

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

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

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

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

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

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

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

C) PRUEBA

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

En el procedimiento de determinación son admisibles todos los medios legales de prueba: la documental, la testimonial, la pericial, los informes de autoridades y de particulares, las inspecciones y compulsas de libros y comprobantes, las presunciones legales, etc.⁴¹⁻¹

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

⁴¹⁻¹ HENSEL afirma que: "En principio es admisible como medio de prueba todo lo que aparece idóneo para procurar la necesaria convicción de la verdad y de la posibilidad de los hechos por probar." (*op. cit.*, p. 241 y ss.).

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

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

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

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

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

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

⁴² JARACH, *Curso*, p. 420.

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

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

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

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

de una disminución, de una exención, o de una devolución de impuestos, lo típico, debe ser probado por el obligado.⁴²⁻¹

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

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

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

⁴²⁻¹ HENSEL, *op. cit.*, pp. 245-246.

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

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

D) AUDIENCIA

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

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

E) RESOLUCIÓN

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

a) Competencia

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

⁴³ JARACH, *Curso*, pp. 418 y 419.

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

b) Contenido y Fundamento

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

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

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

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

⁴⁴ JARACH, *Curso*, 2a. Edic., p. 422.

a conocer a los causantes en forma exacta los motivos y fundamentos (de las resoluciones) pues de otra suerte no podrían ejercitar en forma debida su derecho de defensa, no siendo eficaz la garantía de administración de justicia que pretendió establecer el Estado al crear el Tribunal Fiscal". (RTFF, no. 13, p. 296), y que "deben consignar las causas y fundamentos legítimos que las determinen". (RTFF, no. 18, p. 2304) "ya que si no lo hace así, se deja al causante en completo estado de indefensión, puesto que al no conocer éste las razones y fundamentos legales de la resolución, se encuentra imposibilitado para plantear en forma debida su demanda". (RTFF, no. 286-288, pp. 171-172).

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

c) *Formas extrínsecas*

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

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

d) *Notificación del Acto Liquidatorio*

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

I. Personalmente.

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

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

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

F) IRREVOCABILIDAD DEL ACTO DE DETERMINACIÓN

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

G) EFECTOS

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

a) Hace exigible el verédito fiscal.

- b) Determina en cifra exacta el importe del crédito y de sus accesorios.
- c) Constituye una resolución ejecutiva, que si no es impugnada por los medios legales en forma oportuna, constituye la base del procedimiento administrativo de ejecución.

12. El Concordato o Convenio Fiscal

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

Respecto a la naturaleza jurídica del concordato, se han elaborado varias doctrinas. Originalmente se le consideró como una transacción, en la que dos partes en conflicto —Fisco y Contribuyente— definían la controversia pendiente entre ellos en acto o sólo en potencia. Berliri apunta que tal tesis fue en seguida repudiada "observándose que el impuesto es, por naturaleza, indisponible y no puede ser objeto de un contrato, en género, o de una transacción en especie".⁴⁵

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

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

⁴⁵ BERLIRI, *Curso*, pp. 228-231.

lo cual la adhesión del contribuyente contendría una preventiva adhesión a un acto posterior de la autoridad contiene una intuición exacta en parte: con el concordato el contribuyente determina, en concierto con la autoridad, el imponible al cual se adhiere, consiente en que la autoridad proceda al acto de imposición de acuerdo con lo determinado en el concordato, con la consecuencia de que el acto de imposición no puede ser anulado por vicios anteriores al concordato."⁴⁶

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

Ingrosso, Giannini y Gazzo lo consideran como un acto administrativo unilateral de la Administración financiera aceptada por el contribuyente.⁴⁷

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

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

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

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

⁴⁶ BERLIRI, *op. cit.*, p. 234.

⁴⁷ INGROSSO, *Diritto Finanziario*, p. 443, GIANNINI, *I concetti*, p. 316, GAZZERRO, *op. cit.*, p. 250.