

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

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

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

Para el impuesto al ingreso de las empresas causantes mayores:

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

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

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

En el impuesto a los ingresos del trabajo independiente:

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

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

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

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

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

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

Debe hacerse una distinción entre la determinación presuntiva o sobre base estimativa y la rectificación de la declaración, y en su caso, de la determinación hecha por el contribuyente. Hay determinación sobre base presunta cuando hay declaración omisa y hay rectificación de la declaración o determinación, cuando aquélla es inatendible legalmente. En la determinación de oficio, la tarea de la autoridad es más orgánica, y ésta debe partir de la individuación del sujeto, domicilio, etc., para llegar a la determinación. En la determinación de oficio, la autoridad tributaria debe, como primera cosa, probar la existencia del hecho generador.<sup>36</sup>

Jarach afirma, citando la ley argentina, que la determinación estimativa "se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, y permiten inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Se trata simplemente de una definición de las presunciones como medio de prueba".<sup>37</sup>

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

También sostuvo este Tribunal que la facultad para determinar estimativa-

<sup>36</sup> GAZZERRO, *op. cit.*, p. 115.

<sup>37</sup> JARACH, *Curso*, p. 413.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

particular la existencia y monto de la obligación. Estos elementos deben guardar una relación *normal* con la situación a considerar y no ser el fruto de situaciones excepcionales o atípicas; además, la autoridad de aplicación no puede proceder discrecionalmente en la apreciación de los indicios, ni tampoco limitarse a su mención sin explicaciones, ya que debe justificar el procedimiento observado para llegar a la determinación y ajustarse a indicios razonables... La doctrina rechaza la idea del poder discrecional de la administración, admitiendo únicamente cierto margen de error, y en algunas situaciones un margen de discrecionalidad —no de arbitrariedad— en los procedimientos de control”.<sup>38</sup>

Jarach afirma que sólo cuando no sea posible hacer la determinación sobre base cierta “puede acudir a la determinación presuntiva, llamada también estimación de oficio, porque el término “estimación” significa no simplemente la actividad de valorar, sino valorar con criterio presuntivo, que es equivalente. En este caso, “estimación” no quiere decir tasación, sino juicio de carácter sintético, no analítico, de las distintas circunstancias; no directo, sino indirecto y presuntivo”.<sup>39</sup>

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

## 11. El Acto Administrativo de Determinación

### A) NATURALEZA

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

<sup>38</sup> GIULIANI FONROUGE, *op. cit.*, p. 240.

<sup>39</sup> JARACH, D., *Curso*, edición 1957, vol. I, p. 311.

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

El acto administrativo de determinación no es un acto necesario, pues como dice Jarach, la Administración Tributaria “puede concluir sus investigaciones reconociendo que las obligaciones tributarias han sido correctamente cumplidas por el contribuyente o, al impugnar y rectificar las liquidaciones de impuestos efectuadas por declaración jurada, puede lograr la conformidad del contribuyente sin necesidad de efectuar la determinación impositiva”,<sup>40</sup> o bien, porque no siendo obligatoria la revisión, haya transcurrido el plazo otorgado por la Ley a la autoridad revisora sin que ésta haya ejercitado sus facultades.

Para la gran mayoría de los tratadistas, la determinación realizada por la autoridad tiene el carácter de un acto administrativo. En cambio, Jarach ha sostenido, reiteradamente, y a pesar de las críticas que ha recibido su doctrina, que se trata de un acto de naturaleza jurisdiccional asimilable a la sentencia declarativa. A la luz del derecho positivo y de la doctrina administrativa mexicana, nosotros creemos (en contra de lo que hayamos sostenido anteriormente) que el acto de determinación tiene la naturaleza de un acto formal y materialmente administrativo: formalmente administrativo por su procedencia u origen, y materialmente administrativo porque crea una situación jurídica concreta, en ausencia de una controversia entre sujeto pasivo y sujeto activo.<sup>40-1</sup>

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

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

<sup>40</sup> JARACH, *Curso*, p. 415.

<sup>40-1</sup> Para Serra Rojas el acto administrativo es un acto de derecho público que constituye una decisión ejecutoria, emana de una autoridad administrativa en forma unilateral y concreta, y crea, reconoce, modifica o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general. SERRA ROJAS, ANDRÉS, *Derecho Administrativo*, ed., 1968, p. 250.

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

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

## B) DECLARACIÓN

Normalmente debe iniciarse el procedimiento mediante la declaración del

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

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

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

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

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

## C) INDAGACIÓN

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

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

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

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

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

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

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