

24-97

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS
PROFESIONALES ACATLAN
FACULTAD DE DERECHO

LA DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA
OBLIGACION FISCAL

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA
JULIO CESAR GONZALEZ GARCIA

Asesor de la Tesis

LIC. JORGE ROJAS YAÑEZ

ACATLAN, EDO. DE MEXICO

1988

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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.

I N D I C E

PAGS.

INTRODUCCION -----	1
 <u>CAPITULO I</u>	
LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA -----	4
1.- FUNCION DE LA DETERMINACION -----	20
2.- CONCEPTO DE DETERMINACION -----	26
3.- NATURALEZA DE LA DETERMINACION-----	28
3.1.- EFECTOS DE LA DETERMINACION -----	33
4.- CLASES DE DETERMINACION-----	38
 <u>CAPITULO II</u>	
LA AUTODETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA -----	49
1.- LA DECLARACION -----	57
1.1.- CARACTERISTICAS DE LA DELARACION -----	72
1.2.- LA REVISION DE LAS DECLARACIONES POR PARTE DEL FISCO -----	74
2.- FORMALIDADES DE LA DECLARACION -----	78
3.- PLAZOS PARA PRESENTAR LA DECLARACION-----	82
3.1.- PLAZOS EN LA LEY DEL IVA -----	82
3.2.- PLAZOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA -----	84
3.3.- LA DECLARACION EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION -----	93
4. LUGAR DE LA DECLARACION -----	95
4.1.- PRESENTACION DE DECLARACIONES ANTE AUTORIDADES FISCALES - FEDERALES Y LOCALES -----	97
4.2.- PRESENTACION DE DECLARACION DE EXTRANJEROS CON FUENTES DE- RIQUEZA EN TERRITORIO NACIONAL -----	97

5.- AUTORIDADES COMPETENTES PARA RECIBIR LA DECLARACION -----	99
5.1.- DE LAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES -----	99
5.2.- DE LAS OFICINAS FEDERALES DE HACIENDA -----	101
5.3.- COMPETENCIA DE LA DIRECCION GENERAL DE ADUANAS Y DE SUS SUBALTERNAS -----	102

CAPITULO III

LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA POR PARTE DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA -----	104
1.- NECESIDAD DE QUE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA DETERMINE LAS OBLIGACIONES FISCALES -----	104
2.- SUPUESTOS PREVISTOS EN LA LEGISLACION MEXICANA -----	118

CAPITULO IV

CASOS DE DETERMINACION POR PARTE DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION-----	124
1.- POR VISITAS DOMICILIARIAS -----	130
1.1.- AUTORIDADES COMPETENTES PARA PRACTICAR VISITAS DOMICILIA- RIAS -----	135
1.2.- EL DESARROLLO DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS -----	138
1.3.- ASEGURAMIENTO DE BIENES Y DE DOCUMENTACION -----	140
1.4.- OBLIGACION DE LOS VISITADOS EN PONER A DISPOSICION DE - LAS AUTORIDADES LA CONTABILIDAD Y DOCUMENTOS CON LOS QUE SE COMPREUBE EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES	141

1.5.- DESARROLLO DE LA VISITA -----	145
1.6.- LOS CASOS DE CONCLUSION ANTICIPADA DE VISITAS DOMICILIARIAS -----	149
1.7.- AUTORIDADES COMPETENTES PARA DETERMINAR OBLIGACIONES FISCALES -----	152
1.8.- LA DETERMINACION MIXTA EFECTUADA POR LAS AUTORIDADES FISCALES EN BASE A LOS DATOS OBTENIDOS EN LAS VISITAS DOMICILIARIAS -----	154
1.9.- DETERMINACION DE LOS TRIBUTOS CON BASE CIERTA O CON BASE PRESUNTIVA O ESTIMATIVA -----	154
1.9.1.- LA DETERMINACION CON BASE CIERTA -----	154
1.9.2.- LA DETERMINACION ESTIMATIVA O PRESUNTIVA -----	159
1.10.- LA DETERMINACION ESTIMATIVA EN CASO DE RETENCION INDEBIDA DE TRIBUTOS -----	170
1.11.- DETERMINACION ESTIMATIVA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	172
1.12.- DETERMINACION ESTIMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA --	173
1.13.- DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS -----	178
2.- REVISION DE DICTAMENES FORMULADOS POR CONTADORES PUBLICOS-SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS CONTRIBUYENTES Y SU RELACION CON EL CUMPLIMIENTO DE DISPOSICIONES FISCALES ---	179
2.1.- ANTECEDENTES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS -----	179
2.2.- CONCEPTO DE ESTADOS FINANCIEROS -----	181
2.3.- REQUISITOS QUE DEBE DE REUNIR EL CONTADOR PUBLICO QUE FORMULE EL DICTAMEN -----	183

	PAGS.
2.17.- LOS RECARGOS -----	209
2.18.- SANCIONES -----	209
2.19.- LA OPCION DEL ARTICULO 65 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDE- RACION -----	210
CONCLUSIONES -----	214
RECOMENDACIONES -----	218
BIBLIOGRAFIA -----	220
LEGISLACION -----	223

INTRODUCCION.

El contexto general donde ubicamos al presente trabajo intitulado, "La Determinación Presuntiva de la Obligación Fiscal" es el Derecho Tributario Administrativo, integrado por procedimientos administrativos, desarrollados por la Administración Pública para cobrar los tributos omitidos.

Cabe señalar, que el presente trabajo no queda incluido dentro del Derecho Tributario Sustantivo, el que se concreta a la parte sustantiva en la que se analiza, el ejercicio del Poder Tributario, y la obligación fiscal, desde su nacimiento hasta su extinción por medio del cumplimiento voluntario del contribuyente, independientemente del estudio de los restantes medios de extinción de tal obligación.

El presente trabajo se refiere como ya se indicó, a los procedimientos que integran el Derecho Tributario Administrativo, esencialmente a dos de los procedimientos de fiscalización, como son: Las visitas domiciliarias y la revisión de dictámenes de Estados Financieros para la comprobación del cumpli-

miento de obligaciones fiscales, para con base en ello explicar otro tipo de procedimientos administrativos como son: Los de determinación de obligaciones fiscales, tanto con base cierta como con base estimativa o presuntiva.

Lo anterior implicará que el primer capítulo se manejen aspectos introductorios y se describan, la función de la determinación de la obligación tributaria, además de dar su concepto y determinar su naturaleza jurídica, clasificando las clases de determinación aceptadas tanto por la doctrina como por la legislación fiscal federal Mexicana.

Del estudio efectuado en el primer capítulo se llegará a la conclusión de que existen tres tipos de determinación de la obligación tributaria, que son: La realizada por el contribuyente sin la intervención de la autoridad administrativa; la llevada a cabo por la autoridad administrativa sin la colaboración del sujeto pasivo y; la realizada en forma conjunta por la autoridad administrativa y el contribuyente. De éstas, el segundo capítulo se encargará de hacer especial énfasis en la primera de ellas, es decir la autodeterminación, destacando

los aspectos trascendentes de la declaración de los contribuyentes.

Posteriormente, en el tercer capítulo, se estudiará lo relativo a la determinación de la obligación tributaria por parte de la autoridad administrativa en sus diversos aspectos.

Finalmente, el capítulo cuarto se destinará al estudio de los casos de determinación mixta que lleva a cabo la autoridad administrativa, tanto con base cierta como con base estimativa o presuntiva tomando como antecedente los procedimientos de fiscalización consistentes en visitas domiciliarias y revisión de Estados Financieros para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, destacando los aspectos jurídicos más trascendentes de tales procedimientos, esperando aportar al lector un panorama general de los procedimientos a que me refiero.

CAPITULO PRIMERO

LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

El Estado, para llevar a cabo sus cometidos en materia de obras, servicios, y de atención a la ciudadanía, requiere de recursos económicos. Esos recursos económicos, los obtiene de entre otras fuentes, de las contribuciones que las personas físicas y morales están obligadas a aportar, conforme a lo establecido en el artículo primero del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, el Código Fiscal clasifica a las contribuciones, en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

a).- Son impuestos, las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista -- por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los dere-

chos.

b).- Las aportaciones de seguridad social, son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que -- son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

c).- Son contribuciones de mejoras las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

d).- Son derechos las contribuciones establecidas -- en ley por los servicios que presta el Estado, en sus funciones de derecho público así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

El Estado también tiene ingresos no tributarios, -- como son los aprovechamientos, estos son ingresos que percibe por funciones de derecho público distinto de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento, de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de --

participación estatal.

Existen también otro tipo de ingresos no tribu -- rios, que son los productos, estos consisten en las contra -- prestaciones por los servicios que presta el Estado en sus -- funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovecha -- miento o enajenación de bienes del dominio privado.

Señala la ley fiscal que cuando no se cubran las -- contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por la -- misma, se deberán pagar recargos en concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno, y así tenemos -- que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y -- las indemnizaciones, son accesorios de las contribuciones, y participan de su naturaleza, ello implica que su cobro se -- efectuará también por medio del Procedimiento Administrativo -- de Ejecución.

Podemos señalar que la obligación tributaria no di -- fiere fundamentalmente de cualquiera otra obligación. Baste -- recordar que Rojina Villegas define la obligación como: " Rela -- ción Jurídica por virtud de la cual un sujeto llamado acree --

dor, está facultado para exigir de otro sujeto denominado deudor una prestación o una abstención." (1)

Por su parte, el maestro de la Universidad de Chile Mario Fernández Provoste, señala tres elementos de la obligación tributaria, al establecer: "La obligación tributaria carece de causa, por lo cual los únicos elementos internos de este vínculo son: el sujeto activo, el sujeto pasivo y el objeto de la obligación." (2)

a).- El sujeto activo según este autor es:

En nuestra legislación tributaria actual, así como en casi la de todas las Naciones Contemporáneas, los únicos sujetos activos de las obligaciones tributarias son el Estado y demás entes a quienes jurídicamente se les da el calificativo de personas jurídicas de derecho público. En cuanto hablamos del Estado nos referimos a la administración central del mismo. -- Los demás entes de derecho público también pueden llegar a ser entes o sujetos

-
- (1).- ROJINA VILLEGAS, RAFAEL; Teoría General de las Obligaciones; Editorial Porrúa, S. A.; Décima Edición; México 1981; pp. 9.
- (2).- FERNANDEZ PROVOSTE, MARIO; Principios de Derecho Tributario; Editorial Universitaria, S.A. Santiago de Chile, 1952, pp. 271.

activos de esta clase de relaciones, por cuanto están por su naturaleza y origen - destinados a satisfacer las necesidades - públicas. (3)

Atendiendo a nuestro Sistema Jurídico Político ordenado en los artículos 40, 115 y 124 de la Constitución Federal, encontramos tres tipos de sujetos activos:

1.- El Fisco Federal. Representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con autoridades determinadoras encargadas de señalar la obligación fiscal en cantidad-líquida (Administraciones Fiscales Regionales, artículo 133 - del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), y autoridades ejecutoras encargadas de efectuar el cobro de los tributos (Oficinas Federales de Hacienda principales y Subalternas, artículo 134 del Reglamento Interior - de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

2.- Fiscos Locales. Esta función la desarrollan las Tesorerías Estatales y la Tesorería del Distrito Federal. Estas Unidades Administrativas efectúan a la vez la determina -

(3).- Ibidem.

ción y el cobro de los tributos de su competencia.

3.- Los Fiscos Municipales. Son las Tesorerías Municipales las encargadas de desarrollar esta función. Llevan a cabo a la vez la determinación y cobro de los tributos municipales.

b).- El estudio del segundo de los elementos de la obligación tributaria es el sujeto pasivo, el cual exige especial énfasis. La calidad de sujeto pasivo la tienen, las personas físicas y morales, que realizan los actos que el legislador especifica como hipótesis de incidencia, dando lugar al deber de aportar cierta cantidad al Estado, el Legislador Federal define en el artículo 10. del Código Fiscal de la Federación como: Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico. Es de destacar que - en el segundo párrafo de este numeral se señala la posibilidad de que el propio Estado sea sujeto pasivo de obligaciones

tributarias cuando se establece que la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen en forma expresa. Al respecto y a modo de dato ilustrativo es conveniente citar lo siguiente:

Consideramos sujeto pasivo de la obligación tributaria a la persona individual o colectiva que por disposición de la ley esté obligada al cumplimiento de la prestación, ya sea a título propio o ajeno; y llamamos deudor a quien deba satisfacerla a título propio, prefiriendo esa expresión a la de contribuyente generalmente utilizada, porque ésta última la reservamos para el sujeto del tributo, sin desconocer que en la generalidad de los casos el contribuyente del tributo es el deudor de la obligación tributaria que de aquel emana; finalmente, designamos con la expresión responsable a quien debe atender una deuda ajena ya en actuación paralela o por sustitución. (4)

c).- El tercer elemento de la obligación tributaria de acuerdo al criterio del autor chileno Mario Fernández Provoche, es el objeto, y al respecto menciona: "El fin último -

(4).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., Derecho Financiero; Ediciones de Palma, Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina, 1970, pp. 416.

y principal de toda obligación tributaria es el pago de una suma de dinero que se debe hacer al Estado u otro ente público. Por la naturaleza misma de ésta Institución se excluye la posibilidad que las prestaciones que ella origina con carácter de principales puedan ser de otro tipo que el de dar una suma de dinero." (5)

No coincidimos con éste criterio porque en el derecho tributario sustantivo, en efecto, solo existen obligaciones de dar, consistentes en la entrega de una suma de dinero al Estado, importe del crédito fiscal.

Sin embargo, en el Derecho Tributario Administrativo, constituido por un conjunto de procedimientos tendientes a obtener el cobro de obligaciones fiscales sustantivas no pagadas voluntariamente por el contribuyente, existen obligaciones de hacer (presentar declaraciones), de no hacer (no cometer ilícitos fiscales) y de tolerar (permitir visitas domiciliarias). Afirmar lo contrario, sería limitar el objeto del -

(5).- FERNANDEZ PROVOSTE, MARIO, op. cit. pp. 315

derecho tributario al estudio de la obligación tributaria, y los procedimientos del Derecho Tributario Administrativo tendrían que ser estudiados en el derecho administrativo, lo -- cual sería ilógico y antipedagógico, si ya existe una rama -- del derecho especializada que debe de abarcar su estudio. (6) Por ello podemos señalar que el objeto de las obligaciones -- tributarias sustantivas es un dar que consiste en pagar el -- tributo, y que el objeto de las obligaciones del Derecho Tributario Administrativo, pueden consistir en un hacer, en un -- no hacer, o en un tolerar. (7)

DIFERENCIAS ENTRE LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y LA OBLIGACION DE RECHO PRIVADO.

Tanto en la obligación tributaria como en la obligación de derecho privado, vemos que ambas tienen como caracte-

(6).- CFR. DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, Décima Tercera Edición, -- Editorial Porrúa, México 1985, pp. 655 y ss.

(7).- CFR. DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, op. cit. - pp. 660 y ss.

rística, el estar formada por dos sujetos, que son el acreedor y el deudor y un objeto, encontrando también diferencias. Entre éstas podemos citar:

a).- La obligación tributaria es de derecho público o sea que siempre se satisface y regula conforme a normas de ésta rama del derecho; en cambio, la obligación de derecho -- privado en ciertos casos se ve supeditada para su cumplimiento, a normas de derecho público, por ejemplo: Cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los -- términos del derecho civil, el cumplimiento de la sentencia -- condenatoria está supeditada a que exista partida disponible en el presupuesto, en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal.

b).- La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; la obligación del derecho privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, la gestión de negocios, - del enriquecimiento ilícito, del acto jurídico unilateral y del riesgo profesional.

c).- En la obligación tributaria el acreedor o suje

to activo es siempre el Estado, en la obligación del derecho-privado, el acreedor puede ser un particular o una entidad.

d).- La obligación tributaria solo surge con la realización de hechos o actos jurídicos (hecho generador) imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del derecho privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato o bien solo al deudor como en el acto jurídico -- unilateral; o bien de la ley como la patria potestad o la tutela legítima.

e).- La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene, en la creación de hechos imponibles sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del derecho privado dicho tercero no adquiere - para sí responsabilidad alguna en el caso de que su representado no cumpla con la obligación.

NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Según De La Garza (8), "en todo sistema jurídico las

(8).- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.; op. cit. pp. 409.

normas legales tienen una estructura compuesta de tres elementos:

- a).- La hipótesis o presupuesto,
- b).- El mandato,
- c).- La sanción."

La norma legal tributaria contiene un presupuesto - de hecho o hipótesis de incidencia, Hensel (9), lo define - - como" el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas de derecho tributario material, de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas... El presupuesto de hecho del tributo, es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de las cosas. "

El mandato es la orden que el legislador establece a cargo de los contribuyentes de llevar a cabo una prestación

(9).- HENSEL, ALBERT; Derecho Tributario, Milano, 1956 pp. 721.

determinada de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar.

La sanción es el elemento coercitivo previsto también en la norma tributaria aplicable al contribuyente que omite llevar a cabo la conducta ordenada en la norma. Un ejemplo de la estructura mencionada es el siguiente:

**HIPOTESIS DE
INCIDENCIA**

MANDATO

SANCION

La persona que obtenga ingresos por remuneración de su trabajo.

Debe pagar una cantidad x al Estado por concepto de Impuesto sobre Pro- ductos del Trabajo

Sino se paga voluntariamente el tributo se impondrán sanciones pecuniarias al contribuyente omi- so.

Las sociedades mercantiles que obtengan ingresos en un ejercicio fiscal.

Deben pagar el Impuesto sobre la Renta sobre sociedades mercantiles.

El Hecho Generador. Ataliba (10) lo define como: --
"el hecho concreto localizado en el tiempo y en el espacio --

- (10).- ATALIBA, GERALDO; Hipotese de Incidencia Tributaria, Traducción de García Mullin Roque, - Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1977, pp. 51.

acontecido efectivamente en el universo fenomenico que -- por corresponder a la descripción previa formulada por la hipótesis de incidencia -- da nacimiento a la obligación tributaria. Por ejemplo en el impuesto predial la hipótesis de incidencia establece la obligación de pagar este tributo a cargo de los poseedores o propietarios de inmuebles. El hecho generador -- consiste en adquirir la propiedad o posesión de un inmueble. -- En el ejemplo del impuesto sobre productos del trabajo el hecho generador consiste en obtener ingresos por concepto de salarios."

Cuando coincidan la hipótesis de incidencia con el hecho generador, nace en ese momento a cargo del sujeto pasivo la obligación fiscal.

El artículo 6o del Código Fiscal de la Federación - describe al nacimiento de la obligación fiscal en forma inadecuada, por que se refiere de manera general a contribuciones - y no de manera específica a la obligación misma, si bien la - descripción que hace del fenómeno es adecuada, al señalar que las contribuciones se causan conforme se realizan las situa -

ciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN LOS DISTINTOS TIPOS DE CONTRIBUCIONES.

a).- Impuestos. En este caso, la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho generador previsto por el legislador como presupuesto o hipótesis de incidencia.

b).- Derechos. La Ley Federal de Derechos no señala en que momento nace la obligación tributaria, entrandose de este tipo de tributos.

De la Garza (11), señala "que la obligación fiscal por concepto de derechos, nace en el momento que se presta el servicio administrativo, el Código Fiscal o la Ley de Hacienda lo señalan como hecho generador."

(11).- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, op. cit. pp. - 554.

c).- Las Contribuciones Especiales. En cuanto a las Contribuciones Especiales de Mejora, la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó, "que la obligación fiscal nace en el momento en que la ley o el derecho que ordenan la realización de una obra pública, entra en vigor." (12)

Recuerdese que este tributo se cobra en función de que el Estado realiza una obra pública que le da plusvalía a las propiedades de los contribuyentes que residen cerca de la obra y que el monto total de la obra pública es dividido entre cada uno de los contribuyentes.

Contribuciones especiales consistentes en aportaciones de seguridad social. (Cuotas obrero patronales del Seguro Social y de la INFONAVIT y aportaciones para la habitación de INFONAVIT). En este caso la obligación fiscal nace cuando una persona trabajadora comienza a prestar sus servicios al patron.

(12).- SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, VII Epoca, Volumen XXXI, AR.4326/70, Consuelo Sepulveda de Madrigal, 6-VII-71.

La determinación de la obligación tributaria será - objeto del estudio de ésta tesis, por lo que en este momento y por razón de método me limitaré a describirla de manera general.

Determinar una obligación tributaria, implica señalar en cantidad líquida el monto del crédito fiscal a cargo - del contribuyente. La obligación fiscal nació a cargo del su jeto pasivo, si bien, no ha sido señalada en cantidad exacta.

La función de la determinación es la de señalar la cantidad que debe pagar el contribuyente al fisco municipal - estatal o federal. Hechos los anteriores preambulos y con los elementos aportados ya al lector, procedo al estudio de la -- institución tributaria denominada Determinación, en sus diver sos aspectos.

1.- FUNCION DE LA DETERMINACION.

Fernández Provoste da a la determinación el nombre - de acertamiento, diciendo, que"el acertamiento es una fase -

en el desarrollo de las obligaciones tributarias, imposible - de suprimir sin que la obligación misma desaparezca o por lo menos se altere en sus elementos esenciales. Desde el momento de eliminarse el procedimiento destinado a tal fin, toda ley-tributaria no pasaría de ser una declaración teórica o literaria, igual que lo sería la obligación alimenticia o la de indemnizar perjuicios en caso semejante. Es por ello indispensable que la propia ley consulte el procedimiento para establecer si se han cumplido los antecedentes que dan nacimiento a la obligación y para liquidar la deuda." (13)

El objeto de éste procedimiento, como ya hemos visto, es establecer la existencia de la obligación en primer término, valorar y determinar sus elementos en segundo lugar, e indicar, finalmente, el objeto del tributo, esto es, su cuantía exacta. (14)

Según Fonrouge, (15) la función de la determinación

(13).- FERNANDEZ PROVOSTE, MARIO; op. cit. pp. 335

(14).- Ibidem .

(15).- CFR., GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., op. cit.- pp. 558.

es la de llevar a cabo un reconocimiento formal de una obligación preexistente. Ya señalé anteriormente que la obligación fiscal nace cuando se lleva a cabo en la realidad el hecho generador por parte del sujeto pasivo. Será el contribuyente -- (autodeterminación de la obligación tributaria) o la autoridad fiscal quien lleva a cabo, el reconocimiento formal de la obligación señalando su monto exacto. Al respecto el citado autor establece:

"El acto de determinación, que no debe ineludiblemente emanar de la administración, puede estar a cargo del contribuyente sin perjuicio del derecho de rectificación del fisco, tiene carácter declarativo y cumple una función de reconocimiento formal de una obligación preexistente. Es el medio de exteriorizar o documentar una situación general prevista por ley (presupuesto material), en su proyección sobre una situación particular, fijando la medida de lo imponible y estableciendo--mediante la aplicación de la alícuota correspondiente--el monto o quantum de la deuda." (16)

(16).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; op. cit. pp. 490.

"Es la única solución acorde con la naturaleza ex-lege de la obligación tributaria. El deudor o responsable al -- formular la declaración impositiva (o al sellar un documento) o la administración al efectuar una determinación de oficio, no crean nada ni perfeccionan obligación alguna simplemente, -- reconocen o declaran en cuanto ha lugar por derecho para usar la terminología forense, la existencia de una situación individual de carácter obligacional, nacida por imperio de la -- ley." (17)

La función de la determinación, la aborda De La Garza citando a Giannini, en la forma siguiente:

Giannini (18), expone que "no está lógicamente ex-- cluido que la ley imponga un tributo en una suma preestablecida, a personas individualmente determinadas; pero no puede -- tratarse sino de casos esporádicos, absolutamente excepcionales."

 (17).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; op. cit. pp. 490.

(18).- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO; op. cit. pp. - 558 y ss.

En los actuales ordenamientos tributarios, la ley, en cuanto relaciona la deuda tributaria con la realización de una situación de hecho, de la cual establece sus elementos constitutivos, no puede enunciar sino en abstracto -- los presupuestos del tributo y los criterios para su liquidación. Para determinar aquí, en concreto, la existencia y el monto del débito tributario, es necesario en cada caso investigar si los referidos presupuestos se han realizado y cumplir cualquier otra indagación que la ley misma prevé y disciplina. Esta investigación puede ser simple o compleja, requerir laboriosas indagaciones de hecho o técnicas (para determinar, por ejemplo: la renta neta de un negocio industrial o la renta -- presunta de un edificio no alquilado) -- o indagaciones jurídicas delicadas -- (así para descubrir bajo la forma aparente la naturaleza intrínseca y los efectos de un acto sujeto a registro), cuando se da una situación de hecho no controvertida y una base imponible fácilmente mensurable puede agotarse en una simple operación mental, pero que siempre constituye un momento insuprimible en el desarrollo de la obligación tributaria. (19)

Berliri por su parte, dice: "Salvo excepciones suma

(19).- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO; op. cit. pp. - 558 y ss.

mente raras, la norma que disciplina un impuesto puede esquematizarse de la siguiente manera: cuando se realiza ésta hipótesis, quien se encuentra en ésta situación, debe pagar a título de impuesto X o, si se trata de un impuesto gradual, proporcional o progresivo, la suma derivada, de la aplicación de ésta alícuota a este parámetro. De aquí la obvia necesidad, para poder establecer lo que un individuo debe pagar a título de impuesto, de determinar:

a).- Si en relación con él se ha realizado un presupuesto de hecho;

b).- Cuáles son el parámetro y la alícuota de cuya combinación resulta la suma que debe pagar;

c).- Cuál es la entidad concreta del parámetro y -- consiguientemente el impuesto a pagar." (20)

La función de la determinación, en pocas palabras, es hacer posible el cobro de la obligación fiscal por parte -

(20).- Citado por: DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.;
op. cit. pp. 559.

del Estado. En efecto y coincidiendo con los mencionados autores, a través de la determinación se va a establecer si nació o no la obligación fiscal, es decir, si coincidió el presupuesto de hecho o la hipótesis de incidencia con un hecho generador; que persona física o moral llevó a cabo el hecho generador; cual fue el ingreso real o manifestación de riqueza (base imponible) sobre la que va a recaer el tributo; las cuotas o alcuotas que se aplicarán a la base imponible, que darán por resultado el monto exacto del crédito fiscal.

2.- CONCEPTO DE DETERMINACION.

Señalada que ha sido la función de la determinación procedo a señalar algunos conceptos que respecto de la determinación ha formulado la doctrina. Así tenemos que Gazzerro, la define como: "La actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible, y el procedimiento de recolección, verificación y con control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que -

pueden constituir material útil para la determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos, así como también el caso administrativo, que concretiza la constatación." (21)

Por su parte Jarach afirma que "La determinación -- tributaria es un acto jurídico de la administración en el -- cual está manifiesta su pretensión contra determinadas personas en carácter de contribuyentes, o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva ." (22)

Giuliani Fonrouge define a la determinación como -- "El acto o conjunto de actos emanados de la administración, -- de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a es tablecer en cada caso particular la configuración del presu - puesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuan - titativo de la obligación ." (23)

 (21).- Citado por DE LA GARZA., op. cit. pp. 559

(22).- JARACH, DINO, Curso Superior de Derecho Tribu - tario, Bs. As., 1957, 2a. Edición, 1967 pp.- 402.

(23).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., op. cit. pp. 481

Por mi parte estimo que la definición de Fonrouge, abarca los distintos aspectos que comprende la determinación de la obligación tributaria, por que efectivamente es un conjunto de actos (Procedimiento Administrativo) emanado de la administración; de los particulares (Autodeterminación) o de ambas coordinadamente (Determinación mixta) destinados a establecer en cada caso particular la configuración de la hipótesis de incidencia, la base imponible, el alcance cuantitativo de la obligación y el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno. Este, en resumen, sería el concepto que aparto de la Determinación de la obligación fiscal.

3.- NATURALEZA DE LA DETERMINACION.

Para determinar la naturaleza jurídica de la determinación, previamente me referiré a las tres funciones que realiza el Estado, como son: la legislativa, consistente en la creación de normas jurídicas; la ejecutiva, consistente en aplicar las leyes de naturaleza diversa y llevar a cabo la ad

ministración pública; y la jurisdiccional, consistente en re solver controversias a través de órganos jurisdiccionales diciendo el derecho en cada caso particular.

Al respecto Mario Fernández Provoste, atribuye a la determinación una naturaleza jurisdiccional, al señalar: "El-acertamiento es un acto administrativo aunque de naturaleza -jurisdiccional. Si queremos analizar la naturaleza de este --acto a la luz de cualquier doctrina, o desde cualquiera de --sus aspectos, nos veremos en la necesidad de señalarlo como -un acto jurisdiccional cuyo cumplimiento corresponde por re -gla general a la administración". (24).

No coincido con el mencionado autor, y para ello --tomo en consideración la diferencia entre proceso y procedi -miento. Para la doctrina procesal, procedimiento es rito, cau se, conducto integrado por actos que se ordenan a una finali-
dad, que puede ser jurisdiccional o no.

(24).- FERNANDEZ PROVOSTE, MARIO, op. cit. pp. 341

En cambio el proceso implica siempre litigio o composición.

De acuerdo a lo señalado, la determinación no puede ser jurisdiccional porque no existe en ella un litigio o composición. Soy categórico al respecto, porque la obligación -- fiscal se establece en la ley y el contribuyente no puede decidir entre pagarla o no, y solo excepcionalmente acudirá a los tribunales, a impugnar tal obligación.

La determinación, como ya señalamos implica el establecer si se llevaron a cabo o no en la realidad hechos generadores en el sujeto pasivo de la relación tributaria; la base imponible; la elección de las cuotas o alícuotas aplicables y la operación aritmética que da como resultado el monto exacto del crédito fiscal. Esto en mi criterio es un conjunto integrado de actos que se ordenan a una finalidad como es la del pago de la obligación fiscal y por ello se trata de un -- procedimiento administrativo.

Además, y a mayor abundamiento, debo señalar que es formal y materialmente administrativo, porque son órganos de

la administración pública (Fiscos Federales, Estatales y Municipales), los encargados de llevarla a cabo. En este sentido coincido con De La Garza. (25)

Para reafirmar la tesis sostenida, invoco a Pérez - de Ayala (26), "quien establece que los procedimientos administrativos tributarios deben cumplir con los siguientes requisitos:

- a).- Existe una pluralidad de actos;
- b).- Cada uno de esos actos que se combinan en el procedimiento conservan íntegra su individualidad;
- c).- La conexión entre los diversos actos radica en la unidad de efectos jurídicos;
- d).- Todos los actos que integran el procedimiento están vinculados entre sí de tal modo que cada uno supone el anterior y presupone el posterior y el último exige o requiere la serie entera;

(25).- CFR., DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, pp. 735
(26).- Citado por DE LA GARZA, op. cit. pp. 670 y -
ss.

e).- El procedimiento administrativo (en cuanto concepto puramente formal), es una sucesión de actos y de tiempos, en un especial modo de sucesión, un orden o forma de proceder;

f).- Es el cause formal para la realización de las funciones administrativas, y

g).- Culmina en el acto administrativo, negocio jurídico unilateral y definitivo. Sin embargo, no está simplemente integrado por actos administrativos de trámite o no definitivos, sino que a lo largo del mismo se producen una serie de actos que, teniendo dentro de la consideración unitaria del procedimiento una eficacia instrumental y subordinada al acto final, presentan a ciertos efectos, también en cuanto constituye o declaran derechos y obligaciones del contribuyente y son susceptibles de reclamación en vía administrativa, - el carácter de actos administrativos definitivos."

El autor que cito señala, que el procedimiento culmina con acto administrativo, que en mi opinión viene a ser el crédito fiscal determinado, siendo que existe en el caso -

unidad de efectos jurídicos, es decir, que como sucesión de - actos están vinculados entre sí con un objetivo que es seña - lar el monto exacto de la obligación tributaria.

Resultaría ocioso determinar si ésta institución -- tiene o no naturaleza legislativa, pues de lo expuesto se des - prende que no emana del poder legislativo ni tiene el carác - ter de general impersonal o abstracta, sino que se trata de - un procedimiento administrativo efectuado por autoridades tri butarias pertenecientes a la administración federal, estatal - o municipal.

3.1.- EFECTOS DE LA DETERMINACION.

Al respecto tampoco existe uniformidad en la doctri - na, ya que tenemos varias tésis como son:

a).- EL EFECTO DECLARATIVO.- Con Giannini al frente que señala "que la obligación tributaria nace cuando concurren la norma legal por una parte y la realización del hecho gene - rador por la otra. En este caso la determinación que de la --

misma hace la autoridad administrativa posteriormente, solo - tiene un afecto declarativo." (27)

b).- EL EFECTO CONSTITUTIVO.- Allorio (28), quien - es el más radical exponente de la tésis contraria, sostiene - que el nacimiento de la obligación tributaria ocurre únicamen - te en el momento en que la Administración Tributaria produce - el acto administrativo al que da el nombre de acto de imposi - ción el cual, por tanto, tiene un efecto constitutivo sobre - la obligación, apoyándose para ello en la disposición de una - ley Italiana que previene que antes de la producción de ese - acto administrativo, el contribuyente, aunque lo desee, no -- puede hacer el pago del tributo. A ésta doctrina se adhiere, - en España, Miguel Fénech.

Berliri (29), por su parte, sostiene una posición - menos radical, pues expone que "antes de la determinación, la - administración no tiene un derecho en contra del sujeto pasi -

(27).- Citado por DE LA GARZA, op. cit. pp. 561.

(28).- Ibidem .

vo, sino un mero derecho potestativo (a diferencia de Allorio que sostiene que en ese momento sólo existe un interés). Afirma Berliri que el accertamento produce como efecto constitutivo el nacimiento de la obligación tributaria."

c).- EFECTOS DECLARATIVO Y CONSTITUTIVO.- A pesar - de que Giannini se encuentra entre los sostenedores de la tesis que reconocen efecto declarativo a la determinación, sostiene además que produce otros efectos que tienen carácter -- constitutivo.

Afirma Giannini (30), que "tomando en cuenta la necesidad y la forma jurídica en que se realiza el acta administrativo de determinación, deben obtenerse los siguientes colorarios:

(29).- Citado por DE LA GARZA, op. cit. pp. 561.

(30).- GIANNINI, A. D., Instituciones de Derecho Financiero, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pp. 54.

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

II.- Finalmente, puesto que el derecho objetivo con fía al ente público acreedor la determinación de su crédito - mediante un acto administrativo, que, al igual que cualquier otro acto de la misma naturaleza, goza de una presunción de - legitimidad y es sin más ejecutivo, se desprende que el último efecto de la liquidación consiste en determinar, con efica cia obligatoria, la existencia del crédito y cuantía. "

Alessi (31), Tributarista Italiano, quien es citado por De la Garza, ha sostenido también que "la obligación existe desde el momento de la realización del presupuesto, pero no es aún eficaz hasta que sobreviene la llamada liquidación."

Nuestro Código Fiscal de la Federación, distingue entre nacimiento y ejecución de los créditos fiscales y tratándose de obligaciones tributarias que requieran determinación por parte de la autoridad administrativa, las hizo inexigibles antes de la liquidación, a plazo de su pago hasta 15 días después de que se haya hecho la notificación, por lo que se produce el fenómeno observado por Berliri y por Allorio de que no pueden ser pagadas antes de la liquidación, aún en el supuesto de que el propio deudor quisiera hacerlo, ya que está sujeta a una condición y a un plazo, esto es, a que la autoridad haga la determinación.

Por otra parte, tratándose de obligaciones tributarias que deben ser determinadas o liquidadas por los deudores

(31).- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, op. cit. pp. -
562.

tributarios, y suponiendo desde luego que los deudores cuentan con un plazo de 20 días para realizar la determinación, no es sino hasta el transcurso de dicho plazo cuando los créditos fiscales previamente liquidados devienen exigibles por la autoridad tributaria.

4.- CLASES DE DETERMINACION.

Basta la observación más elemental de las leyes tributarias para apreciar las diversas formas en que la existencia de una obligación puede ser establecida y en que sus elementos pueden ser determinados liquidando su monto.

De esta simple observación, la doctrina de los autores, especialmente alemanes e italianos, ha formulado la conclusión que distingue tres maneras fundamentales de cumplir con esta etapa en el desarrollo de la relación impositiva, -- que consisten:

a).- La que hace el propio deudor por sí mismo y -- sin intervención alguna de la autoridad administrativa ni de-

ninguna otra;

b).- La que hace la administración sin intervención del deudor; y

c).- La que hace la administración con la cooperación del obligado.

Las dos primeras formas se justifican exclusivamente por la especial naturaleza de ciertos tributos, por la ocasión en que se generan y por la simplicidad de su determinación. En el primero de los casos citados, la administración conserva el derecho de vigilar el cumplimiento de la ley y el pago del tributo y, en general, de tomar todas las medidas necesarias a que la norma se cumpla efectivamente e incluso de hacer un nuevo acertamiento. En aquellos otros en que la liquidación la hace la administración, sin intervención del deudor, éste, por regla general, conserva ciertos derechos, y -- puede intróvertir lo resuelto, lo que lo saca de la simple -- condición de paciente.

Analizaremos a continuación cada una de las formas indicadas consultando el criterio del maestro chileno Mario -

Fernández Provoste; "Acertamiento hecho por el contribuyente. El caso más típico de esta clase de acertamiento, es el que encontramos en casi todos los tributos que se contienen en -- nuestra Ley sobre Impuesto de Timbres, Estampillas y Papel Se llado. Esta ley grava los documentos en que se deja constan -- cia de determinados negocios jurídicos, es decir, la materialid ad a que se reducen ciertos actos. Extendido un documento, -- nace la obligación correspondiente. El hecho gravado consiste en la emisión, el otorgamiento del respectivo documento y, -- por no tener plazo la obligación, debe ser cubierta de inme -- diato. En consecuencia, es el propio deudor quien debe acer -- tar el tributo, determinar y liquidar su monto y cumplir al -- mismo tiempo la obligación correlativa sin intervención de -- funcionario alguno. También corresponde a este tipo algunos -- de los tributos que se denominan con el calificativo de tasas como es la de correos." (32)

Acertamiento hecho exclusivamente por la adminis --

(32).- FERNANDEZ PROVOSTE, MARIO; op. cit. pp. 346.

tración, sin intervención del contribuyente." Diversamente de aquellos tributos en que su accertamiento y su determinación y liquidación se hace por la administración con la cooperación del contribuyente, en estos de que nos ocupamos, aquella no obra en cuanto a poder público, en cuanto a autoridad revestida del poder de imperio, sino simplemente como acreedora, -- como sujeto activo de un crédito. La misma circunstancia anterior indica que, por no ser en este caso los organismos investidos de una potestad los que aplican la ley tributaria, sino aquellos otros que cumplen una función administrativa de bienes y rentas como representantes del ente acreedor, quedan -- siempre a salvo la autoridad y facultades fiscalizadoras de -- los primeros en cuanto encargados del ejercicio del poder de imperio". (33)

Acertamiento hecho por la autoridad administrativa, con la cooperación del deudor
Caso normal del accertamiento. Con todo, -- según ya los hemos afirmado, éste es el -- caso más generalizado y normal de acertar un tributo. En éste el contribuyente debe

(33).- FERNANDEZ PROVOSTE, MARIO; op. cit. pp. 348.

proporcionar a la Administración todos -- los antecedentes necesarios a constatar -- el nacimiento de la obligación y a determinar su cuantía, y ésta última procede a verificar la operación que termina con el giro de un boletín de pago que debe cumplirse en la Tesorería. Como ya tuvimos ocasión de adelantarle en el párrafo anterior, en estos casos la Administración no interviene como simple titular de un crédito, esto es como acreedor en frente de su deudor. Muy contrariamente, su participación corresponde a la de un Poder Público. El contribuyente figura en la relación como un subordinado a la Administración. Esta última ejerce facultades y deberes, en tanto que el contribuyente aparece, no como sujeto pasivo de una obligación pecuniaria, sino como un subordinado a la potestad de la autoridad administrativa, que en este sentido representa a un Poder del Estado atendida la distinta posición de uno y otro, existe una evidente supremacía de la Administración frente al contribuyente, y esta distinta situación impide en esta relación toda aplicación de reglas de derecho privado. --

(34)

Referente a los procedimientos de determinación Fonrouge, señala también la existencia de: "Tres tipos o procedimientos de determinación:

(34).- FERNANDEZ PROVOSTE, MARIO; op. cit. pp. 350.

a).- La que realiza el deudor o responsable en forma espontánea (impropia e innecesariamente llamada autodeterminación) y que denominamos determinación por el sujeto pasivo;

b).- La efectuada motu proprio por la Administración sin la cooperación del sujeto pasivo o determinación de Oficio;

c).- La determinación realizada por la administración con la colaboración del sujeto pasivo o determinación mixta, que puede considerarse como una combinación de los sistemas anteriores". (35)

"A diferencia de lo que ocurren en países con distinta organización fiscal, en la Argentina asume importancia preponderante el primer procedimiento, por ser la forma normal de determinación de los principales impuestos nacionales, esto es, los regidos por la ley 11,683, y de muchos impuestos provinciales, como de ciertos tributos municipales de -----

(35).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M; op. cit. pp. 491

significación. Los procedimientos de determinación de oficio y de determinación mixta, son de carácter excepcional o rigen gravámenes de menor importancia como tendremos ocasión de ver" (36)

En nuestro Derecho, así como en la mayor parte de los sistemas jurídicos tributarios extranjeros, pueden señalarse varias clases de determinación o liquidación, según dos criterios: uno, según el sujeto que la realice, y otro, según la base conforme a la cual se efectúe.

El Licenciado Sergio Francisco de la Garza tomando en cuenta al sujeto que realiza la determinación hace la siguiente clasificación:

Según este criterio, podemos distinguir-- las siguientes clases de determinación: -
 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 , au

 (36).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M; op. cit. pp. 491

todeterminación (criticada por algunos, pero usada también por el TFF en algunas ocasiones) y autoimposición. b) La determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por una deuda ajena, pero también por sí solo, sin tal colaboración. Esta es -- considerada en Europa (cuando menos hasta fecha reciente), como el sistema normal -- de determinación. Parte de la doctrina -- llamada determinación de oficio a la ejecutada por la Administración sin la colaboración del sujeto pasivo. c) La determinación de la base imponible, o aún de la cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la Autoridad tributaria administradora del tributo y el sujeto pasivo principal. Se le conoce con el nombre de concordato o concordato tributario. (37)

Otra clasificación, realizada con arreglo a un criterio distinto, esto es, según la base con arreglo a la cual se efectúe es la que distingue entre determinación con base cierta, y determinación con base presunta, estimativa o estimada.

La determinación con base cierta es la que se ejecuta, sea por el sujeto pasivo o por la administración tributa --

 (37).- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO; op. cit. pp. -- 564 y ss.

ria, con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica. Como dice Giuliani Fonrouge, se conoce con certeza el hecho y valores imponibles.

"A este método de determinación de la base lo llama la Suprema Corte de Justicia de la Nación método de comprobación directa y dice al alto Tribunal que en el se investiga directamente, la aptitud tributaria del causante". (38)

"La determinación con base presunta existe cuando, sea la Administración Tributaria (caso el más frecuente) o sea el propio sujeto pasivo principal (como es el caso de los contribuyentes menores del ISR sobre actividades empresariales), la base imponible se determina con la ayuda de presunciones establecidas por la ley". (39)

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 60 párrafo tercero reconoce la autodeterminación de obligaciones

(38).- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO; op. cit. pp. -
565.

(39).- Ibidem .

tributarias al señalar: Corresponde a los contribuyentes la determinación de las obligaciones, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes le proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación .

Así mismo el artículo 42 del mismo ordenamiento legal, establece los procedimientos de fiscalización (del Derecho Tributario Administrativo) en base a los cuales se llevará a cabo la posterior determinación de las obligaciones no declaradas.

Con los datos obtenidos en tales procedimientos, el fisco llevará a cabo la determinación de obligaciones, que -- pueden ser de dos tipos:

a).- Determinación con base cierta. Cuando existiendo todo tipo de datos necesarios para la determinación de la obligación como son libros diario y mayor del contribuyente y demás documentación contable.

b).- Determinación Presuntiva o Estimativa. En gene

ral se lleva a cabo cuando el contribuyentes no cuenta con un sistema de contabilidad, o bien éste presenta serias irregularidades. Este tipo de determinación en mi criterio, viene a quedar incluida dentro de la denominada determinación mixta, por que siempre existe la posibilidad de que el contribuyente intervenga, bien aportando pruebas o bien inconformándose en contra de los procedimientos utilizados por el fisco. En mi opinión la Legislación Tributaria Mexicana no presenta casos de determinación unicamente a cargo de la Administración Tributaria, principalmente por el sistema de garantías individuales establecido por el constituyente del año de 1917.

CAPITULO SEGUNDO

LA AUTODETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Ya he tratado en el capítulo anterior, las clases de determinación que existen, y mencioné que son:

"1) Determinación realizada por el sujeto pasivo principal o contribuyente, sin intervención de la autoridad administrativa, siendo llamada por los tratadistas, "determinación por el sujeto pasivo", "autodeterminación" y "autoimposición".

2) El segundo caso lo sería la determinación que realiza la administración sin la colaboración del sujeto pasivo, parte de la doctrina le llama determinación de oficio.

3) El tercer caso de determinación, es la realizada en forma conjunta por la autoridad administrativa y el contribuyente." (1).

(1).- CFR. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; op. cit. pp. 491.

El presente capítulo versa sobre el análisis del primero de los casos citados anteriormente, es decir, la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo.

Este tipo de determinación, está contemplada por las leyes tributarias sustantivas de mayor importancia, como son, la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, también se encuentra regulada en el Código Fiscal de la Federación, en cuyo artículo sexto se establece, corresponde a los contribuyentes la determinación de las obligaciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

El sujeto pasivo, por adeudo propio o ajeno en la determinación de la obligación tributaria, reconoce la existencia de un hecho generador que a él se le atribuye y mediante la explicación del parámetro correspondiente cuantifica en suma de dinero el importe de su adeudo, posteriormente por medio de una declaración lo comunica a la administración tributaria y entera la cantidad correspondiente en dinero, en la oficina exactora.

Si fue cumplida con exactitud la actividad liquidado

ra por el sujeto pasivo, normalmente, el nacimiento, la determinación y la extinción de la obligación tributaria se cumplirán como una actividad en la que sólo interviene el sujeto pasivo, sin que intervenga el sujeto activo. Se trata de cum--plimiento voluntario de la obligación sustantiva de dar. Si no ha procedido el sujeto pasivo con apego a la Ley, la autoridad administrativa, al revisar la declaración, y encontrar que ésta no concuerda con las normas legales aplicables, puede producir un acto rectificatorio, es decir, que la propia autoridad emitirá un acto de determinación.

Existen algunos autores, sin embargo que niegan el carácter de determinación a dicha actividad liquidadora del deudor tributario; "Jarach, por ejemplo, sostiene que la naturaleza misma de la determinación resulta 'que es una actividad propia de la autoridad administrativa encargada de la tarea de establecer la obligación tributaria' y que 'excluimos de la figura de la determinación lo que algunos autores han denominado autodeterminación y otros determinación por el sujeto pasivo. En el aspecto positivo, significa además, que la

determinación sólo compete a la administración... con o sin la colaboración de los contribuyentes responsables". (2).

Por su parte, Berliri, agrega, después de señalar la obvia necesidad de la determinación, que "es fácil observar - que tal determinación cuando es realizada exclusivamente por - el contribuyente no tiene ninguna relevancia jurídica, ya que es una mera operación mental, que pudo haber sido realizada o no, correcta o incorrectamente, por el contribuyente, y pone el ejemplo del causante del impuesto del timbre, que sin conocer el impuesto que debe pagar simplemente adhiere y cancela los timbres que estima conveniente, de tal suerte que si por casualidad adhirió timbres suficientes, no se producirá ninguna consecuencia, ya que la única cosa que cuenta, es el pago del tributo." (3).

(2).- JARACH, DINO.; Curso Superior de Derecho Tributario; Bs. As., 1957, 2a. Ed., 1969. pp. 410

(3).- BERLIRI, ANTONIO.; Principios de Derecho Tributario; Ed. Derecho Financiero; Madrid, 1964, - pp. 192.

El sentir general es que debe rechazarse dicha doctrina, en primer orden porque la sustancia y los pasos de la determinación son los mismos, ya sea cuando la efectúe el sujeto pasivo o la realiza la administración, y ambas conducen al mismo resultado, en segundo término, porque no puede sostenerse que se trate de una mera operación mental sin consecuencias o efectos jurídicos, pues si bien es cierto que no puede haber actos jurídicos en los que no haya intervenido la mente, - los resultados de esa operación mental, si no son los previstos u ordenados por la Ley, producirán efectos jurídicos para su autor, como recargos, sanciones, etc. además es obvio que - si la determinación es el cumplimiento de un deber establecido por la Ley a cargo del sujeto pasivo, apegándose a instrucciones precisas y detalladas como el caso del impuesto al ingreso global de las empresas para los causantes mayores, y de que además expresa la pretensión de que sea reconocida en sus elementos por la autoridad destinataria, tiene forzosamente que reconocérsele un carácter jurídico.

El propio sujeto pasivo puede cambiar la determina--

ción que efectúa, presentando una declaración complementaria, espontáneamente o por indicación de la autoridad fiscal, así como de la revisión y eventual modificación por el propio sujeto pasivo, espontáneamente o por invitación de la autoridad o bien por la autoridad fiscal, y el resultado de tal procedimiento es el mismo que en los casos en que es efectuado por la autoridad fiscal, es decir, mediante él se establece el quantum de la obligación tributaria.

A mayor abundamiento debo destacar que en ambos procedimientos se toman en cuenta los mismos elementos, como son:

a) determinación del sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno.

b) señalamiento de la hipótesis de incidencia y del hecho generador.

c) el aspecto medible del presupuesto de hecho (base imponible).

d) aplicación de cuotas o tipos a la base imponible.

e) determinación de la cantidad líquida a pagar.

El sistema de autodeterminación ha quedado estableci

cias distribuidas por sociedades mercantiles.

Ingresos por intereses.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Aguas envasadas y refrescos; jarabes o concentrados; cerveza; vinos de mesa, sidra y rompopes; tabacos labrados; gasolina, seguros individuales en riesgo de vida; servicio telefónico.

Ley Aduanera.

Ley del Impuesto sobre Uso y Tenencia de Vehículos.

Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Ley del Impuesto sobre Adquisiciones de Azúcar, Cacao y otros bienes.

Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.

Ley del Impuesto sobre Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un tercero.

DETERMINACION POR EL SUJETO PASIVO SUSTITUTO.

En materia de Ley del Impuesto sobre la Renta.

- a) Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado. (empleador).
- b) Ingresos por enajenación de bienes. (notario, -- etc.).
- c) Ingresos por dividendos. (sociedad).
- d) Ingresos por intereses. (banco, etc.).

Ley Aduanera.

Ley del Impuesto sobre Hilados, Tejidos y Acabados.

Ley del Impuesto sobre Adquisición de Azúcar, Cacao y otros bienes.

Ley del Impuesto y Fomento a la Minería.

1.- LA DECLARACION.

La declaración, tiene una particular relevancia en

el procedimiento de determinación por el sujeto pasivo. Al respecto Fonrouge, escribe; " Según los artículos 20 y 27 de la - Ley 11.683, la determinación y percepción de los impuestos re- gidos por ella, se efectuará sobre la base de declaraciones - juradas que deberán presentar los responsables y aún, en cier- tos casos los terceros intervinientes en actos gravables, efec- tuando el pago de los importes que resulten de las declaracio- nes juradas, dentro de los plazos generales que la Dirección - establezca para la presentación de aquellas. " (4).

Así mismo, abunda el propio autor. "En la práctica - el procedimiento normal y general es el siguiente: a) La admi- nistración remite por correo los formularios impresos de decla- raciones juradas, pero si no son recibidos antes de vencer los plazos generales prefijados, deben reclamarse en las oficinas-

(4).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; op. cit. pp. 491.

fiscales; b) Esos formularios deben de ajustarse a las formas extrínsecas establecidas en el artículo 22 de la reglamentación especificando detalladamente todos los elementos relacionados con la materia imponible (incluyendo, deducciones, exenciones, rebajas, etc.), y consignar, finalmente la alícuota o alícuotas aplicables y el monto a pagar resultante, para todo lo cual generalmente debe de recurrir el asesoramiento técnico privado, - en razón de su complejidad; c) Conjuntamente con la declaración, efectúa el pago mediante depósito bancario en la cuenta de la Dirección." (5).

Además, continúa señalando que: "La determinación - efectuada por el sujeto pasivo es definitiva y lo responsabiliza de sus constancias, sin perjuicio de rectificación y eventual rectificación por parte de la administración (Ley 11.683 art. - 21) empero en los tributos regidos por la expresada Ley, aquel puede corregir errores de cálculo o modificarla por otra declaración a condición de que se presente en forma espontánea, esto

(5) Ibid. pp. 491 y ss.

es, antes de una inspección o de la inminencia de ella."(6).

Para que sea espontánea es necesario que la presentación no tenga lugar a raíz de una inspección iniciada o inminente, ni que medie observación de la oficina fiscalizadora o denuncia presentada, que se vinculan directa o indirectamente, con su situación impositiva.

También, en cuanto a esta definición, de la Garza, - consigna algunas definiciones que ilustran doctrinariamente el concepto de declaración. Así, tenemos que Berliri escribe que: "Puesto que puede resultar sumamente difícil a la administración tributaria conocer la realización de los hechos generadores, que se pueden producir en forma múltiple sin su consentimiento, es lógico que la ley imponga, sea al deudor del tributo y en algunas circunstancias a terceros, más o menos relacionados con aquel, la obligación de informar a la administración de la realización del presupuesto de hecho, de la entidad de la base imponible, así como de todos los elementos necesarios-

(6).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; op. cit. pp. 493.

o simplemente útiles para la aplicación del tributo, y de comunicarle todos aquellos hechos y circunstancias que puedan consentirle un más eficaz desarrollo de su función determinadora" (17).

Para Vanoni, la declaración es: "La comunicación realizada por el sujeto a quién obliga la Ley, a la administración tributaria de haberse realizado el presupuesto y los elementos idóneos para fijar en concreto la presentación debida." (18).

Según Jarach, "es un acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitiva de la obligación sustancial." (19).

Gazzerro, la define, como "el acto por el cual el -

(17).- BERLIRI, A.; op. cit. pp. 203.

(18).- GAZZERRO, FILIPO. (citado por); La Dichiarazio Tributaria nell'acertamento e nel contenzioso Giuffrè, 1969. pp. 39

(19).- JARACH, DINO.; op. cit. pp. 402.

contribuyente debe cumplir con la obligación de determinar las rentas sujetas a impuesto mediante los datos y los elementos - relativos a los hechos y a la situación que constituyen el pre supuesto de la obligación tributaria." (20).

Conviene, para efecto de definir la declaración, des pejar con anterioridad el problema de su naturaleza jurídica, - ya que en un momento es distinta la declaración que presenta-- el sujeto que autodetermina el crédito fiscal de la declara--- ción, que la que se presenta para que la autoridad tributaria- haga esa determinación.

Como conclusión admitida por todos los autores, se - puede decir, que la declaración es un acto debido, esto es, - un acto que se realiza en cumplimiento a un mandato de Ley, - como lo ha reconocido el Tribunal Fiscal de la Federación. Al- gunos tributaristas han querido ver en el contenido de las de- claración, una confesión extrajudicial, en cuanto que los da-- tos e información que proporciona el declarante pueden ser usa

(20).- GAZZERRO, FILIPO.; op. cit. pp. 30

dos en su contra por la autoridad administrativa, sin embargo, entre la declaración y la confesión extrajudicial podemos encontrar las siguientes diferencias:

a) Mientras que la declaración es un acto que deriva de un mandato, de ley, y esto hace a la declaración un acto obligatorio, la confesión por el contrario es un acto voluntario.

b) Además, la declaración se configura en el ámbito administrativo, admitiendo el error de hecho y el de Derecho y las consecuentes rectificaciones, en cambio la confesión se lleva a cabo en el terreno del proceso civil, no admitiendo el error de Derecho.

c) En cuanto que la confesión se ejerce como medio probatorio, en cambio la declaración tiene un carácter obligatorio, pudiéndosele dar el matiz de prueba en el proceso contencioso administrativo.

d) Por otra parte en tanto que la confesión tiene por objeto, un acto, que el que confiesa afirma que se realizó o no se realizó, la declaración tiene por objeto manifestar

valuaciones sobre elementos subjetivos.

e) En tanto que la confesión pretende ser una prueba legal plena, la declaración tiene como función hacer saber a la administración tributaria que una obligación fiscal ha nacido, y a la vez que por medio de ella se determina dicha obligación.

De la Garza, añade, que "La confesión es por principio general "contra se", en cambio la declaración, es un acto "pro se", en cuanto el declarante afirma la veracidad de ella y pretende que sea reconocida y aceptada por la autoridad destinataria." (21). Al respecto, abunda, "En el proceso tributario dominado por el principio inquisitivo, tanto la declaración como la confesión valen como simples elementos de juicio, liberalmente apreciables por la autoridad de donde la contraposición entre declaración y confesión, deviene en gran parte irrelevante, (Berliri)". (22).

(21).- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.; op. cit. pp. 570.

(22).- BERLIRI, A.; op. cit. pp. 195.

El Tribunal Fiscal de la Federación, por su parte ha sostenido que la declaración no constituye una confesión, sino un documento sujeto a revisión y control de las autoridades - hacendarias que éstas deben verificar en su exactitud.

En Italia, Gazzo, sostiene que la declaración "no puede considerarse como simple comunicación de datos a la administración tributaria o de una declaración de ciencia porque - en ella el declarante pone un bien preciso requerimiento a la autoridad, requerimiento limitador del poder-deber de imperio de ésta, al menos mientras no se encuentren elementos inatendibles al contribuyente, cumpliendo la obligación legalmente establecida, delimitando así los límites de acción del destinatario... No se limita a comunicar ni admitir datos,... poniendo en acto la manifiesta voluntad de que el destinatario no puede divergir, sin prueba en contrario, de los elementos deducidos y probados." (23).

(23).- Citado por: DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.; op. cit. pp. 571.

El Tribunal Fiscal de la Federación admitió esta pretención y sus consecuencias al resolver que: únicamente pueden emitir (las autoridades determinadoras) resoluciones (calificaciones) que se aparten de los datos declarados, cuando los causantes no comprueben los contenidos en sus declaraciones o éstas no se ajusten a los requisitos establecidos por la Ley, ya que la base primera que fija para determinar el monto del im--puesto está constituida por la propia declaración del causante.

La declaración contiene cuando menos el reconocimiento de la producción del hecho generador y la expresión de los datos necesarios para que sea cuantificada la deuda tributaria que se pretende sean aceptados por la autoridad, otras declaraciones contienen también la determinación en cantidad líquida de esa deuda; todas, además implican la voluntad de pagar la -prestación. Esto nos dice que la declaración no tiene, un contenido meramente informativo, sino que pretende que la autoridad destinataria acepte como verdaderos los datos de la declaración, y en algunos casos la misma liquidación de la deuda -

tributaria. Es obvio en esas condiciones, que la declaración - no posee solo un contenido de ciencia, que nadie puede poner - en duda, sino que también es una declaración de voluntad. Haciendo éstas afirmaciones, existe la necesidad de distanciarse de la opinión, de la mayoría de los autores.

Cuando corresponde al sujeto pasivo la determinación de la deuda tributaria, por razón obvia el acto jurídico de - la determinación se contiene en la declaración y por medio de ella se comunica a la autoridad tributaria, siempre con la pretensión de que sea reconocida o aceptada por la autoridad.

La pretensión aludida tiene un efecto vinculativo - para la autoridad tributaria, ya que ésta como receptora o destinataria no puede divergir sin prueba en contrario, de los - elementos deducidos y probados en la declaración y los libros y documentos que la apoyan. En la declaración con determinación como dice Gazzero, "La actividad de la administración está -- inicialmente enderezada al control de la atendibilidad y com-- pletez de los datos de la denuncia, para acogerlos si son exactos, para rectificarlos singular y específicamente en la Hipó-

tesis de la determinación analítica o para desatenderlos totalmente y procederá luego a la determinación de los valores imponibles donde sea el caso de la determinación sinética (o de oficio)." (24).

El citado autor afirma, que por lo que se refiere a la relación sustantiva, el contribuyente, tiene la calidad de sujeto pasivo, en relación procedimental de la declaración se invierte la posición de que el deudor para tomar el papel de actor. La declaración es el punto de partida, el inicio de las relaciones jurídicas que se crean entre la administración y el sujeto pasivo. (25).

El Tribunal Fiscal de la Federación, en su Jurisprudencia sostiene que, la declaración del contribuyente, hecha dentro de los plazos y en las formas oficiales se presume sincera, aún cuando está sujeta al control de la administración, esto apoya lo afirmado anteriormente, así, para destruir esa

(24).-GAZZERRO, FILIPO.; op. cit. pp. 11

(25).-CFR., GAZZERRO, FILIPO.; op. cit. pp. 24.

presunción, la autoridad determinadora, está obligada a comprobar que ha contado con elementos reales de convicción, para modificar. Cuando a la contabilidad del causante se ajustan las declaraciones y ésta se ha llevado correctamente, el tribunal ha sostenido que la autoridad necesita destruir cuando menos - con signos externos o con apreciación de datos objetivos que - demuestren, cuando menos presuncionalmente, la inexactitud de los ingresos gravados.

Como resultado del estudio realizado, debo señalar que coincido con de la Garza que define a la declaración: "como el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributa--ria, cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos casos además, de determinación misma de dicho crédito tributario, - con la pretensión, en todo caso, de que la autoridad tributa--ria reconozca como válida dicha liquidación." (26)

(26).- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.; op. cit. pp. 573.

Así mismo cabe destacar que todos los tratadistas señalados convergen en que la declaración, es el punto de partida, la llave para el inicio de las relaciones jurídicas que se crean entre el sujeto pasivo y la administración.

La finalidad de presentar la declaración ante la autoridad tributaria es, para que la autoridad practique la liquidación en los tributos que requieren determinación administrativa; en este caso la autoridad liquidadora debe verificar la veracidad de la denuncia en cuanto a la producción del hecho generador, así como los datos de valoración proporcionados en la declaración, y con base en ellos, si los encuentra correctos, procede a la determinación de la misma. Si los datos son insuficientes o no le parecen correctos, debe la autoridad liquidadora requerir mayor información al declarante o a terceros, o investigar los hechos directamente, cuando se trate de declaraciones que contengan una autodeterminación, puede darse una alternativa; y ésta es, que la autoridad administrativa debe proceder a la verificación del contenido de la declaración, podríamos hacer al respecto un estudio de la legislación ita--

liana y en consecuencia tenemos que Gazzerro, explica que "La autoridad tributaria debe realizar el control de la declaración, el cual consiste en analizar si la declaración es verdadera, como lo afirma el contribuyente. Donde la declaración resultare insincera, donde los datos reportados no resultaren ciertos como el contribuyente lo ha afirmado y requerido formalmente que sean reconocidos, se procede a la rectificación, con lo que se produce, frente a la autodeterminación del causante una determinación por parte de la administración." (27)

Tenemos que en la rectificación, se toma como punto de inicio la declaración presentada, y la actividad administrativa se orienta fundamentalmente al control de los elementos contenidos en la denuncia; en el caso que se estudia, al procedimiento de determinación, con su necesaria consecuencia de admisión o rectificación se le ha llamado en el Derecho Tributario Mexicano, "calificación", y fue el sistema que estuvo en

(27).- GAZZERRO, FILIPO.; op. cit. pp. 36.

vigor en materia de impuestos a la renta desde el año de 1925 hasta el año de 1962.

El otro supuesto menos frecuente, consiste en no imponer a la autoridad administrativa la obligación de revisar la declaración, sino simplemente otorgarle un derecho potestativo para que si lo creyere necesario, dentro de un período establecido, revise la declaración, pudiendo resultar de ésta, que la apruebe, que la modifique, que la rectifique o de plano la rechace para proceder a la determinación "estimativa", como se llama en el Derecho Italiano, o de "oficio" en otros sistemas tributarios.

1.1.- CARACTERISTICAS DE LA DECLARACION.

De las declaraciones antes mencionadas que la doctrina externa en cuanto a la declaración, encontramos las siguientes características:

I. Son declaraciones juradas presentadas por el sujeto pasivo, por adeudo propio o ajeno. En efecto el Código Fis

cal de la Federación, señala que la declaración se presenta bajo protesta de decir verdad.

2.- Pueden presentarse según el caso, directamente ante la autoridad competente o por correo certificado con acuse de recibo.

3.- La declaración se presentará en los plazos que señale la ley. En caso de incumplimiento -si media requerimiento de autoridad- se hará acreedor el contribuyente omiso a sanciones y determinación de recargos. Si no media requerimiento y se presenta la declaración extemporáneamente se determinan recargos pero no hay lugar a multas.

4.- En la declaración el contribuyente determina la obligación fiscal, es decir, señala el hecho generador, establece la base imponible, le aplica a ésta última la tasa o cuota alícuota y señala el Quantum del crédito.

5.- La naturaleza jurídica de la declaración es la de una obligación tributaria formal. Porque está establecida en la Ley con todos sus elementos y no la de una confesión ante la autoridad fiscal.

6.- La declaración es presentada por el contribuyente a la consideración de la autoridad, la que cuenta con un término de cinco años (art. 67 CFF.) para revisar la veracidad de su contenido.

7.- Para la revisión de la declaración, la autoridad puede inclusive solicitar, además de la información del contribuyente, la de terceros para comprobar la veracidad de los datos declarados.

1.2.- LA REVISION DE LAS DECLARACIONES POR PARTE DEL FISCO.

La actividad revisora de la administración es una actividad parcialmente externa porque, como cualquier acreedor, -dice Jarach-, "también la autoridad administrativa puede verificar internamente a través de un proceso de examen de las declaraciones juradas, de los documentos en su poder, la forma en que fué satisfecha tal como la Ley lo prescribe." (28).

(28).- JARACH, D.; Curso, op. cit. pp. 304.

A este respecto, el referido autor señala: "Esta actividad no necesita manifestarse en actos administrativos dirigidos a los ciudadanos; simplemente, puede ser una actividad interna de los organismos o de las oficinas del acreedor para verificar el pago, exactamente como una empresa de carácter comercial, cuando emite una factura y recibe el pago, procede a comprobar si éste corresponde a lo facturado, si ha satisfecho exactamente el importe, después de lo cual esta actividad no necesita manifestarse como ningún acto dirigido a la persona del deudor. Lo mismo puede ocurrir con la autoridad administrativa, con la sola diferencia de la mayor complejidad de las tareas y de la división de las mismas entre diferentes oficinas, como..., sin necesidad de que esa fiscalización dé luego lugar a un acto formal administrativo de determinación de las obligaciones fiscales." (29).

El legislador Federal, estableció en el artículo 67 del CFF de 1987, que: las facultades de las autoridades fisca-

(29).- JARACH, DINO.; op. cit. pp. 304.

les, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en un plazo de 5 años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas - facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio, No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente de aquél en que se presentan, por lo que hace a los -- conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma declaración en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado una declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se - calcule por ejercicios, o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas median-

te declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposi
ciones fiscales; pero si la infracción fuere de carácter contí
nua o continuado, el término correrá a partir del día siguien
te en que hubiere cesado la consumación o se hubiese realizado
la última conducta o hecho, respectivamente.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez
años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud
en el registro federal de contribuyentes o no lleva contabili-
dad, así como por los ejercicios en que no presente alguna de-
claración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en
este último caso el plazo de diez años se computará a partir
del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la
declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente
el contribuyente en forma espontánea presente la declaración
omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco
años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que de-
bió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se -
presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efec--

tos de éste artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar los hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.

2.- FORMALIDADES DE LA DECLARACION.

Según la Ley Fiscal Federal la declaración puede ser formal e informal. En efecto el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 31:

Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como de expedir constancias o documentos, lo harán en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar

el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos, que dichas formas requieran.

De tal texto se infieren las siguientes formalidades:

a).- Se deben aprobar en los formatos aprobados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

b).- En el propio formato se señala el número de ejemplares que se deben presentar.

c).- Se deben proporcionar los datos, informes, o adjuntar los documentos que en tales formatos se exijan.

d).- En los casos, en que las formas para presentar las declaraciones o avisos y expedición de constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieran sido aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los obligados a presentarlas las formularán en escrito por cuádruplicado que contenga su nombre, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes; así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir; en caso de que se trate de la obligación de pago se deberá señalar además el monto del mismo.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

e).- Los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las leyes fiscales respectivas, las seguirán presentando aún cuando no haya pago a efectuar, en cuanto no presenten los avisos que correspondan para efectos del registro federal de contribuyen---tes.

f).- Los representantes, sea cual fuere el nombre con el que se les designe, de personas no residentes en el -- País, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, están obligados a formular y presentar a nombre de sus representadas, las declaraciones, avisos y demás documentos que señalen las disposiciones fiscales.

g).- Las declaraciones, avisos, solicitudes de ins-cripción en el registro federal de contribuyentes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales, se presentarán en las oficinas que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También podrán enviarse por medio del servicio postal en pieza certificada en los casos en que la -

propia Secretaría lo autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expida; en este último caso se tendrá como fecha de presentación la del día en que se haga la entrega a las oficinas de correo.

h).- Las oficinas a las que se refiere el párrafo anterior, recibirán las declaraciones, avisos, y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones y devolverán copia sellada a quien los presente. Únicamente se podrá rechazar la presentación cuando no contenga el nombre del contribuyente, su clave de registro federal de contribuyente, su domicilio fiscal o no aparezcan debidamente firmados, no se acompañen los anexos o tratándose de declaraciones, éstas contengan errores aritméticos: En este último caso, las oficinas podrán cobrar las contribuciones que resulten de corregir los errores aritméticos y sus accesorios.

i).- Cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma declaración o aviso y se omita hacerlo por alguna de ellas se tendrá por no presentada la declaración o aviso por la contribución omitida.

3.- PLAZOS PARA PRESENTAR LA DECLARACION.

Los plazos dentro de los cuales debe ser presentada la declaración, son muy variados.

En tributos periódicos, generalmente son mensuales, como es el caso del impuesto al valor agregado, o anuales, como es el caso del impuesto sobre la renta. El Código Fiscal de la Federación, establece en su artículo 31 y en forma supletoria, el plazo de 15 días siguientes a la realización del hecho de que se trate. Para una mayor explicación presentaré algunos ejemplos de la legislación fiscal por materia:

3.1.- PLAZOS EN LA LEY DEL IVA.

El artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece: Los obligados a este impuesto y las personas que realicen los actos y actividades a que se refiere el artículo 29.A, tienen, además en las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

Fracción IV.- Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en esta Ley. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos - una sola declaración, mensual o del ejercicio, según se trate, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente.

El artículo 33 del mismo ordenamiento legal, establece: Cuando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental, por los que se deba pagar impuesto en los términos de esta Ley, el contribuyente lo pagará mediante declaración - que presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los quin ce días hábiles siguientes a aquél en el que obtenga la contra prestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento. El mismo precepto establece, que tratándose de enajenación de inmuebles por las que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, consignada en escritura pública, los nota rios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposi ción legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto

bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro de los quince -- días siguientes a la fecha en que se firme la escritura, en la oficina que corresponda a su domicilio.

Por su parte el artículo 35 de la citada Ley ordena:

Las personas físicas que enajenen bienes o presten servicios, cuando sean contribuyentes menores conforme a la - Ley del Impuesto sobre la Renta, pagarán el impuesto al valor agregado de conformidad con la estimación del valor de los ac-- tos o actividades por los que deban pagar el impuesto, que al efecto les practiquen las autoridades fiscales, debiéndose ob-- servar lo siguiente:

Fracción III.- Pagar bimestralmente el impuesto a que se refiere la fracción anterior a cuenta del impuesto del ejercicio, los cuales deberán hacerse dentro del bimestre al cual corresponda ante las oficinas autorizadas.

3.2.- PLAZOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, se divide en dos

grandes títulos: Sociedades Mercantiles y Personas Físicas, en cuanto a las primeras, ordena el artículo 10 que deberán aplicar el Impuesto sobre la Renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, la tasa del 35%.

Ordenando el citado precepto en el párrafo segundo, que el impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha que termine el ejercicio fiscal.

Es decir, si cada ejercicio fiscal ordinario corre del primero de enero al 31 de diciembre de cada año, la declaración de este tipo de contribuyentes debe presentarse a más tardar el último día del mes de marzo de cada año, en el artículo 11 de la misma Ley, y también en cuanto a personas morales, encontramos, que dentro del mes siguiente a la fecha en que termine la liquidación de una sociedad, el liquidador debe

rá presentar la declaración final del ejercicio de liquidación; cuando no sea posible efectuar la liquidación total del activo dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que la sociedad entró en liquidación, el liquidador deberá presentar declaraciones semestrales, dentro del mes siguiente a aquél en que termine cada semestre, en tanto se lleva a cabo la liquidación total del activo.

También, en cuanto a las Sociedades Mercantiles, el referido ordenamiento legal en su artículo 58, fracción X, señala un diverso plazo en cuanto a presentación de declaración al ordenar que, los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

Fracción X.- Presentar en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior con los cincuenta principales clientes y con los cincuenta principales proveedores.

Otro diverso caso para presentar declaraciones de personas morales se contempla en el artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según el cual, las personas morales con fines no lucrativos, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

Fracción III.- Presentar en las oficinas autorizadas en el mes de marzo de cada año, declaración en la que se determine el remanente distribuible, el ingreso no acumulado por enajenación de bienes, la proporción que de estos conceptos corresponda a cada integrante y las bases para determinar la participación en el siguiente año de calendario; cuando hubiere modificación a las bases, éstas se harán del conocimiento de las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se acuerden. Con esta declaración, en su caso, se pagará el impuesto a que se refiere el artículo 153 de esta Ley.

Continuando con el estudio de los diversos plazos que existen para presentar declaraciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta, tenemos que, las personas físicas que obtengan ingresos por honorarios, según el artículo 86, efectuarán pagos

provisionales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 15 de los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Los arrendadores de inmuebles -personas físicas-, según el artículo 92, en sus párrafos primero, segundo y tercero, efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 15 de los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará aplicando la tarifa del artículo 86 de esta Ley a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del cuatrimestre anterior el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 90, correspondiente al mismo período y al salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al cuatrimestre.

Los arrendadores que efectúen las retenciones a que se refiere el párrafo anterior, deberán presentar declaración ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero de cada --

año, proporcionando la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior.

Las personas físicas que enajenen inmuebles, según el artículo 103, párrafo segundo, en operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas. En los casos en que la enajenación no se consigne en escritura pública ni se trate de los casos de retención a que se refiere el siguiente párrafo, el pago provisional se hará dentro de los quince días siguientes a la fecha de la enajenación. Se presentará declaración por todas las operaciones aún cuando no haya pago provisional a enterar.

Las personas físicas que lleven a cabo actividades empresariales, según el artículo 112 del ordenamiento legal en

estudio, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán la obligación de determinar en la declaración anual que se presente la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Así mismo, en el mes de febrero de cada año deberán presentar en las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior y con los cincuenta principales -- clientes y con los cincuenta principales proveedores. Deberán proporcionar, además, en su caso, información de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones de impuesto sobre la renta en el mismo año de calendario.

Dicta el artículo 114, que quienes obtengan en forma esporádica ingresos por actividades empresariales, recibirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual el 20%, del total de ingresos percibidos, sin deducción alguna. El pago -- provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes

a la obtención del ingreso. Estos contribuyentes solamente cum
plirán con la obligación señalada en la fracción III del artículo 112, conservarán los comprobantes a que se refiere dicha fracción de conformidad con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación y presentará declaración anual en los términos de este Título.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable tratándose de enajenación de bienes inmuebles.

Las personas físicas que obtengan ingresos por intereses de acuerdo al artículo 127 tendrán la obligación, de pre
sentar en el mes de enero de cada año declaración en la que pro
porcionarán información sobre el monto de los intereses pagados en el año de calendario anterior y los datos de identidad de -- quienes opten por el régimen de títulos nominativos.

Finalmente, según el capítulo X, titulado "de los demás ingresos que obtengan las personas físicas", el artículo 135, ordena: Los contribuyentes que obtengan en forma esporádica ingresos de los señalados en este capítulo, cubrirán como pa
go provisional a cuenta del impuesto anual, el 20% del ingreso

percibido, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Los contribuyentes que obtengan periódicamente ingresos de los señalados en este capítulo, efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 15 de los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará aplicando la tarifa del artículo 86 de esta Ley a los ingresos obtenidos en el cuatrimestre anterior, sin deducción alguna.

Finalmente en el capítulo XII, titulado, "La declaración anual", en el artículo 139, se establecen reglas para la declaración de las personas físicas, estableciéndose que: Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquéllos por los que se haya pa

gado impuesto definitivo, están obligados a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán durante el período comprendido entre los meses de febrero y abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado por los intereses señalados en el capítulo VIII o por ambos, estarán a lo dispuesto en los artículos 82 y 128 de esta Ley.

Los contribuyentes menores presentarán por separado su declaración correspondiente a ingresos por actividades empresariales, efectuando únicamente las deducciones personales a que se refiere el artículo 140 de esta Ley, cuando no estén obligados a presentar declaración de conformidad con el primer párrafo de este artículo o cuando no hayan obtenido ingresos de los señalados en el capítulo primero de este Título.

3.3.- LA DECLARACION EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación,

indica, que las contribuciones se pagan a la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, es decir, en las leyes fiscales correspondientes, por ejemplo: Ley del IVA, Ley del ISR., etc., 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:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley, y en los casos de retención o de 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 7 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo, de la retención o de la recaudación, respectivamente.

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

III. (Derogada).

4.- LUGAR DE LA DECLARACION.

En cuanto se lleva a cabo, la realización del hecho generador del tributo, el contribuyente se encuentra ante la obligación de manifestarlo mediante declaración a las oficinas fiscales correspondientes.

El legislador federal, en los párrafos quinto y sexto, del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, establece varias hipótesis, como son:

a). Las declaraciones, avisos, solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales, se presentarán en las oficinas que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (30).

b). En casos especiales se podrá enviar la declaración por medio del servicio postal en pieza certificada siem-

(30).- CFR.; DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO; op. cit. pp. 575 y ss.

pre que la propia Secretaría lo autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expida,

En este último caso, se tendrá como fecha de presentación la del día en que se haga la entrega a las oficinas de correos.

c). Las oficinas a que se refiere el párrafo anterior, recibirán las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones y devolverán copia sellada a quien los presente. Es to es porque tales autoridades son exactoras -encargadas de cobrar tributos- y no determinadoras -encargadas de señalar el quantum de la obligación-.

Únicamente podrán rechazar la presentación cuando no contenga el nombre del contribuyente, su clave de registro federal de contribuyentes, su domicilio fiscal, o no aparezcan debidamente firmados, no se acompañen los anexos ó tratándose de declaraciones éstas contengan errores aritméticos. En este último caso, las exactoras podrán cobrar las contribuciones que resulten de corregir los errores aritméticos y sus accesorios.

4.1.- PRESENTACION DE DECLARACIONES ANTE AUTORIDADES FISCALES FEDERALES Y LOCALES.

Cuando se tenga que presentar declaraciones periódicas ante autoridades de la federación y de las entidades federativas, la solicitud de inscripción ante el registro federal de contribuyentes y los avisos a que se refiere el artículo 14 de este reglamento, se harán ante la autoridad recaudadora de la federación, debiendo presentarse copia sellada ante la autoridad de la entidad federativa a que corresponda presentar la declaración de que se trate, dentro del mes siguiente al día en que se hagan a la autoridad administrativa.

4.2.- PRESENTACION DE DECLARACION DE EXTRANJEROS CON FUENTES DE RIQUEZA EN TERRITORIO NACIONAL.

El extranjero que obtenga ingresos por fuentes de riqueza en territorio Nacional, tienen la obligación de darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, de acuerdo al

domicilio que señale en los términos del artículo 15 fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a que deben darse de alta en el registro federal de contribuyentes cuando realicen hechos generadores que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas.

Para ello deben de tener un domicilio fiscal. En los términos del artículo 10 fracción II, inciso b), del Código Fiscal de la Federación, será el lugar que tales extranjeros designen o el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el País.

Al haberse dado de alta en el registro federal de contribuyentes, de acuerdo a su domicilio, ante determinada oficina federal de Hacienda, será ante esta misma autoridad exactora que se deban presentar las declaraciones de que se trate.

Continuando con el análisis del lugar en que se deba presentar la declaración, tenemos que el artículo 159 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que por los ingresos que obtengan las empresas de espectáculos públicos, se con

siderará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio Nacional cuando el espectáculo se presente en el País.

Quienes obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este artículo, calcularán el impuesto aplicando la tasa de 30% al total de las percepciones, sin deducción alguna, y lo enterarán mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde se presente el espectáculo, dentro de la semana siguiente a aquella en que se obtuvo el ingreso.

5.- AUTORIDADES COMPETENTES PARA RECIBIR LA DECLARACION.

5.1.- DE LAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES.

En materia Fiscal Federal, es el artículo 133 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el que ordena que, las Administraciones Fiscales Regionales podrán, por conducto de los servidores públicos autorizados, dentro de su circunscripción territorial y en los térmi--

nos del acuerdo de delegación respectivo;

Fracción VI.- Recibir de los particulares y, en su caso, exigir las declaraciones, avisos, manifestaciones y demás documentación a que obliguen las disposiciones fiscales y que conforme a las mismas no deban presentarse ante las Oficinas Federales de Hacienda, o a otras autoridades fiscales.

Por otra parte, la fracción XI del mismo numeral le concede facultades a estas mismas autoridades para: Revisar las declaraciones de los contribuyentes y responsables solidarios y comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en las materias señaladas en la fracción VII de este artículo.

A su vez, la fracción XII del propio artículo, otorga a los citados órganos desconcentrados competencia para: Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados para que exhiban la contabilidad, declaraciones y avisos y para que proporcionen datos, otros documentos e informes a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en las materias señaladas en la fracción VII de este artículo. Los requerimientos para la presentación de libros de

contabilidad, documentos, correspondencia e informes podrán efectuarse a los contribuyentes, responsables solidarios y de más obligados con domicilio fuera de su circunscripción territorial, cuando tengan relación con los contribuyentes domiciliados en su propia circunscripción territorial.

Al respecto, es de destacar que estamos ante autoridades determinadoras, es decir, en caso de que no se presentara la declaración, serían éstas las encargadas de determinar la obligación fiscal omitida y sería una oficina exactora la encargada de cobrarlo coactivamente.

5.2.- DE LAS OFICINAS FEDERALES DE HACIENDA.

El precepto número 134 del Ordenamiento en estudio, establece que:

Compete a las Oficinas Federales de Hacienda Principales, Sublaternas y Agencias, dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda:

Fracción I.- Recibir de los particulares y, en su ca

so, requerir las declaraciones, solicitudes, avisos, manifestaciones y demás documentación que conforme a las disposiciones fiscales deban presentarse ante las mismas.

La fracción VII, del mismo numeral, a su vez las faculta para: exigir la presentación de declaraciones, avisos y documentos, cuando los obligados no lo hagan en los plazos respectivos y, simultáneamente o sucesivamente, hacer efectiva una cantidad igual a la determinada en la última o en cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate o a la que resulte de la determinada por la autoridad; practicar el embargo precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente; e imponer la multa que corresponda.

5.3.- COMPETENCIA DE LA DIRECCION GENERAL DE ADUANAS Y DE SUS SUBALTERNAS.

El mismo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su artículo 136, fracciones II y XIII, dicta que: compete a las aduanas dentro de su circuns---

cripción territorial:

Fracción II. Recibir de los particulares y, en su caso, requerir los avisos, pedimentos, declaraciones, manifestaciones y demás documentos que conforme a las disposiciones legales aplicables deben presentarse ante la misma.

Fracción XIII. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y a los demás obligados, para que exhiban, en su caso, la contabilidad, declaraciones, pedimentos, avisos y demás documentos para que proporcionen datos e informes, así como proceder a su revisión a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales a que se refiere la fracción X anterior.

CAPITULO TERCERO

LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA POR
PARTE DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.1.- NECESIDAD DE QUE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA DETERMINE LAS
OBLIGACIONES FISCALES.

La determinación de la obligación tributaria por parte de la Autoridad Administrativa implica, que el contribuyente no llevó a cabo el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, principalmente de dar.

El Fisco no puede esperar a que los contribuyentes voluntariamente den cumplimiento a todas sus obligaciones fiscales o que las cumplan en forma total, ya que en ocasiones existe cumplimiento parcial de las mismas, por ello el Fisco se ve obligado a desarrollar los procedimientos que integran el Derecho Tributario Administrativo, que según Sergio Francisco de la Garza son el de fiscalización, determinación, liquidación

de obligaciones fiscales y procedimiento Administrativo de Ejecución, etc. En resumen es el incumplimiento del contribuyente lo que origina la determinación de sus obligaciones fiscales por parte de la autoridad Administrativa

El problema de la determinación es de tipo mixto, es decir, una clase de determinación pertenece al Derecho Sustantivo, y esta es la autodeterminación, en que como quedó demostrado, la actividad determinadora es realizada íntegramente por el sujeto pasivo a tal punto que la facultad revisora de la Autoridad Administrativa Tributaria puede o no ser ejercitada. Entonces, existen obligaciones tributarias en cuyo proceso de determinación no tiene ninguna participación la Autoridad Administrativa, no encuadrando en esto la recepción de las declaraciones y del pago del crédito fiscal, por lo que no se establece entre el sujeto pasivo y la autoridad, una relación jurídica de naturaleza administrativa.

Diferente es, cuando la Autoridad Administrativa Tributaria rectifica una declaración, entonces se establece una relación jurídica de naturaleza administrativa, y los actos

que se producen tienen el carácter de un Procedimiento Administrativo de Determinación.

Sucede lo mismo cuando es a la Autoridad Administrativa a quien le corresponde la determinación, ya sea en cualquiera de las dos posibilidades, una que la realice con base en los datos proporcionados por el sujeto pasivo o la otra en que la autoridad tributaria, ante la omisión o contumacia del deudor, realice la actividad determinadora con los datos e información que ella misma se allegue. Estableciéndose una relación jurídica entre autoridad y contribuyente y la serie de actos que se producen y que concluyen en el acto de determinación tiene la naturaleza de un procedimiento administrativo.

Algunos tratadistas, distinguen dos variantes del procedimiento de determinación por la autoridad tributaria, según que en el procedimiento tenga participación o cooperación el deudor tributario, en cuyo caso la llaman determinación mixta, o que la autoridad realice la determinación, sin el concurso del contribuyente, llamándosele por este hecho determinación de oficio.

BLUMENSTEIN (1), afirma que "en el procedimiento de - determinación mixta, a la indagación y a la determinación del crédito tributario cooperan conjuntamente el contribuyente, o las personas que obran por él, por un lado, y el órgano ofi-- cial por el otro".

INGROSSO (2), escribe que "por vía de la declaración de los créditos el sujeto colabora con la administración tributa- ria a la declaración del impuesto, y así cumple con un deber que le impone la ley. Giannini enseña que existen tres diver- sos tipos de determinación, según que ella esté realizada: a) Por el mismo deudor sin la intervención de la autoridad finan- ciera; b) Por la autoridad financiera sin la cooperación del deudor, y c) Por la autoridad financiera con la cooperación del deudor, y que el tercero es el procedimiento normal de de- terminación."

(1).- BLUMENSTEIN, ERNEST; Sistema del Diritto delle Imposte, Giuffré, Milano, 1954, op. cit. pp. 333.

(2).- INGROSSO, GUSTAVO. Diritto Finanziario, Ed. Na poli, 1856. Op. Cit. pp. 294.

Giuliani Fonrouge, señala también tres tipos de deter-
minación:"a) La que realiza el deudor o responsable en forma
espontánea (impropia e innecesariamente llamada autodetermina-
ción) y que denominamos determinación por el sujeto pasivo; b)
La efectuada motu proprio por la administración sin coopera-
ción del sujeto pasivo o determinación de oficio, y c) La de-
terminación realizada por la Administración con la colabora-
ción del sujeto pasivo o determinación mixta, que puede consi-
derarse como una combinación de los sistemas anteriores". (3).

Es viable sostener, que no existe distinción sustan-
cial entre la determinación llamada mixta, que es aquella que
se inicia con la declaración del contribuyente y la realizada
como un acto jurídico administrativo unilateral del sujeto ac-
tivo de la relación tributaria, de suerte que con el tipo de
determinación con la que existe una marcada diferencia, es con
la determinación hecha por el sujeto pasivo, o autodetermina-

(3).- Citado por DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, op.
cit. pp. 736.

ción. Los casos de determinación de oficio, es decir, por la administración sin la cooperación del sujeto pasivo, son consecuencia de una revisión de la declaración, o son casos anómalos en que la autoridad tributaria, por no existir declaración o por marcadas irregularidades en la conducta del contribuyente, carencia de contabilidad y de libros, etc., indaga por sí misma los elementos del hecho generador y determina el crédito fiscal.

Cuando la ley establece que la determinación deba ser hecha por la administración, como último acto de un procedimiento que se inicia con la declaración del contribuyente, así como cuando la administración, en uso de sus facultades de revisión y control produce un acto de determinación que sustituye o se contrapone a la determinación hecha por el sujeto pasivo, estamos, ante un acto administrativo de determinación.

El acto administrativo de determinación no es un acto necesario, pues como dice Jarach (4) "La administración tribu-

(4).- JARACH, DINO., CURSO, op. cit. pp. 45.

taria puede concluir sus investigaciones reconociendo que las obligaciones tributarias han sido correctamente cumplidas por el contribuyente, o, al impugnar y rectificar las liquidaciones de impuestos efectuadas por declaración jurada, puede lograr la conformidad del contribuyente sin necesidad de efectuar la determinación impositiva o bien, porque no siendo obligatoria la revisión, haya transcurrido el plazo otorgado por la ley a la autoridad revisora sin que esta haya ejercitado sus facultades."

Para la gran mayoría de los tratadistas, la determinación realizada por la autoridad tiene un carácter de acto administrativo. En cambio, Jarach ha sostenido reiteradamente, y a pesar de las críticas que ha recibido su doctrina, que se trata de un acto, de naturaleza jurisdiccional asimilable a la sentencia declarativa. A la luz del derecho positivo y de la doctrina administrativa mexicana, nosotros creemos, que el acto de determinación tiene la naturaleza de un acto formal y materialmente administrativo; formalmente administrativo por su procedencia u origen y materialmente administrativo porque

crea una situación jurídica concreta, en ausencia de una controversia entre sujeto pasivo y sujeto activo. (5).

Ha sostenido el Tribunal Fiscal de la Federación que los actos de determinación de la autoridad tributaria, no pueden ser considerados como actos jurisdiccionales, puesto que no implican la existencia de un conflicto de Derecho que requiere solución, ni es tampoco propósito de las funciones de las juntas el de resolver controversias, ni hay partes contendientes.

Tiene carácter unilateral, como acto administrativo, en lo que están en desacuerdo Blumenstein, Ingrosso, Giannini, Giuliani Fonrouge y otros autores, no resulta afectada esta naturalaleza porque en procedimiento tenga intervención el sujeto pasivo o terceros. El acto de determinación generalmente, es el último acto de un procedimiento de carácter inquisitivo, - cuidadosamente regulado por la ley, la cual debe ser rigurosamente observada o acatada por la autoridad. Tiene carácter eje

(5).- CFR., DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO; op. cit. pp. 758.

cutorio y está investido de una presunción de legalidad. (6)

Para Otto Mayer ⁽⁷⁾, "el acto administrativo tributario es un pronunciamiento de la autoridad administrativa, que establece cuál debe ser la situación jurídica del súbdito en el caso concreto, y según Serra Rojas el acto administrativo es un acto de derecho público que constituye una decisión ejecutoria, emanada de una autoridad administrativa en forma unilateral y concreta, y crea, reconoce, modifica o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general."

En el Capítulo que nos ocupa es conveniente estudiar el concordato o convenio tributario, llamado también convenio fiscal o acuerdo, y consiste en que la base imponible resulta determinada como consecuencia de una propuesta general o individual que hace la Administración Tributaria al contribuyente y a la cual ésta manifiesta su adhesión. Cuando la propuesta es individual, es decir, a un determinado contribuyente, gene-

(6).- CFR., DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO; op. cit. pp. 758.

(7).- Citado por: SERRA ROJAS, ANDRES.; Derecho Administrativo, 4a. Ed., 1968, México, op.cit. pp. 250

ralmente a esta le precede una investigación de su situación económica, esto es, de la capacidad contributiva contemplada -- por la norma legal referida a un determinado tributo, a la cual coopera el contribuyente mediante el suministro de datos.

Sin embargo, cuando la propuesta es general, la Administración tributaria ha realizado previamente estudios económicos para fijar las bases de la capacidad contributiva en función de elementos típicos de la actividad a que se dedica el causante y que le permiten medir, en forma general, y en función de determinados índices, su capacidad contributiva.

Al concordato originalmente se le consideró como una transacción en la que dos partes en conflicto (fisco y contribuyente), definían la controversia pendiente entre ellos en acto o sólo en potencia, Berliri (8); "señala que dicha tesis no fue aceptada ya que el impuesto es, por naturaleza indispo-

(8).- BERLIRI, ANTONIO.; Curso Instrukionale di Diritto Tributario; Giuffrè, 1965, op. cit. pp. 228.

nible y no puede ser objeto de un contrato en genero, o de una transacción en especie; señalando también que la función de los dos actos era diferente, puesto que en la transacción era esencial el "aliquid datum", "aliquid retentum" mientras que en el concordato se le concibe como un medio que determina la base imponible."

El Licenciado Sergio Francisco De La Garza ⁽⁹⁾, señala que "otra concepción del concordato fue el de considerarlo como un acto doble: uno del contribuyente, el cuál tiene por objeto la preventiva adhesión de éste a la determinación de la autoridad, y el otro de la autoridad, condicionado a la previa aceptación del contribuyente."

Berliri critica que el concordato sea un acto de - aquiescencia con argumentos derivados de la legislación positiva Italiana, pero concluye con lo siguiente: "por otra parte la tesis según la cual la adhesión del contribuyente conten-

(9).- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.; op. cit. pp. 761.

dría una preventiva adhesión a un acto posterior de la autoridad, el imponible al cual se adhiere, consiente en que la autoridad proceda al acto de imposición de acuerdo con lo determinado en el concordato, con la consecuencia de que el acto de imposición no puede ser anulado por vicios anteriores al concordato." (10).

El maestro Giuliani Fonrouge, en su obra *Doctrina de la Tributación*, y acerca del concordato, señala, "Según ciertas legislaciones, las discrepancias que puedan suscitarse entre el fisco y los contribuyentes acerca del monto de la obligación tributaria, pueden resolverse de acuerdo entre ambos, que se formaliza por escrito, mediante documentos que suscriben las partes, es el acto que en Italia se denomina 'concordato tributario'; de aquí paso a la legislación Mexicana, que desconocía la institución, hasta la sanción del Código Fiscal que la incorporó en el artículo 33, fracción III, pero luego fue suprimida en la reforma vigente hasta 1967.

(10).- BERLIRI, ANTONIO, CORSO; op. cit. pp. 231.

Mucho se ha discutido acerca de la naturaleza jurídica del concordato, y aunque esta institución es extraña al derecho Argentino, el interés doctrinal del tema autoriza la so-
mera consideración del asunto" (11).

Inicialmente fue considerado por la jurisprudencia y por una parte de la doctrina, como una verdadera transacción de características análogas sino idénticas a la transacción del Derecho Privado, es decir, un contrato en el cual las partes intervinientes se hacen mutuas concesiones, tenían en cuenta para ello, que el importe fijado en definitiva era el resultado de una puja entre el deudor y la Administración, quienes luego de forcejeos formalizaban el acuerdo logrado.

La naturaleza de la actividad tributaria del Estado y el poder del Imperio ejercitado, impiden hablar de un contrato de tipo privatista, aparte de la incapacidad en que se encuentra la Administración para disponer de los derechos que constituyen el objeto de la controversia. Se creyó soslayar esa difi-

(11).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. op. cit. pp. 518.

cultad, considerando el concordato como un contrato de Derecho Público, pero independientemente de las dudas acerca de la existencia de la institución, resulta difícil encuadrarlo en el tipo de actos a los cuales aquel pueda aplicarse, ni concebir una transacción de Derecho Público, sin embargo así lo entiende Tesoro ⁽¹²⁾, "como una relación jurídica de Derecho Público de carácter sinalagmático, porque los efectos típicos del mismo, derivan directamente de la reunión del consentimiento del órgano administrativo y del contribuyente."

Una tercera corriente doctrinal considera el concordato como un negocio jurídico de determinación, no una transacción, queriendo realizar una conciliación entre las tendencias extremas (unilateral y contractual), para lo cual ve en él un negocio dirigido a concretar una relación jurídica, como es la tributaria.

Giuliani Fonrouge dice, "En nuestro concepto la posición más correcta y que mejor se adapta a las características

(12).- Citado por GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; op. cit. pp. 519.

del derecho financiero es aquélla que considera el concordato, como un acto administrativo unilateral. Así lo sostiene Ingresso y Giannini, quienes estiman que no hay convergencia de voluntades en un acto único, sino una adhesión o concordancia del contribuyente con el criterio sustentado con la administración, como lo ha establecido el artículo 4 de la Ley de 5 de enero de 1956, que habla de adhesión del contribuyente a la de terminación; en una palabra no existe una nueva fuente de obli gación contractual, sino obligaciones recíprocas pero jurídica mente distintas.

2.- SUPUESTOS PREVISTOS EN LA LEGISLACION MEXICANA.

Señalé en el primer punto de este capítulo, que la doctrina reconoce la existencia de tres clases de determina---ción, como son: La autodeterminación por parte del contribuyen te sin la intervención de la autoridad; la determinación de la obligación por parte de la autoridad; y la determinación reali zada por la Administración con la colaboración del sujeto pasi

vo o determinación mixta.

En la legislación mexicana, según el artículo 60. del Código Fiscal de la Federación, establece: 1) Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario; y 2) así mismo, se agrega en tal disposición que si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.

Del texto señalado, se sigue que el legislador federal mexicano en materia tributaria, reconoce la existencia de las tres clases de determinación, si bien, tiene premiación la autodeterminación de las obligaciones fiscales, como se da en el caso del Impuesto sobre la Renta, a cargo de las sociedades mercantiles, en que, tales personas morales autodeterminan provisionalmente el tributo en forma bimestral y al final del ejercicio presentan una declaración anual entre el primero de Enero y el último día del mes de marzo. (13).

(13).- LISR, Art. 58 fracción VIII.

También las personas físicas, llevan a cabo la determinación del tributo a mas tardar al último día del mes de abril de cada año.

En materia del Impuesto al Valor Agregado, la determinación del tributo también la lleva a cabo el contribuyente, si bien, en forma mensual y a mas tardar al décimo día del mes correspondiente; y en forma anual, a más tardar dentro de los --- tres meses siguientes al cierre del ejercicio (de Enero al último día de Marzo de cada año) artículo 5o. Ley del IVA.

La determinación de la autoridad con la colaboración del contribuyente está prevista en el artículo 42 y siguientes del Código Fiscal de la Federación, se dá ante el incumplimiento total o parcial del contribuyente.

En el capítulo siguiente se tratarán en detalle los casos de determinación presuntiva por parte de la autoridad administrativa en el Código Fiscal de la Federación, ya sea por visitas domiciliarias con base cierta y base presuntiva o por revisión de Estados Financieros sobre base cierta.

El artículo 42, del Código Fiscal de la Federación,

señala en sus siete fracciones, cuales son los supuestos previstos por el legislador federal en los cuales el fisco llevará a cabo la determinación de las obligaciones fiscales, y el citado artículo establece, que la SHCP a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las obligaciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales, estará facultada para:

Fracción I.- Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.

Fracción II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

Fracción III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

Fracción IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los Estados Financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

Fracción V.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

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

Fracción VII.- Allegarse las pruebas necesarias para presentar la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practique la SHCP, tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de policía judicial; y la propia Secretaría a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician por el primer acto que se notifique al contribuyente.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá las facultades anteriores para comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre el control de cambios.

CAPITULO CUARTO

CASOS DE DETERMINACION POR PARTE DE
LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EN EL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Se ha dicho en capítulos anteriores que la mayoría de los autores coinciden en que existen tres tipos de determinación. Al respecto, Giuliani Fonrouge señala, "... Pueden señalarse tres tipos de procedimientos de determinación:

a).- La que realiza el deudor o responsable en forma espontánea (impropia e innecesariamente llamada autodeterminación) y que denominamos determinación por el sujeto pasivo;

b).- La efectuada motu proprio por la administración sin cooperación del sujeto pasivo o determinación de oficio,
y,

c).- La determinación realizada por la administración con la colaboración del sujeto pasivo o determinación mixta, --

que puede considerarse como una combinación de los sistemas anteriores." (1).

En la legislación Fiscal Federal, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo sexto, párrafo tercero, establece, las tres formas de determinación: la autodeterminación, la determinación mixta y la determinación de oficio. De ellas me ocuparé enseguida:

a) LA AUTODETERMINACION.- DETERMINACION DE TRIBUTOS POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE.

Es la principal forma de determinación de tributos como se observa de la mayoría de las leyes fiscales federales.

En efecto, tanto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se encuentran los Impuestos a las Sociedades Mercantiles y Organismos Descentralizados, Personas Morales con fines no lu-

(1).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; op. cit. pp. 491.

crativos; y el relativo a los Ingresos por Salarios y en general por prestación de Servicios Subordinados; el correspondiente a Ingresos por Honorarios y en general por la Prestación de un Servicio Personal Independiente; además del Ingreso por Arrendamiento y en general por otorgar el Uso o Goce temporal de Bienes; el Impuesto al Ingreso por Enajenación de Bienes; el Impuesto al Ingreso por Adquisición de Bienes; el Impuesto al Ingreso por Actividades Empresariales; el Impuesto al Ingreso por Dividendos y en general por las Garantías distribuidas por Sociedades Mercantiles y, el Impuesto sobre Ingresos por Intereses, los cuales de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta, serán determinados por el propio contribuyente mediante declaraciones provisionales y una anual al fin del ejercicio.

También la Ley del Impuesto al Valor Agregado, recoge el principio de la determinación a cargo del contribuyente, al señalar en su artículo 5o. que el Impuesto se calculará por ejercicios fiscales, salvo los casos señalados por el artículo 33 de la misma Ley, señalando también que los contribuyentes efectuarán pagos provisionales a más tardar el día 10 de cada

uno de los meses del ejercicio, mediante declaración que presentarán en las oficinas autorizadas; y una anual a más tardar a los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, esta información deberá proporcionarse en la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta.

La Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, por su parte, señala en su artículo 5o.- A: que, los productores, envasadores e importadores que a través de comisionistas, mediadores, Agentes, Representantes, Corredores, Consignatarios o Distribuidores enajenen los bienes a que se refiere el artículo 2o. de esta Ley, estarán obligados a retener el Impuesto sobre la contraprestación que a estos corresponda y enterarlo mediante declaración en las oficinas autorizadas, en los plazos establecidos en el segundo párrafo del artículo 5o. de esta -- Ley. Cuando las contraprestaciones se incluyen en el valor de la enajenación por las que se pague este impuesto, no efectuará la retención y no se considerarán contribuyentes de este impuesto por dichas actividades.

Los anteriores ejemplos, incluidos dentro del Derecho

Tributario Sustantivo Federal Mexicano, tienen lugar cuando el contribuyente cumple voluntariamente con la obligación fiscal que le corresponde y presenta la declaración correspondiente.

b) LA DETERMINACION A CARGO DE LAS AUTORIDADES
O DETERMINACION DE OFICIO.

Este tipo de determinación no está previsto en la legislación Fiscal mas que en casos de excepción, ya que predominan tanto la autodeterminación que efectúa el contribuyente, - como la determinación mixta que realizan tanto la Autoridad Fiscal como el contribuyente, en razón de la garantía de audiencia de este último.

Excepcionalmente, es la autoridad quien determina sin la intervención del contribuyente como es el caso previsto en el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, con el carácter de provisional.

c) LA DETERMINACION MIXTA.

La desarrollan conjuntamente tanto el contribuyente como la autoridad fiscal. Es criterio mío que en materia de Derecho Tributario Administrativo, es decir, cuando el contribuyente no cumpla sus obligaciones fiscales parcial o totalmente, se presentará este tipo de determinación, con la siguiente secuela:

1).- El Fisco ejercerá su facultad de fiscalización, bien a través de visitas domiciliarias, revisión de declaraciones, etc.

2).- En base a los resultados de la fiscalización se determinarán los tributos omitidos con base cierta o con base presuntiva.

3).- Posteriormente se efectuará el cobro coactivo de los créditos determinados.

De los tres tipos de determinación señalados, aparentemente se presenta en el Derecho Tributario Administrativo la determinación por parte de la Autoridad Administrativa, sin em

bargo, en mi criterio lo que realmente se presenta es la determinación mixta, si bien teniendo como antecedente los procedimientos de fiscalización consistentes en las visitas domiciliarias y en la revisión de los dictámenes formulados por Contador Público sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales u otros similares; de los dos señalados anteriormente me ocuparé enseguida:

1.- POR VISITAS DOMICILIARIAS.

"Las visitas domiciliarias, son consideradas como el medio de fiscalización que ofrece mejores resultados; De la Garza señala que estas revisten dos modalidades:

I.- Las de Inspección, que buscan comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente los impuestos especiales regulados por la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicio, y que se caracterizan generalmente por su brevedad.

II. Las de auditoría, que buscan la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias y que por ello tienen una duración superior." (2).

Roberto Alvarez A., escribe, que "siendo la visita domiciliaria el mejor medio de fiscalización de que disponemos, su utilización, en función de nuestros recursos materiales y humanos son relativamente limitados en relación al universo de contribuyentes, debe enfocarse hacia la obtención de resultados óptimos, si el objeto mediato de la fiscalización es el cumplimiento voluntario, en la programación de este instrumento deben prevalecer criterios que consideren fundamentalmente el criterio ejemplificador que debe surtir una visita domiciliaria, hacia el entorno en que actúa un determinado contribuyente, como son las empresas de un mismo giro y las que están relacionadas en calidad de proveedor y cliente principalmente." (3).

Es el artículo 16 Constitucional el que da las bases

(2).- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.; op. cit. pp. 723.

(3).- ALVAREZ, ROBERTO.; La Función de Fiscalización; SHCP; México, 1980, en nota 5.

para que las autoridades fiscales de los tres niveles de Gobierno (Federal, Estatal y Municipal) puedan llevar a cabo los procedimientos de fiscalización en forma de visitas domiciliarias al señalar en su segundo párrafo que: La Autoridad Administrativa, (vg. la Autoridad Fiscal) podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a formalidades prescritas por los cateos.

En este orden de ideas, para que se lleve a cabo una visita domiciliaria, debe mediar previa orden de visita dictada por autoridad competente, debidamente fundada y motivada en la que se indique:

- I).- El domicilio en que se va a practicar.
- II).- El nombre del visitado; y
- III).- El objeto de la visita; sin estos requisitos, - la diligencia es ilegal y aún cuando se desarrollará la dili-

gencia, el resultado sería que el acta de visita se encontraría viciada de origen y la determinación de tributos realizada en base a los resultados del acta también carecerá de validez.

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, estableció, en relación a los requisitos de las órdenes de visitas domiciliarias la siguiente Jurisprudencia que coincide con mi planteamiento al establecerse:

JURISPRUDENCIA 264.

Procedimiento Administrativo. (Actos de Investigación).

ORDENES DE VISITA.- Deben de precisar el nombre de la persona o del establecimiento y el lugar que sean materia de la misma. De conformidad con lo establecido con el artículo 16 de la -- Constitución, las visitas domiciliarias de carácter administrativo deben sujetarse en su realización a los requisitos establecidos para los cateos así como a los que se señalen en las Leyes respectivas. Uno de los requisitos consiste en que la orden debe precisar el nombre de la persona o del establecimiento que habrá de visitarse, así como el lugar y el objeto de la

inspección. Por tanto, no se cumple este requisito Constitucional cuando se dicta una orden genérica que faculte a un inspector para practicar visitas en determinada área geográfica, --- pues en este supuesto, queda a la elección del inspector y no de la autoridad que emite la Orden, la determinación de los lugares específicos para efectuarlas.

Al amparo del precepto Constitucional señalado anteriormente, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo - 42 fracción III, faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para efectuar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, a fin de comprobar que los contribuyentes, o responsables solidarios han cumplido con las obligaciones fiscales y en su caso, determinarlas contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de los delitos fiscales.

Como ya indiqué anteriormente, son tres los requisitos mínimos que debe contener toda orden de visita, si bien,

en materia fiscal en el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación, se establece, que además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 se deberá indicar:

I.- El lugar o lugares donde deba efectuarse la visita.

II.- El nombre de la persona o personas que deban -- efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

1.1.- AUTORIDADES COMPETENTES PARA PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS.

Según la fracción VIII del artículo 60 del Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, compete a la Dirección General de Fiscalización: Ordenar y practi--

car visitas domiciliarias auditorías, inspecciones y verificaciones así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables, solidarios y demás obligados en materia de Impuestos y Derechos, sus accesorios y de aprovechamientos de carácter federal.

Esta competencia se ha delegado en los Administradores Fiscales Regionales, en los términos de la fracción X del artículo 133 del citado Reglamento Interno, donde se establece lo siguiente:

Las Administraciones Fiscales Regionales podrán, por conducto de los servidores públicos autorizados, dentro de su circunscripción territorial y en los términos del acuerdo de Delegación respectivo, ordenar y practicar visitas domiciliarias, inspecciones y verificaciones, así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones; sus accesorios y de aprovechamientos.

A su vez el Secretario de Hacienda y Crédito Público ha delegado en la Subadministración de Fiscalización, de cada Administración Fiscal Regional la Facultad de Fiscalización por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 12 de julio de 1984, específicamente en su artículo segundo, inciso "C".

Al efecto se invoca la Tesis sostenida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en la revisión número 220/81 del 14 de abril de 1982, en la que se señala:

COMPETENCIA PARA EMITIR ORDENES DE VISITA.- LA TIENEN LAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES.- Las Administraciones Fiscales Regionales son autoridades competentes para emitir órdenes de visita domiciliaria, de conformidad con el decreto emitido por el Ejecutivo Federal con fecha 13 de junio de 1973 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 del mismo mes y año, que las creó y del acuerdo del Secretario de Hacienda y Crédito Público de 25 de junio de 1975, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio del mismo año, por el que se les delegó diversas facultades.

1.2.- EL DESARROLLO DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS.

El Código Fiscal de la Federación, en la fracción tercera del artículo 44, establece, que, al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervingan se deberán identificar ante la persona con quien se en---tienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo contar esta situación en el acta que se levante, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Referente al valor probatorio de las actas de visita tenemos que: la SCJN., 2a. Sala, se estableció la Jurisprudencia número 265, que dice: "Visitas domiciliarias: Actas levantadas con motivo de las: Para que las actas relativas a las visitas domiciliarias practicadas por la Autoridad Administrativa tengan validez y eficacia probatoria en el juicio, es necesario que se satisfaga la exigencia establecida en el artículo 16 Constitucional, consistentes en haber sido levantadas en --

presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia." (5).

Al respecto, la Sala Superior del TFF ha resuelto que las actas que se levanten con motivo de visitas domiciliarias deberán ser firmadas por dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o en su ausencia o negativa por la Autoridad que practique la diligencia, en acatamiento a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, siendo indispensable al efecto que se indique en forma expresa en las mismas actas las circunstancias de la ausencia o negativa antes mencionada. (6).

Los párrafos primero y segundo de la fracción II, del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, señalan, lo siguiente: Si al presentarse los visitantes al lugar en donde

(5).- SJF, VI época, vol. CXVII, 3a. parte, p. 11, AR 8160/65, Darío Graña, Antón.

(6).- RTFF., II época, ns. I-6, p. 347.

deba practicarse la diligencia, no estuviera el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para esperar la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

En este caso los visitantes, al citar al visitado o su representante, podrán hacer una relación, de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el interior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

1.3.- ASEGURAMIENTO DE BIENES Y DE DOCUMENTACION.

Al respecto, los párrafos tercero y cuarto de la --

fracción II del artículo 44 de CFF, señalan que: Cuando existe peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar manio--bras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabili--dad.

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bie--nes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explo--tación, captura o transporte deba ser manifestada a las Autori--dades Fiscales o autorizadas por ellas, sin que se hubiera cum--plido con la obligación respectiva, los visitadores, procede--rán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

1.4.- OBLIGACION DE LOS VISITADOS DE PONER A DISPOSICION DE LAS AUTORIDADES LA CONTABILIDAD Y DOCUMENTOS CON LOS QUE SE COMPRUEBE EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

Señala el artículo 45 del Código Fiscal de la Federa--

ción, que: Los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores, designados por las autoridades, el acceso al lugar o lugares objeto de la misma así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que se levanten con motivo de la visita así como permitir la verificación de bienes y mercancías.

Continúa señalando el citado precepto, que cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

Los visitadores podrán recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad fiscal, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

I.- El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.

II.- Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.

III.- Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.

IV.- Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

V.- No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período a que se refiere la visita.

VI.- Los datos anotados en la contabilidad, no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados, o cuando los documentos que amparen los datos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen opera-

ciones inexistentes.

VII.- Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.

VIII.- Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.

IX.- Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

En el caso de que los visitadores recojan la contabilidad, deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo 46 de este Códig

go, con la que se termina la visita domiciliaria en el domicilio o establecimiento del visitado, continuándose el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales donde se levantará el acta final.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitadores recojan sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos que se recogen, pudiendo continuar la visita en el domicilio o establecimiento del visitado.

1.5.- DESARROLLO DE LA VISITA.

En este orden, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 46, señala: La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

I.- De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en

las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado aun que dichos efectos no se consignen en forma expresa. Las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no contribuyen a la resolución fiscal.

II.- Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial, cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del artículo 44 de este Código.

III.- Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indis

tintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes, o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entiende la diligencia previo inventario que al efecto formulen. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitados, quienes podrán sacar copia del mismo.

IV.- Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita o después de concluida.

V.- Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal, podrán levantar

tarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente estas circunstancias a la persona con quien se entiende la diligencia.

VI.- Si en el cierre del acta final de la visita no - estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en este momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona, con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

1.6.- LOS CASOS DE CONCLUSION ANTICIPADA DE
VISITAS DOMICILIARIAS.

Al respecto el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación establece, que las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos:

I.- Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre -- que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos, que al efecto señale el Reglamento de este Código.

II.- En los casos a que se refiere el artículo 58 de este Código.

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere la fracción I de este artículo se deberá levantar acta en la que se señale esta situación.

Y a mayor abundamiento de la fracción II antes referi

da, tenemos que el artículo 58 del dispositivo legal en cuestión, establece: Cuando en el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales se den cuenta de que el visitado se encuentra en una de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 55 de este Código, siempre que tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado, dichas autoridades podrán proceder conforme a lo siguiente:

I.- En un plazo que no excederá de tres meses después de iniciada una visita en el domicilio fiscal, le notificará a éste, mediante acta parcial, que se encuentra en posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código.

II.- Dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación del acta parcial, el visitado podrá corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen por el ejercicio a que haya estado afecto en el período sujeto a revisión, mediante la preparación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a los vi-

sitadores. Dicho plazo podrá prorrogarse por una sola vez por quince días más.

III.- Las autoridades podrán concluir la visita o continuarla. En el primer caso levantarán el acta final haciendo constar sólo el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal. En el caso de que las autoridades continúen la visita, deberán hacer constar en el acta final todas las irregularidades que hubieran encontrado y señalarán aquellas que - hubiera corregido el visitado.

Concluída la visita en el domicilio fiscal para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.

Descrito que ha sido el procedimiento de fiscalización consistente en la visita domiciliaria, procede destacar que en base a los hechos consignados en las actas levantadas por los auditores, autoridades determinadoras, es decir, facultadas por el legislador federal, para señalar en cantidad líquida el monto de un crédito fiscal se encargarán de llevar a cabo tal determinación.

1.7.- AUTORIDADES COMPETENTES PARA DETERMINAR
OBLIGACIONES FISCALES.

El legislador federal ha establecido el siguiente mecanismo para que se ejerzan las facultades de determinación por parte de las autoridades fiscales federales.

a).- El Secretario de Hacienda y Crédito Público queda facultado para ejercer las facultades propias de su ramo en los términos de los artículos 14, 16, 17, 18 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

b).- El Secretario de Hacienda y Crédito Público a su vez, en el Reglamento interior de la propia Secretaría de Estado de la que es titular, recibe del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, tanto la competencia, como la organización de su Secretaría, dado que el Reglamento que se comenta es expedido con fundamento en el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y los artículos 14, 16, 17, 18 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, es decir, en este Reglamento se es-

establece la Organización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, compuesta de Subsecretarías, una Oficialía Mayor, una Tesorería de la Federación, una Procuraduría Fiscal de la Federación, Direcciones Generales, Direcciones de Área, además de las Unidades Administrativas Regionales y las Oficinas Generales de Hacienda, Delegaciones Regionales de Contraloría Interna, a través de la Dirección General Técnica de Ingresos y de una de las Direcciones dependientes de ésta como es la Dirección de Liquidación y de las Unidades Administrativas Regionales como son: Las Administraciones Regionales en quienes se delegan las facultades de determinación a través de decretos expedidos por el Secretario de Hacienda, quien a su vez delega en ellos facultades de determinación como en el presente caso. Cabe señalar que actualmente las autoridades determinadoras ejercen sus facultades en base al decreto delegatorio expedido por el Secretario de Hacienda el 3 de julio de 1984, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 12 del mismo mes y año.

1.8.- LA DETERMINACION MIXTA EFECTUADA POR LAS AUTORIDADES FISCALES EN BASE A LOS DATOS OBTENIDOS EN LAS VISITAS DOMICILIARIAS.

Las autoridades competentes para efectuar la determinación a que me referí en el punto anterior efectuarán la determinación de los tributos omitidos parcial o totalmente por parte del contribuyente

Esta determinación puede ser como también ya indiqué en páginas anteriores con base cierta o con base presuntiva o estimativa.

1.9.- DETERMINACION DE LOS TRIBUTOS CON BASE CIERTA O CON BASE PRESUNTIVA O ESTIMATIVA.

1.9.1.- LA DETERMINACION CON BASE CIERTA.

La Autoridad Fiscal realiza la estimación con base -- cierta, cuando procede con pleno conocimiento y comprobación

de los hechos, es decir, cuando cuenta con los libros que algunos contribuyentes deben llevar (libro diario, mayor, de cuentas, etc.); y además tenga a la mano los registros contables que lleve el negocio en los términos del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y del 26 al 41 de su Reglamento.

Este tipo de determinación se efectúa, en los casos en que el sujeto pasivo ofrece a la Autoridad Determinadora todos los elementos necesarios durante el desarrollo de una visita y una vez concluida ésta, proceda a la liquidación correspondiente.

Giuliani Fonrouge (7), al respecto explica que, "Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias contenidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y los valores imponibles."

(7).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; op. cit. pp. 496.

"Los elementos informativos pueden haberle llegado por conducto del propio deudor o del responsable (declaración jurada) o de terceros (declaración jurada o simple información), o bien por acción directa de la propia administración (investigación y fiscalización) y, por supuesto deben permitir la apreciación "directa y cierta" de la materia imponible de lo contrario, la determinación sería presuntiva." (8).

Continúa diciendo el referido autor que "El caso más frecuente corresponde a declaraciones del sujeto pasivo impugnadas por la administración, lo cual origina su rectificación o reajuste. Las causales son múltiples y pueden corresponder a cualquiera o varias de las siguientes circunstancias: 1).- errores de cálculo (numéricos) en que incurriera el particular; 2).- omisión de datos, que la administración conoce por otra vía; 3).- inexactitud, error o falsedad en los elementos consignados en la declaración; 4).- errónea aplicación de las normas fiscales, esto es, cuando todos los datos son

(8).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; op. cit. pp. 496.

inobjetables en su expresión numérica, pero el deudor ha incurrido en error de concepto o los ha ~~computado~~ indebidamente (así por ejemplo, si ha efectuado deducciones improcedentes, si ha considerado como no imponible lo que era gravable, ---- etc.)" (9).

De los supuestos señalados por Fonrouge, es obvio que las visitas domiciliarias se encuentran comprendidas en el punto 2, es decir, a la omisión de datos que la administración conoce por otra vía.

Cabe señalar que previa a la determinación que efectúe la autoridad competente, en contra de hechos consignados en las actas de visita los contribuyentes se pueden inconformar mediante escrito presentado dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre del acta, debiendo acompañarse las pruebas documentales pertinentes y vinculadas con los hechos que se pretendan desvirtuar siempre que no se le hubieran solicitado durante el desarrollo de la visita. Si el particular no se inconforma en el plazo mencionado o no desvirtúa los hechos

(9).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; op. cit. pp. 496.

con pruebas, tales hechos se tendrán por consentidos. Esta posibilidad está contemplada en el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación y con ella queda demostrado, en mi criterio que aún la determinación que se practica en base a los resultados obtenidos de los procedimientos de fiscalización, no es -- oficioso, efectuada únicamente por las autoridades determinadas, sino que es una determinación mixta en la que interviene tanto el contribuyente como el fisco, si bien el primero optativamente puede presentar la inconformidad que se comenta.

Hecha la anterior aclaración baste señalar que tomando en consideración la base cierta que existe se puede conocer en detalle la base imponible realmente existente, es decir, aquella formada con todos los ingresos obtenidos por el contribuyente y a la cual se restarán las deducciones previstas en la Ley, lo cual se puede explicar de la siguiente manera.

- a).- El contribuyente obtuvo ingresos brutos por una cantidad total en un ejercicio fiscal determinado.
- b).- Tales ingresos no los declaró parcial o total-

mente al fisco.

c).- Se practicó la fiscalización en forma de visita domiciliaria y en base a ella, con una base cierta se señalan todos los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente.

d).- Las autoridades determinadoras, sumando los ingresos brutos obtenidos en el ejercicio y restando las deducciones o descuentos previstos en la Ley, señala el ingreso neto o base imponible.

e).- A la base imponible se le aplican las tarifas señaladas en la Ley y con ello se obtiene el monto de la obligación Fiscal.

f).- Posteriormente las autoridades ejecutoras o exactoras (Oficinas Federales de Hacienda) se encargarán de -- practicar el requerimiento de pago y el cobro coactivo a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

1.9.2.- LA DETERMINACION ESTIMATIVA O PRESUNTIVA.

Iniciada que ha sido la visita domiciliaria, las -

autoridades fiscalizadoras pueden localizar algunas de las -- irregularidades que en este punto describiré y que hagan innecesaria la continuación de la diligencia, por ejemplo: Si un contribuyente no cuenta con sistemas contables, no cuenta con libros u otros elementos en base a los cuales se formule el acta, y que posteriormente serán tomados en consideración para determinar por parte de las autoridades competentes, las obligaciones omitidas parcial o totalmente, previa la descripción de este procedimiento haré mención a algunos aspectos doctrinales.

Respecto a la determinación con base presunta, Giuliani Fonrouge (10), manifiesta "Si la Autoridad Administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse con presunciones o indicios: es lo que se conoce como determinación con base presunta y que la Ley 11.683, llama determinación presuntiva o

(10).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; op. cit. pp. 497.

estimación de oficio (artículos 23 a 25), utilizando una expresión poco clara y que induce en confusión con lo genérico, que es la determinación de oficio y que puede ser cierta o presuntiva. A este respecto el Código Fiscal de Buenos Aires (t.o. 1969) es más correcto en la terminología, pues en el artículo 27, especifica que si el contribuyente o responsable no hubiera presentado declaración jurada o la misma resultare inexacta por falsedad o error en los datos o por errónea aplicación de las normas fiscales... La Dirección determinará de oficio la obligación fiscal sobre base cierta o presunta; especificando el artículo 28 cuando corresponde el primer sistema y cuando el segundo."

En relación a los casos en que procede este tipo de determinación el referido autor (11), manifiesta "Tanto las -- normas de la Ley provincial como la de la Nacional, han dado motivo a numerosas decisiones de órganos jurisdiccionales que,

(11).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., op. cit. pp. 497.

fuera del caso de no presentación de la declaración, autorizan la determinación presuntiva en los siguientes casos: Si el contribuyente no lleva libros, ni posee elementos de contabilidad o éstos son deficientes; si la autoridad fiscal procuró obte--ner elementos probatorios y libros de contabilidad, sin lograr lo si el contribuyente niega sistemáticamente los datos sobre el movimiento de su comercio y los antecedentes suministrados carecen de fuerza probatoria; si, en general, el contribuyente no cumple con el deber de colaboración e imposibilita la verificación. Así mismo Fonrouge señala, los casos siguientes -- (12): "Aunque el contribuyente lleve libros, si hay motivos razonables para proceder al reajuste de la declaración o determi nación; si la contabilidad no tiene la necesaria discrimina---ción de los hechos desarrollados por el contribuyente; si la declaración jurada ofrece dudas en cuanto a su veracidad o carece del respaldo de pruebas fehacientes; cuando existen dis--crepancias en la interpretación de las normas tributarias."

En relación a lo anteriormente expuesto, en nuestro

(12).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; op. cit. pp. 497

País el Legislador Federal ha establecido en el artículo 55 - del Código Fiscal de la Federación vigente, que las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, cuando :

I.- Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades -- fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el - ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II.- No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los - informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III.- Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio.

b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos a los del costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

IV.- No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

V.- Tengan obligación de utilizar las máquinas registradoras de comprobación fiscal que les haya proporcionado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y no lo hagan o las destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fue-

ron proporcionadas.

VI.- Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

Probar la existencia del hecho generador es un requisito prioritario, a efecto de llevar a cabo la determinación estimativa.

El Tribunal Fiscal de la Federación, ha considerado que las determinaciones estimativas "No determinan los ingresos realmente obtenidos, sino los que presuntivamente se considera que pudo obtener el causante, dados los signos exteriores de su negocio, los informes que se obtengan y datos similares, por lo que sólo pueden objetarse de dos maneras: o negando que se estuviera en el caso de que la autoridad pudiera hacer legalmente una calificación de esa índole o combatiéndola en sus elementos propios; esto es, demostrando que los signos exteriores del causante no son aquéllos que permitían lógicamente in-

ferir la obtención de los ingresos señalados, y sin que puedan tomarse en cuenta los datos de su contabilidad obtenidos." (13).

En atención a los casos contemplados en la Legislación Argentina, Giuliani Fonrouge (14), sostiene que, "La autoridad debe recurrir al conjunto de hechos o circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como supuesto material del tributo, permiten inducir en el caso particular la existencia y el monto de la obligación. Esos elementos deben guardar una relación normal con la situación a considerar y no ser el fruto de situaciones excepcionales o atípicas; además, la autoridad de aplicación no puede proceder discrecionalmente en la apreciación de los indicios, ni tampoco limitarse a su mención sin explicaciones, ya que debe justificar el procedimiento observado para llegar a la determinación y ajustarse a los indicios razonables."

"Los promedios y coeficientes generales que aplique no pueden ser fijados arbitrariamente o tomados al azar, sino

(13).- RTFF. Número 10, pp. 4820.

(14).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., op. cit. pp. 498 y ss.

que deben elaborarse sobre la base de la actividad del contribuyente o, por lo menos, adaptarse a las características y circunstancias de la explotación de que se trate o según experiencia estadística recogida en actividades de la misma naturaleza." (15).

Así mismo, el referido autor continúa señalando, que "La doctrina rechaza la idea del proceder discrecional de la Administración, admitiendo únicamente cierto margen de error, y en algunas situaciones, un margen de discrecionalidad -no de arbitrariedad- en los procedimientos de control. La Jurisprudencia del Tribunal Federal de Suiza también ha establecido que la determinación de oficio, debe fundarse en bases aceptables, y en lo posible, acercarse a los hechos reales, tomando en cuenta todos los elementos disponibles, y a falta de índices probatorios, apoyarse en coeficientes experimentales.

"Cuando un contribuyente proporciona índices insufi-

(15).- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., op. cit. pp. 498 y ss.

cientes sobre la renta de su trabajo, es inadmisibles grabarlo por simples suposiciones u obligarlo, mediante estimación arbitraria a producir una prueba negativa, por lo cual las autoridades fiscales deben disponer las medidas de investigación que prevé la legislación." (16).

Escribe Jarach (17), que sólo cuando no sea posible para la autoridad, hacer la determinación sobre base cierta, "puede acudirse a la determinación presuntiva, llamada también estimación de oficio, porque el término estimación, significa no simplemente la actividad de valorar, sino valorar con criterio presuntivo, que es equivalente. En este caso, estimación, no quiere decir tasación, sino juicio de carácter sintético, no analítico, de las distintas circunstancias, no directo, sino indirecto y presuntivo."

Establece el artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, que para los efectos de la determinación presuntiva,

(16).- GIULIANI FONROUGE, CAPLOS M., op. cit. pp. 499.

(17).- JARACH, DINO; Curso Superior de Derecho Tributario, Bs. As., 5a. Edición, Volumen I, p. 13.

a que se refiere el artículo 55 del mismo dispositivo legal, - que las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes y el valor de los actos o actividades sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

I.- Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

II.- Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

III.- A partir de la información que proporcionen -- terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

IV.- Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

V.- Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

1.10.- LA DETERMINACION ESTIMATIVA EN CASO DE RETENCION
INDEBIDA DE TRIBUTOS.

También, el legislador Federal establece en el artículo 57 del Código Fiscal, que, las Autoridades Fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas.

Para efectos de la determinación presuntiva a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales podrán utilizar indistintamente cualquiera de los procedimientos previstos en las fracciones I a V, inclusive del artículo 56 de este Código.

Si las retenciones no enteradas corresponden a pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el retenedor tiene más de veinte trabajadores a su servicio se presumirá, que las contribuciones que deben enterarse son las siguientes:

I.- Las que resulten de aplicar la tarifa que corres

ponda sobre una cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo de la zona económica del retenedor elevado al período que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

Cabe destacar, que la determinación de este tipo de tributos, denominados aportaciones de seguridad social ya no lo efectúa el Fisco Federal, sino entidades paraestatales como el IMSS., a través de las Delegaciones del Valle de México y Regionales que tiene en todo el País; y el INFONAVIT.

En resumen, la determinación con base presuntiva implicará, bien que el contribuyente no cuente con elementos para fijar en cantidad exacta la base imponible, o bien que se haya obstaculizado la labor de fiscalización del Fisco Federal por parte del Contribuyente.

En general, se puede señalar de este tipo de determinación los siguientes aspectos:

a).- Se practicó el procedimiento de fiscalización al contribuyente y éste no contó con el sistema contable u obstaculizó la labor de fiscalización de las autoridades.

b).- A través de los procedimientos descritos las

autoridades obtienen una base presuntiva, determinada con los ingresos que supuestamente pudo obtener el contribuyente.

c).- En base a estos datos, se determina la Obligación Fiscal obtenida y se le aplican las tarifas correspondientes, determinándose la Obligación en cantidad líquida.

Lo dispuesto por el referido artículo 57, será aplicable también para determinar presuntivamente la base imponible de otras contribuciones.

Para mayor claridad, señalo algunos ejemplos de la Legislación Federal vigente.

1.11.- DETERMINACION ESTIMATIVA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Referente al tema de determinación presuntiva, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 39 de las facultades de las autoridades fiscales, establece: que el importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los térmi

nos de esta Ley, se aplicará la tasa del impuesto que corres--
ponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las
cantidades acreditables que se comprueben.

Y al respecto, el Legislador Federal ordena en el ar--
tículo 51 del Reglamento de la Ley citada en el párrafo ante--
rior, que las cantidades acreditables que deben comprobarse en
los términos del artículo 39 de la Ley, serán las que corres--
pondan exclusivamente al ejercicio en que el valor de los ac--
tos o actividades se determine presuntivamente, y siempre que
la documentación en que consten éstas reúnan los requisitos --
que establece la Ley, el Código Fiscal de la Federación y su
Reglamento.

1.12.- DETERMINACION ESTIMATIVA DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo
62, señala, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pa--
ra determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contri--

buyentes, podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente del 15% o del que corresponda o aplicando otros coeficientes de acuerdo al giro o actividad de que se trate.

El artículo 64 del mismo ordenamiento legal dicta: que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquiran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, en los siguientes casos:

I.- Cuando las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor de dicho precio.

II.- Cuando la enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente com--pruebe que la enajenación se hizo al precio del mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.

III.- Cuando se trate de operaciones de importación o exportación o en general se trate de pagos al extranjero.

IV.- Cuando se trate de operaciones celebradas entre empresas residentes en el País, si una de ellas posee interés en los negocios o bienes de la otra, o bien si existen intereses comunes entre ambos o inclusive cuando una tercera empresa tiene interés en los negocios o bienes de aquellas.

Por otra parte, se señala en el artículo 66 del Reglamento a la Ley antes citada, lo siguiente: Para efectuar la determinación presuntiva a que se refiere la fracción segunda del artículo 64 de la Ley, las autoridades fiscales procederán en la siguiente forma:

I.- Para determinar si existe enajenación al costo o a menos del costo cuando el contribuyente reciba como parte del precio un artículo usado que después enajene con pérdida, se deberá considerar la operación global.

II.- En el caso de contratos de arrendamientos financiero, se entenderá que el monto de la contraprestación se integra por la suma de los pagos pactados durante el plazo -- inicial forzoso y los derivados de la opción, en su caso.

En materia del Impuesto sobre la Renta, citaré los siguientes precedentes de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación:

DETERMINACION ESTIMATIVA DEL INGRESO GLOBAL GRAVABLE.- DEBE APLICARSE EL COEFICIENTE QUE CORRESPONDA. Cuando del contenido íntegro de una resolución, se advierta que al causante se le determinó estimativamente su ingreso global gravable, por haber omitido declarar ingresos que fueron precisados por la autoridad, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 32 y 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se debe aplicar a -- los ingresos brutos estimados el coeficiente que corresponda de acuerdo con la actividad que desarrolle el sujeto pasivo. (18)

DETERMINACION ESTIMATIVA DEL INGRESO GLOBAL GRAVABLE.- PROCEDE SI LAS DECLARACIONES CORRESPONDIENTES SE PRESENTAN CON POSTERIORIDAD A LA VISITA.- En los términos de lo dispuesto por el

(18).- RTFF; 2a. Epoca, Año II, Volumen 12, Mayo-Junio 1980. pp. 172.

artículo 32, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, procede la determinación estimativa del ingreso global gravable de las empresas si al momento de iniciarse la visita domiciliaria, o de la recepción de la documentación solicitada por los visitadores, no han presentado sus declaraciones; luego entonces, si una empresa presenta sus declaraciones por el periodo revisado con posterioridad a la fecha de conclusión de la visita y del levantamiento del acta final correspondiente, es válida la determinación estimativa de su ingreso global gravable, aún cuando dicha presentación de declaraciones se efectúe antes de que la autoridad emita su liquidación de diferencias de impuesto sobre la renta, con base en dicha estimativa. (19).

DETERMINACION ESTIMATIVA.- CARGA DE LA PRUEBA EN RELACION AL COEFICIENTE DE UTILIDAD QUE DEBE APLICARSE CUANDO EL CAUSANTE REALIZA VARIAS DE LAS ACTIVIDADES PREVISTAS EN EL ARTICULO 33 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- De acuerdo con el citado numeral, cuando la autoridad determine estimativamente el in

(19).- RTFF; 2a. Epoca, Año II, Volumen 12, Mayo-Junio 1980. pp. 172.

greso global gravable atendiendo a las actividades de las que derivaron los ingresos, y si el causante a quien se liquida el impuesto esgrime un argumento en el sentido de que realiza varias específicamente previstas en la ley en comento y por tanto, el coeficiente de utilidad que debe aplicarse es diferente al determinado por la autoridad, la carga de la prueba en los términos del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles le corresponde al mismo. (20).

1.13.- DETERMINACION PRESUNTIVA EN LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.

En el mismo orden, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en su artículo 22, señala lo siguiente: Al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de esta ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con

(20).- RTFF; 2a. Epoca, Año VI, Número 57, Septiembre de 1984, pp. 162.

las cantidades acreditables que se comprueben.

2.- REVISION DE DICTAMENES FORMULADOS POR CONTADORES PUBLICOS
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS CONTRIBUYENTES Y SU
RELACION CON EL CUMPLIMIENTO DE DISPOSICIONES FISCALES.

2.1.- ANTECEDENTES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Se considera que a fines del siglo XIX, cuando durante una convención de la Asociación Americana de Banqueros se presentó la ponencia para que todos los bancos asociados existieran como requisito previo al otorgamiento de un crédito, la presentación de un balance por parte de los solicitantes, con el objeto de que las instituciones estuvieran en condiciones de analizar dicho estado, a fin de que se aseguraran de la recuperabilidad del crédito.

Se aprobó dicha ponencia y poco después era un requisito en todos los bancos presentar el balance, aunque el estudio que se hacía era muy empírico.

Tiempo después, no sólo exigían un balance, sino también los correspondientes a los tres o cuatro ejercicios anteriores para compararlos; posteriormente se vió la necesidad de que se anexara el Estado de Pérdidas y Ganancias; ya que los datos que este documento reporta nos permite determinar la solvencia, la estabilidad y la productividad del negocio, con mayor exactitud, así como el desarrollo de la administración de la empresa que solicita el crédito.

También el comercio y la industria observaron la utilidad de aplicar no sólo el análisis de las cifras que reportan sus estados financieros, sino además la interpretación que de ellos se obtiene.

De lo anterior, podemos deducir que el origen de lo que hoy conocemos como la técnica del análisis e interpretación de Estados Financieros, fue precisamente la convención de la Asociación Americana de Banqueros, para que a partir de esa fecha poco a poco se fuera desarrollando dicha técnica, aceptándose y aplicándose no sólo en operaciones de crédito con los bancos, sino también precisar fallas en la administración

de los negocios, sean estos comerciales o industriales. (21).

2.2.- CONCEPTO DE ESTADOS FINANCIEROS.

Se llama Estados Financieros a los documentos primordialmente numéricos que proporcionan informes periódicos o a determinadas fechas sobre el estado o desarrollo de la administración de una empresa.

Los elementos del concepto de los Estados Financieros son los siguientes:

a).- ESENCIALMENTE NUMERICO.- Porque son datos que se obtienen directamente de los registros contables que se reflejan mediante cifras.

b).- INFORMES PERIODICOS O A FECHAS DETERMINADAS.- Ya sea que los datos abarquen un período o éstos se muestren en un momento dado, no por eso dejan de informar aspectos financieros de la empresa.

c).- ESTADO O DESARROLLO DE LA ADMINISTRACION.- Cualquier política seguida dentro de una organización deberá que--

 (21).- CFR. CALVO LANGARICA, CESAR; Análisis e Interpretación de Estados Financieros, 3a. Edición. Ed. Publicaciones Administrativas y Contables, S.A. Op. Cit. pp. 1.

dar reflejada en los Estados Financieros, y es labor del analista determinar e interpretar dichas situaciones. (22).

Así mismo, tenemos que los Estados Financieros presentan la siguiente clasificación:

Balance General; Estado de Pérdidas y Ganancias; Estado de Costo de Producción y Ventas; Balance General Comparativo; Estado de Pérdidas y Ganancias Comparativo; Estado de Costo de Producción y Ventas Comparativo; Estado de Capital de Trabajo; Estado del Superávit; Estado de Origen y Aplicación de Recursos y Estado Analítico de Cuentas de Gastos.

Definidos que han sido los Estados Financieros de una sociedad mercantil, se procede a analizar esta forma de fiscalización, la cual está prevista en el artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, y contemplada en detalle en el artículo 52 del mismo ordenamiento legal.

(22).- CFR. W.A., PATON; Manual del Contador, Ed. Unión Tipográfica, Ed. Hispano-Americana, México 1947. pp. 3-71.

2.3.- REQUISITOS QUE DEBE DE REUNIR EL CONTADOR PUBLICO QUE FORMULE EL DICTAMEN.

Para que se pueda formular el dictámen sobre los Estados Financieros de un contribuyente, deben de reunirse los siguientes requisitos:

a).- El dictámen lo debe formular un contador público que esté registrado ante las autoridades fiscales para tales efectos. Ese registro sólo lo pueden obtener personas de nacionalidad mexicana que cuenten con título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

b).- El dictámen que se formule, deberá ajustarse a las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulen la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público de que se trate.

c).- El contador público emitirá conjuntamente con su

dictámen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, debiendo consignar bajo protesta de decir verdad, los datos que señala el Reglamento del citado Código Fiscal de la Federación.

En el Capítulo III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, específicamente en los artículos 45 al 58, se establecen los requisitos para la formulación de los dictámenes de los contadores públicos, entre los que destacan los siguientes:

Para que un contador público obtenga el registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para poder dictaminar sobre los Estados Financieros de los contribuyentes, deberá presentar:

- 1.- Solicitud ante dicha Secretaría, acompañando ésta con la documentación siguiente.
- 2.- La que acredite su nacionalidad mexicana.
- 3.- Tendrá cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- 4.- Constancia emitida por el Colegio de Contadores

que acredite su calidad de miembro activo, expedida con dos meses de anterioridad a la presentación de la solicitud; independientemente de que deberá expresar bajo protesta de decir verdad, que no está sujeto a proceso o condenado por delitos de carácter fiscal, o delitos intencionales que ameritan pena corporal.

2.4.- EL AVISO PARA PODER DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES.

Los contribuyentes que deseén dictaminar sus Estados Financieros, deberán presentar un aviso a las autoridades fiscales dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación del ejercicio fiscal, bien se trate de personas físicas o morales, para ello se deberá atender a los siguientes requisitos:

1.- El aviso debe estar firmado tanto por el contribuyente como por el contador público encargado del trabajo.

2.- El dictámen sólo se puede referir a los Estados

Financieros del último ejercicio fiscal.

Se puede presentar el caso de que se anticipe la terminación del ejercicio, caso en el cual el dictámen se presentará tanto por el ejercicio de doce meses, como por el ejercicio irregular que origina el cambio, siempre que la solicitud se presente dentro del plazo señalado anteriormente.

2.5.- CASOS EN QUE EL AVISO DEL CONTRIBUYENTE NO SURTE EFECTOS.

El aviso que el contribuyente presenta ante las autoridades fiscales no surte efectos en los siguientes supuestos:

- 1.- Cuando no se presenta en los términos señalados con anterioridad.
- 2.- Cuando el contador público no está registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o ante el Colegio de Contadores Públicos respectivo.
- 3.- Cuando con anterioridad a la presentación del aviso se haya notificado al contribuyente orden de visita domiciliaria por el ejercicio fiscal que se determinará.

4.- Cuando se esté practicando visita domiciliaria al contribuyente, por ejercicios anteriores a que se refiere el - aviso, o bien cuando se haya emitido, aún cuando no se haya no tificado, orden de visita domiciliaria referida al ejercicio que se va a dictaminar.

2.6.- AUTORIDADES COMPETENTES PARA RECIBIR EL DICTAMEN DE .
ESTADOS FINANCIEROS.

El artículo 60 del Reglamento Interior de la SHCP, pu blicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de agosto de 1983, en su fracción XI, textualmente señala:

Compete a la Dirección General de Fiscalización auto- rizar a los contadores públicos para formular dictámenes sobre los Estados Financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes; llevar el registro y control de dichos con tadores, revisar que los mencionados dictámenes reúnan los re- quisitos establecidos en las disposiciones fiscales, así como suspender o cancelar en los casos que proceda, el registro co-

respondiente por no cumplirse con dichas disposiciones fiscales.

En relación a la facultad señalada, se encuentra lo dispuesto en la fracción XIV del propio artículo 60 del ordenamiento legal en cita en el que se indica en su párrafo segundo lo siguiente: La Dirección General de Fiscalización estará a cargo de un director general, auxiliado por los directores de revisión de declaraciones; de revisión de dictámenes; de auditoría fiscal "A" y de auditoría fiscal "B", por el subdirector de programación y por los auditores e inspectores que sean necesarios.

De la transcripción realizada encontramos la existencia de la Dirección de Revisión de Dictámenes. Es precisamente esta autoridad la encargada de llevar a cabo la revisión del dictámen, si bien, esta autoridad no lleva a cabo la determinación del crédito. Una vez revisado el dictámen, y con fundamento en los artículos 64 fracción XIII y 67 fracción VI del Reglamento Interior de la SHCP, antes mencionada, 42 primer párrafo y 64 fracción I del Código Fiscal Federal vigente, el De

partamento de Liquidación de Revisiones Especiales de la Dirección de Liquidación de la Dirección General Técnica de Ingresos de la SHCP la que se encargará de determinar los créditos correspondientes, en cuanto la Dirección General de Fiscalización le turne copia del oficio de observaciones por el que se comunique al contribuyente el resultado de la revisión practicada al dictámen que para efectos fiscales presente el contador público autorizado sobre los Estados Financieros a que se refieran sus declaraciones fiscales correspondientes, por el ejercicio ya señalado.

2.7.- LA RENUNCIA A LA PRESENTACION DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS O LA SUSTITUCION DEL CONTADOR PUBLICO ORIGINALMENTE DESIGNADO.

El contribuyente, puede renunciar a presentar el dictámen o a sustituir al Contador Público originalmente designado, siempre y cuando comunique la especie a la Autoridad Fiscal competente dentro de los tres meses siguiente a la presen-

tación del aviso, debiendo justificar los motivos que tenga para ello.

Puede presentarse el caso de que el Contador Público no puede formular el dictámen, bien por incapacidad física, -- bien por impedimento legal. En este caso el contribuyente deberá dar aviso a la Autoridad comunicándole la sustitución correspondiente, siempre y cuando se encuentre en tiempo antes de que concluya el plazo para presentar el dictámen. Existiendo sustitución del Contador Público; el dictámen se podrá presentar dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate, previa solicitud del contribuyente.

El Contador Público designado tiene la obligación de formular el dictámen, a menos que tenga incapacidad física o impedimento legal o en el caso de que dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la presentación del aviso de la formulación del dictámen de los Estados Financieros presente nuevo aviso ante las autoridades, comunicando su renuncia a formular el dictámen, previa justificación de los motivos que se tengan.

2.8.- FECHA DE PRESENTACION DEL DICTAMEN SOBRE LOS ESTADOS
FINANCIEROS DE LOS CONTRIBUYENTES.

En el Reglamento del Código Fiscal de la Federación se establece que el dictámen deberá presentarse dentro de los cinco meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate. Si se prorroga la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta del ejercicio de que se trate, este plazo se ampliará por el mismo término.

El mencionado término de cinco meses puede ser prorrogado por la autoridad fiscal competente hasta por un mes posterior, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor, debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado. La solicitud de prórroga debe ser firmada por el contribuyente y presentarse a más tardar con un mes de anterioridad al vencimiento del plazo de cinco meses. Si se presenta la solicitud de prórroga y la autoridad no contesta dentro de los diez días naturales siguientes, se entiende concedida la prórroga por un mes.

PRESENTACION EXTEMPORANEA DE LOS DICTAMENS DE ESTADOS
FINANCIEROS Y DOCUMENTOS ANEXOS.

Quando el Contador Público presente el dictámen y los documentos anexos fuera de los plazos mencionados, el dictámen no surtirá efecto alguno salvo que la autoridad fiscal estime que existen razones suficientes para aceptarlo.

2.9.- LOS DOCUMENTOS QUE SE DEBERAN ANEXAR A LOS ESTADOS
FINANCIEROS QUE SE DICTAMINEN.

Al dictámen sobre los Estados Financieros se deberán anexar los siguientes documentos: Los Estados Financieros básicos examinados por el Contador Público respecto de los que se emite el dictámen son:

- I.- El estado de posición financiera.
- II.- El estado de resultados.
- III.- El estado de modificaciones del capital contable; y

IV.- El estado de cambios en la situación financiera.

Asimismo, se acompañarán al dictámen las notas a los siguientes estados: El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente emitido por el contador público. También se acompañarán los siguientes anexos: El estado comparativo de resultados; el estado comparativo de los costos de producción y ventas; el análisis comparativo por subcuenta de los gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros, y otros gastos; el análisis de movimientos en el ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo; la relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor manifestadas bajo protesta de decir verdad. En este caso, si los contribuyentes son personas físicas con actividad empresarial deben mencionarse tanto las contribuciones derivadas de dicha actividad, como las provenientes de ingresos distintos o la mención expresa de que no hubo, de tal manera que se pueda comprobar la contribución definitiva por concepto del Impuesto sobre la Renta; también se deberá anexar la conciliación entre el resultado contable y el

fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta; la conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para los efectos de los tributos que se causen por el ejercicio; la determinación de la participación de utilidades a los trabajadores; la relación de declaraciones complementarias presentadas por los contribuyentes en el ejercicio que se dictamina, que modifiquen las de ejercicios anteriores, indicando la contribución de que se trate, la base que se modifica y el renglón que afecta, manifestada bajo protesta de decir verdad por el contribuyente; la relación de estímulos fiscales, indicando concepto, determinación, aplicación en su caso, monto y cumplimiento de requisitos para su otorgamiento y disfrute; las fotografías legibles de las declaraciones complementarias por las diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio que hayan sido presentadas; las fotografías legibles de las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales durante el ejercicio; la relación de secciones enajenadas por residentes en el extranjero respecto de las cuales el contribuyente sea responsable solidario como retenedor; el aviso firmado por el conta-

dor público señalando los registros especiales que lleve el - contribuyente, en su caso; y, la información oficial de información estadística.

2.10.- REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR LOS ANEXOS DE LOS DICTAMENES DE ESTADOS FINANCIEROS.

Los documentos que se anexan a los dictámenes de estados financieros también deben contar con determinados requisitos como son:

1.- El texto del dictámen deberá apegarse a aquéllos adoptados por el Colegio de Contadores Públicos al que esté afiliado el contador que se trate, debiendo indicarse el número del registro ante el Colegio.

Los Estados Financieros básicos, incluyendo sus notas deberán de estar suscritos por el contribuyente y presentarse en forma comparativa con el ejercicio anterior.

Los estados comparativos de resultados y de costo de producción y venta, abarcarán los dos últimos ejercicios, inclu

yendo el que se dictamina excepto cuando se trate del primer dictámen y también abarcarán los cuatro últimos ejercicios. Además, deberán incluir los análisis comparativos por subcuenta de los gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos referidos a los dos últimos ejercicios, expresando estos documentos en miles de pesos.

2.- El análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias del activo y reservas de pasivo deberán incluir la mención de los porcentajes y criterios adoptados para efectuar la deducción por inversiones.

3.- Contará con una relación de contribuciones a cargo del contribuyente en su carácter de retenedor, debiendo señalarse la descripción de base, tasa, tarifas y cuotas y entero de tributos detallando las diferencias determinadas, en su caso.

4.- También se declarará bajo protesta de decir verdad que la relación incluye todos los tributos federales a que esté sujeto el contribuyente, que los únicos tributos solidarios como retenedor de contribuciones federales son los inclu

dos; que en el ejercicio surtieron efecto solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones descritos o la mención de que no las hubo.

5.- En cuanto al pago del Impuesto sobre la Renta deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado.

6.- En cuanto al Impuesto al Valor Agregado se deberá incluir la determinación del Impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Asimismo, mostrará la determinación de las reglas de prorrateo en los casos de actos o actividades por los que no se deba pagar el impuesto.

7.- En relación al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, también se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Cuando el contribuyente sea fabricante de los bienes a que se refiere la Ley que establece dicho impuesto, en el informe se mencionarán expresamente los registros contables especificando el volumen y el valor de las materias primas ad--

quiridas y, en su caso, la graduación alcohólica, así como los volúmenes producidos y las mermas.

8.- En cuanto a otras contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como respecto de las aportaciones de seguridad social, se establecerá, en su caso, la conciliación con cifras aplicables de otros anexos que sirvan de base para su determinación.

2.11.- TRASCENDENCIA DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS COMO FORMA DE FISCALIZACION DE LOS CONTRIBUYENTES.

Los dictámenes de Estados Financieros son utilizados por el fisco como forma de fiscalización, especialmente en cuanto a la conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos de los impuestos a que este sujeto el contribuyente. Es decir, que el examen que haga el contador público de que se trate, deberá demostrar que el contribuyente ha cumplido correctamente con sus obligaciones fiscales, por ejemplo, en el pago del Impuesto sobre la Renta, la autoridad com-

petente encargada de llevar a cabo la revisión del dictámen tomará en consideración lo siguiente:

1.- Que el contribuyente ha presentado una determinación por el ejercicio de la pérdida fiscal ajustada pendiente de disminuir de la utilidad fiscal ajustada y la aplicación al que se dictamina.

2.- Que se efectúa la determinación de la declaración a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, la deducción adicional que se toma en cuenta en relación al proceso inflacionario.

3.- La determinación de las deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina proveniente de ejercicios anteriores; y la conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta, además de otras contribuciones federales.

2.12.- LAS NORMAS DE AUDITORIA A QUE QUEDAN SUJETOS LOS DICTAMENES DE ESTADOS FINANCIEROS.

Estas normas son las siguientes:

1.- La relativa a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento para dictaminar estados financieros.

2.- Las relativas al trabajo profesional cuando:

a).- La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio necesarios para formular el dictámen.

b).- El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse; y

c).- Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

2.13.- IMPEDIMENTO DE UN CONTADOR PUBLICO PARA DICTAMINAR
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UN CONTRIBUYENTE.

Un contador público está impedido para dictaminar los estados financieros de un contribuyente, cuando su independencia e imparcialidad estén afectadas, esto se puede dar en los siguientes casos:

I.- Cuando 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 una empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración de la empresa dictaminada.

II.- Cuando haya sido miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyen sus servicios.

El comisario de la Sociedad no se considerará impedi-

do para dictaminar, salvo que concorra otra causal de las que se mencionan en este artículo.

III.- Cuando el contador público haya tenido en el ejercicio fiscal que pretende dictaminar, alguna ingerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impidan mantener independencia e imparcialidad.

IV.- Cuando reciba por cualquier circunstancia o motivo participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictámen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales sus honorarios dependen del resultado del mismo.

V.- Cuando sea Agente o Corredor de Bolsa de Valores en ejercicio.

VI.- Cuando 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; y

VII.- Cuando se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente que le impida independencia e imparcialidad en el dictámen.

2.14.- EL INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL
DEL CONTRIBUYENTE.

El dictámen de los Estados Financieros de un contribuyente sobre el cual se centrará la fiscalización, de las autoridades encargadas de la revisión del dictámen deberá contar con los siguientes puntos:

I.- El contador público declarará bajo protesta de decir verdad que emite el informe con apego a las normas de auditoría, y a los Estados Financieros del contribuyente.

II.- Manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, examinó la situación fiscal del contribuyente por el período dictaminado y en caso de observaciones respecto del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente o retenedor, hará mención en forma expresa o señalará que no hubo omisión alguna.- También declarará que se cercioró en forma razonable que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente se encontraban registrados en la contabilidad y fueron recibidos o prestados, señalándose la omisión.

III.- Se hará mención expresa de que se verifica el cálculo y entero de los tributos, aportaciones de seguridad social y derechos que se causen por el ejercicio incluidos en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor.

IV.- Se manifestará haberse revisado en función de su naturaleza y mecánica de aplicación las partidas que integran los anexos relativos a:

a).- La conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta y otros Tributos;

b).- La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causan en el ejercicio; y

c).- La determinación de la participación de las utilidades a los trabajadores. Recuérdese que todo contribuyente en los términos de los artículos 132, fracción I y 122 de la Ley Federal del Trabajo, deberán de repartir utilidades en función de la utilidad que se obtenga en un ejercicio.

V.- Se hará la manifestación de haber revisado las declaraciones complementarias, comprobando su apego a las disposiciones fiscales; y

VI.- Se declarará por parte del Contador Público haber revisado los saldos de las cuentas de los anexos a los Estados Financieros.

2.15.- LA FISCALIZACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Las autoridades fiscales cuentan con el término de cinco años a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, para revisar el dictámen y sus anexos. Al efectuar tal revisión, las autoridades competentes pueden requerir al contribuyente la exhibición de los siguientes datos:

a).- Al contador público se le puede requerir:

1.- Cualquier información que debiera estar incluida en los Estados Financieros para efectos fiscales.

2.- La exhibición de papeles de trabajo elaborado con motivo de la auditoría practicada, que se entiende son propie-

dad del contador público.

3.- La información que se estime pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

4.- La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, cuando sea necesario. Si se trata de exhibición de documentos y papeles de trabajo, se solicitará tal documentación al contador público, comunicándose la especie de contribuyente.

b).- Al contribuyente se le puede requerir la documentación mencionada, cuando no se ha proporcionado por el contador público. Tal requerimiento se hará por escrito con copia para el contador público.

c).- A los terceros relacionados con el contribuyente o responsable solidario, la información y documentación que se estime necesaria para verificar los datos consignados en el dictámen y sus anexos.

De lo ya señalado se sigue, que el dictámen de Estados Financieros, es una auditoría que lleva a cabo un contador

público sobre los Estados Financieros del contribuyente, pero con especial relación al cumplimiento de éste con las obligaciones a su cargo, si bien debe mencionarse que en ningún momento la autoridad fiscal está obligada a dar por ciertos los elementos del dictámen, pues dentro del término de cinco años puede llevar a cabo la revisión de este dictámen.

Cabe mencionar que en este caso la determinación siempre será sobre base cierta, pues se parte del supuesto de que el Contador Público va a dictaminar sobre la documentación contable del contribuyente y los libros que está obligado a llevar, es decir, que en este tipo de procedimientos de fiscalización no puede presentarse de ninguna manera la determinación de obligaciones fiscales con base presuntiva.

Asimismo, cabe señalar que el dictámen sobre estados financieros siempre estará referido a todo tipo de tributos federales a los que esté sujeto el contribuyente sobre el que se dictamina.

2.16.- LA DETERMINACION DE TRIBUTOS EN BASE A LA REVISION
PRACTICADA AL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES.

Ya señalé anteriormente que la Dirección General de Fiscalización turna a la Dirección General Técnica de Ingresos copia del oficio de observaciones, en caso de haberlas, una vez practicada la revisión del dictámen.

La Dirección General Técnica de Ingresos no es autoridad fiscalizadora, sino determinadora, la cual con los fundamentos ya señalados anteriormente procede a determinar la situación fiscal del contribuyente, liquidando los tributos a que haya lugar entre otros:

- 1.- El impuesto sobre la renta de las sociedades mercantiles.
- 2.- El impuesto al valor agregado.
- 3.- El impuesto especial sobre producción y servicios.
- 4.- Otros impuestos federales.

2.17.- LOS RECARGOS.

Determinadas las diferencias por los tributos omitidos, la autoridad liquidadora con fundamento en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación procederá a liquidar los re cargos en el monto señalado en el código de referencia, según el año que se determine. _____

2.18.- SANCIONES.

Asimismo, la propia autoridad liquidadora, con fundamento en los artículos 64 fracción XVI y 67 fracción IX del re glamento interior de la SHCP antes mencionado, 70, 71 y 75 del Código Fiscal de la Federación, procederá a determinar las mul tas por las infracciones cometidas. Estos numerales se deben relacionar con los de la ley sustantiva por ejemplo: Si se omi ten impuestos sobre la renta de las sociedades mercantiles, en el año de 1983 se infringirán los artículos 22 fracción IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el mencionado

año, y ello relacionado con los artículos 76 fracción III y 77 fracción II del Código Fiscal de la Federación, serán el fundamento de la multa impuesta.

2.19.- LA OPCION DEL ARTICULO 65 DEL CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION.

Si el contribuyente entera el tributo omitido y los re cargos en una sola exhibición ante la Oficina Federal de Hacienda correspondiente a su domicilio fiscal, dentro del mes siguiente a la fecha en que surte efecto la notificación de la li quidación que efectúe la Dirección General Técnica de Ingresos, tiene derecho a la reducción de la multa en la cantidad que resulte de aplicar el 20% a la contribución omitida sin que sea necesario para ello modificar la liquidación. (23).

Con lo anterior, he pretendido dar un panorama general de la mecánica seguida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en cuanto al ejercicio de sus facultades de fiscalización en tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de

(23).- CFR., artículo 77, fracción II, inciso b), CFF.

Estados Financieros. Realmente es infinita la gama de situaciones que se presentan en los casos del ejercicio de las facultades de fiscalización del Fisco Federal. He pretendido ejemplificar ésto, y la estricta regulación a que están sometidos este tipo de procedimientos con los ejemplos que he transcrito en este trabajo.

Considero que con el transcurso del tiempo al contar el Fisco Federal con mayores elementos técnicos, puede mejorar sus funciones de fiscalización, si bien se encuentra limitada por cuestiones financieras, ya que el personal con que cuenta para efectuar esencialmente las visitas domiciliarias es reducido en relación al número de contribuyentes, por lo que en mi opinión utilizando también campañas de convencimiento puede perfeccionarse la actividad fiscalizadora de la federación lo que dará como resultado que cada uno de los contribuyentes aporte los tributos que realmente tenga obligación de enterar y no sólo aquellos cautivos que en forma alguna pueden evadir sus obligaciones.

El propósito fundamental del fisco, al ejercer los procedimientos de fiscalización estudiados consiste, en que cada contribuyente aporte la cantidad exacta que le corresponde, evitando así la evasión en perjuicio de la economía nacional.

Para que el Estado obtenga los tributos, es menester, que se desarrolle una actividad por parte de la Administración, para que esos hechos generadores no queden sin ser declarados o descubiertos para que se obtengan los elementos necesarios que hacen posible la determinación del crédito fiscal y así controlar que efectivamente ingresen a las cajas públicas los créditos que se han creado a favor del Estado, de ahí la existencia del Derecho Tributario Administrativo.

Tenemos, entonces, una actividad administrativa que ejerce el fisco federal en el ámbito de la tributación de su competencia y que está dirigida a la satisfacción de la pretensión tributaria, ya que como indiqué anteriormente, la Administración no puede esperar a que todos los contribuyentes cumplan espontánea e íntegramente con todas sus obligaciones tributarias.

La actividad tributaria administrativa que se comenta, tiene como finalidad, que no se sustraigan los deudores al cumplimiento de las posibles pretensiones tributarias, y alcanza no sólo a aquellas personas que ya tienen el carácter de deudores tributarios, sino que también tiene como función investigar quiénes pueden ser los posibles deudores, o sea identificar a aquellas personas que han realizado hechos generadores tributarios, y no los han declarado, o que habiéndolos declarado, no han aportado a la Administración Fiscal los datos necesarios para realizar la determinación de sus adeudos tributarios o habiéndolo hecho, es necesario verificar el cumplimiento de sus obligaciones.

Tales planteamientos me han motivado a redactar este trabajo, el cual dentro de su modestia, pretende abarcar los aspectos principales de dos procedimientos de fiscalización como son los ya descritos y esencialmente el procedimiento de determinación de la obligación fiscal, esperando haber cumplido decorosamente con tal propósito, esperando a la vez, que personas con mayores conocimientos y elementos, también describan esta materia.

CONCLUSIONES.

1.- El Contribuyente, en ocasiones, incumple parcial o totalmente sus obligaciones fiscales, dando lugar a que el - fisco, a nivel federal, estatal o municipal desarrolle los procedimientos que integran el Derecho Tributario Administrativo.

2.- Los principales procedimientos que integran el Derecho Tributario Administrativo son: El de control y fiscalización, el de determinación y el de ejecución forzosa o procedimiento administrativo de ejecución.

3.- Determinar una obligación fiscal, implica señalar su monto en cantidad líquida. La doctrina reconoce tres tipos de determinación que son:

a).- Determinación realizada por el sujeto pasivo principal o contribuyente, sin intervención de la autoridad administrativa.

b).- La determinación que realiza la administración sin la colaboración del sujeto pasivo.

c).- La realizada en forma conjunta por la autoridad administrativa y el contribuyente.

4.- La legislación fiscal federal prevé dos tipos de determinación de obligaciones fiscales: La determinación que lleva a cabo el propio contribuyente; y la determinación mixta que tiene como antecedente procedimientos de fiscalización.

5.- En principio, las principales leyes fiscales federales, como son la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley de Ingresos Especiales sobre Producción y Servicios; las aportaciones de seguridad social del IMSS y del INFONAVIT; deben ser determinadas por el propio contribuyente.

6.- Ante el incumplimiento voluntario, total o parcial del contribuyente de determinar las obligaciones fiscales a su cargo surge la actividad del fisco federal regulada por el Derecho Tributario Administrativo que comienza con los procedimientos de fiscalización y concluye, una vez determinada la obligación fiscal con los procedimientos de cobro forzosos.

7.- Dos de los procedimientos de fiscalización son las visitas domiciliarias y la revisión de los Estados Financieros, se trata de auditorías, en el primer caso llevadas a

cabo por el fisco federal y en el segundo, ordenadas por el propio contribuyente y llevadas a cabo por contadores públicos autorizados por la SHCP para dictaminar Estados Financieros.

8.- Durante la visita domiciliaria, se observan las omisiones de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y se plasman en un acta levantada con los requisitos del artículo 16 Constitucional. Posteriormente, en base al contenido del acta referida, se determinan las obligaciones omitidas.

9.- El dictámen de los Estados Financieros se presenta ante la autoridad fiscal federal, quien se encarga de su revisión, de la cual puede descubrirse omisión en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, ya que tal dictámen, debe referirse a todo tipo de tributos federales.

10.- Existen dos tipos de determinación de obligaciones fiscales: Con base cierta; y con base presuntiva. En el primer caso; la autoridad fiscal cuenta con todo tipo de elementos como son, el sistema contable del contribuyente y los libros que debe llevar.

11.- En la determinación presuntiva, el fisco no cuenta con elementos para determinar las obligaciones omitidas, ya que el contribuyente no cuenta ni con libros ni con sistema de contabilidad y por ello de manera presuntiva o estimativa se calcula el posible ingreso del contribuyente, y en base a ello se aplican las cuotas previstas en la Ley para señalar el monto de la obligación omitida.

RECOMENDACIONES.

Es indispensable, que sea permanente la campaña de - fiscalización que lleva a cabo el fisco federal a fin de que cada contribuyente aporte las obligaciones fiscales que nazcan a su cargo por los hechos generadores que desarrolle.

Es indispensable, que tales procedimientos se ajusten a derecho a fin de que la esfera jurídica de los contribuyentes no se vea afectada.

Si los contribuyentes cuentan con la documentación contable en orden, disminuirá el número de casos de determinaciones presuntivas de modo que no se tribute en exceso por parte de los contribuyentes incumplidos.

Es conveniente, que se incremente el número de contribuyentes que dictaminen sus Estados Financieros para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues con ello se facilita la fiscalización de tales contribuyentes.

Actualmente, es insuficiente el personal encargado de la fiscalización de los contribuyentes, por lo que sería positivo

vo incrementar su número a fin de que se determine el mayor número posible de obligaciones fiscales cuyos hechos generadores no sean declarados.

. BIBLIOGRAFIA**. GENERAL .**

1.- ALVAREZ, ROBERTO.; La Función de Fiscalización, SHCP., 3a. Edición, México, 1980.

2.- ATALIBA, GERALDO.; Hipotesis de Incidencia Tributaria, Traducción de García Mullin Roque, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1977.

3.- BERLIRI, ANTONIO.; Curso Istitucionale di Diritto Tributario, Giuffré, 1965, 3 Volúmenes; Traducción Española.

4.- BERLIRI, ANTONIO.; Principios de Derecho Tributario, Vols. 1 y 2, Traducción Española, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1964.

5.- BLUMENSTEIN, ERNEST.; Sistema del Diritto delle Imposte, Traducción Española, Giuffré, Milano, 1954.

6.- CALVO LANGARICA, CESAR.; Análisis e Interpretación de Estados Financieros, 3a. Edición, Editorial: Publicaciones Administrativas y Contables, S.A., México, 1980.

7.- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.; Derecho Financiero Mexicano, Decimatercera Edición, Ed. Porrúa, México, --- 1965.

8.- FERNANDEZ PROVOSTE, MARIO.; Principios de Derecho Tributario, Colección de Estudios Jurídicos y Sociales -- Volumen XXI, Ed. Universitaria, S.A., Santiago de Chile, 1952.

9.- GAZZERO, FILIPO.; La Dichiarazio Tributaria -- nell' accertamento e nell' Contenzioso, Giuffr , 1969; Traducción Española.

10.- GIANNI, A.D.; Instituciones de Derecho Financiero, Traducción Española, Ed. Derecho Financiero, Madrid, - 1957.

11.- GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; Derecho Financiero, Ediciones de Palma, Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina, 1970.

12.- HENSEL, ALBERT.; Diritto Tributario, Traducción Española de Dino Jarach, Giuffr , Milano, 1956.

13.- INGROSSO, GUSTAVO.; Diritto Finanziario, Ed. Napoli, 1956; Traducción al Español.

14.- JARACH, DINO.; Curso Superior de Derecho Tributario, Bs. As., 2a. Edición 1969.

15.- ROJINA VILLEGAS, RAFAEL.; Teoría General de las Obligaciones, Editorial Porrúa, S. A., Décima Edición, México, 1981.

16.- SERRA ROJAS, ANDRES.; Derecho Administrativo, 4a. Edición, México, 1968.

17.- W.A., PATON.; Manual del Contador, Ed. Unión Tipográfica, Ed. Hispanoamericana, México, 1947.

LEGISLACION.

1.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; Editorial Porrúa, Sexagésimasexta Edición, México, -- 1968.

2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION; Editorial Trillas, Decimatercera Edición, México, 1987.

3.- REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.; Editorial Trillas, Decimatercera Edición, México, 1987.

4.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.; Editorial Trillas, Décima tercera Edición, México, 1987.

5.- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.; Editorial Trillas, Decimatercera Edición, México, 1987.

6.- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.; Editorial Trillas, Décima tercera Edición, México, 1987.

7.- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.; Editorial Trillas, Decimatercera Edición, México, 1987.

8.- LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.; Editorial Trillas, Decimatercera Edición, México, 1987.

9.- REGLAMENTO DE LA LEY ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.; Editorial Trillas, Decimatercera Edición, México, 1987.

10.- LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.; Editorial Trillas, Decimatercera Edición, México, 1987.

11.- REGLAMENTO INTERNO DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.; Editorial Trillas, Decimatercera Edición, México, 1987.

12.- COLECCION DE REVISTAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.