas facultades cuando dichas decisiones administrativas desfavorables hubieren sido dictadas en contravención a las disposiciones aplicables. La mencionada disposición aclara que la instancia del contribuyente no constituye "recurso administrativo" respecto de las resoluciones de referencia.

#### G) EFECTOS

Por cuanto a las relaciones entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación tributaria, pueden señalarse los siguientes efectos del acto de determinación.

a) Hace exigible el verédito fiscal.

b) Determina en cifra exacta el importe del crédito y de sus accesorios.

c) Constituye una resolución ejecutiva, que si no es impugnada por los medios legales en forma oportuna, constituye la base del procedimiento administrativo de ejecución.

## 12. El Concordato o Convenio Fiscal

Se llama "concordato", "convenio fiscal" o "acuerdo" al procedimiento de determinación de la base imponible que resulta como consecuencia de una propuesta general o individual que hace la Administración tributaria al contribuyente y a la cual presta su adhesión el contribuyente. Cuando la propuesta es individual, es decir, referida a un determinado contribuyente, generalmente es precedida de una investigación de su situación económica, esto es, de la capacidad contributiva contemplada por la norma legal referida a un determinado tributo, a la cual coopera el contribuyente mediante el suministro de datos. Cuando la propuesta es general, la Administración tributaria ha realizado previamente estudios económicos para fijar las bases de la capacidad contributiva en función de elementos típicos de la actividad a que se dedica el causante y que permiten medir, en forma general, su capacidad contributiva, en función de determinados índices.

Respecto a la naturaleza jurídica del concordato, se han elaborado varias doctrinas. Originalmente se le consideró como una transacción, en la que dos partes en conflicto —Fisco y Contribuyente— definían la controversia pendiente entre ellos en acto o sólo en potencia. Berliri apunta que tal tesis fue en seguida repudiada "observándose que el impuesto es, por naturaleza, indisponible y no puede ser objeto de un contrato, en género, o de una transacción en especie".<sup>46</sup>

El mismo Berliri señaló que la función de los dos actos era diferente, puesto que en la transacción era esencial el *aliquid datum, aliquid retentum*, mientras que el concordato se le concibe como un medio de determinación de la base imponible.

Otra concepción del concordato fue el de considerarlo como un acto doble: uno del contribuyente, el cual tiene como objeto la preventiva adhesión de éste a la determinación de la autoridad, y el otro de la autoridad, condicionado a la previa aceptación del contribuyente. Berliri critica que el concordato sea un acto de aquiescencia con argumentos derivados de la legislación positiva italiana, pero concluye con lo siguiente: "Por otra parte, la tesis según

<sup>46</sup> BERLIRI, *Curso*, pp. 228-231.

lo cual la adhesión del contribuyente contendría una preventiva adhesión a un acto posterior de la autoridad contiene una intuición exacta en parte: con el concordato el contribuyente determina, en concierto con la autoridad, el imponible al cual se adhiere, consiente en que la autoridad proceda al acto de imposición de acuerdo con lo determinado en el concordato, con la consecuencia de que el acto de imposición no puede ser anulado por vicios anteriores al concordato."<sup>47</sup>

Habiendo rechazado, por razones de la legislación italiana, la tesis del concordato, Berliri propone la tesis de que es un acto jurídico bilateral distinto del contrato, resultante del concurso de la voluntad de la autoridad financiera y del contribuyente, cuya disciplina es distinta de la de los demás actos.

Ingresso, Giannini y Gazzo lo consideran como un acto administrativo unilateral de la Administración financiera aceptada por el contribuyente.<sup>47</sup>

El Código Fiscal de la Federación de 1937 reconoció este medio de determinación expresamente en su artículo 33, fracción III. Dicho precepto desapareció en el Código Fiscal en vigor.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953 disponía en su artículo 28 que "cuando en atención a la naturaleza y a las características de las operaciones que realizan los contribuyentes, no sea posible, dentro de los procedimientos ordinarios, precisar con exactitud el ingreso gravable, la Secretaría de Hacienda podrá celebrar convenios para la determinación de la base del impuesto". Dicho precepto desapareció del texto de la Ley del Impuesto sobre la Renta que está en vigor.

La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles regulaba ampliamente la celebración de convenios para que los causantes de ese impuesto que tuvieran ingresos no superiores a \$200,000.00 anuales pudieran cubrir el impuesto a cuota fija, en vez de determinarlo mensualmente, celebrando convenios con la Secretaría de Hacienda con intervención de las Cámaras que los agruparan.

Sin embargo, dichos convenios o concordatos para la determinación de los créditos fiscales han desaparecido, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley de Impuestos sobre Ingresos Mercantiles, por virtud de la "Ley que establece, reforma y adiciones las disposiciones relativas a diversos Impuestos" que entró en vigor el 1.º de enero de 1968. En dicha ley se estableció la facultad para que la Secretaría de Hacienda determine estimativamente los ingresos gravables de las personas físicas causantes del impuesto al

<sup>47</sup> BERLIRI, *op. cit.*, p. 234.

<sup>48</sup> INGRESSO, *Diritto Finanziario*, p. 443, GIANNINI, *I concetti*, p. 316, GAZZARO, *op. cit.*, p. 250.



ingreso global de las empresas cuando en el último ejercicio fiscal hubieren declarado ingresos brutos inferiores a 500,000 pesos, salvo que dichos causantes presenten los libros de contabilidad y comprobantes requeridos por la ley. (Art. 32, v). Por otra parte, se reformó también el Art. 82 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles para que la Secretaría de Hacienda determine las obligaciones tributarias de los sujetos de dicho impuesto cuando se encuentren dentro del mismo límite de ingresos brutos.

En la Exposición de Motivos enviada por el Ejecutivo al órgano Legislativo se expresaba que "Mención por separado merece la reforma que se propone respecto de la determinación del impuesto a las empresas de escasa capacidad económica, pues habiendo demostrado la experiencia que no están en posibilidad de llevar una contabilidad que dé base para cumplir con las obligaciones formales que la Ley impone a los causantes mayores, es necesario otorgar facultades a la autoridad administrativa para determinar estimativamente el impuesto sobre la renta de dichos causantes.

"Para ello, se reforman los artículos 32 y 36. Como las pequeñas empresas por regla general también causan el impuesto sobre ingresos mercantiles, es necesario, y así se propone en esta iniciativa, que se otorguen facultades similares en la ley relativa que las propuestas para la ley del Impuesto sobre la Renta, en el sentido de que se puedan determinar estimativamente los ingresos para aquel gravamen. Con esta reforma se elimina de la ley la posibilidad de celebrar convenios con los causantes, de acuerdo con la política seguida a este respecto en los últimos años." 44

Entendemos que los llamados "convenios" antes aludidos son los que tienen por objeto la determinación de créditos tributarios concretos. Sin embargo, no podemos dejar de observar que en el artículo 11 de la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1971 (y esta disposición continúa otras que tradicionalmente han venido apareciendo en leyes anteriores) se dispone que "se ratifican los acuerdos expedidos en el Ramo de Hacienda, por los que se hayan dejado en suspenso total o parcialmente el cobro de gravámenes e igualmente se ratifican las resoluciones dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sobre la causación de tales gravámenes", lo que deja entrever que al margen de las disposiciones legales pueden haberse celebrado convenios entre la administración y algunos contribuyentes "sobre la causación de gravámenes", los cuales, de existir, tendrían la naturaleza de convenios o concordatos para la determinación de créditos tributarios.

Por otra parte, la "ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos", que entró en vigor el 1.º de enero de 1971,

\* Revista de Investigación Fiscal, Enero de 1968, número 25.

en su artículo 3o., dispone que "se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a efecto de que en el ejercicio de 1971, mediante reglas generales, establezca bases para determinar el ingreso gravable en relación con el impuesto sobre la renta en los siguientes casos: I. Agricultura, ganadería y pesca. II. Permissionarios de autotransportes de carga y pasajeros".

Ahora bien, si analizamos las que se encuentran en vigor para la ganadería y la avicultura, que constan en el oficio 322-1005 del 17 de enero de 1961, de la Dirección General de Impuestos a Causantes Menores, nos encontramos con las siguientes características:

a) Las bases de tributación fueron expedidas por la Secretaría de Hacienda a solicitud de los directivos de la Confederación Nacional Ganadera y el documento en que constan fue suscrito no sólo por el Administrador General de Impuestos al Ingreso y por el Director General de Impuestos a Causantes Menores, en representación de la Administración, sino que también fue suscrito por los más importantes funcionarios de la Confederación Nacional Ganadera, como son su Presidente, el Secretario y Coordinador de la Comisión de Asuntos Fiscales, el Presidente de la Unión Nacional de Avicultores y los titulares de la Comisión de Asuntos Fiscales en los ramos de Porcicultura, Productores de Leche, Ovicaprios y Ganado de Lidia, lo que visiblemente da la idea de que el acto en cuestión es un convenio o concordato, y no un acto unilateral de la Administración. Además, es sabido que la determinación de las bases de tributación fueron el resultado de una serie de negociaciones entre la Administración tributaria y la mencionada Confederación Nacional Ganadera con objeto de conciliar los intereses de los contribuyentes y la Administración y para proceder en una forma equitativa a la evaluación de dichas bases.

b) Los propósitos que guiaron para la fijación de las bases, según se hace constar en el documento, fueron los de dar a dichos contribuyentes en los impuestos sobre la renta y sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal "un tratamiento especial de tributación" que les permita a dichos contribuyentes "en forma fácil y accesible el cumplimiento de sus obligaciones fiscales", estando animada la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del propósito "de acceder a las peticiones formuladas por los ganaderos, cuando éstas van encaminadas al mejor pago de sus impuestos, y sobre todo si se beneficia a los más modestos a quienes se libera de gastos y trámites que muchas veces resultan superiores a los impuestos que tienen que cubrir".

c) Dichas bases de tributación tienen carácter voluntario, o mejor dicho optativo, ya que en el documento que se analiza se expresa que "los ganaderos y avicultores que consideren conveniente no sujetarse a lo dispuesto en este oficio, quedan en absoluta libertad de no hacerlo y de cumplir en lo particular

con las obligaciones que les imponen las leyes fiscales, caso en el cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se reserva el derecho de revisar sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta en los términos de ley".

d) En las referidas bases de tributación se altera el régimen de la Ley del Impuesto sobre la Renta aplicables a los ganaderos y avicultores, en cuanto se establecen bases y tarifas distintas, de carácter presuntivo, y se fijan formas de pago diferentes, liberándose además a los que se adhieran a ellas del cumplimiento de algunos deberes formales en materia de libros y de contabilidad.

De esas características resulta lógico obtener la conclusión de que las referidas bases de tributación, tanto por su formulación, puesto que en realidad han surgido de un acuerdo entre dicha Administración y una agrupación de contribuyentes, como porque para su aplicación requieren la adhesión voluntaria de cada uno de dichos contribuyentes, constituyen un verdadero convenio o concordato para la determinación de bases tributarias, quedando los contribuyentes en la posición de determinar sus créditos fiscales con arreglo a dichas bases tributarias.

Este sistema de determinación de las bases de tributación en forma general para grupos de contribuyentes tiene analogía con el sistema existente en la legislación española llamado "convenios con agrupaciones de contribuyentes" y en otra forma, "evaluaciones globales". Estos también tienen carácter optativo, como las bases de tributación existentes en México, a que nos hemos venido refiriendo.

Sáinz de Bujanda, en sus Notas de Derecho Financiero (p. 345) llega a la conclusión, después de haber analizado críticamente las teorías de otros tributaristas españoles, que las evaluaciones globales "constituyen negocios jurídicos bilaterales de Derecho Público".

Nosotros, con vista a las normas del Derecho Mexicano, nos inclinamos a considerar que las bases de tributación establecidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público son actos administrativos unilaterales de la Administración, pero que, como para que resulten aplicables a cada contribuyente "opte" por adherirse libremente a dicho régimen, prescindiendo de que se le aplique la normativa legal general, y ello entraña un acto de voluntad del contribuyente, debemos considerar que se produce un "concordato" o convenio, en lo que concierne al contribuyente que se adhiere al régimen de tributación, por lo que se determina en conformidad con el acto unilateral de la Administración la base presunta de su obligación tributaria, y él posteriormente determina el crédito fiscal que está obligado a pagar.

Lo anterior viene a confirmar que en el Derecho Tributario Mexicano continúa existiendo el sistema de determinación de la base imponible mediante

el acuerdo entre la Administración y el contribuyente, que enunciábamos en páginas anteriores.

### 13. *Impugnación del Procedimiento y del Acto de Determinación, de Rectificación o de Revisión*

Contra las notificaciones ilegalmente hechas establece el Código Fiscal de la Federación procede el recurso administrativo de nulidad de notificaciones (Arts. 160, V y 165). Contra las violaciones del procedimiento administrativo de determinación, tanto en su forma como en su fondo, el Código Fiscal establece, con carácter optativo, el recurso administrativo de revocación (Art. 160, fracción I), ejercitable cuando se dicta el acto o resolución de determinación, o el juicio de anulación ante el Tribunal Fiscal de la Federación. No entramos, sin embargo, al estudio de dicho recurso y del juicio de anulación por quedar fuera de la área que por el momento nos propusimos.