

ingreso global de las empresas cuando en el último ejercicio fiscal hubieren declarado ingresos brutos inferiores a 500,000 pesos, salvo que dichos causantes presenten los libros de contabilidad y comprobantes requeridos por la ley. (Art. 32, v). Por otra parte, se reformó también el Art. 82 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles para que la Secretaría de Hacienda determine las obligaciones tributarias de los sujetos de dicho impuesto cuando se encuentren dentro del mismo límite de ingresos brutos.

En la Exposición de Motivos enviada por el Ejecutivo al órgano Legislativo se expresaba que "Mención por separado merece la reforma que se propone respecto de la determinación del impuesto a las empresas de escasa capacidad económica, pues habiendo demostrado la experiencia que no están en posibilidad de llevar una contabilidad que dé base para cumplir con los obligaciones formales que la Ley impone a los causantes mayores, es necesario otorgar facultades a la autoridad administrativa para determinar estimativamente el impuesto sobre la renta de dichos causantes.

"Para ello, se reforman los artículos 32 y 36. Como las pequeñas empresas por regla general también causan el impuesto sobre ingresos mercantiles, es necesario, y así se propone en esta iniciativa, que se otorguen facultades similares en la ley relativa que las propuestas para la ley del Impuesto sobre la Renta, en el sentido de que se puedan determinar estimativamente los ingresos para aquel gravamen. Con esta reforma se elimina de la ley la posibilidad de celebrar convenios con los causantes, de acuerdo con la política seguida a este respecto en los últimos años."⁴⁸

Entendemos que los llamados "convenios" antes aludidos son los que tienen por objeto la determinación de créditos tributarios concretos. Sin embargo, no podemos dejar de observar que en el artículo 11 de la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1971 (y esta disposición continúa otras que tradicionalmente han venido apareciendo en leyes anteriores) se dispone que "se ratifican los acuerdos expedidos en el Ramo de Hacienda, por los que se hayan dejado en suspenso total o parcialmente el cobro de gravámenes e igualmente se ratifican las resoluciones dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sobre la causación de tales gravámenes", lo que deja entrever que al margen de las disposiciones legales pueden haberse celebrado convenios entre la administración y algunos contribuyentes "sobre la causación de gravámenes", los cuales, de existir, tendrían la naturaleza de convenios o concordatos para la determinación de créditos tributarios.

Por otra parte, la "ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos", que entró en vigor el 1o. de enero de 1971,

⁴⁸ Revista de Investigación Fiscal, Enero de 1968, número 25.

en su artículo 3o., dispone que "se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a efecto de que en el ejercicio de 1971, mediante reglas generales, establezca bases para determinar el ingreso gravable en relación con el impuesto sobre la renta en los siguientes casos: I. Agricultura, ganadería y pesca. II. Permissionarios de autotransportes de carga y pasajeros".

Ahora bien, si analizamos las que se encuentran en vigor para la ganadería y la avicultura, que constan en el oficio 322-1005 del 17 de enero de 1961, de la Dirección General de Impuestos a Causantes Menores, nos encontramos con las siguientes características:

a) Las bases de tributación fueron expedidas por la Secretaría de Hacienda a solicitud de los directivos de la Confederación Nacional Ganadera y el documento en que constan fue suscrito no sólo por el Administrador General de Impuestos al Ingreso y por el Director General de Impuestos a Causantes Menores, en representación de la Administración, sino que también fue suscrito por los más importantes funcionarios de la Confederación Nacional Ganadera, como son su Presidente, el Secretario y Coordinador de la Comisión de Asuntos Fiscales, el Presidente de la Unión Nacional de Avicultores y los titulares de la Comisión de Asuntos Fiscales en los ramos de Porcicultura, Productores de Leche, Ovicaprinos y Ganado de Lidia, lo que visiblemente da la idea de que el acto en cuestión es un convenio o concordato, y no un acto unilateral de la Administración. Además, es sabido que la determinación de las bases de tributación fueron el resultado de una serie de negociaciones entre la Administración tributaria y la mencionada Confederación Nacional Ganadera con objeto de conciliar los intereses de los contribuyentes y la Administración y para proceder en una forma equitativa a la evaluación de dichas bases.

b) Los propósitos que guiaron para la fijación de las bases, según se hace constar en el documento, fueron los de dar a dichos contribuyentes en los impuestos sobre la renta y sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal "un tratamiento especial de tributación" que les permita a dichos contribuyentes "en forma fácil y accesible el cumplimiento de sus obligaciones fiscales", estando animada la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del propósito "de acceder a las peticiones formuladas por los ganaderos, cuando éstas van encaminadas al mejor pago de sus impuestos, y sobre todo si se beneficia a los más modestos a quienes se libera de gastos y trámites que muchas veces resultan superiores a los impuestos que tienen que cubrir".

c) Dichas bases de tributación tienen carácter voluntario, o mejor dicho optativo, ya que en el documento que se analiza se expresa que "los ganaderos y avicultores que consideren conveniente no sujetarse a lo dispuesto en este oficio, quedan en absoluta libertad de no hacerlo y de cumplir en lo particular

con las obligaciones que les imponen las leyes fiscales, caso en el cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se reserva el derecho de revisar sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta en los términos de ley”.

d) En las referidas bases de tributación se altera el régimen de la Ley del Impuesto sobre la Renta aplicables a los ganaderos y avicultores, en cuanto se establecen bases y tarifas distintas, de carácter presuntivo, y se fijan formas de pago diferentes, liberándose además a los que se adhieran a ellas del cumplimiento de algunos deberes formales en materia de libros y de contabilidad.

De esas características resulta lógico obtener la conclusión de que las referidas bases de tributación, tanto por su formulación, puesto que en realidad han surgido de un acuerdo entre dicha Administración y una agrupación de contribuyentes, como porque para su aplicación requieren la adhesión voluntaria de cada uno de dichos contribuyentes, constituyen un verdadero convenio o concordato para la determinación de bases tributarias, quedando los contribuyentes en la posición de determinar sus créditos fiscales con arreglo a dichas bases tributarias.

Este sistema de determinación de las bases de tributación en forma general para grupos de contribuyentes tiene analogía con el sistema existente en la legislación española llamado “convenios con agrupaciones de contribuyentes” y en otra forma, “evaluaciones globales”. Estos también tienen carácter optativo, como las bases de tributación existentes en México, a que nos hemos venido refiriendo.

Sáinz de Bujanda, en sus Notas de Derecho Financiero (p. 345) llega a la conclusión, después de haber analizado críticamente las teorías de otros tributaristas españoles, que las evaluaciones globales “constituyen negocios jurídicos bilaterales de Derecho Público”.

Nosotros, con vista a las normas del Derecho Mexicano, nos inclinamos a considerar que las bases de tributación establecidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público son actos administrativos unilaterales de la Administración, pero que, como para que resulten aplicables a cada contribuyente “opte” por adherirse libremente a dicho régimen, prescindiendo de que se le aplique la normativa legal general, y ello entraña un acto de voluntad del contribuyente, debemos considerar que se produce un “concordato” o convenio, en lo que concierne al contribuyente que se adhiere al régimen de tributación, por lo que se determina en conformidad con el acto unilateral de la Administración la base presunta de su obligación tributaria, y él posteriormente determina el crédito fiscal que está obligado a pagar.

Lo anterior viene a confirmar que en el Derecho Tributario Mexicano continúa existiendo el sistema de determinación de la base imponible mediante

el acuerdo entre la Administración y el contribuyente, que enunciábamos en páginas anteriores.

13. *Impugnación del Procedimiento y del Acto de Determinación, de Rectificación o de Revisión*

Contra las notificaciones ilegalmente hechas establece el Código Fiscal de la Federación procede el recurso administrativo de nulidad de notificaciones (Arts. 160, V y 165). Contra las violaciones del procedimiento administrativo de determinación, tanto en su forma como en su fondo, el Código Fiscal establece, con carácter optativo, el recurso administrativo de revocación (Art. 160, fracción I), ejercitable cuando se dicta el acto o resolución de determinación, o el juicio de anulación ante el Tribunal Fiscal de la Federación. No entramos, sin embargo, al estudio de dicho recurso y del juicio de anulación por quedar fuera de la área que por el momento nos propusimos

