

271 153



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
"ARAGON"**

**NACIMIENTO Y DETERMINACION DEL  
CREDITO FISCAL EN LA LEGISLACION  
FEDERAL MEXICANA**

**TESIS PROFESIONAL  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :  
EMILIO FELICIANO PACHECO RAMIREZ**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**ESTADO DE MEXICO, AGOSTO DE 1988**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## INDICE

	Página
INTRODUCCION .....	1
CAPITULO I	
EL CREDITO FISCAL .....	4
A. Crédito Fiscal causado, determinado y exigible ..	6
B. La determinación de Crédito Fiscal, Concepto y - Función .....	11
C. Clases de Determinación .....	24
CAPITULO II	
LA DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL POR EL CONTRIBU- YENTE.....	32
A. Identificación del objeto de las contribuciones - en la Legislación Federal Mexicana .....	40
B. Las Declaraciones .....	55
C. Los Dictámenes de Estados Financieros para Efec- tos Fiscales .....	68
D. La Presentación de Declaraciones en Dispositivos Magnéticos .....	91

## CAPITULO III

LA DETERMINACION DE CONTRIBUCIONES POR LA AUTORIDAD - FISCAL .....	96
A. Casos en que procede la determinación .....	107
B. Efectos de la Determinación .....	110
C. Crédito y Obligación Fiscal .....	115
CONCLUSIONES .....	122
BIBLIOGRAFIA .....	130

## INTRODUCCION

Este trabajo se ha realizado con el objeto de conocer - ampliamente el significado y contenido de los presentes conceptos y temas en él comprendidos, puesto que en nuestro Derecho, así como en la Doctrina se encuentran muy dispersos y sustentados en criterios diversos de diferentes autores, pero en el presente trataremos de unificar esos criterios seleccionando el aplicable a nuestra Legislación, que siempre estará fundamentado por lo establecido en nuestro Código Fiscal vigente.

Iniciaremos el presente estudio con el concepto de crédito fiscal, dividido para su entendimiento en género próximo y diferencia específica, así como su conceptualización de acuerdo al artículo cuarto del Código en estudio, analizaremos - asimismo, los tres momentos característicos del crédito fis-

cal, tales como, crédito fiscal causado, determinado y exigible, así como a la determinación del crédito fiscal, pues a través de ésta se crean las relaciones jurídicas entre el Estado y contribuyente, es decir, que en el momento en que el contribuyente determine sus contribuciones por medio de la declaración, la Autoridad cuando encuentra inadecuación en ésta o el contribuyente omite en presentarla, nace la relación jurídica entre el Estado y contribuyente, por lo que es conveniente plasmar su concepto, así como su función, en qué casos puede ser hecha por el propio contribuyente establecido como regla general por el artículo sexto del Código en estudio.

Con el estudio de la determinación, es necesario que conozcamos el acto formal en el cual se contiene, que es precisamente la declaración, de la que analizaremos su concepto, así como demás formalidades de la misma; identificaremos el objeto de las principales contribuciones adoptadas por el artículo segundo del Código Fiscal vigente, además analizaremos los medios que otorga la Autoridad al contribuyente para determinar sus contribuciones, como son los dictámenes de estados financieros para efectos fiscales y la presentación de declaraciones en dispositivos magnéticos, estos últimos con la finalidad de que el Estado cuente con un efectivo control estadístico y para efectos administrativos de las actividades desarrolladas por los contribuyentes que dan lugar al pa

go de contribuciones; así como la declaración común.

Posteriormente abordaremos el estudio de la determinación de contribuciones por la Autoridad Fiscal, los casos en que ésta procede y el por qué constituye un procedimiento administrativo de determinación, la finalidad de dicho procedimiento y los efectos que produce como son:

- A. Determinar en cifra exacta el monto de la deuda del contribuyente, así como sus accesorios.
- B. Dicha determinación constituye una resolución ejecutoria.

Someramente hablaremos del procedimiento administrativo de determinación, toda vez que constituye un paso subsecuente de la determinación hecha por la Autoridad Fiscal.

Por último analizaremos la problemática que surgió sobre la naturaleza de la determinación, motivo por el cual se hablaba del nacimiento de la obligación fiscal y del nacimiento del crédito fiscal, comparando al Código Fiscal de 1967, con el actual Código de la materia, el cual contempla únicamente la causación del crédito fiscal establecido por el artículo sexto de dicho ordenamiento, de cuya interpretación se desprende el nacimiento del crédito fiscal; finalmente haremos una comparación entre obligación y crédito fiscal con la finalidad de establecer que dicho crédito, deriva de la obligación fiscal como genérica que es.

## CAPITULO I

### EL CREDITO FISCAL

Al iniciar el presente estudio, cabe mencionar que es de suma importancia definir al crédito fiscal, de tal manera que facilite la comprensión del lector, pues de aquí deriva el entendimiento del tema, no es necesario sin embargo, profundizar demasiado sobre el presente concepto, ya que en lo sucesivo se manejará comúnmente al grado de comprenderlo por completo, además el punto final de nuestro capitulado trata ampliamente tanto al crédito como a la obligación fiscal, motivo de estudio del presente trabajo.

Para definir al crédito fiscal, tomaremos como referencia la lógica de Gorsky y Tavants, es decir, aquella que constituye el procedimiento clásico de definir, consistente

en caracterizar a un concepto buscando su género próximo, es to es, su concepto supraordenado, y su diferencia específica, es decir, los caracteres que lo distinguen de sus conceptos coordinados, para el mejor entendimiento pondremos el siguien te ejemplo:

"Cuando decimos que el triángulo, (concepto por definir) es un polígono, (encontramos en consecuencia su - género próximo) de tres lados, (es su diferencia específica) con lo cual hemos aplicado en consecuencia tal definición". (1)

Ahora bien, definiremos al crédito fiscal, conforme al procedimiento clásico de definir aludido anteriormente, defi niendo primeramente lo que es el crédito en sí:

"Crédito, (concepto por definir) es el derecho que tiene una persona (acreedora) de recibir de otra (deudora) la prestación a que ésta se encuentra obligada". (2) - (género próximo), lo que le da el carácter de fiscal, - "es que el crédito tenga su origen en la aplicación de una ley fiscal", (3) es decir, que conforme al artículo cuarto del Código Fiscal vigente, serán créditos fiscales, "los que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, -

así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena". (diferencia específica).

#### A. CREDITO FISCAL CAUSADO, DETERMINADO Y EXIGIBLE.

En el análisis de este subcapítulo, podemos decir que la doctrina en conjunto y las legislaciones extranjeras, varían en dos grandes sistemas en cuanto a la causación de crédito fiscal, el primero y más antiguo, por lo que va en decadencia generalizada es aquél que sostiene:

"El crédito fiscal nace en el momento en que la Autoridad Administrativa determina la cantidad que debe pagar el contribuyente, otorgando por consecuencia eficacia constitutiva al referido acto administrativo de determinación".

El segundo sistema, con gran preponderancia en América y que va ganando adeptos doctrinarios y encontrando además consagración en la mayoría de las legislaciones, es el que considera, como es en el caso de México:

"Qué es el hecho generador el que hace nacer en realidad al crédito fiscal, sin necesidad de ninguna determinación de Autoridad Administrativa, si bien la cual puede ocurrir en algunos tributos tiene simplemente una -

eficacia declarativa, pero nunca constitutiva del crédito fiscal". (4)

Para comprender mejor lo que es el hecho generador plasmemos su definición:

"Hecho generador, es el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir, adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario". (5)

Tal es el caso de lo que sucede en nuestra legislación fiscal vigente, que a continuación analizaremos distinguiendo los tres momentos aludidos con anterioridad, en los que puede observarse con claridad que la realización del objeto del impuesto hace nacer en realidad al crédito fiscal sin necesidad de determinación de Autoridad Administrativa, puesto que el legislador considera en su artículo cuarto del Código en estudio, a todas las obligaciones determinadas en cantidad líquida y por consiguiente créditos fiscales.

El crédito fiscal causado, lo contempla el artículo sexto párrafo primero, del Código fiscal vigente que a la letra dice:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las le-

yes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

Crédito fiscal determinado, lo contempla el artículo 60. párrafo III del mismo ordenamiento que a la letra dice:

"Por regla general corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo - disposición expresa en contrario. En caso de que la determinación deba ser hecha por la Autoridad, los contribuyentes están obligados a proporcionar a la Autoridad la información necesaria dentro de los quince días a la fecha de su causación".

Lo anterior constituye la exclusión a la regla general, además por lo que respecta a la determinación propiamente dicha, quedará comprendida totalmente con el desarrollo del -- próximo subcapítulo.

Por lo que respecta al crédito fiscal exigible, podemos decir que el carácter de exigible o la exigibilidad del crédito, se refiere a aquella cualidad de que queda revestida - la misma y a través de la cual se determina no solamente que la obligación puede exigirse, cobrarse por el acreedor, sino también su aspecto correlativo, es decir, que la obligación, ya puede y debe pagarse por el deudor; (6) asimismo el artículo 60. párrafo IV del Código en estudio contempla al crédito fiscal exigible que a la letra dice:

"Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del

plazo señalado en las disposiciones respectivas".

Dicha disposición anterior, aparece regulada en el artículo 65 del Código antes citado que a la letra dice:

"Las contribuciones omitidas que las Autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales deberán pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación".

Ahora bien, a falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica, de acuerdo al artículo 6o. fracción I y II del Código antes citado:

"I.- Si la contribución se calcula por períodos establecidos en ley y en los casos de retención y recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas las enterarán a más tardar el día siete del mes de calendario, inmediato posterior al de terminación del período, de la retención o de la recaudación, respectivamente".

"II.- En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación".

De todo lo anterior, podemos señalar que al hablar del crédito fiscal causado, determinado y exigible, no hacemos - otra cosa sino referirnos a la fase oficiosa, a la fase ejecutiva y en consecuencia a la fase contenciosa del procedimiento fiscal, pues se dice que la fase oficiosa es:

"Aquella que se forma por todos los actos de la Administración encaminados a la determinación y percepción del crédito fiscal; estos actos pueden ser, declaración de que alguien es sujeto de un crédito fiscal, fijación de las bases para su liquidación, la liquidación, su notificación al causante y su percepción; en algunos casos será necesario que todos estos actos se realicen por la Administración, en otros algunos de ellos se realizan - por el causante y los demás por la Administración". (7)

La fase ejecutiva se manifiesta cuando el sujeto pasivo se rehúsa sin causa legal al cumplimiento de su obligación y se inicia en consecuencia con la orden de requerimiento de pago y se desarrollará conforme a los siguientes actos:

- 1.- Orden de requerimiento de pago.
- 2.- El requerimiento.
- 3.- Mandamiento de Ejecución.
- 4.- La Ejecución o Embargo.
- 5.- Remate y Aplicación del procedimiento de Remate".

Ahora bien, si el causante tiene objeciones legales que formular con relación a la determinación del crédito a su cobro, se inicia entonces la fase contenciosa que consiste en:

"La controversia que surge entre el fisco y el sujeto - pasivo, de la que conocerán los órganos competentes, - ejercitando desde luego los recursos que estime convenientes el contribuyente". (9)

B. LA DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL CONCEPTO Y FUNCION.

Por lo que respecta a la determinación del crédito fiscal, la doble acción de la autoridad que declara que se realizó la situación que la ley prevé, para la generación del crédito fiscal y determina las bases para su liquidación, - constituye en la teoría italiana, el "Acertamento" que traducido a nuestro idioma es "Acertamiento" para indicar el acto en que la autoridad declara al mismo tiempo la existencia - del crédito fiscal y determina las bases que han de adoptarse para medir la obligación.

Asimismo, podemos establecer que de la lectura del párrafo III del artículo 6o. del Código en estudio se desprende, que considera como un solo acto a la determinación, e incluye dentro de ésta a la liquidación, ya que no creemos que el legislador haya optado por dar un significado específico

a cada una de esas expresiones, dada la inconsistencia con que las utiliza, ya que, como dijimos anteriormente, ambas se manejan actualmente como sinónimos, lo que trataremos de explicar a continuación, conforme a diversos autores.

Muchos han sido los autores que han tratado o tratan de establecer que tanto la determinación del crédito fiscal, así como la liquidación, constituyen etapas de la obligación fiscal, previas a su extinción, ya que para que la obligación tributaria sea susceptible de extinción, por ejemplo a través del pago, se requiere que haya sido, tanto determinado - como liquidado con antelación.

Ahora bien, planteándonos las siguientes interrogantes:

¿La determinación y la liquidación constituyen vocablos sinónimos? o si por el contrario, ¿estos vocablos hacen referencia a dos realidades distintas?

Podemos decir que según nuestro Derecho Positivo Mexicano, ambos vocablos se utilizan como referidos a una misma - realidad, como lo planteamos anteriormente, sin embargo, cabe distinguir a la determinación de la liquidación.

"Utilizándose el primer vocablo, para aquellas acciones tendientes a verificar si el hecho imponible o si las - situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley, de cuya realización nace el Crédito Fiscal, se han dado en realidad". (10)

Aplicándose por el contrario, el término de liquidación: "al acto o serie de actos orientados a cuantificar el monto de la deuda a cargo del sujeto obligado". (11)

Tal como lo manejan diversos autores, por lo que no es necesario transcribir su opinión, ya que no sería conducente analizar diversas diferencias de los términos antes citados, y en las cuales coinciden todos ellos. (12)

Ahora bien, por vía de ejemplos, se transcriben diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para verificar, que en nuestro Derecho Positivo Mexicano, se manejan indistintamente los vocablos determinar y liquidar.

Artículo 6o. párrafo III del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

"Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario...."

Artículo 41 del Código antes citado, párrafo I, que a la letra dice:

"Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, podrán hacer efectiva

al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate...."

Artículo 51 del Código antes citado, que a la letra dice:

"Las Autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución".

Artículo 67 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que a la letra dice:

Compete a la Dirección de Liquidación:

1. Programar, para aprobación superior, las actividades de las administraciones fiscales regionales, y de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas, tratándose de ingresos federales coordinados en los términos de los convenios y acuerdos respectivos, en materia de determinación de créditos fiscales, e imposición de multas por infracciones.
2. Proponer, para aprobación superior, los sistemas y procedimientos en materia de liquidación.

### 3. Determinar los impuestos y sus accesorios".

Así pues, tomando en consideración a la doctrina y a la legislación, podemos citar una variedad de autores que coinciden en utilizar en forma indistinta, los vocablos determinación y liquidación, tales como:

José Juan Ferreiro, Sergio Francisco de la Garza, Jaime Ross, César Albiñana, García Quintana, Alfonso Cortina Gutiérrez, Fernando Sañz de Bujanda, etc.

En síntesis podemos observar que tal número de autores coinciden en utilizar estos vocablos en forma sinónima, en consecuencia, existe un consenso en cuanto a que el procedimiento de determinación-liquidación, se integra por una diversidad de actos encaminados hacia un fin, que es la cuantificación del monto de la deuda. (13)

Siéndonos permisible, hacer referencia a un tipo o modo de determinación y liquidación, no obstante la diversidad antes anotada, pudiera ser ésta denominada general o común, pero sin embargo, todo procedimiento de determinación y liquidación en materia fiscal, se inicia necesariamente con la comprobación o verificación de si el supuesto previsto en la norma se ha dado en realidad, es decir, constatar si la obligación fiscal en relación a dicho sujeto ha nacido, una vez que se ha podido constatar que el hecho o la situación jurídica de hecho, como lo llama nuestro Legislador Mexicano, se

ha dado en realidad, se requiere entonces como segundo paso dentro del procedimiento de Determinación-Liquidación, asignar un valor al hecho imponible de acuerdo con las normas aplicables al caso. Genéricamente se le denomina Base Gravable, o simplemente Base al Valor del Hecho Imponible, que sirve o se toma en cuenta para determinar el monto del impuesto a pagar, es decir, a lo que se denomina genéricamente como Base Gravable o simplemente Base, no es otra cosa, sino un ejemplo de lo que se conoce como Resultado Fiscal, mismo que es determinado de conformidad con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de tal manera que si se aplica al Resultado Fiscal la tarifa contenida en el artículo 13 de la citada ley, se obtendrá el monto del impuesto a pagar. Una vez que se comprueba el hecho imponible y se logra la asignación de su valor, es decir, el cálculo de la Base Gravable, se requiere aplicarle la tasa o alícuota obteniendo por resultado de dicha operación la cantidad a pagar, es decir, la tasa o alícuota es otro de los elementos del impuesto previsto por una ley en sentido material y formal. (14)

Ahora bien, por cuanto a los sujetos, que llevan a cabo la determinación e introduciéndonos un poco sobre este aspecto diversos autores lo manejan como uno solo, es decir, con todo rigor la que llevan a cabo los órganos de la Administración Hacendaria, ya que siempre constituye ésta el ejercicio de una función administrativa, sin embargo, cabe distinguir

que en nuestra legislación, la disposición de esos autores - no es aplicable, ya que en nuestro Código Fiscal, precisamente se consigna el siguiente principio, conforme a la lectura del artículo 60. párrafo III del Código en estudio.

"En materia de determinación de las contribuciones ésta deberá llevarse a cabo por los propios contribuyentes, esto como regla general, y estableciéndose por vía de excepción la participación de las autoridades fiscales dentro de tal procedimiento, en tal caso los contribuyentes proporcionarán a las autoridades la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación, tal como lo maneja la postura que afirma que la determinación-liquidación, puede llevarse a cabo tanto por la Administración Hacendaria en ciertos casos, como por los contribuyentes, la cual es aplicable a nuestra legislación".

Por vía de ejemplo y para citar la intervención de las Autoridades Hacendarias en forma directa y total en los procedimientos de determinación-liquidación, se dice que éstas intervienen, cuando ejercitan sus facultades de "Fiscalización o Comprobación", en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, es decir, el llevar a cabo una Auditoría, culminando ésta con la emisión de la determinación-liquidación de las obligaciones a cargo del visitado, a fin de verificar -

que las Autoridades Hacendarias lleven a cabo la determinación-liquidación de las obligaciones a cargo del visitado, a fin de verificar que las Autoridades Hacendarias lleven a cabo la determinación-liquidación de obligaciones. (15)

No obstante que el particular tenga sus propios métodos de determinación, (como es el caso de la declaración) la Autoridad también tiene los suyos, para llevar a cabo dicha de terminación, tales como:

- A) El método Indiciario.
- B) El método Objetivo, y
- C) El método Declarativo.

Por lo que respecta al método Indiciario, el cual consiste en tomar en cuenta ciertos indicios, pruebas indirectas de la actividad del contribuyente o del objeto grabado, es decir, se refiere a la actividad que realiza la Autoridad para determinar, con una mayor precisión, la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo, siendo los principales métodos Indiciarios y recogidos por nuestra legislación, el método que recoge:

La Ley del Impuesto sobre la Renta, La Ley del Impuesto al Valor Agregado, y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como el propio Código Fiscal de la Federación.

Ya que este último señala las circunstancias o situacio

nes en que las Autoridades Fiscales, pueden determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o del ingreso bruto de éstos, así como el valor de los datos o actividades por los que deban pagar contribuciones, conforme a lo establecido por el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación vigente.

El método Objetivo, es el más común de los adoptados en las leyes especiales, consistente en señalar una cuota o tasa en razón de peso, a la medida, al volumen o al número de la mercancía grabada, o al valor de la misma, este método no requiere ninguna investigación previa para la determinación del impuesto a pagar, pues basta con que se aplique la cuota señalada al número de kilos que se produzca, enajene o consuma de la mercancía objeto del gravamen, o se mida la cantidad del bien explotado, o se aplique la tasa sobre el valor de las cuotas o bienes, este impuesto es de uso común en la industria, por ejemplo, casi todos los impuestos federales a la industria emplean este método objetivo, como era el caso del cobro de 0.30 pesos por metro cúbico de madera explotada, o también 0.50 pesos por kilo de algodón producido.

Por último el método Declarativo, consistente en valorar un precio, una venta o un capital, por medio de la presentación de una declaración, por el que lo recibió o la celebró. (16)

Por consiguiente y haciendo a un lado comentarios doctrinarios se deben utilizar los términos de Determinación y Liquidación, como vocablos referidos a una misma realidad, que dicho sea de paso, constituyen la postura más acorde a la de nuestro Derecho Positivo Mexicano, por lo tanto la De terminación como la Liquidación constituyen términos equivalentes que significan:

"La comprobación del hecho imponible, como la cuantificación de la deuda impositiva". (17)

Después de haber analizado a la determinación según opiniones de diferentes Autores, trataremos de plasmar un concepto de determinación, retomando definiciones de diversos - tratadistas, considerando de antemano que casi todos ellos - coinciden en hacer mención a los mismos elementos:

Para Giuliani Fonrouge, la determinación es:

"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". - (18)

Para Grazzero, la determinación es:

"La actividad de la Administración financiera 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, los cuales pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valorización razonada y responsable de tales elementos, - así como también el caso administrativo que concretiza la constatación, ya que la contribución se determina al constatar la realización de las situaciones mencionadas y los demás elementos de aquéllas para fijar su monto". (19)

Por último para Francisco de la Garza, la determinación es:

"El acto o la serie de actos necesarios para la comprobación y la valorización de los diversos elementos congtitutivos de la deuda impositiva, con la consiguiente - aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente". (20)

De tal suerte que no es necesario buscar la unificación de estos tres conceptos, pues nos damos cuenta, de que los - autores de cada uno de ellos, coinciden en mencionar dentro de su definición, casi todos los elementos, que se encuentran dentro de ellos respectivamente, tales como: Conjunto de actos emanados de la Autoridad, actividad de la Administración

financiera, Acto o serie de actos para la comprobación y valorización por parte de la Autoridad, etc., sin embargo, la que más se adecúa a nuestra Legislación Fiscal Vigente, es la de Giuliani Fonrouge, pues prevé la situación establecida por el artículo 6o. del Código en estudio.

Por lo que respecta a la definición de Grazzerro, podemos decir, que contempla los casos en que procede la determinación por la autoridad, pues hace hincapié en la verificación y recolección de datos circunstancias y demás para la motivada determinación por parte de la misma.

Por lo que respecta a la definición de Francisco de la Garza, ésta se refiere al presupuesto material y personal, a la base imponible, por lo consiguiente, y de su definición analizada anteriormente, se desprende en consecuencia la función de la determinación, que es:

"La comprobación y valorización de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva para la aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente". (21)

Por lo tanto 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 Fiscal un mandato abstracto e hipotético, no resulta posible afirmar que alguien debe al Estado, o

a otro ente público una suma determinada, si no es cumpliendo las operaciones señaladas en el párrafo anterior.

Para nosotros la determinación-liquidación, es un acto del sujeto pasivo, por el que reconoce que se ha realizado - un hecho generador que le es imputable, o bien, un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o a varios sujetos pasivos, 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.

Finalmente y para ampliar un poco más sobre la función de la determinación, podemos decir que en los actuales ordenamientos fiscales, la ley, en cuanto relaciona la deuda impositiva con la realización de una situación de hecho, de la cual se establecen sus elementos constitutivos, no puede enunciar sino en abstracto los presupuestos del crédito y los criterios para su liquidación, para determinar así en concreto, la existencia y el monto del débito impositivo, 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, pudiendo ser dicha investigación simple o compleja, pues requiere laboriosas indagaciones de hecho o técnicas, dichas indagaciones son jurídicas delicadas, para descubrir bajo la forma aparente la naturaleza intrínseca y los efectos de un acto sujeto

a registro, es decir, 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 fiscal. (22)

#### C. CLASES DE DETERMINACION.

Poca es la información que se encuentra al respecto, - pues los tratadistas que se encargan de hacerlo, lo hacen de manera muy restringida, sin embargo se ha escrito que en nuestro Derecho, así como en la mayor parte de los sistemas jurídicos tributarios extranjeros, pueden señalarse varias clases de determinación-liquidación, según dos criterios:

El primero, es según el sujeto que la realice, según este criterio, podemos distinguir las siguientes clases de determinación, y que normalmente es el sistema que recoge nuestra Legislación:

- "A) La determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según lo determina la ley, - cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa, a esta forma de determinación, la llaman los tratadistas, "Determinación por el sujeto pasivo, Autodeterminación y Autoimposición". (23)

De esta clase de determinación no es necesario profundizar, puesto que lo haremos en el capítulo siguiente en forma particular.

- B) La determinación que realiza la autoridad administrativa hacendaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal, o por deuda ajena, tal como lo recoge nuestro Código Fiscal vigente.
- C) La determinación de la base imponible, o aún de la cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la autoridad administrativa hacendaria y el sujeto pasivo principal, se le conoce con el nombre de Concordato Tributario, que por tener importancia significativa lo estudiaremos en el próximo capítulo.

El segundo sistema es el de la determinación según la base conforme a la cual se realice, ésta es la que se distingue entre determinación con base cierta, determinación con base presunta y determinación con base estimativa o estimada.

La determinación con base cierta, es la que se ejecuta, sea por el sujeto pasivo o por la administración hacendaria, con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica, a este método de determinación con base cierta, lo llama la Suprema Corte de Justicia de la

Nación, y retomado por el autor, "Método de comprobación directa" además dice que en él se investiga directamente, la aptitud contributiva del causante, es decir, que la comprobación directa, tiene como objeto la fijación exacta y efectiva de los hechos que dan lugar al nacimiento del crédito fiscal, y la determinación exacta y efectiva de la medida de la deuda del contribuyente, lo cual será mediante una investigación directamente hecha por la Administración Pública, como ejemplo a lo anterior, podemos citar entre otros; a la determinación del Impuesto sobre la Renta, la determinación del Impuesto de Alcoholes, y podrían multiplicarse en la Legislación Fiscal, los casos en que la Administración Pública, mediante actos propios de investigación, persigue como objeto la fijación exacta de la medida del impuesto.

Ahora bien, la determinación con base presunta, existe cuando la Administración Hacendaria (que es el caso más frecuente) con la ayuda de presunciones establecidas por la ley, así por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta, de los contribuyentes menores por actividades empresariales, la base imponible se determina aplicando a los ingresos brutos del contribuyente, un coeficiente de utilidad según el giro o actividad económica del causante, establecido por la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 62 que puede ser del tres, diez, quince, veinte o treinta por ciento, de esa suerte, estos contribuyentes tienen

una base imponible que la ley presume *Juris et de Jure*, es decir, no aceptan prueba en contrario, este método a sido llamado por algunos autores e incluso por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, afirma el autor, "Método Indicial", y según ésta, en él se investiga por los medios o signos externos, del sujeto del impuesto, para así, presuntivamente, determinar su citada capacidad contributiva. (24)

Por último la determinación con base "estimativa" o "estimada" resulta en términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de la siguiente manera:

"Cuando la Administración Financiera se ve imposibilitada para determinar una base cierta, y no habiendo base presunta, establecida por la ley, mediante los hechos que pueda comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obre en su poder y los medios de investigación económica, llegue al resultado de que el hecho generador, tiene una determinada dimensión económica".

A pesar de haber analizado a la determinación con base presunta, es necesario introducirnos un poco más sobre este aspecto, ya que es de suma importancia conocer el papel que juega en otras legislaciones, como en nuestro sistema, pues se dice que se emplea, por medio de presunciones y cuando no es posible o simplemente fácil determinar en forma directa,

la medida de la obligación fiscal, dichas presunciones pueden ser tanto relativas como absolutas, es decir, presunciones Juris tantum, que admiten prueba en contrario y presunciones Juris et de Jure, que hasta donde se sabe, no existen en la Legislación Mexicana, pero sí en las Legislaciones Extranjeras, por ejemplo, en Francia existe un impuesto sobre puertas y ventanas, en Italia, existe un impuesto que graba la posesión de los pianos, estos impuestos se fundan en que la existencia de determinado número de puertas o ventanas o la posesión de un piano, es simplemente un indicio de la capacidad tributaria como tal, se considera susceptible de determinar la medida exacta del impuesto que se adeuda, así pues, esta clase de impuesto se funda en que mediante determinados indicios, síntomas, se considera determinada de una manera precisa la capacidad tributaria; pero a esta clase de impuesto se le critica desde un punto de vista teórico, ya que por mucho que existan formas externas, indicios y síntomas de la capacidad tributaria, estas formas o síntomas pueden no corresponder exactamente a la capacidad contributiva de la persona en cuestión, sólo cuando existe para la Administración Pública un grave peligro de evasión del impuesto, deberá recurrirse entonces a este tipo de presunciones absolutas para la determinación de la medida del crédito fiscal.

Sin embargo, en comparación con nuestra legislación Mexicana, casos de determinación presuncional relativa, si exis

tían, como era en el impuesto sobre donaciones, por ejemplo, se considera que la venta de algunos bienes, hecha entre parientes, que guarden determinado grado de parentesco, se tomará para los efectos fiscales como una donación que fue substituida por la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, este criterio solamente puede sostenerse en tanto se atribuya a la ley una presunción puramente relativa que admita prueba en contrario; cuando un contribuyente no presenta declaración o cuando no pueda con su contabilidad comprobar los datos en ella contenidos, entonces es posible hacer una calificación estimativa aproximada, según datos externos, estadísticas de negocios similares, considerando que las presunciones en que se funda la Administración Pública para hacer esta clase de determinación del impuesto, son presunciones relativas, porque no debe pensarse que la facultad discrecional que en estos casos existe para fijar la base del impuesto sea una facultad arbitraria, y en tanto que el contribuyente pueda demostrar que los datos externos o los indicios de que se vale la autoridad, no corresponden a su real situación contributiva, podemos decir entonces que debe admitirse la prueba en contrario, por lo que se estima a la presunción puramente relativa. (25)

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS AL CAPITULO I

- 1.- GORSKY y TAVANTS . Lógica, p. 193.
- 2.- PINA Vara, Rafael. Diccionario de Derecho, p. 508.
- 3.- MARGAIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, p. 112.
- 4.- CORTINA Gutiérrez, Alfonso. Ciencia Financiera y Derecho Tributario, p. 132.
- 5.- GARZA, Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano, - p. 514.
- 6.- Cfr. Idem.
- 7.- GARZA. Op. cit., p. 514.
- 8.- Idem.
- 9.- Idem.
- 10.- MARTINEZ López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano, p. 116.
- 11.- Idem.
- 12.- Cfr. Idem.
- 13.- Cit. pos. JIMENES González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, p. 248.
- 14.- Cfr. Idem.
- 15.- Idem.
- 16.- Cfr. MARGAIN. Op. cit., p. 355.
- 17.- JIMENEZ. Op. cit., p. 258.
- 18.- Cit. pos. Idem.
- 19.- Cit. pos. SANCHEZ Piña, José. Nociones de Derecho Fiscal, p. 67.
- 20.- GARZA. Op. cit., p. 518.

21.- Idem.

22.- Cfr. Ib, p. 519.

23.- GARZA. Op. cit., p. 522.

24.- Cfr. Idem.

25.- Cfr. CORTINA Gutiérrez, Alfonso. Op. cit., p. 138.

## CAPITULO II

### LA DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL POR EL CONTRIBUYENTE

Al estudiar a la determinación del crédito fiscal por el contribuyente, podemos decir, que tanto la doctrina como la legislación de diversos países, consagran una serie de modalidades diversas del acto de determinación-liquidación, al grado de ser dable hablar de múltiples especies del mismo, pero en lo particular en el presente, estudiaremos a la determinación del crédito fiscal por el contribuyente.

Primeramente debemos considerar, que existen diversos tipos de requisitos que debe satisfacer el método que corresponda aplicar al contribuyente para su determinación, tales requisitos son:

A) Sencillez

- B) Economía
- C) Comodidad
- D) Limpieza.

La sencillez, en el método, se refiere a que el contribuyente lo entienda y lo pueda aplicar él mismo, ya que en sentido contrario sólo podría ser aplicado por el técnico, y dada su complejidad, sería como hacer caer en una serie de trampas al contribuyente, lo cual mermaría el rendimiento del gravamen.

El ser económico, se refiere a que el contribuyente no tenga que pagar honorarios elevados para su atención, ya que de manera contraria, sólo se trabajaría para el fisco y el contador, resultando a su vez el método oneroso. El método será cómodo, cuando le evita al contribuyente molestias inútiles e innecesarias.

Por último el método será limpio, cuando se evita el contubernio entre el obligado y el personal hacendario, ya que se corre peligro al estar en contacto el contribuyente y el fisco. (1)

Ahora bien, podemos decir que la determinación del crédito fiscal hecha por el contribuyente, y que normalmente es llamada en nuestra legislación, Autodeterminación-Liquidación acaece cuando:

"El propio sujeto obligado o contribuyente, es quien debe verificar si en su caso se ha dado el supuesto previsto en la norma, como hecho generador del crédito fiscal y finalmente cuantificar el monto del adeudo a pagar, lo que normalmente se contiene en el acto formal de la declaración". (2)

Citando como ejemplo a lo anterior, el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación vigente, y el artículo 10o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer en el primer caso:

"Por regla general, corresponde la determinación de las contribuciones a cargo del contribuyente, salvo disposición expresa en contrario".

En el segundo caso establece:

"El procedimiento que debe seguirse para calcular la base gravable".

Referente a la Autodeterminación, y como se explicó anteriormente, ésta se encuentra en algunos impuestos que se causan en forma de timbres, impuestos sobre compra-venta, así como los impuestos que gravan el arrendamiento entre otros, son impuestos que el causante determina sin la intervención de la Administración Pública.

En esta forma de determinación del crédito fiscal, hecha por el contribuyente, y aunado a lo anterior, se dice -

que reconoce la existencia del hecho generador que a él se le atribuye, aplicando por medio del parámetro correspondiente, la cuantificación en suma de dinero, el importe de su adeudo, comunicando a la Administración Hacendaria, por medio de una declaración y pago en la caja recaudadora, dicha cantidad de dinero.

Normalmente si esa actividad liquidatoria, fuese cumplida con exactitud por el sujeto pasivo, el nacimiento, la determinación y la extinción del crédito fiscal, se cumplirían como una actividad exclusiva del sujeto pasivo, pero en el caso de que el sujeto pasivo no proceda con apego a la ley, interviene en ese momento la Autoridad Administrativa, al revisar la declaración, y en el momento en que dicha Autoridad encuentre inadecuación entre la declaración y las normas legales aplicables, se produce un acto rectificatorio, es decir, habrá intervención por parte de la Autoridad Administrativa. (3)

Se ha dicho sin embargo, que se maneja otro aspecto en cuanto a la Autodeterminación, ya que muchos autores, no lo reconocen de tal forma, declarando que compete única y exclusivamente la determinación a la Administración Pública, con o sin la colaboración de los contribuyentes o responsables, tal como lo manifiesta Jarach y Berliri, quien además, nos dice el propio autor, manifiesta lo siguiente:

"La determinación cuando es llevada a cabo por el contribuyente, es realizada como una simple operación mental, y que además no tiene relevancia jurídica alguna".

(4)

Para sostener su dicho, pone el siguiente ejemplo:

"Cuando una persona que sin conocer el impuesto que debe pagar, por virtud del impuesto del timbre, adhiere - los suficientes, en consecuencia no se producirá ningún efecto, puesto que para Berliri lo único que cuenta es el pago del tributo". (5)

En nuestra opinión, es aceptable reconocer que dichas - doctrinas, son equívocas, además debemos considerar, que no se trata de una simple operación mental sin consecuencia o - efectos jurídicos, ya que de hecho sabemos que no puede haber actos jurídicos en los que no haya intervenido la mente, ya que los resultados de esa operación mental, si no son los previstos u ordenados por la ley, producirán efectos jurídicos para su autor, como son: recargos, sanciones, etc., de - tal manera que podemos decir que no es una mera operación - mental, además es obvio pensar que si la determinación es el cumplimiento de un deber establecido en la ley a cargo del - sujeto pasivo, y el cual debe apegarse a disposiciones precisas y detalladas y que además deba ser reconocida en sus elementos por la Autoridad destinataria, tiene forzosamente que reconocérsele un carácter jurídico.

Por último, podemos decir que la determinación hecha por el contribuyente, puede ser cambiada por él mismo, por medio de la presentación de una declaración complementaria, siendo espontánea o por invitación de la Autoridad Fiscal, así como de su revisión y eventual modificación. (6)

Otra de las formas de determinación del crédito fiscal hecha por el contribuyente, es la determinación-liquidación directa, que se presenta cuando: El particular o contribuyente, a través de la liquidación o bien, la Autoridad Hacendaria al ejercer la facultad de verificación, conocen en forma cierta y exacta el valor de los actos y operaciones realizadas por el sujeto, procediendo en tal caso a la cuantificación de la base o ingreso gravable y finalmente a la del impuesto a pagar.

Esta forma de colaboración, de la determinación del crédito fiscal, por la Autoridad Administrativa y el contribuyente, es considerada en Europa, hasta fecha reciente, como el sistema normal de determinación.

La tercer forma de determinación en la que interviene el contribuyente, es la llamada Determinación de la Base imponible o aún de la Cuota Tributaria, que nace de la siguiente forma: Como un acuerdo entre la Autoridad y el sujeto pasivo, conocida también como Concordato Tributario. (7)

Mucho se ha discutido sobre la presente figura, en cuan

to a su valor jurídico, ya que se dice, que se asemeja mucho en diversos aspectos a una transacción, regida por normas de Derecho privado, pero sabiendo, que son inaplicables a las relaciones entre el fisco y los particulares, por lo tanto se considera una materia reservada al Derecho Público.

Siendo el Concordato, no un contrato de naturaleza civil sino un acto de índole administrativo, en el que el fisco no puede hacer concesiones a los contribuyentes respecto al monto de los impuestos a su cargo, además no es contrario a ninguna norma legal, que el fisco termine sus controversias con los contribuyentes, en previsión de que la resolución que sobre ellas dicten las Autoridades Jurisdiccionales le sea adversa.

La fijación de las bases para liquidar la obligación tributaria, ofrece más ocasiones para llegar a un Concordato, - ya que la determinación de esas bases depende en muchos casos de circunstancias materiales que puedan considerarse probadas o no, así como de condiciones objetivas y subjetivas - del contribuyente, que pueden conducir al reconocimiento de exenciones o de reducciones de procedencia discutible, nada se opone a que fisco y contribuyente hagan concesiones para evitar controversias que en algunos casos podrían ser resueltos en contra de sus intereses.

Ahora bien, hay condiciones de admisión de los Concordatos

tos, una de ellas y según opiniones respetables, aunadas al criterio del autor, que deben limitarse a resolver cuestiones de hecho, sin que sea admisible una transacción en puntos de Derecho, siendo admisible lo anterior, sólo si se considera, que ni los contribuyentes ni el fisco pueden celebrar convenios sobre los derechos y deberes que la ley les reconoce, aquéllos porque no pueden renunciar a leyes de orden público y éste porque no puede abdicar de su potestad de Autoridad, sin embargo, desde el punto de vista jurídico, no puede negarse que el Concordato puede referirse a cuestiones de Derecho, porque la esencia de la función de los organismos - fiscales, es justamente declarar si existe un hecho jurídico que dé nacimiento a la obligación tributaria y establecer la medida de ésta conforme a las tarifas y tasas que las leyes establecen. (8)

Por lo tanto podemos concluir que el Concordato fiscal es:

"Un acto administrativo, en el que el organismo fiscal resuelve sobre la existencia de la obligación fiscal y determina las bases para su liquidación, mediante condiciones convenidas con el contribuyente, quien acepta - condiciones que la Autoridad Jurisdiccional podría de-clarar que no están a su cargo y el fisco prescinde de reclamaciones que esa misma Autoridad podría rechazar".

(9)

Por último podemos decir que el Concordato, en cuanto a su celebración, a sus efectos, a su interpretación y a su cumplimiento está sujeto a las normas de Derecho común, al igual que el contrato civil de transacción. (10)

A. IDENTIFICACION DEL OBJETO DE LAS CONTRIBUCIONES EN LA LEGISLACION FEDERAL MEXICANA.

Para analizar el presente subcapítulo, primeramente definiremos al objeto del impuesto de la siguiente manera:

"Es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal". (11)

Una vez que hemos plasmado el concepto de objeto del impuesto y por haberlo manejado comúnmente en nuestro estudio podemos darnos cuenta fácilmente, que es un concepto completo que sólo puede concebirse claramente tras haberlo descompuesto en sus elementos, como lo haremos a continuación:

El primer elemento del impuesto que interviene en una relación tributaria, es el sujeto el cual es de dos clases, es decir, en toda relación fiscal intervienen dos sujetos, uno que es el sujeto activo y el otro el sujeto pasivo, dentro de la organización de nuestro Estado Mexicano, los sujetos activos son:

"1. La Federación

2. Las Entidades Locales (Estados, Distrito Federal), y
3. Los Municipios.

Todos ellos son sujetos activos de la relación fiscal, pues tienen el derecho de exigir el pago de impuestos".

(12)

Pero este derecho a que nos hemos referido, no tiene en todos ellos la misma amplitud, ya que la Federación y las Entidades Locales, salvo algunas limitaciones constitucionales pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos, en cambio el Municipio no puede fijar por sí solo los impuestos Municipales, sino que son fijados por las Legislaturas de los Estados, teniendo la facultad solamente el Municipio de recaudarlos, tal como lo establece el artículo 115 Constitucional en su fracción IV, por lo anterior podemos decir, que mientras la Federación y las Entidades Locales tienen soberanía plena, los Municipios tienen soberanía tributaria subordinada.

Por lo que respecta al sujeto pasivo, podemos decir que es:

"La persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto". (13)

De acuerdo a esta definición, es sujeto pasivo del impuesto, según nuestro criterio, y tomando en cuenta lo estudiado con respecto al mismo:

El individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, pero también el individuo a quien la ley impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél.

Pero además debemos distinguir al sujeto pasivo del impuesto del pagador del impuesto, pues el primero es el que hemos definido anteriormente, y el segundo lo definiremos de la siguiente manera:

"Pagador del impuesto, es aquél que en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago". (14)

Tal como sucede con los impuestos indirectos, por ejemplo, en el impuesto sobre producción de alcohol, que es a cargo del fabricante de este producto, porque él es el obligado frente al fisco, pero quien en realidad lo paga es el consumidor, porque en el precio a que se le vende, estará incluido el importe del impuesto, además podemos decir, que la personalidad del pagador del impuesto es ignorada por el texto legal aún cuando se dice que el legislador debe tomarla en cuenta al establecer el gravamen, pero sin hacer referencia a ella en la ley. (15)

El segundo elemento, es el crédito fiscal y objeto del impuesto, el primero lo encontramos definido según el artículo 4o. del Código Fiscal vigente, que a la letra dice:

"Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado, o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena".

Por lo que respecta al Objeto del Impuesto, no es necesario definirlo, ya que lo hicimos al entrar al estudio del presente subcapítulo, y sólo seríamos repetitivos al hacerlo.

El tercer elemento del impuesto es la Unidad del Impuesto Fiscal, la que definimos de la siguiente forma:

"Es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etc., sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto".

(16)

El cuarto elemento es la Cuota del Impuesto, que se define de la siguiente forma:

"Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento". (17)

El quinto elemento es la Base del Impuesto, que es:

"La cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto". (18)

El sexto elemento son las Tarifas, definidas de la siguiente manera:

"Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría". (19)

El séptimo elemento es el Catastro Tributario o Padrón, que se define como sigue:

"Son las colecciones oficiales de los hechos que sirven para determinar los sujetos y los objetos del impuesto, así como la deuda individual de cada causante, se utilizan para llevar el control de los sujetos del impuesto que se perciben periódicamente". (20)

Como comentario a lo anterior podemos decir, que el reglamento de las Oficinas Federales de Hacienda del trece de junio de 1940, establece en su artículo 13 que debe hacerse un padrón de las personas físicas y morales, radicadas en la jurisdicción de cada oficina, que deban considerarse en for-

ma definitiva o probable como causantes de impuestos de devengación periódica, para tal efecto se utilizan formularios para obtener los datos respectivos de los causantes y con dichos datos se hacen tarjetas con las que se forman tres clases de registros:

1. Numérico de Causantes
2. Alfabético de Causantes, y
3. Numérico de Baja de Causantes.

Imponiéndose asimismo por decreto del veintidos de abril de 1957, la obligación de todas las personas físicas o morales, afectadas en forma habitual al pago de impuestos federales de inscribirse en el padrón de causantes que lleva la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tal como actualmente se maneja. (21)

El octavo elemento del impuesto es el Procedimiento Tributario, el cual se divide en tres fases que son:

- "1. La primera es la Fase Oficiosa, que se forma por todos los actos de la Administración encaminados a la determinación y percepción del crédito fiscal, estos actos pueden ser, declaración de que alguien es sujeto de un crédito fiscal, fijación de las bases para su liquidación, la liquidación, su notificación al causante y su percepción; en algunos casos será necesario que la Administración realice todos estos

actos, en otros, algunos de ellos se realizarán por el causante y los demás por la Administración.

2. La segunda Fase es la Ejecutiva, presentándose cuando el sujeto pasivo se rehusa sin causa legal al cumplimiento de su obligación, iniciándose con la orden de requerimiento de pago, y se desarrollará en los siguientes actos:

- a) Orden de requerimiento de pago.
- b) El requerimiento.
- c) Mandamiento de ejecución.
- d) La ejecución o embargo; y
- e) Remate; aplicación del procedimiento de remate.

3. La tercera Fase es la Contenciosa, presentándose si el causante tiene objeciones legales que formular con relación a la determinación del crédito a su cobro, iniciándose entonces la Fase Contenciosa que consiste, en esencia, en la controversia que surge entre el fisco y el sujeto pasivo, de la que conocerán los órganos competentes". (22)

El noveno elemento es la Causa o Fundamento del Impuesto que se define de la siguiente forma:

"Es el motivo por el que se cobran los impuestos". (23)

El décimo y último elemento, es la Fuente del Impuesto

a la que el autor define de la siguiente manera:

"Es el monto de los bienes o de la riqueza de donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto, puede ser la renta o el capital". (24)

Tomando como base el anterior marco teórico de referencia, analizaremos a las cuatro contribuciones establecidas en el Código Fiscal, y su respectiva recaudación para el ejercicio fiscal de 1988, conforme a la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del año en curso, publicada en el Diario Oficial de la Federación del treinta y uno de diciembre de 1987; encontrándose en primer lugar de recaudación a los Impuestos, mismos que define el Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo 2o. fracción I de la siguiente forma:

"Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

El contenido del anterior artículo se refiere precisamente al objeto del impuesto, recaudándose éstos para el ejercicio fiscal del año en curso, con un total de cuarenta y nueve billones cuatrocientos sesenta y seis mil trescientos treinta y un millones de pesos; para comprender mejor el ob-

jeto del impuesto pondremos los siguientes ejemplos:

En el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estarán obligados al pago de dicho impuesto, los sujetos que coincidan en la situación jurídica o de hecho que prevé el artículo 10. de dicha Ley, es decir:

"Artículo 10.- Las personas físicas y morales están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta en los siguientes casos:

- I. Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero, que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.
- III. Los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento, en resumen podemos decir que el objeto del Impuesto sobre la Renta, es la percepción de ingresos cualquiera que sea el establecimiento de los sujetos en territorio nacional o cuando su residencia sea en el extranjero pero su establecimiento sea permanente en el país".

Asimismo en el caso del Impuesto al Valor Agregado, estarán obligados al pago del mismo, conforme al artículo 10. de dicha Ley en sus respectivas fracciones, es decir:

"Artículo 10.- Están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las personas fisicas y las morales que, en territorio nacional realizan los actos o actividades siguientes, que no son más que objetos del Impuesto al Valor Agregado:

- I. Enajenen Bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes, y
- IV. Importen bienes o servicios".

Otro ejemplo es el caso del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el cual deberán pagar los sujetos que se encuentren en el supuesto previsto por el artículo 10. de dicha Ley, es decir:

"Artículo 10.- Están obligados al pago del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, las personas físicas y morales que realicen las actividades o los actos siguientes, y los cuales son objeto de dicho impuesto":

- I. La enajenación en territorio nacional o en su caso, la importación de los bienes señalados en esta Ley, tales como:
  - A. Aguas envasadas y refrescos envasados.

- B. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expidan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos.
  - C. Concentrados, polvos, jarabes, esencias, o extractos de sabores, destinados al consumidor final.
  - D. Cerveza.
  - E. Vinos de mesa, sidras y rompopes, así como los vinos denominados amortizados, quinados, generosos y vermutos.
  - F. El aguardiente.
  - G. Gas avión.
  - H. Tabacos labrados, como cigarrros, cigarrros populares; y
  - I. Gasolina.
- II. La prestación de los servicios señalados en esta Ley:
- A. Seguros individuales en operaciones de vida.
  - B. Servicios telefónicos en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a cargo de los usuarios en territorio nacional, y sobre el monto de cada una de ellas.

El segundo lugar en recaudación lo ocupan los Derechos, con un total de veinte billones seiscientos cuarenta y un mil novecientos diecinueve millones de pesos, mismos que deberán pagar los sujetos que se encuentren en los supuestos -

previstos por los siguientes artículos de la Ley Federal de  
Derechos:

"Artículo 1o.- Los derechos que establece esta Ley, se pagarán por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público o por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación".

Artículo 2o. párrafo I.- La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los Organismos Descentralizado o cualquier otra persona, aun cuando de conformidad con otras leyes o decretos no estén obligados a pagar contribuciones o estén exentos de ellas, deberán pagar los derechos que establece esta Ley con las excepciones que en la misma se señalen.

Artículo 3o.- Las personas físicas y las morales pagarán los derechos que se establecen en esta Ley".

Así pues, podemos concluir a nivel personal que el objeto de los derechos es:

El beneficio o beneficios que recibe el sujeto o sujetos por la prestación de los servicios por parte del Estado en sus funciones de derecho público o por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

El tercer lugar en recaudación corresponde a las Aportaciones de Seguridad Social, con un total de seis billones quienientos ochenta y ocho mil setenta y seis millones de pesos, mismas que deberán pagar por ejemplo, los sujetos que conforme a la fracción II párrafo II del artículo 10. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del año en curso, publicado en el Diario Oficial de la Federación ya citado, coincidan con la situación prevista por el artículo respectivo de la Ley del Seguro Social, es decir, estarán obligados al pago de las cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores los siguientes sujetos:

"Artículo 12.- Son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio del Seguro Social:

- I. Las personas que se encuentren vinculadas a otras por una relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le de origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón y aún cuando éste, en virtud de alguna Ley especial, esté exento del pago de impuestos o derechos.
- II. Los miembros de sociedades cooperativas de producción y de administraciones obreras o mixtas; y
- III. Los ejidatarios, comuneros y pequeños propietarios organizados en un grupo solidario, sociedad local o unión de crédito, comprendidos en la Ley de Crédito Agrícola".

Asimismo el artículo 13 de dicha Ley, manifiesta a otros sujetos que pueden ser sometidos al régimen obligatorio de aseguramiento, tales como:

- I. Los trabajadores en industrias familiares y los independientes, como profesionales, comerciantes en pequeño, artesanos y demás trabajadores no asalariados.
- II. Los pequeños propietarios con más de veinte hectáreas de riego o su equivalente en otra clase de tierra, aun cuando no estén organizados crediticiamente.
- III. Los patrones personas físicas con trabajadores asegurados a su servicio, cuando no estén ya asegurados en los términos de esta Ley, así como otros contemplados por este artículo".

Por lo que podemos concluir en opinión personal que el objeto de las Aportaciones de Seguridad Social es:

La sustitución que hace el Estado de ciertas personas - en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social, así como del beneficio que reciben las personas por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

El cuarto lugar en recaudación lo ocupan las contribuciones de Mejoras, con un total de cien millones de pesos,

mismas que se deberán pagar por las personas que se encuentren dentro del supuesto establecido por el artículo 10. de la Ley de Contribución de Mejoras por Obras de Infraestructura Hidráulica, tal como a continuación lo analizaremos.

"Artículo 10.- Están obligados al pago de contribuciones de mejoras establecidas en esta Ley, las personas físicas y las morales que se beneficien en forma especial por las obras de infraestructura hidráulica construidas por la Administración Pública Federal".

Para los efectos de esta Ley se entenderá que las obras públicas a que se refiere el párrafo anterior benefician de manera especial a las personas físicas o morales que puedan usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales.

Las obras públicas a que se refiere esta Ley, son las que permiten usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación o ampliación de las mismas.

Por último podemos decir que el objeto de las contribuciones de mejoras, en opinión personal es:

El beneficio que reciben las personas por obras de infraestructura hidráulica.

## B. LAS DECLARACIONES.

Por encontrarse tanto el acto de determinación como el de liquidación de las obligaciones fiscales, vinculadas en forma íntima a la institución jurídica de gran naturaleza en los actuales sistemas fiscales como lo es la declaración, será objeto de estudio en este subcapítulo, puesto que la relación entre ambas figuras estriba precisamente en que la determinación y la liquidación se contienen formalmente en una declaración.

Como consecuencia del carácter legal de las obligaciones y deberes fiscales de que los sujetos se encuentran obligados y constreñidos a colaborar con la Administración Hacendaria, cuando éstos se coloquen y se den los supuestos o hipótesis previstas en las normas fiscales, de aquí que el deber de declarar, tenga su propio presupuesto previsto por las normas jurídicas y que es distinto del presupuesto del hecho imponible, por lo que se puede hablar entonces de una autonomía del presupuesto de hecho del deber declarar. Este deber de declarar no sólo se impone al sujeto pasivo, sino que dicho deber recae inclusive en aquellos sujetos que tienen el carácter de responsables, por ejemplo, el caso de las personas morales con fines no lucrativos. (25)

Retomando el autor criterios diversos de distintos autores en cuanto a la declaración nos manifiesta:

"Por resultar sumamente difícil a la Administración Hacendaria, el conocer de los hechos generadores que pueden producirse en forma múltiple sin su consentimiento, es lógico pensar que la Ley imponga, al deudor del crédito y en algunos casos a terceros que estén relacionados con aquél, la obligación de informarle de la realización del presupuesto del hecho, de la entidad de la base imponible, así como de otros elementos necesarios o útiles para la aplicación del impuesto y comunicarle además los hechos o circunstancias, que le permitan un mejor y eficaz desarrollo de su función determinadora, por lo que se entiende en consecuencia que la declaración es, un acto debido, es decir, un acto que se realiza en cumplimiento de un mandato de Ley". (26)

De aquí que muchos autores pretendan ver en el contenido de la declaración una confesión extrajudicial, ya que los datos o información contenidos en tal declaración pueden ser usados en su contra por la Autoridad Administrativa, pero cabe decir que existe una gran variedad de diferencias entre la declaración y la confesión, entre una de las cuales podemos citar las siguientes:

- I. La confesión es un acto voluntario y que requiere el animus confidendi, mientras que la declaración, es un acto obligatorio.

- II. La confesión se maneja en el ámbito del proceso ci civil, en ella no es concebible el error de dere-- cho, en cambio en la declaración, opera en el ámbi to administrativo, admitiendo tanto el error de he cho como el de derecho y las consecuentes rectifi- caciones.
- III. La confesión tiene el carácter y la función de prue ba, mientras que por el contrario, la declaración tiene un carácter obligatorio y puede convertirse en prueba en un momento o etapa posterior del pro- cedimiento, es decir cuando se tramite el procedi- miento contencioso administrativo.
- IV. El objeto de la confesión es declarar por el confe sante un hecho que fue o no realizado, mientras - que el objeto de la declaración, son apreciaciones, es decir, vacuaciones sobre elementos objetivos y demás diferencias. (27)

Reconociendo en consecuencia el autor lo siguiente:

"La declaración no constituye una confesión sino un do- cumento sujeto a revisión y control de las autoridades hacendarias que éstas deben verificar en su exactitud".  
(28)

Asimismo existen discrepancias entre los tributaristas extranjeros, en reconocer si el contenido de la declaración

es de ciencia, de voluntad o de ambas, aplicando lo anterior a nuestra legislación, la opinión de Gazzerro es la más aceptada, pues define de la siguiente forma a la declaración:

"La declaración, es una declaración de voluntad y no de ciencia, ya que quiere que los elementos inciertos de la obligación tributaria sean determinados con los criterios y en la medida indicados en la declaración, y que 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 en contrario". (29)

Siendo admitida tal pretensión y sus consecuencias nos dice el autor por lo siguiente:

"Porque únicamente pueden emitir las autoridades determinadoras, resoluciones (calificaciones) que se aporten 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". (30)

En consecuencia define a la declaración de la siguiente forma:

"La declaración, es el acto jurídico del sujeto pasivo

de la relación jurídica cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito fiscal mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos casos, además de la determinación misma de dicho crédito fiscal, con la pretensión en todo caso, de que la autoridad Administrativa reconozca como válida dicha liquidación". (31)

Por lo que tal definición se adecúa a lo previsto por el artículo 6o. párrafo III del Código Fiscal de la Federación vigente, y el cual ya ha sido citado con anterioridad, apegándonos en consecuencia a tal definición.

Además nos manifiesta el autor, que la declaración es el punto de partida para las relaciones jurídicas que se crean o establecen entre el sujeto pasivo y la administración pues la declaración es presentada a la autoridad con alguna de las siguientes finalidades:

1. Para que la autoridad practique la liquidación, en este caso debe verificar la autoridad liquidatoria la exactitud de la denuncia en cuanto a la producción del hecho generador, y los datos de valorización proporcionados en la declaración, con base en ellos, si los encuentra correctos, procede a la determinación, si los datos son insuficientes o no le parecen correctos, la autoridad liquidatoria deberá requerir mayor

información al declarante o a terceros, en su caso - investigar los hechos directamente.

2. El segundo caso en que se presenta la declaración es cuando se trata de aquéllas en las que se contenga - una autodeterminación. (32)

Por lo que en estos casos la autoridad hacendaria de be realizar el control de la declaración, es decir, examinar si la declaración es verdadera tal como lo afirma el contribuyente, en el caso de resultar contraria o que resulte insincera, se procederá a la - rectificación, produciéndose frente a la determina-- ción del causante, una determinación por parte de la autoridad, tomándose en dicha rectificación como pun to de partida y base, la declaración presentada, en nuestro Derecho Mexicano, al procedimiento de deter-- minación, con su necesaria consecuencia de admisión o rectificación se le ha llamado calificación. (33)

3. La tercer posibilidad en cuanto a la presentación de la declaración, y siendo menos frecuente, consiste - en no imponer a la autoridad administrativa la obli-- gación de revisar las declaraciones, sino simplemen-- te otorgarle un derecho potestativo para que si lo - considera conveniente dentro de un plazo que la ley señale, revise la declaración, con la consecuencia - de poder aprobarla, modificarla, rectificarla o de -

plano rechazarla, para proceder a la determinación -  
estimativa, tal como se llama en nuestro Derecho Me-  
xicano e inductiva o sintética como se le nombra en  
el derecho Italiano, y de oficio en otros sistemas -  
tributarios; la actividad revisora de la autoridad -  
es una actividad principalmente externa, ya que se -  
dice que como cualquier acreedor la autoridad admi-  
nistrativa también puede verificar internamente a -  
través de un proceso de examen de las declaraciones  
juradas de los documentos en su poder, y de la forma  
en que fue satisfecha tal como la ley lo prescribe.

(34)

Cabe mencionar que en nuestro sistema, se utiliza el mé  
todo de la declaración jurada universal, consistente en que  
el contribuyente al presentar su declaración, declara bajo -  
juramento que los datos que ella contiene son ciertos, sin  
que este método produzca efecto psicológico alguno sobre el  
contribuyente, consistente simplemente en manifestar bajo -  
protesta, además la autoridad se vale de otros medios para -  
la comprobación de los datos contenidos en la declaración de  
los contribuyentes de los cuales hablaremos en su oportuni-  
dad. (35)

Por otra parte, corresponde presentar las declaraciones  
normalmente al sujeto pasivo, por ejemplo en el caso del Im-  
puesto al Valor Agregado, en caso de haber deudores por adeu

do ajeno podrá recaer dicha responsabilidad sobre el responsable, por ejemplo, es el caso de las instituciones fiduciarias que deben presentar declaraciones para los pagos provisionales tres veces al año, en los casos de sustitución correspondiente solamente al sustituto (retenedor) y no al sujeto pasivo, debido a que éste ocupa un segundo lugar en toda relación jurídica; además previene el código fiscal de la federación, que los contribuyentes que estén obligados a presentar declaraciones periódicas conforme a las leyes fiscales respectivas las seguirán presentando aún cuando no haya pago a efectuar, en tanto no presenten los avisos que correspondan para efectos del Registro Federal de Causantes, asimismo la obligación de presentar declaraciones, tratándose de causantes eventuales, deberá hacerse cuando se ha producido el hecho generador y existe un crédito fiscal a pagar, en el caso de los causantes habituales, las leyes imponen generalmente el deber de hacer la presentación aún cuando no haya prestación a pagar, considerándose además que los causantes externos en algunos casos, deberán presentar declaraciones, aunque no haya pago alguno que hacer, en el caso de que haya varios coobligados, el cumplimiento en la presentación por alguno de ellos libera a los demás, según entiendo de lo prescrito por los artículos 23 al 27 y demás relativos del Código Fiscal vigente.

Por lo que respecta a las formalidades, podemos considerar que la declaración puede ser formal e informal, según la

ley prescriba o no la forma en que debe hacerse, estableciendo el Código antes aludido, que deberán utilizarse las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo al artículo 31 de la Legislación fiscal vigente, en sus respectivos párrafos y que además prevé que deberá proporcionar el número de ejemplares e informar y adjuntar los documentos que dichas formas requieran.

Asimismo, en caso de no haber sido aprobadas las formas para la declaración o avisos por la Secretaría de Hacienda, los obligados a presentarlas deberán formularlas por escrito y por cuadruplicado en las que se contenga, nombre, domicilio y clave del Registro Federal de Causantes, así como el ejercicio y los datos respectivos a la obligación que pretenda cumplir, en caso de tratarse de la obligación de pago, deberá señalarse el monto del mismo, y para la recepción de las mismas habrá oficinas autorizadas para recibir declaraciones, avisos y solicitudes, las cuales deberán recibirse tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones y además tendrán que devolver copia sellada a quien la presente, pudiendo rechazarse únicamente en los siguientes casos, que señala el artículo 31 párrafo VI del Código Fiscal vigente:

- "A) Cuando no se contenga en la declaración el nombre del contribuyente.
- B) Cuando no se contenga en su declaración su clave -

del Registro Federal de Contribuyentes.

- C) Cuando no aparezcan debidamente firmadas; y
- D) Cuando éstas contengan errores aritméticos, o la cantidad no corresponda con la señalada en la declaración".

Por lo que respecta a los plazos de presentación, dentro de los cuales deba ser presentada la declaración, al respecto el código fiscal en su artículo 31 párrafo X manifiesta:

"Cuando las disposiciones fiscales no señalen plazo para la presentación de declaraciones, se tendrá por establecido el de quince días siguientes a la realización del hecho de que se trate".

Asimismo demás disposiciones de las leyes fiscales son muy variadas, siendo éstas mensuales cuando los impuestos son periódicos, por ejemplo, en el caso del Impuesto al Valor Agregado, y otros que son anuales como en el caso del Impuesto sobre la Renta y estableciéndose en forma supletoria el de quince días siguientes a la realización del hecho de que se trate, analizado anteriormente.

En cuanto al lugar de presentación, las declaraciones deberán presentarse en las oficinas que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda, entendiéndose desde luego que podrán ser presentadas, en la Oficina Federal de Hacienda que

corresponda a la circunscripción del contribuyente, autorizándose en ocasiones de hacer su presentación acompañada del pago en instituciones bancarias, siendo impuestos estatales, serán presentados en las oficinas principales de la Tesorería o en las Recaudaciones Locales de Rentas, los impuestos Municipales o del Distrito Federal, se declararán en la Tesorería respectiva o en sus delegaciones. (36)

En lo concerniente a la reserva de las declaraciones, el artículo 69 del Código en estudio manifiesta:

"El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquéllos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en proceso del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias, o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este código".

En cuanto a la rectificación de la declaración; el decla

rante podrá hacerlo por medio de una declaración posterior, y en alguna otra forma, si las afirmaciones o los datos contenidos en la declaración, tienen un error o deliberadamente son inexactos; reconociendo en consecuencia el Código Fiscal de la Federación en su artículo 32, el derecho a ratificarlas, manifestando dicho precepto lo siguiente:

"Las personas obligadas a presentar declaraciones, tienen el derecho de presentar declaraciones complementarias sustituyendo los datos de la original. Este derecho puede ser ejercido dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se hubiera presentado la original".

En el caso de iniciarse el ejercicio de las facultades de comprobación, únicamente podrá presentarse la declaración complementaria en ciertas formas llamadas formas de corrección de la situación fiscal a que aluden los artículos 58 y 64 de la Legislación en estudio, según proceda, y debiéndose pagar las multas que previene el artículo 66 de la citada ley, si en la declaración complementaria se determina que el pago efectuado fue menor al que correspondía, los recargos se computarán sobre la diferencia, a partir de la fecha en que se debió hacer el pago, cuando se presenta una declaración complementaria hace que el plazo empiece a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la com--

plementaria, pero únicamente por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esta misma contribución en el ejercicio, además debemos considerar que para la revisión de las declaraciones y en su caso para formular liquidaciones o determinaciones adicionales, es de cinco años contados a partir de la fecha en que se presentó la declaración, si transcurre dicho plazo, no siendo susceptible de interrupción, la facultad se extingue por caducidad, así aprecio a lo que dispone el artículo 32 en sus respectivas fracciones.

Siendo la revisión un procedimiento interno de la administración, si hecha una vez la revisión por la administración y no encuentra motivos para rechazarla y hacer ella una nueva determinación, (que es la liquidación adicional), no se produce ningún acto administrativo, pero por el contrario, si encuentra motivos para hacer una liquidación o determinación, hecha por el sujeto activo de la relación tributaria sustantiva, nos encontramos entonces frente a un caso de determinación por la autoridad, es decir frente a un acto administrativo de determinación. (37) Lo cual analizaremos en forma particular en el próximo capítulo.

C. LOS DICTAMENTES DE ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES.

Es considerable que para la explicación del presente - subcapítulo plasmemos la definición de lo que son los estados financieros, es decir:

"Son documentos contables que muestran la situación financiera de la empresa en un momento dado, asimismo, - permiten analizar cuantitativa y cualitativamente a la misma". (38)

Los estados financieros se han clasificado de muy diferentes maneras, atendiendo a su importancia, uso, periodicidad de elaboración, etc., sin embargo, acorde a nuestros objetivos los clasificamos en genéricos y específicos.

Los primeros son aquéllos que demuestran la situación global de la empresa, los segundos únicamente una fase de - la misma.

La necesidad de programar actividades en las empresas imponen la costumbre de elaborar estados financieros reales o proforma (estos últimos formulados conforme a estimaciones futuras, mediante métodos estadísticos y de evaluación), mediante el análisis de los estados financieros, los cuales podemos definir de la siguiente manera:

"Son la metodología por medio de la cual podemos determi

nar la actual posición financiera de la empresa, conocer su operación y desarrollo, descubrir las fallas financieras existentes y sentar las bases para la aplicación y corrección de la política financiera de la misma". (39)

El análisis de los estados financieros forma parte del diagnóstico empresarial, pues conjuntamente con éste determina coeficientes de relación y análisis que posteriormente y analizados en conjunto permiten emitir el dictamen, conclusión de todo diagnóstico empresarial.

En base a lo anterior podemos decir que con la finalidad de dar cumplimiento a las obligaciones y deberes fiscales del contribuyente, es su voluntad someter sus estados financieros a la formulación de dictámenes por contadores públicos, para que con base en ellos presenten su declaración, los contadores que formulen dichos dictámenes deberán reunir ciertos requisitos, los cuales se encuentran establecidos en el artículo 52 del código fiscal vigente, mismo que manifiesta:

"Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como en las declaraciones - que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario,

siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente - las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.
- II. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.
- III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el reglamento de este código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos - relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de otras facultades.

des de comprobación respecto de las contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el contador público no de cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el contador público en cuestión".

Asimismo el Reglamento del Código Fiscal contempla lo relativo al procedimiento para la presentación de los dictámenes y para el ejercicio de las facultades de comprobación respecto de él, pero antes de abordar al estudio de los dictámenes plasmaremos su definición.

"Dictámenes de contador público, es el juicio o parecer técnico que emite acerca de una situación financiera en concreto para el conocimiento de las finanzas de la empresa". (40)

Una vez plasmada ésta, podemos decir que en cuanto a la presentación de los dictámenes, los contribuyentes que descen

dictaminar sus estados financieros, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, respectivamente, observando las siguientes reglas contempladas en el artículo 46 de dicho Reglamento:

"I. El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el contador público que vaya a dictaminar.

II. El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

En los casos en que se anticipe la fecha de terminación del ejercicio, el dictamen a que se refiere el párrafo anterior, se podrá presentar tanto por el ejercicio de doce meses, como por el ejercicio irregular que se origina con el cambio, siempre que dicha presentación se efectúe, en cada caso, dentro del plazo establecido en el primer párrafo de este artículo.

Cuando el contribuyente haya obtenido prórroga para la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal de referencia, por el mismo tiempo se considerará prorrogado el plazo para la presentación del aviso a que se refiere este artículo".

El aviso al que nos hemos referido anteriormente no surtirá efectos en los siguiente casos conforme al artículo 47 del reglamento en estudio:

- I. No haya sido presentado en los términos de dicho precepto.
- II. No esté registrado el contador público propuesto por el contribuyente para formular el dictamen o su registro se encuentre suspendido o cancelado.
- III. Con anterioridad a la presentación del aviso haya sido notificada orden de visita domiciliaria al contribuyente, por el ejercicio fiscal a que se refiere el aviso o bien, por haberse emitido, aun cuando no se haya notificado orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio.
- IV. Se esté practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a aquél a que se refiere el aviso, o bien por haberse emitido, aun cuando no se haya notificado orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio.
- V. Exista impedimento del contador público que lo sugcriba".

El artículo 48 del Reglamento en estudio manifiesta:

"El contribuyente podrá renunciar a la presentación del dictamen o sustituir al contador público originalmente

designado, siempre que lo comunique a la autoridad fiscal competente, dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso a que se refiere el artículo 46 anterior, justificando los motivos que tuviere.

Cuando el contador público no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, el aviso para sustituirlo se podrá dar en cualquier tiempo antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen. Si existe sustitución del contador público, las autoridades fiscales competentes, podrán autorizar a solicitud del contribuyente que el dictamen se presente dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate".

El artículo 49 reformado conforme al Diario Oficial de la Federación publicado el día treinta de junio de 1988 dispone:

"El contribuyente que hubiere dado el aviso a que se refiere el artículo 46 de este reglamento estará obligado a presentar ante la autoridad fiscal competente, el dictamen relativo a sus estados financieros y los demás documentos a que se refiere el artículo siguiente, dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate. Este plazo se ampliará por el tiempo que se prorrogue la presentación de la de

claración del Impuesto sobre la Renta del ejercicio. La autoridad fiscal competente podrá conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y - los documentos citados, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado en este artículo. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se considerará - concedida la prórroga por un mes, si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación - de la solicitud de prórroga la autoridad fiscal competente no le de contestación.

El dictamen y los documentos citados que se presenten - fuera de los plazos que prevé este reglamento, no surtirá efecto alguno, salvo que la autoridad competente considere que existen razones para admitir tales documentos, caso en el cual deberá comunicar tal hecho al contribuyente con copia al contador público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su presentación".

Cuando los contribuyentes presenten aviso para dictaminar sus estados financieros, deberán presentar copia sellada del referido aviso a la autoridad fiscal competente de la entidad federativa coordinada donde tenga su domicilio fiscal, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que lo presen

taron ante la autoridad fiscal federal.

El informe complementario sobre el Impuesto al Valor Agregado deberá entregarse en original y dos copias ante la autoridad fiscal competente de la citada entidad federativa, conjuntamente con dos copias de la carta de presentación del dictamen del contador público relativo a sus estados financieros. La documentación a que se refiere este párrafo, deberá presentarse dentro de los cinco días siguientes a aquél en que se hubiera presentado el dictamen relativo a sus estados financieros a las autoridades fiscales federales conforme a lo previsto en el artículo 49 anterior, debiendo estar una copia de cada documento a presentar, sellada por la autoridad fiscal federal ante la que lo hubieran presentado previamente.

El informe complementario sobre el Impuesto al Valor Agregado, deberá contener, según el artículo 50 A del Reglamento del Código Fiscal:

- I. Opinión sobre la situación del contribuyente referida a dicho Impuesto y conclusiones pertinentes, en los términos del artículo 51 A de este reglamento.
- II. Conciliación de registros confiables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto de dicho impuesto.

III. Acompañar, además fotocopias de la siguiente documentación referida al impuesto mencionado:

- a) Promociones, resoluciones y criterios aplicables, que le hubieran expedido las autoridades fiscales y que hubieran tenido efectos en el ejercicio al que se refiere dicho informe o bien, la mención expresa de que no hubo tales promociones, resoluciones o criterios;
- b) Declaraciones mensuales y del ejercicio, así como declaraciones complementarias que en su caso se hubieran presentado, referidas al ejercicio por el que se presente el informe".

El contribuyente que hubiere dado el aviso para dictaminar los estados financieros, deberá presentar los siguientes documentos, según el artículo 50 del Reglamento del Código - Fiscal:

"I. Carta de presentación del dictamen.

II. Dictamen del contador público relativo a sus estados financieros.

III. Los siguientes estados financieros básicos examinados por el contador público respecto de los cuales emite su dictamen:

- a) Estado de posición financiera;
- b) Estado de resultados;

- c) Estados de variaciones en el capital contable, y
- d) Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo.

Se acompañan también las notas a dichos estados fi  
nancieros.

IV. Informe sobre la revisión de la situación fiscal -  
del contribuyente, emitido por el contador público.

V. Informe complementario sobre el Impuesto al Valor  
Agregado.

VI. Los siguientes anexos a los estados financieros:

- a) Análisis comparativo por subcuentas de los gas  
tos de fabricación, de administración, de venta,  
financieros y otros;
- b) Relación de contribuciones a cargo del contribu  
yente o en su carácter de retenedor, manifesta  
das bajo protesta de decir verdad.

En el caso de contribuyentes personas físicas -  
con actividad empresarial, deberán mencionarse  
las contribuciones causadas por su realización,  
así como los provenientes de ingresos distintos  
de dicha actividad o la mención expresa de que  
no causó otras contribuciones o que no obtuvo -  
otros ingresos, de tal manera que se muestre la  
contribución definitiva por impuesto sobre la -  
renta;

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

- c) Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta;
- d) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y, en su caso, del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y
- e) Relación de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio a cargo del contribuyente o como retenedor".

Los documentos a que se refiere este artículo se presentarán en original y copia, a excepción de la carta de presentación que se deberá acompañar en original y dos copias, y del informe complementario sobre el Impuesto al Valor Agregado, mismo que se acompañará en dos copias.

Los documentos a que se refieren las fracciones I, III, y IV del artículo 50 de este Reglamento, deberán reunir los requisitos establecidos en el artículo 51 del Reglamento en estudio.

Para los efectos de la fracción II del artículo 52 del Código Fiscal, las normas de auditoría se considerarán cumplidas en la forma siguiente:

"I. Las relativas a la capacidad, independencia e im-

parcialidad profesional del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento.

II. Las relativas al trabajo profesional cuando:

- A) La planeación del trabajo y la supervisión de - sus auxiliares le permiten allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen;
- B) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permitan determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse; y
- C) Los elementos probatorios o información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación".

En caso de excepciones a lo anterior, el contador público debe mencionar claramente en que consisten y su efecto cuantificado sobre los estados financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un dictamen negativo, según sea el caso.

Cuando se carezca de elementos probatorios, el contador público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

Dentro de los impedimentos que existen para dictaminar los estados financieros del contribuyente, el contador público estará impedido en los siguientes casos, según el artículo 53 de dicho Reglamento:

"I. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil - en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

II. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina director, miembro del consejo de administración o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma que se le designe y se le retribuyan sus servicios.

El comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que concurra otra causal de las que se mencionan en este artículo.

III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida - mantener su independencia e imparcialidad.

- IV. Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.
- V. Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.
- VI. Sea funcionario o empleado del gobierno federal, - de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.
- VII. Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio".

El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refiere la fracción III del artículo 52 del Código, se integrará en la forma siguiente, así lo dispone el artículo 54 del Reglamento Reformado en estudio:

- "I. Se declarará bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a lo dispuesto en los artículos 52 y demás aplicables del Código y de este Reglamento, y en relación con la revisión -

practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente correspondiente al período que se señale.

- II. Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente o retenedor, ésta se mencionará en forma expresa; de lo contrario se señalará que no se observó omisión alguna...
- III. Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y enteró de las contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como las facultades que se causen por ejercicio, así como las cuotas obrero patronales cubiertas o enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor a que se refiere el inciso b) de la fracción VI del artículo 50 de este Reglamento, detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa....
- IV. Se manifestará haber realizado en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:

- a) Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta, y
  - b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio.
- V. Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las de ejercicios anteriores, así como las que se hubieren presentado por las diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, comprobando su apego a las disposiciones fiscales, señalando, en su caso, el incumplimiento en que hubiera incurrido el contribuyente en cuanto a sus cálculos y bases.
- VI. Se hará mención expresa que fue revisada en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, la determinación y pago de la participación de utilidades a los trabajadores.
- VII. Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indican en los anexos a los estados financieros a que se refiere el inciso a), de la fracción VI, del artículo 50 de este Reglamento, con-

ciliando, en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos originados por reclasificaciones para su presentación.

Asimismo se manifestará que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales y a las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales, haciéndose constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente tanto en bases y cálculos como en observancia de requisitos para su disfrute.

VIII. Se hará mención cuando el contribuyente sea responsable solidario como retenedor en la enajenación de acciones por residentes en el extranjero; en su caso, de no haber retención, así se indicará.

IX. Se manifestará haber revisado los resultados por fluctuación cambiaria, indicando el alcance y procedimiento aplicado.

X. Se revelarán los saldos y las transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas.

Estas transacciones son, entre otras, la adquisición o enajenación de bienes; la prestación o recepción de servicios; el otorgamiento o recepción del uso o goce temporal de bienes; así como la celebración de contratos que den lugar a las regalías

por los conceptos a que se refiere el inciso b), -  
fracción II, del artículo 43 de la Ley del Impues-  
to sobre la Renta.

El contador público deberá señalar su nombre y nú-  
mero de registro que lo autoriza a dictaminar, así  
como afirmar el informe".

Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y -  
demás documentos a que se refieren los artículos 52 del Códí  
go y 50 de este Reglamento, podrán requerir:

"I. Al contador público que haya formulado el dicta-  
men, lo siguiente:

- a) Cualquier información que conforme al Código y  
este Reglamento debiera estar incluido en los  
estados financieros dictaminados para efectos -  
fiscales.
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborad  
os con motivo de la auditoría practicada, los  
cuales, en todo caso, se entiende que son pro-  
piedad del contador público.
- c) La información que se considere pertinente para  
cerciorarse del cumplimiento de las obligacio-  
nes fiscales del contribuyente.
- d) La exhibición de los sistemas y registros contab  
les y documentación original, en aquellos ca-  
sos en que así se considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporcione el contador público conforme a lo que establecen los incisos a), b) y c) es suficiente, no se requerirá de la información a que se refiere el inciso d).

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere esta fracción, se solicitará al contador público por escrito - con copia al contribuyente.

- II. Al contribuyente, la información y documentación a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior, cuando no haya sido proporcionada por el contador público, dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público.
- III. A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos".

Lo dispuesto en este artículo 55 es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 del Código".

El artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal dispone:

"Se considerará que se inicia el ejercicio de las facultades

tades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la autoridad fiscal competente lleve a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo anterior".

La Secretaría suspenderá o cancelará el registro otorgado al contador público de acuerdo al último párrafo del artículo 52 del Código, conforme a lo establecido por el artículo 57 que establece:

"I. La suspensión procederá cuando;

a) El contador público acumule tres amonestaciones.

En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.

Se amonestará al contador público cuando:

1. Se presenten incompletos los documentos e informes a que se refieren los artículos 50, - 50-A, 51, 51-A y 54 de este Reglamento, 126 y 172 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 15-A del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
2. No cumpla con los requerimientos que le formulen las autoridades fiscales competentes - en los términos del artículo 55, fracción I de este Reglamento.

- b) No formule el dictamen, debiendo hacerlo. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por dos años.
- c) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en los artículos 52 del Código y demás relativos de este Reglamento. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por tres años.
- d) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal.

II. La cancelación procederá cuando:

- a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación de los dictámenes y demás documentos para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.
- b) Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

El cómputo de lo dispuesto en las fracciones I, inciso a) y II, inciso a), se hará por cada actuación del contador público independientemente del contribuyente a que se refieran".

Por último podemos decir que; cuando la Secretaría ejercite las facultades a que se refiere el artículo anterior, - se observará el siguiente procedimiento, conforme al artículo 58 del Reglamento del Código Fiscal vigente, el cual manifiesta:

- I. Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del contador público por escrito, concediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberán acompañar a su escrito.
- II. Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la federación de los colegios profesionales a que pertenezca el contador público, cuando se trate de - suspensión o cancelación del registro".

Además podemos considerar que el Código Fiscal vigente no contempla expresamente la facultad de los particulares de someter sus estados financieros a la revisión de un contador público, sin embargo queda inmersa dicha facultad dentro de las facultades de comprobación de la Autoridad Fiscal, complementándose con el Reglamento del Código Fiscal vigente el procedimiento para la presentación del dictamen y para el -

ejercicio de las facultades de comprobación del mismo. Al referirnos a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal hacemos referencia a lo establecido por el precepto 42 del Código en estudio.

D. LA PRESENTACION DE DECLARACIONES EN DISPOSITIVOS MAGNETICOS.

Por acuerdo del 14 de julio de 1988, publicado en el Diario Oficial de la Federación de la fecha antes señalada, se da a conocer además del catálogo de claves de actividades para efectos fiscales, el instructivo para la presentación de declaraciones en dispositivos magnéticos, la que deberán presentar los contribuyentes que al efecto del presente se indiquen tal como sigue:

"CONSIDERANDO: Que de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, cuando se requiera al contribuyente la clave de su actividad - en la solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes en las declaraciones o avisos, el mismo deberá señalar la que corresponda a su actividad preponderante.

Que en el propio Reglamento se establece al efecto, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará - el catálogo de actividades, en el cual debe contenerse

el listado de claves y actividades para efectos fiscales, mismo que servirá de base para que los contribuyentes cumplan la obligación mencionada en el párrafo anterior y para que las autoridades tengan un efectivo control estadístico y para efectos administrativos de las actividades desarrolladas por los contribuyentes, que dan lugar al pago de contribuciones.

Que de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 58, - 58-Bis, 72, 112 y 112-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 60-A y 60-Bis de su Reglamento, los contribuyentes de este impuesto que deban proporcionar a través de dispositivos magnéticos la información de las operaciones efectuadas con los cincuenta principales clientes y con los cincuenta principales proveedores, así como la información de las retenciones efectuadas y las personas a las cuales las hicieron, deberán hacerlo de conformidad con el instructivo que para tal efecto de a conocer esta Secretaría mediante disposiciones de carácter general".

Estableciendo el artículo 1o. del Acuerdo:

"El Catálogo de Claves de Actividades para efectos fiscales, a que se refiere el artículo 42 del Reglamento - del Código Fiscal de la Federación, el cual deberá utilizarse por los contribuyentes para los efectos indica-

dos en dicho precepto. Dicho catálogo no es aplicable a las actividades empresariales que realicen los contribuyentes que las disposiciones fiscales denominan "menores".

Asimismo el artículo 2o. de dicho Acuerdo da a conocer: "Instructivo para la Presentación de Declaraciones en Dispositivos Magnéticos".

Por lo antes citado, podemos decir, que se introduce como reforma la presentación de declaraciones en dispositivos magnéticos de los contribuyentes que utilicen sistemas electrónicos de registro, de acuerdo a los preceptos aludidos con anterioridad y con la finalidad de que las autoridades tengan un efectivo control estadístico y para efectos administrativos de las actividades desarrolladas por los contribuyentes, que dan lugar al pago de contribuciones.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS AL CAPITULO II

- 1.- Cfr. MARGAIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, p. 350.
- 2.- JIMENEZ González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, p. 267.
- 3.- Cfr. Idem.
- 4.- Cit. pos. GARZA, Francisco de la. Derecho Financiero - Mexicano, p. 564.
- 5.- Idem.
- 6.- Cfr. Idem.
- 7.- Idem.
- 8.- Cfr. Ib, p. 565.
- 9.- GARZA, Op. cit., p. 564.
- 10.- Cfr. Idem.
- 11.- FLORES Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, - p. 248.
- 12.- Idem.
- 13.- Idem.
- 14.- Ib, p. 250.
- 15.- Cfr. Idem.
- 16.- FLORES. Op. cit., p. 254.
- 17.- Idem.
- 18.- Idem.
- 19.- Idem.
- 20.- Idem.
- 21.- Cfr. Ib, p. 256.

- 22.- FLORES. Op. cit., p. 257.
- 23.- Idem.
- 24.- Idem.
- 25.- Cfr. JIMENEZ. Op. cit., p. 289.
- 26.- GARZA. Op. cit., p. 569.
- 27.- Cfr. Ib, p. 570.
- 28.- GARZA. Op. cit., p. 570.
- 29.- Cit. pos. Idem.
- 30.- GARZA. Op. cit., p. 569.
- 31.- Idem.
- 32.- Cfr. Idem.
- 33.- Idem.
- 34.- Cfr. MARGAIN. Op. cit., p. 358.
- 35.- Idem.
- 36.- Ib, p. 572.
- 37.- Idem.
- 38.- ARILLA Vila, Manuel. Derecho Fiscal y Económico de la Empresa, p. 81.
- 39.- Idem.
- 40.- Ib, p. 91.

### CAPITULO III

#### LA DETERMINACION DE CONTRIBUCIONES POR LA AUTORIDAD FISCAL.

Debemos recordar en principio que la determinación hecha por el contribuyente, o autodeterminación, es íntegramente realizada por el sujeto pasivo, a tal grado que la facultad revisora de la Autoridad Administrativa puede o no ser ejercitada, por consiguiente debemos entender que existen obligaciones fiscales en cuyo proceso de determinación no tiene ninguna participación la Autoridad Administrativa, a excepción de la recepción de las declaraciones y el pago del crédito fiscal, por lo que no se establece en consecuencia una verdadera relación jurídica de naturaleza administrativa. Sin embargo, cuando la Autoridad Administrativa Fiscal, al revisar la declaración la rectifica, se establece en consecuencia la rela

ción de naturaleza administrativa y los actos que se producen tienen el carácter de un procedimiento administrativo de determinación.

Lo mismo sucede cuando la propia Autoridad Administrativa es a quien corresponde la determinación y ello en cualquiera de los dos casos siguientes:

- I. En el caso que realice la determinación con base en los datos proporcionados por el sujeto pasivo.
- II. En caso de que la Autoridad Fiscal, ante la omisión o contumacia por parte del deudor, realice la actividad determinatoria con los datos e información - que ella misma se allegue.

Por virtud de lo anterior se establece una relación jurídica de naturaleza administrativa, entre autoridad y contribuyente, por lo tanto, la serie de actos que se produzcan y que concluyen en el acto de determinación, tienen la naturaleza de un procedimiento administrativo. (1)

Dentro del procedimiento de determinación, por la Autoridad Fiscal, algunos tratadistas como Blumenstein en Suiza, Giannini e Ingrosso en Italia, Giuliani Fonrouge en Argentina, distinguen dos variantes del procedimiento de determinación, por lo antes citado, según tenga en el procedimiento participación o cooperación el deudor del crédito fiscal, en cuyo caso la llaman determinación mixta, o cuando la autoridad -

realice la determinación sin el concurso del contribuyente, la llaman determinación de oficio. (2)

En el capítulo anterior nos adherimos a la clasificación tripartita, es decir a la que contiene:

- I. La determinación hecha por el deudor o responsable en forma espontánea llamada también determinación hecha por el sujeto pasivo.
- II. La determinación que es realizada por la administración, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo o llamada también determinación mixta.
- III. Es la combinación de los sistemas anteriores, llamado concordato, en el que la determinación se produce a través de una especie de acuerdo entre la administración y el contribuyente, o como una adhesión de éste a la determinación propuesta por aquél.

En términos generales, y refiriéndonos nuevamente al procedimiento de determinación mixta, supone la declaración del sujeto pasivo y la indagación por parte de la autoridad fiscal, acerca de la veracidad en el contenido de la declaración, además la valoración de las pruebas proporcionadas por el declarante y allegadas por la propia autoridad y la producción del acto liquidatorio.

Ahora bien, por lo que respecta a la finalidad del proce

dimiento de determinación por la autoridad fiscal, podemos decir que es, la de determinar el crédito fiscal en cantidad absolutamente precisa; es decir el quantum, que puede ser requerida de pago por la administración al sujeto pasivo, ya sea por adeudo propio o por adeudo ajeno, para lo cual la administración partirá de la declaración del contribuyente, la cual puede tener la obligación o simplemente la facultad de revisarla, y posteriormente hacer la determinación o también puede prescindir de los datos declarados por el contribuyente para proceder a producir un acto de determinación, siendo sobre base cierta, conforme a los datos que se haya hecho allegar a su actividad indagatoria, o bien sobre base de presunciones que la ley haya autorizado, interviniendo en dicho procedimiento como partes, la Administración, los sujetos pasivos, y en algunos casos también los terceros.

En esta fase del procedimiento, la administración deberá proteger en forma más eficaz los intereses del fisco, pero sin que ello haga suponer que pretende exigir a los deudores nada más que lo que la ley le da derecho, la ley en consecuencia deberá ser siempre la medida exacta de su pretensión, que no debe disminuir ni exceder el derecho que le otorga la ley como acreedora. Así como también el contribuyente tendrá el derecho de cuidar que las pretensiones de la administración no excedan los límites que la ley establece. (3)

Cabe mencionar nuevamente, que en el procedimiento de - determinación por el sujeto activo de la relación jurídica, es normal que para realizar la determinación, la administración parta de la declaración o manifestación que ha presentado el sujeto pasivo, y como dijimos anteriormente, que lo - normal sería, que prescindiendo de esa declaración o haciéndola a un lado por las deficiencias de que pueda adolecer, - no la tome en cuenta la Autoridad Fiscal y produzca un acto de determinación con base en los datos que ella sola se haya podido allegar, asimismo, conforme a la ley se establece que la determinación debe ser hecha por la administración, como último acto de un procedimiento que se inicia con la declaración del contribuyente, así como cuando la propia administración, en uso de sus facultades de revisión y comprobación, - produce un acto de determinación que sustituye o contrapone a la determinación que fue hecha por el contribuyente, nos encontramos en consecuencia frente a un procedimiento admi--nistrativo de determinación, iniciado por la indagación realizada por la Autoridad Administrativa, para verificar el - contenido de la declaración hecha por el contribuyente, es - decir, si es correcta, no obstante y sin hacer a un lado la presunción de veracidad, que le ha reconocido el Tribunal - Fiscal de la Federación, siendo otro caso de determinación - por la autoridad, cuando el contribuyente no haya presentado declaración y se verifique la determinación de oficio, alle-

gándose la autoridad de los medios para hacerla posible.

Ahora bien, cuando la autoridad hace la determinación con base cierta, no presenta problema alguno desde el punto de vista procedimental, toda vez que la autoridad procede con pleno conocimiento y comprobación de los hechos; generalmente es practicado este tipo de determinación, en la llamada determinación mixta, en la que el sujeto pasivo presenta la declaración y ofrece a la autoridad determinadora todos los hechos necesarios para que proceda la liquidación.

En la determinación hecha por el sujeto activo es difícil imaginar que cuente con los elementos necesarios para hacer una determinación con base cierta, sólo en un caso muy - excepcional, como es el caso de un contribuyente del Impuesto sobre la Renta, que hubiere llevado sus libros y haber conseguido su documentación comprobatoria, pero que hubiere dejado de presentar su declaración, la autoridad, con esas bases podría efectuar una determinación cierta; así pues, concluimos en decir, 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 veracidad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él, pudiendo habersele llegado por conducto propio del deudor o del responsable, o en su caso de terceros o bien por acción directa de la administración y por supuesto deben permitir la apariencia directa y cierta de la materia

imponible, de no ser así, la determinación sería presuntiva, ya que existen ocasiones en que no es posible para la autoridad hacer la determinación sobre base cierta, (que es la regla general, ya que el sujeto pasivo debe presentar su declaración fundándola en libros, registros, mediciones, valuaciones, etc., que la ley reguladora del impuesto de que se trate haya establecido). Ahora bien, si el contribuyente no declara, o por el hecho de que no pueda proporcionar los datos y documentos o libros que los apoyen, se presenta en consecuencia la necesidad de que la autoridad haga una determinación deductiva, sintética o estimativa, basada fundamentalmente en presunciones. (4)

Fundamentando lo anterior, tenemos el artículo 35 del Código Fiscal vigente, así como el artículo 55 y demás relativos del mismo ordenamiento, para reafirmar dicho criterio, - podemos decir, que dentro de los métodos indiciarios adoptados por nuestra legislación, se encuentran recogidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley Especial sobre Producción y Servicios, - así como la Legislación en estudio, la cual señala las situaciones o circunstancias que dan origen a que las Autoridades Fiscales puedan determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el ingreso bruto de éstos, así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones. (5)

Para la gran mayoría de los autores de la materia, la determinación realizada por la autoridad tiene el carácter - de un acto administrativo y se critica en particular a Jarach y demás autores, por decir que se trata de un acto de naturaleza jurisdiccional asimilable a la sentencia declarativa. - (6)

Desde el punto de vista de nuestro Derecho Positivo Mexicano y de su doctrina administrativa, se cree que el acto de determinación tiene la naturaleza de un acto formal y materialmente administrativo, se dice que 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. (7)

Por otra parte el acto de determinación debe contener - su carácter ejecutorio, su presunción de legalidad y competencia, ya que el acto de determinación debe emanar de la autoridad a quien la ley le otorgue competencia por razón de - los funcionarios que en él intervengan, de la materia y del lugar, y por el contrario si hay incumplimiento ésta será motivo de anulación del procedimiento de acuerdo con el artículo 238 primer inciso del ya citado ordenamiento, el cual manifiesta expresamente:

"Se declara que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestra alguna de las siguientes causales:

I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución".

Se afirma que particular importancia tiene el requisito de fundamento y motivación, pues éste como se sabe deriva - del artículo 16 de nuestra Carta Magna, al mencionar:

"La autoridad está obligada a fundar y motivar toda resolución que afecte los derechos de los particulares".

Es decir, deberá citar la norma jurídica correspondiente e invocar las circunstancias de hecho que determinen su aplicabilidad, estableciendo en consecuencia su fundamento racional jurídico y lógico, siendo tal obligación indeclinable, aun cuando ésta no se encuentra contemplada en la ley secundaria cosa que no sucede en nuestra legislación, pues lo establece el artículo 38 del Código Fiscal, en caso contrario el causante quedaría en completo estado de indefensión, pues no conocería las razones y fundamentos legales de la resolución, al encontrarse imposibilitada para planear en forma debida su impugnación. De tal manera que una vez ejercidas las facultades de comprobación por la autoridad deberá expedir una resolución o acto definitivo que ponga fin al procedimiento e indique cual es la situación fiscal del contribuyente, en este último caso, y tomando cualquiera de los medios la autoridad para verificar el cumplimiento o incumplimiento que se

haya dado a las disposiciones fiscales, si descubre la autoridad, la omisión, que es a lo que nos referimos, deberá formular la determinación del crédito correspondiente en un plazo de cinco años para que no opere la caducidad de sus facultades, es decir, el acto por el cual se determine el crédito omitido y en general todos los actos definitivos y decisorios de la autoridad fiscal que de fin al procedimiento fiscal en su fase oficiosa, deben cumplir ciertos requisitos legales - para que el acto se manifieste, de tal manera que la forma - viene a ser una solemnidad para la existencia del acto y constituye además una garantía de seguridad jurídica para el particular la cual deberá estar prevista en la ley, es decir, - la disposición a la que se refiere el ya citado artículo 16 Constitucional, el cual señala cómo se debe manifestar el acto definitivo y decisorio de la autoridad en general y en consecuencia, de la Autoridad Fiscal, de tal precepto se desprende primeramente, la competencia de la autoridad como un presupuesto del acto, luego deberá señalarse los elementos formales del acto definitivo y decisorio del procedimiento fiscal, justificados todos ellos por el principio de seguridad jurídica, es decir, contendrá:

"A. Constar por escrito, es decir, el contenido de la providencia y así fijar su correcto alcance.

B. Estar fundado, es decir, el acto deberá estar apoyado en una norma jurídica general y abstracta que -

sea exactamente aplicable al caso, la cual debe ser claramente expresada en el texto del documento en - que conste el acto.

- C. Estar motivado, es decir, la expresión en el texto del documento en que consta el acto de reconocimiento, que se formule la autoridad, de tal manera que la situación concreta se ajuste exactamente a la hipótesis normativa, en que se apoye el acto; y
- D. Deberá estar firmado, es decir, la firma autógrafa de la autoridad tanto para darle autenticidad al - documento, así como para poder afirmar que el acto proviene efectivamente de la autoridad competente, siendo ésta responsable de su contenido".

De tal manera que si el acto de autoridad no contiene - los requisitos anteriormente señalados, el acto será considerado nulo. (8)

Por último podemos considerar la notificación de la re-  
solución que determina la existencia del crédito líquido y -  
exigible.

El primer acto de ejecución de la resolución que declara que alguien es deudor del fisco es la notificación del acuerdo, deberá contener los fundamentos de la resolución y tam-  
bién deberá expresar correctamente las disposiciones en que  
pueda fundarse la defensa, dicha notificación puede hacerse

por correo con acuse de recibo. En cuanto al procedimiento de cobro, una vez notificada la resolución que determina el crédito en cantidad líquida y vencido el término que se fije al deudor para su cumplimiento procede el requerimiento de pago, si transcurre el término señalado en él para el cumplimiento de la obligación fiscal, la autoridad sigue procedimiento de ejecución, puede haber suspensión del procedimiento de cobro, cuando haya aseguramiento del interés fiscal en la fase oficiosa, tal como se desprende de los artículos 141, 142 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación.

Por último la ejecución, que consentida la resolución que ordena el cobro del adeudo fiscal o resuelta la inconformidad opuesta, la autoridad procede al cobro mediante el procedimiento administrativo de ejecución, con sujeción a las normas que señale el Código en estudio, como son los artículos 145, 146, 147 y demás relativos del mismo ordenamiento.

(9)

#### A. CASOS EN QUE PROCEDE LA DETERMINACION.

Retomando nuevamente lo estipulado en el subcapítulo anterior, podemos señalar que las autoridades fiscales podrán determinar las contribuciones, en los casos en que los contribuyentes incurran en la omisión en el pago de sus contribuciones (omisión en su declaración).

No obstante lo anterior, existen ciertos supuestos en los que la determinación constituye una incumbencia total de las autoridades, como es lo que acontece en los casos en que ésta se emite teniendo como antecedente al ejercicio de las facultades de comprobación o fiscalización, es decir, que la determinación de la autoridad procederá, cuando ésta ejercita sus facultades de comprobación o fiscalización. (10)

Para comprender mejor la procedencia de la determinación por la autoridad, es necesario plasmar la definición de la fiscalización por la que habremos de entender:

"Toda una amplia gama de actos llevados a cabo por los órganos de la administración hacendaria y que tienen por finalidad constatar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales, quedando implícita por consecuencia la comprobación". (11)

Así pues, podemos decir que la necesidad y la justificación de la fiscalización dentro de toda administración hacendaria, habrá que buscarla precisamente en la naturaleza del ser humano y su natural inclinación a cumplir con sus obligaciones y deberes fiscales, de tal manera que en cuanto a los objetivos intermedios de la fiscalización, podemos decir que será la identificación de los sujetos obligados a cumplir con determinados derechos y obligaciones, en consecuencia deberá comprobar si quienes cumplieron constituyen la totalidad de

quienes debieron haberlo hecho, dentro de esta etapa de la función y órganos fiscalizadores será precisamente que quienes estando obligados a declarar, si no lo hicieron lo hagan, además deberán detectar incorrecciones y falsedades en declaraciones; identificar al contribuyente que ha incumplido en su deber de declarar, es tarea hasta cierto punto sencilla y mecánica, en cambio descubrir el error de la declaración presupone un mayor grado de dificultad, precisamente por el hecho de que la abstención en declarar es más fácilmente detectable y que en algunos casos podría hacer suponer que el sujeto incumplido lo único que quiso fue solamente diferir el pago, por el contrario en el caso de declaraciones falsas e incorrectas, además de la dificultad para detectar tal anomalía puede presuponer en el sujeto incumplido el ánimo de defraudar a través de la evasión. Por lo que la Autoridad Fiscalizadora, lo que debe tener muy en cuenta, es que ante la imposibilidad de fiscalizar en forma directa a la totalidad de los contribuyentes, debe elegir y utilizar criterios tales de selección que los sujetos fiscalizados tengan tales características que la acción fiscalizadora genere la consecuencia deseada sobre él y el resto de los contribuyentes.

Asimismo, en cuanto a sus objetivos mediatos e inmediatos de la fiscalización, podemos decir, que el objeto mediato que persigue la administración hacendaria a través de su función fiscalizadora es reducir al máximo la evasión, provocan

do en el contribuyente el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y deberes, por el contrario en forma inmediata lo que se pretende detectar es la posible evasión, proceder a la determinación y liquidación de las contribuciones omitidas y finalmente cobrar y recaudar tales ingresos con sus correspondientes accesorios. (12)

Por último podemos decir, que dentro de las facultades de fiscalización o de comprobación por la autoridad fiscal, se encuentran, la revisión de declaraciones, de dictámenes sobre estados financieros, porque lleven a cabo la determinación presuntiva de la utilidad fiscal de los contribuyentes, así como las visitas domiciliarias, que precisamente son un medio del que la autoridad se vale para allegarse de los datos necesarios y así poder practicar su determinación, en base a las formalidades que en cuanto a las visitas se establecen según los artículos 43 a 48 y artículo 51 del Código Fiscal. (13)

#### B. EFECTOS DE LA DETERMINACION.

Analizando los efectos de la determinación por la autoridad, podemos considerar, que en cuanto a las relaciones entre el sujeto activo y pasivo de la relación tributaria, podemos señalar los siguientes efectos del acto de determinación:

- A. Determinar en cifra exacta el importe del crédito y sus accesorios, es decir el quantum, la cantidad en dinero.
- B. Como segundo efecto será el que constituye una resolución ejecutoria.

Es decir, que si una vez notificada no es impugnada por los medios legales en forma oportuna, constituye la base o título del procedimiento administrativo de ejecución (la resolución ejecutoria, es a lo que se refieren los autores que la mencionan, al decir, que una vez ejercidas las facultades de comprobación o fiscalización por la autoridad deberá expedir una resolución o acto definitivo, es decir, el acto por el cual se determina el crédito omitido y se pone fin con éste al procedimiento fiscal en su fase oficiosa).

Lo anterior se refiere a que como ya se ha señalado, que uno de los aspectos de gran importancia en el derecho fiscal, es el procedimiento económico coactivo, también llamado Procedimiento Administrativo de Ejecución, que es aquél a través del cual el Estado ejerce su facultad económica-coactiva, es decir, la facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales, y en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga la autoridad judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valedero el derecho. Las resoluciones

de la autoridad fiscal, por consecuencia, sobre la situación de los contribuyentes y que determinan a cargo de éstos algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de una obligación fiscal omitida, como todo acto administrativo perfecto, produce sus efectos a partir del momento en que ha sido legalmente comunicado al destinatario, quien deberá cumplir lo resuelto y pagar el crédito fiscal o bien satisfacer la obligación fiscal, no obstante puede suceder que el particular no cumpla voluntariamente porque considera:

1. Que en alguna forma se afecta su esfera jurídica, en tal caso, deberá el contribuyente impugnar tal resolución - por virtud de los medios legales en forma oportuna a los cuales le da derecho nuestra legislación fiscal, y que confiere como ya dijimos al contribuyente los recursos administrativos correspondientes, esto es, a los autorizados contra resoluciones de la autoridad en su fase oficiosa del procedimiento administrativo, tales como el recurso de revocación, recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y recurso de nulidad de notificaciones.

2. Cuando por morosidad del contribuyente, el fisco procede a la ejecución de las resoluciones. (14)

En comparación con el derecho privado, podemos afirmar que ante el incumplimiento voluntario de una obligación, prevalece el principio de que el acreedor sólo podrá obtener el

cumplimiento forzado con la intervención del Estado, por cuya autoridad, el deudor moroso será compelido a cumplir con su obligación aun en contra de su voluntad, esto consagrado en el artículo 17 Constitucional, por lo tanto los organismos - jurisdiccionales son los intermediarios indispensables para que el particular ejercite sus derechos.

Por otra parte, en el campo del Derecho Administrativo y por consecuencia del Derecho Fiscal, nos damos cuenta de que la doctrina nos da una solución contraria al problema del in cumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones, admitiendo que la administración proceda en forma directa, - es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones, o sea esta posibilidad de acción directa constituye lo que en la doctrina conocemos como "carácter ejecutorio de las resoluciones administrativas", y que esta solución está fundada en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordenó se realicen en forma administrativa y no estén sujetas a las trabas y dilaciones que significarían la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial.

Además debemos aclarar que el procedimiento administrativo de ejecución, es el paso subsecuente a la determinación hecha por la autoridad, una vez que el crédito fiscal no haya sido cubierto, a pesar de todas las posibilidades que le otor

ga la ley para que el contribuyente cumpla con la obligación fiscal. (15)

Debemos tener presente que el procedimiento administrativo de ejecución, no es otra cosa sino uno de los diversos medios de que dispone la administración pública y concretamente la autoridad fiscal para hacer cumplir sus resoluciones, así mismo la ejecutoriedad del acto administrativo y por ende del fiscal, no es otra cosa sino un privilegio o facultad de la Administración Pública, en virtud del cual ella misma puede disponer y llevar a efecto la ejecución de sus actos, lo que en si excluye la necesidad de que la Autoridad Administrativa o Hacendaria tenga que acudir ante los órganos jurisdiccionales para lograr de estos la ejecución de los mismos como en el derecho privado. Debe distinguirse por lo consiguiente, que procedimiento administrativo de ejecución y ejecutoriedad del acto no constituyen nociones correspondientes entre si, ya que la ejecutoriedad hace referencia a una característica del acto administrativo, que se traduce en la práctica, - en una prerrogativa de la administración pública y por el contrario el procedimiento administrativo de ejecución, es sólo uno de los medios o instrumentos jurídicos de que dispone la administración hacendaria para complementar sus propios actos, así pues, para que la autoridad fiscal esté jurídicamente en posibilidades de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución en contra de un sujeto deudor determina

do, se requiere que se satisfagan al menos los siguientes requisitos que constituyen auténticos presupuestos del mismo.

- I. La existencia de una obligación de pago a cargo - del sujeto determinado.
- II. Que la obligación haya sido debidamente liquidada.
- III. Que el crédito fiscal haya sido notificado debidamente; y
- IV. Que el crédito fiscal tenga el carácter de exigible. Es decir, cuando hablamos de exigibilidad nos referimos a aquella cualidad de que queda revestida la misma y a través de la cual se determina no solamente que la obligación puede exigirse, cobrar se por el deudor, sino también su aspecto correlativo, es decir, que la obligación ya puede y debe pagarse por el deudor. (16)

#### C. CREDITO Y OBLIGACION FISCAL.

La necesidad de hacer un estudio en particular sobre - los presentes tópicos, nos remite a la idea central de nuestra tesis, es decir, al nacimiento del crédito fiscal, para lo cual necesitamos saber porque anteriormente se hablaba - del nacimiento de la obligación fiscal y por consiguiente - del nacimiento del crédito fiscal; si atendemos a tal postura, podemos decir que tal problema surgió por la discusión -

que hubo sobre la naturaleza de la determinación, pues se -  
trataba de precisar si era simplemente declarativa o consti-  
tutiva del crédito fiscal tal discusión se desarrolló en nues-  
tro país debido a la distinción que se hacía entre el crédi-  
to fiscal y la obligación fiscal, sin embargo, esas disposi-  
ciones eran claras al respecto de una y otra figura; la obli-  
gación nace al realizarse el hecho generador, y el crédito -  
nace con el acto de determinación, así de simple ya que la -  
determinación tiene un carácter declarativo de la obligación  
fiscal, y constitutivo del crédito fiscal. Así pues, el crédi-  
to fiscal propiamente dicho, es decir, el derecho de crédi-  
to a favor de la Hacienda Pública, surge hasta el momento en  
que la obligación fiscal es objeto del acto de determinación  
y liquidación, ya que sólo hasta ese momento se conoce a cien-  
cia cierta el monto del impuesto a pagar a cargo del sujeto  
obligado, por lo tanto puede hablarse con todo rigor de la -  
obligación fiscal y su nacimiento y del crédito fiscal y su  
nacimiento, (17) así se consideraba anteriormente y lo cual  
se adecuaba a lo establecido en el Código Fiscal de 1967 en  
sus artículos 17 y 18 al establecer:

"Artículo 17.- La obligación fiscal nace cuando se rea-  
lizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en  
las leyes fiscales".

"Artículo 18.- El crédito fiscal es la obligación fis-  
cal determinada en cantidad líquida".

Actualmente las ideas anteriores ya no se contemplan dentro del actual Código Fiscal vigente, pues únicamente se habla de crédito fiscal y su nacimiento, es decir, se refiere al crédito fiscal causado, mismo que se encuentra establecido en el artículo 6o. al establecer:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

De la interpretación de dicho artículo, observamos que contiene al objeto del impuesto de cuya realización dependerá el nacimiento del crédito fiscal; (18) sin necesidad de que determine la obligación fiscal en cantidad líquida, para que nazca el crédito, puesto que actualmente el legislador - considera a todas las obligaciones determinadas en cantidad líquida y por consiguiente créditos fiscales, (19) tal como lo manifiesta el artículo 4o. del Código Fiscal vigente que a la letra dice:

"Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir a sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga de

recho a percibir por cuenta ajena".

Asimismo cabe decir, que el momento de causación al que alude el artículo 60. del Código en estudio, no es el mismo para todos los impuestos, pues varían según la naturaleza de ellos, por ejemplo, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude, en los impuestos de consumo el crédito fiscal nace en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías grabadas, en los impuestos de enajenación de primera mano el crédito fiscal se genera, en el momento en que se enajenen por primera vez en el territorio nacional los bienes grabados, etc. (20)

Por último, haremos una comparación entre obligación y crédito fiscal, considerando primeramente, que nuestro Derecho fiscal, regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una suma o cantidad de dinero al Estado por virtud de haberse causado el crédito fiscal, tal como lo manifiesta el artículo 60. del Código en estudio, sino que además prevé otro tipo de obligaciones a cargo del propio contribuyente, así como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido primeramente.

De tal forma que en las obligaciones derivadas de la realización del objeto del impuesto será siempre y exclusivamen

te un dar, consistente en la cantidad de dinero que se entrega al Estado, según el numeral sexto del Código en estudio; pero además considero que existen otros tipos de obligaciones fiscales, que nacen de dicha realización que pueden ser de hacer, como es el caso de presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos, llevar contabilidad, etc., de no hacer, por ejemplo, constituido por el no introducir al país mercancías extranjeras por sitios no autorizados, no adquirir mercancías por las que no se acredite su legal estancia en el país, etc.; o de tolerar, por ejemplo, admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias realizadas por autoridades fiscales. (21) Considerando a la obligación fiscal como genérica que es; la obligación fiscal de dar, de hacer, no hacer y además de tolerar, encontrándose en consecuencia dentro de las obligaciones de dar, el pago del crédito fiscal.

Finalmente, debemos hacer notar que si no plasmamos la definición de obligación fiscal fue porque todos los Autores consultados, al definirla, sólo la consideran como obligación de dar, por ejemplo:

"Obligación Fiscal, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una pres

tación pecuniaria excepcionalmente en especie". (22)

En mi opinión, definiciones como ésta son demasiado estrechas porque no abarcan todos los aspectos del concepto de finido, pues omiten considerar la obligación fiscal integralmente, en sus formas de dar, hacer, no hacer o permitir.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS AL CAPITULO III

- 1.- Cfr. GARZA, Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano, p. 572.
- 2.- Cit. pos. Idem.
- 3.- Cfr. Idem.
- 4.- Idem.
- 5.- Cfr. MARGAIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, p. 358.
- 6.- Cit. pos. GARZA. Op. cit., p. 572.
- 7.- Cfr. Idem.
- 8.- Cfr. RODRIGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, p. 229.
- 9.- Idem.
- 10.- Cfr. JIMENEZ González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, p. 260.
- 11.- JIMENEZ. Op. cit., p. 261.
- 12.- Cfr. Ib, p. 358.
- 13.- Idem.
- 14.- Cfr. GARZA. Op. cit., p. 761.
- 15.- Idem.
- 16.- Cfr. JIMENEZ. Op. cit., p. 358.
- 17.- Cfr. DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, p. 95.
- 18.- Cfr. MARGAIN. Op. cit., p. 305.
- 19.- Cfr. DELGADILLO. Op. cit., p. 95.
- 20.- Cfr. MARGAIN. Op. cit., p. 305.
- 21.- Cfr. JOHNSON Okyusen. Temas Fiscales, p. 71.
- 22.- MARGAIN. Op. cit., p. 252.

## CONCLUSIONES

PRIMERA.- Para definir el crédito fiscal, debemos partir de su género próximo hasta llegar a su diferencia específica, es decir, debemos entender primeramente como crédito, "El derecho que tiene una persona (acreedora) de recibir de otra (deudora) la prestación a que ésta se encuentra obligada, (lo que constituye precisamente su género próximo), lo que le da el carácter de fiscal, es que el crédito tenga su origen en la aplicación de una ley fiscal, tal como lo manifiesta el artículo 4o. del Código Fiscal vigente al establecer; "Son créditos fiscales, los que provengan de aprovechamientos de contribuciones o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter;

ter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena, - (esto integra su diferencia específica).

SEGUNDA.- Nuestra Legislación Fiscal vigente prevé los tres momentos característicos del crédito fiscal, es decir, el crédito fiscal causado, determinado y exigible, momentos aludidos que distingue uno del otro según el artículo 6o. - del Código Fiscal vigente al establecer; "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o - de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren". (Crédito Fiscal causado).

Artículo 6o. párrafo III, establece el crédito fiscal - determinado, "por regla general corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, en caso de que la determinación sea hecha por la Autoridad, los contribuyentes estarán obligados a proporcionar a la Autoridad la información - necesaria dentro de los quince días a la fecha de su causación".

Artículo 6o. párrafo IV, establece el crédito fiscal - exigible, "las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas".

TERCERA.- En nuestra opinión, la determinación es un acto del sujeto pasivo, por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable, o bien un acto de

la Administración que constata esa realización, imputable a uno o a varios sujetos pasivos, en ambos casos por el que liquida o cuantifica el adeudo en dinero una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.

CUARTA.- La determinación tiene como función, la comprobación y valorización de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva para la aplicación de la concreta cuantificación de la deuda del contribuyente.

QUINTA.- En nuestro Derecho pueden señalarse varias clases de determinación, según dos criterios, el primero, es según el sujeto que la realice, del cual podemos distinguir - las siguientes clases de determinación.

- A. Determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la Autoridad Administrativa, conocida esta forma de determinación como Autodeterminación o Autoimposición.
- B. La determinación que realiza la Autoridad Administrativa, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal, o por deuda ajena.
- C. La determinación de la base imponible o aun de la cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio ce-

lebrado entre la Autoridad Hacendaria y el sujeto pasivo principal, al cual se le conoce como concordato tributario.

El segundo sistema, es el de la determinación según la base conforme a la cual se realice, es decir, determinación con base cierta, determinación con base presunta y determinación con base estimativa o estimada.

Determinación con base cierta, es la que se ejecuta por el sujeto pasivo o por la Administración Hacendaria, con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, que - tiene como objeto la fijación exacta y efectiva de la medida de la deuda del contribuyente.

Determinación con base presunta, acaece cuando la Administración Hacendaria determina la base imponible con la ayuda de presunciones establecidas por la ley.

Determinación con base estimativa o estimada, se presenta cuando la Autoridad Hacendaria, se ve imposibilitada para determinar una base cierta y no habiendo base presunta establecida por la ley, mediante los hechos que pueda comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, etc., llegue al resultado de que el hecho generador, tiene una determinada dimensión económica.

SEXTA.- La determinación hecha por el contribuyente o -

Autodeterminación, acaece cuando el propio sujeto obligado o contribuyente, es quien debe verificar si en su caso se ha dado el supuesto previsto en la norma, como hecho generador del crédito fiscal y finalmente cuantificar el monto del impuesto a pagar, lo que normalmente se contiene en el acto formal de la declaración.

SEPTIMA.- El objeto de las principales contribuciones señaladas por nuestra Legislación Fiscal, será en el caso de los impuestos, la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

En el caso de los Derechos, su objeto será; el beneficio o beneficios que recibe el sujeto o sujetos por la prestación de servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público o por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

El objeto de las Aportaciones de Seguridad Social, es la sustitución que hace el Estado de ciertas personas en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, así como el beneficio que reciben las personas por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

El objeto de las Contribuciones de mejoras, es el beneficio que reciben las personas por obras de infraestructura hidráulica.

OCTAVA.- Debemos entender por declaración, el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación jurídica cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito fiscal mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos casos, además de la determinación misma de dicho crédito fiscal, con la pretensión en todo caso, de que la Autoridad reconozca como válida dicha liquidación.

NOVENA.- Dentro de las formas de determinar sus contribuciones el sujeto pasivo, la ley le otorga la facultad de - hacerlo sometiendo sus estados financieros a los dictámenes formulados por contadores públicos, así como la presentación de declaraciones en dispositivos magnéticos, facultad que se introduce por reforma del 14 de julio del año en curso, con la finalidad de que las Autoridades tengan un efectivo control estadístico y para efectos administrativos de las actividades desarrolladas por los contribuyentes, que den lugar al pago de contribuciones, así como la declaración común.

DECIMA.- La determinación de las contribuciones por la Autoridad Fiscal, procede en los casos en que ésta ejercite sus facultades de revisión o comprobación, entendiéndose por tal, toda una amplia gama de actos llevados a cabo por los órganos de la Administración Hacendaria y que tienen por finalidad constatar el cumplimiento o incumplimiento de las -

obligaciones y deberes fiscales.

DECIMA PRIMERA.- Los efectos que produce la determinación hecha por la Autoridad Fiscal son:

- A. Determinar en cifra exacta el importe del crédito y sus accesorios.
- B. Dicha determinación por la Autoridad, constituye resolución ejecutoria, es decir, que si una vez notificada no es impugnada por los medios legales en forma oportuna, constituye la base o título del procedimiento administrativo de ejecución.

DECIMO SEGUNDO.- El artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación vigente, prevé al objeto del impuesto, de cuya realización dependerá el nacimiento del crédito fiscal, sin necesidad de determinación de la obligación fiscal, puesto que actualmente el legislador considera a todas las obligaciones determinadas en cantidad líquida y en consecuencia créditos fiscales.

DECIMA TERCERA.- La realización del objeto del impuesto provoca el nacimiento de múltiples obligaciones fiscales de hacer, no hacer o permitir y no sólo la obligación de dar, consistente en la cantidad de dinero que se entrega al Estado, por virtud del nacimiento del crédito fiscal, como inexactamente lo dispone el artículo 6o. del Código Fiscal vigente.

DECIMA CUARTA.- Si comparamos a la obligación y al crédito fiscal, nos damos cuenta de que la obligación fiscal al ser considerada como genérica que es, contiene al crédito fiscal, ya que éste deriva precisamente de una obligación de dar que sólo es una parte de esa obligación fiscal genérica.

## BIBLIOGRAFIA

- ARILLA Vila, Manuel. Derecho Fiscal y Económico de la Empresa, Vol. 1, México, D.F.: - Edit. Cárdenas, 1981. 760 págs.
- CORTINA Gutiérrez, Alfonso. Ciencia Financiera y Derecho Tributario, Vol. 1, México, D.F.: - (s. e.) 1981. (Tribunal Fiscal - de la Federación, Colección de - Estudios Jurídicos II) 216 págs.
- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, México, D.F.: Edit. PAC, 1985. - 209 págs.
- FLORES Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas - Mexicanas, 25a. ed.; México, D.F.; Edit. Porrúa, 1984. 499 págs.
- GARZA, Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano, 10a. ed.; México, D.F.: Edit. Porrúa, 1981. 922 págs.
- JIMENEZ González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, 2a. ed.; México, D.F.: Edit. ECA SA, 1985. 597 págs.

- JOHNSON Okhuysen, Eduardo A. Temas Fiscales, México, D.F.: --  
Edit. Humanitas, 1985. 193 págs.
- MARTINEZ López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano, México,  
D.F.: Edit. Porrúa, 1985, 327 -  
págs.
- MARGAIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Dere-  
cho Tributario Mexicano, 8a. ed.;  
México, D.F.: Edit. Universita--  
ria Potosina, 1985, 360 págs.
- PINA Vara, Rafael. Diccionario de Derecho, 14a. ed.;  
México, D.F.: Edit. Porrúa, 1986.  
508 págs.
- RODRIGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, México, D.F.; -  
Edit. Harla, 1985. 265 págs.
- SANCHEZ Piña, José J. Nociones de Derecho Fiscal, 3a.  
ed.; México, D.F.: Edit. PAC, -  
1983. 139 págs.

## LEGISLACION CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

México. Talleres Gráficos de la Nación. 1955.

Prontuario de Leyes Fiscales.

Vol. 1. 14a. ed.

México. Trillas. 1955.

Prontuario de Leyes fiscales.

Vol. 2. 14a. ed.

México. Trillas. 1955.

Ley Federal de Derechos.

México. S. H. C. P., 1955.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

México. Secretaria de Gobernación, 1955.

Catalogo de Claves de Actividades para efectos fiscales e Instructivo para la Presentación de

Declaraciones en Dispositivos --  
Magnéticos.

México, Secretaria de Goberna---  
ción, 1955.

Ley de Ingresos de la Federación  
para el Ejercicio Fiscal de 1955.

México, Secretaria de Goberna---  
ción, 1957.