

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

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

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

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

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

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

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

²⁵ GAZZO, *op. cit.*, p. 11.

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

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

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

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

9. Reacción del Destinatario de la Declaración

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

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

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

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

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

frente a la autodeterminación del causante una determinación por parte de la administración.²⁷⁻¹

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

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

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

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

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

²⁷⁻¹ GAZZERRO, *op. cit.*, p. 36.

²⁸ JARACH, D. *Corso*, 1a. edición, vol I, p. 304.

A) A QUIÉN CORRESPONDA PRESENTARLA

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

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

B) FORMALIDADES

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

C) PLAZO DE PRESENTACIÓN

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

D) LUGAR DE PRESENTACIÓN

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

E) SECRETO

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

F) RECTIFICACIONES A LA DECLARATORIA

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

10. La Determinación de la Obligación Tributaria por la Administración

Algunos tratadistas, como Blumenstein en Suiza, Giannini e Ingresso en Italia, Giuliani Fonrouge en Argentina, distinguen dos variantes del procedimiento de determinación²⁸⁻¹ por la autoridad tributaria, según que en el procedimiento tenga participación o cooperación el deudor tributario, en cuyo caso la llaman "determinación mixta", o que la autoridad realice la determinación, sin el concurso del contribuyente, en cuyo caso la llaman "determinación de oficio".

Así, por ejemplo, Blumenstein afirma que "en el procedimiento de determinación mixta, a la indagación y a la determinación del crédito tributario cooperan conjuntamente el contribuyente, o las personas que obran por él, por un lado, y el órgano oficial por el otro."²⁹

Ingresso escribe que "por vía de la declaración de los créditos el sujeto colabora con la Administración tributaria a la declaración del impuesto, y así cumple con un deber que le impone la ley."³⁰

Giannini enseña que existen tres diversos tipos de determinación, según que ella esté realizada: a) por el mismo deudor sin la intervención de la autoridad financiera; b) por la autoridad financiera sin la cooperación del deudor; c) por la autoridad financiera con la cooperación del deudor"³¹ y que el tercero es el procedimiento normal de determinación.

²⁸⁻¹ Pérez de Ayala sostiene que la determinación por la autoridad tributaria constituye un procedimiento técnicamente por las siguientes razones: a) Existe una pluralidad de actos; b) Cada uno de los actos que se consignan en el procedimiento conserva íntegra su individualidad; c) La conexión entre los diversos actos radica en la unidad de efectos jurídicos. d) Todos los actos que integran el proceso están vinculados entre sí de tal modo que cada uno supone el anterior y presupone el posterior y el último exige o requiere la serie entera; e) El procedimiento administrativo (en cuanto concepto puramente formal) es una sucesión de actos y de tiempos, es un especial modo de sucesión, un orden o forma de proceder; f) Es el cauce formal para la realización de las funciones administrativas; g) Culmina en un acto administrativo, negocio jurídico unilateral y definitivo. (Pérez de Ayala, José Luis, Derecho Tributario. En Derecho Financiero, Madrid, 1968).

²⁹ BLUMENSTEIN, *Sistema*, p. 333.

³⁰ INGRESSO, *op. cit.*, p. 294.

³¹ GIANNINI, A. D., I. concetti, p. 290. En las Instituciones, Giannini da como ejemplo de la determinación del deudor el caso del impuesto sobre rentas que se recauda

Giuliani Fonrouge señala también tres tipos de determinación: "a) la que realiza el deudor o responsable en forma espontánea (impropia e innecesariamente llamada 'autodeterminación') y que denominamos determinación por el sujeto pasivo; b) la efectuada motu proprio por la administración sin cooperación del sujeto pasivo o determinación de oficio; c) la determinación realizada por la administración con la colaboración del sujeto pasivo o determinación mixta, que puede considerarse como una combinación de los sistemas anteriores".³²

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

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

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

³² GIULIANI FONROUGE, *op. cit.*, n. 236.

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

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

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

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

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

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

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

Gazzerro, recientemente, ha puesto en duda el carácter colaboracionístico de este sistema, calificando a la construcción como "fuera de la realidad," pues los motivos que inducen al sujeto pasivo a presentar la declaración son los de no incurrir en sanciones y en poder resistir a una eventual rectificación de la autoridad fiscal.³³

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

a) *La Determinación con base Cierta*

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

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

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

³³ GAZZERRO, *op. cit.*, pp. 8 y 89-90.

(investigación y fiscalización) y, por supuesto, deben permitir la apreciación "directa y cierta" de la materia imponible; de lo contrario, la determinación sería presuntiva".³⁴

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

"La autoridad fiscal que desee controlar la declaración que recibe —dice Gazzerro—, invitará al contribuyente para que proporcione la prueba que sostenga los datos y los elementos reportados en la declaración. Si el contribuyente no se adhiere a la invitación, la declaración evidentemente sólo tendrá las características extrínsecas formales de la analiticidad, pero no las que son sustanciales (que son, por supuesto, las que más cuentan). En verdad, los datos y los elementos expuestos en esa declaración, no estando socorridos por la más mínima fuerza probatoria, no pueden lógicamente constituir el fundamento de una verdadera imposición analítica. Por tanto, el ente impositor, en tal eventualidad, deberá estar exonerado de la obligación de fundar analíticamente la rectificación. En el caso, por el contrario, en que el contribuyente proporcione las pruebas, y las proporcione para todos los elementos de la declaración, se tendrá la existencia de una declaración acompañada por las pruebas requeridas por la autoridad fiscal. Si éstas, las pruebas, se manifiestan incompletas, o no correspondientes a la realidad, o en alguna forma no son satisfactorias, motivo por el cual la Administración financiera retiene el poder de no aceptar la declaración, debe proceder a la rectificación de la misma. Es obvio que —con base en la sistemática de la carga probatoria— la determinación fiscal deberá contener las precisiones analíticas con base en las cuales se desatiendan las pruebas proporcionadas por el contribuyente para sostener los elementos expuestos en la declaración. En nuestra opinión, para cualquier prueba proporcionada por el contribuyente, y no encontrada idónea por el ente impositor, se debe oponer una prevalente, para que diciéndolo con las palabras de la ley, se motive o funde analíticamente la corrección de la cifra X por la Y".³⁵

b) *La Determinación con base presunta o estimativa*

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

³⁴ GIULIANI FONROUGE, *op. cit.*, n. 239.

³⁵ GAZZERRO, *op. cit.*, p. 126.