



CAPÍTULO TERCERO

LAS PRESUNCIONES Y LAS FICCIONES EN EL MARCO DEL DERECHO

TRIBUTARIO FORMAL 157

I. Introducción 157

II. El derecho tributario formal como marco de la gestión tributaria 158

III. Las obligaciones de la administración tributaria frente al contribuyente 160

1. Asistencia e información al contribuyente 161

A. Argentina 161

B. Bolivia 162

C. Costa Rica 162

D. La experiencia española 163

E. México 164

2. La consulta 169

A. Bolivia 169

B. Costa Rica 170

C. España 171

D. México 171

E. Uruguay 172

3. Secreto tributario 173

4. Reconsideración 174

IV. Las obligaciones de los particulares frente a la administración tributaria 174

1. Alemania 175

2. Bolivia	175
3. Buenos Aires	177
4. Costa Rica	178
5. Chile	179
6. Uruguay	181
V. Las facultades de la administración tributaria	182
1. Alemania	183
2. Bolivia	184
3. Buenos Aires	186
4. Costa Rica	188
5. Chile	190
6. México	191
7. Reino Unido	194
8. Uruguay	196
VI. La determinación	197
1. La autoliquidación	202
2. La liquidación por parte de la autoridad	206
A. La estimación indirecta	207
B. La determinación presuntiva (bajo el crisol de la legislación mexicana)	210
VII. Concepto de prueba	217
1. La prueba en el procedimiento administrativo	218
2. Gestión tributaria y actividad probatoria	220
3. En la declaración	223
4. Iniciación de oficio	225
5. La prueba en las actuaciones investigadoras de la administración	226
6. Consideraciones en torno al papel que desempeñan algunas presunciones en el campo de la gestión tributaria	227
VIII. Conclusiones	232

CAPÍTULO TERCERO

LAS PRESUNCIONES Y LAS FICCIONES EN EL MARCO DEL DERECHO TRIBUTARIO FORMAL

I. INTRODUCCIÓN

La justificación del tema abordado en el presente capítulo descansa, en buena medida, en el persistente debate doctrinal que particularmente en las dos últimas décadas se ha venido planteando en torno a la intervención de la prueba en actuaciones que genéricamente se denominan de gestión tributaria, adoptando terminología propia del derecho tributario comparado, ya que la legislación nacional no prevé el término, pero sí su contenido.

En este orden de ideas, resulta atractiva la cantidad de puntos de vista que, desde la academia y los tribunales, se han manifestado sobre este campo tan controvertido, lo que enfatiza la actualidad que presentan las siempre tensas relaciones entre los contribuyentes y los órganos administrativos encargados de la aplicación, recaudación e inspección de las contribuciones.

Las presunciones, cuyos efectos se despliegan intensamente en el campo de la prueba, desarrollan en los procedimientos de gestión tributaria un papel protagónico, sobre todo en el procedimiento de la determinación.

La aceptación o el rechazo de estas técnicas presuntivas o reglas de presunción depende con mucho de la concepción que se tenga de la actividad probatoria en el ámbito del procedimiento de gestión tributaria. Si se considera que en el procedimiento instructor existe una verdadera y propia actividad probatoria a desarrollar por los órganos de inspección, las críticas a la utilización de reglas de presunción serán constantes por los efectos que de ellas se derivarán en cuanto que o niegan la posibilidad de prueba u obligan a probar a quien niega, no a quien afirma. Si,

por el contrario, se piensa que la función investigadora de la autoridad con facultades de inspección se centra en la constatación de los hechos declarados por el contribuyente, la reacción frente a la aplicación de presunciones legales será menos enérgica.

En las primeras páginas de este capítulo se delimita el contenido de lo que se conoce como gestión tributaria, concepto del cual se carece en la legislación mexicana, no así su contenido.

Posteriormente se analizan las obligaciones de la administración frente al particular o, en su defecto, las atribuciones de información y de apoyo que dicha administración presta al contribuyente y responsable para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Se presenta un estudio comparativo sobre las obligaciones formales a cargo de los sujetos pasivos en diversas legislaciones tributarias.

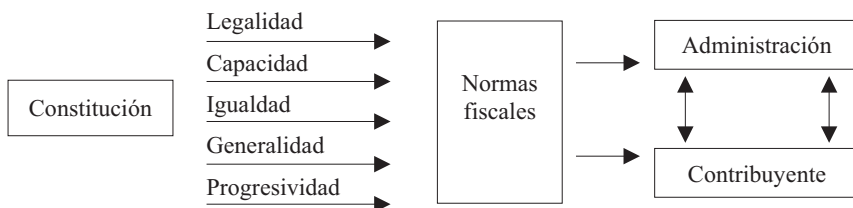
También con un enfoque comparativo se exponen las facultades con que cuenta la administración en este campo de la gestión fiscal.

La determinación es un aspecto que no podía soslayarse, al ser un procedimiento medular para realizar el tributo previsto en la ley.

Finalmente, se abunda sobre la determinación indirecta y sus implicaciones probatorias, y se profundiza en el papel que desempeñan las presunciones en el ámbito de la gestión tributaria.

II. EL DERECHO TRIBUTARIO FORMAL COMO MARCO DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA

“Los principios constitucionales tributarios son enunciados abstractos que han de traducirse en realidades normativas ordinarias y en actuaciones acomodadas”.³⁶⁶



³⁶⁶ Merino Antigüedad, José María, *Esquemas de derecho tributario*, 2a. ed., Bilbao, Universidad de Deusto, 2001, p. 91 (comprende también el esquema).

Las normas que regulan la forma, el procedimiento que la administración tributaria, el Estado y los administrados han de seguir en sus actuaciones para que las normas de derecho tributario material sean efectivas, para que los derechos y obligaciones que en ella se reconocen se realicen tal y como ellas quieren que se realicen, constituyen el grupo de normas de derecho tributario formal. El derecho tributario formal quiere, procura y regula la efectiva aplicación de las normas de derecho tributario material o sustantivo que establecen y regulan los tributos y las otras obligaciones materiales o sustantivas —pecuniarias— que garantizan, refuerzan y facilitan el cumplimiento de la obligación tributaria principal.³⁶⁷

El derecho tributario formal es el complemento indispensable del derecho tributario material, suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido.³⁶⁸

El derecho tributario administrativo es el conjunto de normas que regulan la actividad de la administración pública en lo referente a los tributos, comprendiendo relaciones jurídicas de hacer, no hacer, o soportar. Tiene como fin la recaudación y comprende la búsqueda y el reconocimiento de la existencia de los casos concretos de obligaciones tributarias.

Esta subdivisión del derecho fiscal comprende todas las actividades de la administración que tienden a lograr el cumplimiento del derecho sustantivo, y por lo tanto tiene un carácter instrumental.

El derecho tributario formal comprende las obligaciones formales de los contribuyentes, y las potestades o facultades de la administración, establecidas en normas de diversa jerarquía, así como los procedimientos de determinación, entre cuyos fines está la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En España, la “aplicación de los tributos” comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los administrados, y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los administrados en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.³⁶⁹

³⁶⁷ Ferreiro Lapatza, J. J., *La nueva Ley General Tributaria...*, cit., nota 162, p. 186.

³⁶⁸ Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1987, t. I, p. 281.

³⁶⁹ Ferreiro Lapatza, J. J., *Derecho tributario. Parte general*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 142.

En la doctrina mexicana se considera que existen cinco procedimientos que integran el derecho tributario administrativo, a saber: *a)* procedimientos preparatorios de control y fiscalización; *b)* procedimientos de determinación; *c)* procedimientos de devolución y extinción del crédito fiscal; *d)* procedimientos de ejecución forzosa, y *e)* procedimientos de impugnación.³⁷⁰

Aplicación y gestión son términos análogos en su significado, pero no designan exactamente lo mismo. La aplicación está referida a las actuaciones del particular en el ámbito del derecho tributario formal, en tanto que la gestión se emplea para los procedimientos administrativos que desarrolla la administración tributaria en el campo de las obligaciones tributarias formales.

La forma de regular la aplicación y gestión de los tributos es, evidentemente, distinta en cada país; no obstante, en esencia se trata de lo mismo: obligaciones formales a cargo de los particulares y procedimientos administrativos como facultades de las autoridades fiscales.

Sobre el particular, el profesor Valdés Costa opina:

El derecho latinoamericano tiene indudablemente una raíz romano-germánica. Pero es incuestionable también que ha experimentado una influencia anglosajona, y más concretamente de los Estados Unidos. En materia tributaria se registra en el correr del siglo XX una clara influencia de la doctrina italiana, principalmente a través de Griziotti, Plugiese y Jarach.

El derecho latinoamericano tiene características propias, con pocas diferencias entre sus países como resultado del indudable perfeccionamiento en la administración tributaria a través de institutos y jornadas, así como su concreción en el Modelo del CIAT.³⁷¹

III. LAS OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRENTE AL CONTRIBUYENTE

Por lo general, el derecho positivo se ocupa más de las obligaciones del contribuyente que de las obligaciones de la autoridad fiscal, y la ra-

³⁷⁰ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, *Derecho tributario mexicano*, México, Trillas, 1988, p. 155.

³⁷¹ Valdés Costa, Ramón, *Estado actual de la codificación tributaria en América Latina*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993, pp. 21 y 22.

zón de ello posiblemente sea que las múltiples obligaciones tributarias formales a cargo de los particulares surgen, en su gran mayoría, a partir de la obligación sustantiva de tributar.

No obstante, con el devenir del tiempo la doctrina ha sido más insistente en la idea de que el Estado, en su calidad de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria principal, y durante su actuación, está sujeto a una serie de normas en donde se asegura un mínimo de derechos a favor del contribuyente.

El respeto a los derechos fundamentales debe ser la plataforma en donde se construya una relación de equilibrio entre la administración tributaria y los administrados, según lo expresaba el Modelo de Código Tributario para América Latina.

Dicho de otro modo, las obligaciones de la administración serían las derivadas de los principios constitucionales relacionados con el respeto de los derechos individuales.

1. *Asistencia e información al contribuyente*

“No se trata de una concesión graciosa, es una labor esencial en cualquier administración tributaria, puesto que reditúa conocimiento, certeza y comodidad y, por tanto, cumplimiento voluntario”.³⁷²

A. *Argentina*

El Código tributario de Buenos Aires (Ley 1.192) contiene únicamente la protección al derecho de petición —por lo que concierne al derecho del contribuyente a ser informado—, pero en ninguna parte del texto legal se contempla la posibilidad de asistencia al contribuyente, lo que denota una falta de sensibilidad en la percepción de los problemas a los que se enfrenta el contribuyente.

“Cualquier reclamo interpuesto por los contribuyentes debe sustanciarse asegurando que éste pueda ejercer la defensa de sus derechos. En ningún caso han de otorgarse plazos totales mayores a treinta días para ofrecer descargos, presentar pruebas o para diligenciar cualquier instancia administrativa” (artículo 122).

³⁷² Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, *La administración tributaria en el derecho positivo mexicano*, México, UNAM, tesis de doctorado, 1997, p. 404.

B. Bolivia

El moderno Código Tributario boliviano entró en vigor en 2003, y uno de los avances que presenta es establecer una regulación expresa sobre los *derechos de los sujetos pasivos*, a través de diez fracciones que conforman el artículo 168, donde destaca el derecho a “ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos” (fracción 1), así como el derecho a que la “administración tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos por este Código y disposiciones reglamentarias, dentro de los plazos establecidos” (fracción 2). Ojalá que la intención del legislador se convierta en letra viva para beneficio del pueblo boliviano.

C. Costa Rica

Como la mayoría de las legislaciones tributarias latinoamericanas, la costarricense se caracteriza por una escasez de normas a favor del contribuyente; apenas y se cuenta con algunas disposiciones en donde se especifique la labor de la administración para que el contribuyente y los responsables conozcan sus obligaciones.

Sin perjuicio de la publicidad de las leyes, reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general dictadas por la administración tributaria en uso de sus facultades legales, la dependencia que tenga a su cargo la aplicación de los tributos debe dar a conocer de inmediato, por medio del *Diario Oficial* y de otros medios publicitarios adecuados a las circunstancias, las resoluciones o sentencias recaídas en casos particulares que a su juicio ofrezcan interés general, omitiendo las referencias que puedan lesionar intereses particulares o la garantía del carácter confidencial de las informaciones que instituye el artículo 117 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (artículo 101).

Cabe la aclaración de que este ordenamiento costarricense data de 1971, y aunque ha sido eventualmente reformado, sobre todo en 1995 y 1999, en su estructura sigue teniendo ese formato de código a favor de la administración, ya superado en países con legislaciones puestas al día.

En el ordenamiento antes citado se regula el derecho de petición por parte de los contribuyentes y la figura de la negativa ficta en los siguientes términos:

El director general de la administración tributaria o los gerentes de las administraciones tributarias y de grandes contribuyentes en quienes él delegue, total o parcialmente, están obligados a resolver toda petición o recurso planteado por los interesados dentro de un plazo de dos meses, contado desde la fecha de presentación o interposición de una u otro (reformado por Ley 8114 del 4 de julio de 2001).

Por petición se debe entender la reclamación sobre un caso real, fundado en razones de legalidad.

Vencido el plazo que determina el párrafo primero de este artículo sin que la administración tributaria dicte resolución, se presume que ésta es denegatoria, para que los interesados puedan interponer los recursos y acciones que correspondan (Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, artículo 102).

Al no contar el ordenamiento con disposiciones en donde se obligue a la administración a informar y asistir al contribuyente, los preceptos analizados cubren, aunque sea de manera incipiente, el tema de la información fisco-contribuyente

D. La experiencia española

Es un acierto la aportación que hace la Ley General Tributaria al mundo del derecho fiscal al establecer en forma expresa un apartado denominado “Las obligaciones de asistencia e información de la administración y administrados”, por dos razones muy importantes: la primera, destacar como obligación y no sólo como potestad la atribución de la administración de informar y asistir al contribuyente; la segunda, crear un campo de reciprocidad en donde el contribuyente está en un plano de igualdad en la relación jurídico-tributaria.

La administración tributaria deberá prestar a los contribuyentes la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones para que éstos puedan ejercitar sus derechos y cumplir con todo tipo de obligaciones fiscales a las que estén sujetos.³⁷³

³⁷³ *Cfr.* artículo 85.1 de la Ley General Tributaria de España. Es importante mencionar que además de la Ley General Tributaria, España cuenta también con un Estatuto de Derechos y Garantías del Contribuyente, que en su artículo 3o. reitera este derecho a la información y asistencia.

Así, por ejemplo, la administración tributaria deberá proporcionar al contribuyente información personalizada sobre sus derechos y obligaciones; apoyo para la formulación de las declaraciones, liquidaciones y comunicaciones; publicación de criterios interpretativos o normativos; contestación a consultas, etcétera.

Desde luego, cabe señalar que aun cuando existe información general bajo la forma de anuncios en medios de comunicación masiva y campañas publicitarias en épocas importantes para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, esto no es suficiente; más aún, existe información prestada al contribuyente en forma individualizada que no vincula a la administración. Tal es el caso de un contribuyente que durante la elaboración de su declaración acude a un módulo de información a resolver alguna duda. En caso de que el empleado público que le asiste se equivoque, éste no tendrá una responsabilidad como consecuencia de su mala información, la cual, desde luego, puede producirle consecuencias nefastas al contribuyente. Por otro lado, no se puede desconocer que este tipo de apoyo ayuda a contribuyentes de escasos recursos para cumplir con su obligación de contribuir al gasto público, ya que anualmente son corregidos incontables errores producto del sistema de autoliquidación vigente en la mayoría de los sistemas jurídicos tributarios.

E. México

En México, a partir del 1o. de julio de 1997 la actividad recaudatoria federal es realizada mediante un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT). La Ley del SAT, en su artículo 2o., de una manera muy tímida, establece que el Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

La Ley del SAT otorga a este órgano desconcentrado funciones de informador, pero de la lectura de su articulado se concluye que es un órgano de información no para el particular, sino para órganos públicos gubernamentales.

Los artículos 18 y 18-A del Código Fiscal federal mexicano establecen una serie de requisitos formales que deberán cumplir las promociones que presenten los particulares a la autoridad fiscal. Sin embargo, se

puede considerar que estos artículos, que indirectamente muestran la posibilidad de que los particulares puedan dirigirse a la autoridad fiscal, son producto del derecho de petición contemplado en el artículo 8o. de la Constitución, en una forma más amplia.

De conformidad con dichos artículos, las promociones ante las autoridades fiscales pueden ser de dos tipos:

- a) Las que deben presentarse en formas aprobadas por la autoridad.
- b) Las que no requieren un formato oficial.

Sobre este particular, es interesante el análisis del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, inserto en el título III, “De las facultades de las autoridades fiscales”. De entrada, por su sola ubicación afirma que se trata de una facultad de la autoridad, y no propiamente de un derecho del contribuyente, ni tampoco de una obligación para la autoridad.

He aquí la transcripción del artículo:

Las autoridades fiscales, para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

- a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de los tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.
- b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.
- c) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad e informar de las fechas y lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.
- d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cuál es el documento cuya presentación se exige.
- e) Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.

- f) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.
- g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.
- h) Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el *Diario Oficial de la Federación*, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras.

Los servicios de asistencia al contribuyente a que se refiere esta fracción, también deberán difundirse a través de la página electrónica que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria. En dicha página también se darán a conocer la totalidad de los trámites fiscales y aduaneros.

II. Establecerán programas de prevención y resolución de problemas del contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto de los asuntos que les sean planteados por los contribuyentes...

III. Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de asistencia al contribuyente, podrá realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras y promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el Registro Federal de Contribuyentes.

No se considera que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación cuando, derivado de lo señalado en el párrafo que antecede, soliciten a los particulares los datos, informes y documentos necesarios para corregir o actualizar el Registro Federal de Contribuyentes.

Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquellos que, a juicio de la pro-

pia autoridad, tengan el carácter de confidencial, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el *Diario Oficial de la Federación*...

En un acertado comentario sobre este artículo, Augusto Fernández Sagardi opina:

...este artículo está lleno de buenas intenciones, todas ellas tendentes a hacerle la vida más amable a los contribuyentes con acciones de ayuda y simplificación de parte de la administración tributaria. Algunas de ellas son difíciles de exigir judicial o jurisdiccionalmente, otras son de inútil exigencia porque carecen de sanción en caso de incumplimiento por parte de la autoridad, otra, como la de los síndicos, mientras no cuenten con verdaderas facultades de defensores, no dejarán de ser más que meros acompañantes de los contribuyentes que a ellos acudan.³⁷⁴

En contraste, el artículo 85 de la Ley General Tributaria española establece que: “La administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones”.

Este artículo se encuentra inserto en un título denominado “Las obligaciones de asistencia e información de la administración y administrados”. La ubicación del artículo y la sutil diferencia de términos en donde se dice que la administración “deberá”, presenta ante los contribuyentes una gran diferencia con la legislación mexicana antes expuesta, ya que en el caso español la Ley General Tributaria está creando una obligación, no una potestad; se trata, pues, de un vínculo obligatorio.

En nuestro país, el 23 de junio de 2005 fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación* la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC), de cuya lectura se puede advertir que estuvo profundamente inspirada en su análoga española, pues en ella se establece un catálogo de beneficios en favor del contribuyente, tales como:

³⁷⁴ Fernández Sagardi, Augusto, *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, SICCO, 2000, pp. 118 y 119. En igual sentido, Diep Diep, Daniel, “La sindicatura: máxima patraña fiscal”, *Defensa Fiscal*, México, núm. 60, año 5, octubre de 2003, pp. 4-13.

- Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.
- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
- Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.
- Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales (artículo 2o.).
- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe... (artículo 16).
- Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de los medios de impugnación procedentes, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo (artículo 23).

También hay disposiciones redactadas como obligaciones a cargo de la autoridad fiscal que se traducen en derechos del contribuyente. Así, por ejemplo:

- a) Las autoridades fiscales organizarán loterías fiscales en las que, con diversos premios, participarán las personas que hayan obtenido los comprobantes fiscales respectivos. Las loterías fiscales se podrán organizar tomando en cuenta los medios de pago, diversos al efectivo, que reciban los contribuyentes (artículo 11).
- b) Cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, deberán informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer el derecho mencionado (artículo 13).
- c) Las autoridades fiscales tendrán la obligación de publicar periódicamente instructivos de tiraje masivo y comprensión accesible, donde se den a conocer a los contribuyentes, de manera clara y explica-

tiva, las diversas formas de pago de las contribuciones (artículo 7o., LFDC).

La LFDC, si bien establece una serie de obligaciones de la autoridad fiscal frente a los contribuyentes y/o responsables tributarios, no contiene sanciones para castigar al servidor público que incumpla el texto legal; en todo caso, habría que echar mano del régimen de responsabilidades aplicables a los servidores públicos.

2. La consulta

A. Bolivia

En Bolivia están legitimados para solicitar una consulta quienes tengan un interés personal y directo, la cual versará sobre la aplicación y alcance de la disposición de la normativa correspondiente a una situación concreta y real.

Congruente con su sistema jurídico, la consulta se presenta por escrito ante la máxima autoridad ejecutiva de la administración tributaria, debiendo responderla dentro del plazo de treinta días, prorrogables a treinta días más, computables desde la fecha de su admisión, mediante resolución motivada. El incumplimiento del plazo fijado hará responsables a los funcionarios encargados de la absolución de consultas.

La respuesta a la consulta tendrá efecto vinculante para la administración tributaria que la absolvió, únicamente sobre el caso concreto consultado, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos que la motivaron.

A diferencia de sus análogas latinoamericanas, la consulta boliviana prevé la posibilidad de que la autoridad cambie de criterio y revoque la resolución que recayó a la consulta, lo cual, desde luego, otorga incertidumbre jurídica para el contribuyente consultante. De manera semejante, en México existe la posibilidad de la revocación mediante el juicio contencioso administrativo, a lo que le es aplicable la misma crítica.

Se admite la consulta institucional formulada por colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales y empresariales, sindicales o de carácter gremial, cuando se refiera a aspectos tributarios que

conciernan a la generalidad de sus miembros o asociados, con la variante de que no tienen ningún efecto vinculante para la administración tributaria, constituyendo criterios meramente orientadores o simplemente informativos sobre la aplicación de normas tributarias.

Al igual que sus semejantes latinoamericanas, la consulta boliviana no constituye instancia, y por lo tanto no admite recurso alguno.

Si la consulta se somete a consideración de la autoridad, sustentándose sobre datos falsos o inexactos, su resolución será nula (Código Tributario boliviano, artículos 115-120).

B. Costa Rica

Quien tenga un interés personal y directo puede consultar a la administración tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede, asimismo, expresar su opinión fundada. La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que, debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado.

La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado dicho excedente dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución.

Para resolver la consulta la administración dispone de cuarenta y cinco días, y si al vencimiento de dicho término no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto.

Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la administración.

Es nula la consulta resuelta sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante (artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica).

C. España

Por su parte, la Ley General Tributaria española sólo hace una parca referencia a las consultas; no obstante, ha sido un instrumento que en la práctica ha demostrado sus bondades tanto a los contribuyentes como a las autoridades tributarias, otorgando un mayor grado de certidumbre jurídica en el momento de interpretar y aplicar la compleja normatividad fiscal. A diferencia de la consulta regulada en la legislación mexicana, la del sistema tributario español ordena que las respuestas vinculen a la administración no sólo a la consulta formulada por la persona en concreto, sino también respecto a situaciones idénticas de otros ciudadanos, lo cual, desde luego, representa un beneficio general, ya que una vez que se aclara cierta norma que parece admitir diversos modos de interpretación y de aplicación, se ahorrará el trabajo de acudir a la consulta a todos los que se encuentren en la misma situación, y a su vez, la administración tendrá menos consultas análogas que resolver.

Las consultas en España, al igual que en México, se exteriorizan por escrito y pueden presentarse no sólo por el contribuyente, sino también por colegios profesionales, asociaciones, sindicatos, fundaciones, etcétera.

En España, los criterios sentados en las contestaciones a las consultas vinculan a la administración mientras la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso no varíe.

A pesar de la forma escueta en que la legislación española fundó esta institución de la consulta, son plausibles los logros obtenidos, en opinión de la doctrina más autorizada.³⁷⁵

D. México

Al tenor del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades están obligadas a responder a las consultas cuando en ellas se planteen situaciones reales y concretas que les hagan los particulares en forma individualizada. Este tipo de consultas son presentadas ante la autoridad regularmente cuando existe duda sobre una situación en concreto. Al respecto, el maestro Fernández Sagardi considera que bajo el fundamento de este mismo numeral se pueden presentar ante la autoridad

³⁷⁵ Ferreiro Lapatza, José Juan, *Derecho tributario*, cit., nota 369, p. 191.

fiscal las confirmaciones de criterio, las cuales consisten en exponer ante dicha autoridad la manera en que el particular interpreta una norma o una serie de normas, sobre un caso real y concreto, con la finalidad de que la autoridad confirme o rechace el criterio del particular.³⁷⁶

Las resoluciones favorables a los particulares crean derechos en su favor, y, por lo tanto, la autoridad fiscal no podrá modificarlas unilateralmente, toda vez que por seguridad jurídica no puede afectarse la esfera jurídica de un particular que tiene derechos adquiridos, por lo que esta resolución sólo podrá modificarla el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio en el que la autoridad demande su nulidad.

E. Uruguay

El mecanismo de la consulta se encuentra previsto en la legislación tributaria de Uruguay en términos semejantes a su análoga mexicana, salvo en lo que concierne a los efectos de no resolver la consulta en el plazo otorgado por la ley.

Quien tenga un interés personal y directo podrá consultar al organismo recaudador correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho real y actual. A tal efecto, deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y podrá, asimismo, expresar su opinión fundada.

La presentación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos ni justifica el incumplimiento de las obligaciones a cargo del consultante; la consulta debe resolverse dentro de los noventa días posteriores a su formulación.

La administración estará obligada a aplicar con respecto al consultante el criterio técnico sustentado en la resolución; la modificación del mismo deberá serle notificada y sólo surtirá efecto para los hechos posteriores a dicha notificación.

Si la administración no resuelve en tiempo, y el interesado aplica el derecho de acuerdo con su opinión fundada, las obligaciones que pudieran resultar sólo darán lugar a la aplicación de intereses, siempre que la consulta hubiera sido formulada con por lo menos noventa días de antici-

³⁷⁶ Fernández Sagardi, Augusto, *La defensa fiscal y usted...*, 2a. ed., México, SICCO, 2000, pp. 38 y 39.

pación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva (Código Tributario de Uruguay, puesto en vigor en 1975, artículos 71-74).

3. *Secreto tributario*

En diversas legislaciones y de maneras distintas se prevé la confidencialidad y el secreto que deben guardar las administraciones tributarias sobre la información que obtengan en el desarrollo de sus facultades. Las declaraciones y datos individuales obtenidos por la administración tributaria tendrán carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o procedimientos cuya gestión tenga encomendada, y no podrán ser informados, cedidos o comunicados a terceros salvo mediante orden judicial fundamentada. Así, por ejemplo, el Código Tributario boliviano dispone que es un derecho del sujeto pasivo “la reserva y confidencialidad de los datos, informes o antecedentes que obtenga la administración tributaria en el ejercicio de sus funciones, quedando las autoridades, funcionarios, u otras personas a su servicio, obligados a guardar estricta reserva y confidencialidad, bajo responsabilidad funcionaria”.³⁷⁷

Se entiende que este secreto no puede alcanzar a cualquier información administrativa, sino sólo a aquellas informaciones a las que la administración pudo tener acceso por las facultades excepcionales que la ley le acuerda y que por alguna razón ajena al derecho tributario deben mantenerse en reserva. La obligación de guardar secreto supone la intención del legislador de proteger un derecho al secreto preexistente consagrado en diversas normas de cualquier orden.³⁷⁸

En el Reino Unido, por ejemplo, este secreto protege la información que posean los abogados y auditores contables, así como los registros o diarios privados y el secreto profesional de prensa.

Los auditores contables no están obligados a mostrar los papeles de trabajo correspondientes a sus clientes.³⁷⁹

³⁷⁷ Código Tributario boliviano, artículo 68, fracción 4; Código Tributario de Uruguay, artículo 47; Código de Normas y Procedimientos Tributarios para Costa Rica, artículo 115; Código Tributario brasileño, artículo 198, entre otros.

³⁷⁸ Nova Rafael, *Revista Tributaria*, t. IV, núm. 19.

³⁷⁹ Fiscalidad Internacional, *Reino Unido*, Valencia, CISS, 1995, p. 29.

4. *Reconsideración*

En México, en consonancia con el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales podrán revisar discrecionalmente las resoluciones desfavorables a un particular emitidas por su subordinado jerárquico, y en caso de que se demuestre fehacientemente que la resolución se emitió en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarla o revocarla en beneficio del contribuyente que no haya interpuesto algún medio de defensa y hubieran transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal. A esta institución el maestro Fernández Sagardi³⁸⁰ la ha denominado, con justa razón, “revocación por gracia”, ya que se establece como una facultad discrecional de la autoridad fiscal lo que debiera ser una obligación que a su vez se tornará en un derecho para el contribuyente, puesto que se está demostrando fehacientemente la ilegalidad de una resolución; es decir, la autoridad que la emitió vulneró sin lugar a dudas la legalidad a la cual está sujeta por mandato constitucional.

Bajo el contexto de la legislación mexicana, las autoridades fiscales tienen la obligación de atender todas las promociones que se les presenten y resolverlas en un plazo no mayor a tres meses; transcurrido este plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar como configurada la negativa ficta.³⁸¹

IV. LAS OBLIGACIONES DE LOS PARTICULARES FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Las obligaciones establecidas a cargo de los particulares tienen la finalidad de facilitar la actividad administrativa dirigida a la investigación y comprobación de los presupuestos tributarios, y están fundamentadas en la facultad de imperio del Estado.

Las obligaciones tributarias no pecuniarias que, distintas de la obligación material de pago, acompañan normalmente a los tributos también de-

³⁸⁰ Fernández Sagardi, *op. cit.*, nota 374, p. 127.

³⁸¹ A nivel local cabe destacar que en el Código Financiero para el Distrito Federal vigente para 2005, si la autoridad no responde en el plazo legal establecido se configura la afirmativa tácita o positiva ficta.

ben estar establecidas en ley, describiendo toda su extensión y límites.³⁸² Estas obligaciones pueden prescribir un hacer, un no hacer o un tolerar.

Sobre el particular, en el derecho comparado se puede observar el siguiente panorama:

1. *Alemania*

Llama la atención que la Ordenanza alemana de 2000 establece con gran detalle la forma de cumplir con las obligaciones por parte del sujeto pasivo o responsables. Se pueden sintetizar como las principales obligaciones, las siguientes:

- a) Quien inicie una explotación agrícola y forestal, una explotación industrial o un establecimiento permanente debe comunicarlo mediante formulario previamente publicitado (artículo 138.1).
- b) Deberes de llevar la contabilidad y registros.
- c) Conservación de documentos, tales como cartas comerciales, comprobantes de asientos, libros, registros, inventarios, balances, papeles de trabajo, etcétera (artículo 147).
- d) Presentación de declaraciones juradas.
- e) Deber de colaboración en el registro e inspección de personas y empresas.³⁸³
- f) Deber de colaborar en las visitas de inspección que se le practiquen al contribuyente mismo, exhibiendo los documentos requeridos y proporcionando un lugar adecuado para la inspección.

2. *Bolivia*

Este sistema tributario destaca como principales obligaciones formales a cargo del sujeto pasivo las siguientes (Código Tributario de Bolivia, artículo 70):

³⁸² Fernández López, Roberto Ignacio, *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1998, p. 41.

³⁸³ Así, por ejemplo, los propietarios de inmuebles, dueños de viviendas y recintos, subarrendadores, entre otros, están obligados a declarar sobre sí mismos y sobre las personas que ocupan el lugar y sobre las actividades que se desempeñan en dicho lugar (artículo 135 de la Ordenanza alemana).

- a) Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la administración tributaria, ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria.
- b) Inscribirse en los registros habilitados por la administración tributaria y aportar los datos que le sean requeridos, comunicando ulteriores modificaciones en su situación tributaria.
- c) Fijar domicilio y comunicar su cambio; en caso contrario, el domicilio fijado se considerará subsistente, siendo válidas las notificaciones practicadas en el mismo.
- d) Respaldo las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.
- e) Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la administración tributaria no podrá determinar deudas tributarias que haya determinado y cobrado oportunamente.
- f) Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la administración tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones.
- g) Facilitar el acceso a la información de sus estados financieros cursantes en bancos y otras instituciones financieras.
- h) Conforme a lo establecido por disposiciones tributarias y en tanto no prescriba el tributo, considerando incluso la ampliación del plazo hasta siete años, conservar en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar, exhibir y poner a disposición de la administración tributaria los mismos, en la forma y plazos en que ésta los requiera.
- i) Asimismo, deberán permitir el acceso y facilitar la revisión de toda la información, documentación, datos y bases de datos relacionadas con el equipamiento de computación y los programas de sistema

(*software* básico) y de aplicación (*software* de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible.

- j) Permitir la utilización de programas y aplicaciones informáticas provistos por la administración tributaria en los equipos y recursos de computación que utilizarán, así como el libre acceso a la información contenida en la base de datos.
- k) Constituir garantías globales o especiales mediante boletas de garantía, prenda, hipoteca u otras, cuando así lo requiera la norma.
- l) Cumplir las obligaciones establecidas en el Código, leyes tributarias especiales y las que defina la administración tributaria con carácter general.

3. *Buenos Aires*

La legislación bonaerense es abundante en obligaciones para los sujetos pasivos. En aras de ofrecer un panorama general, se han sintetizado como sigue:

- 1) Conservar la documentación y comprobantes referidos a las operaciones o situaciones que constituyen hechos imposables.
- 2) Llevar los libros de contabilidad y los respectivos comprobantes en forma ordenada y actualizada. El no hacerlo implica una presunción en contra del contribuyente y demás responsables.
- 3) Comunicar, en el plazo de quince días, cualquier hecho que provoque:
 - a) Una modificación al hecho imponible.
 - b) Que genere un hecho imponible nuevo, y
 - c) Que extinga el hecho imponible existente.
- 4) Llevar regularmente uno o más libros o registros especiales a requerimiento de la Dirección General y en la forma que ella establezca.
- 5) Concurrir ante los requerimientos de la Dirección General y exhibir, presentar y suministrar la documentación e información que la misma le exija, en tiempo y forma.

- 6) Otorgar comprobantes y conservar sus duplicados, así como los demás documentos de sus operaciones, por un término de diez años, o excepcionalmente por un plazo mayor cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible.
- 7) Están obligados a pagar el tributo al fisco en la forma y oportunidad debidas y a cumplir con los restantes deberes que impongan las disposiciones en vigor (Código Tributario de Buenos Aires, artículo 13).
- 8) Consignar el domicilio fiscal en su inscripción y en sus declaraciones juradas, formularios o en los escritos que presenten ante la Dirección General. Todo responsable está obligado a denunciar cualquier cambio de domicilio dentro de los quince días de efectuado, quedando, en caso contrario, sujeto a las sanciones establecidas en el Código (artículos 24 y 28).
- 9) Facilitar la verificación, fiscalización, determinación y recaudación de los tributos a cargo de la Dirección General (artículo 82).
- 10) Presentar las declaraciones juradas (artículo 91).
- 11) Los contribuyentes, responsables y terceros que efectúan registros mediante sistemas de computación de datos deben mantener en condiciones de operatividad los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el término de diez años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el que se hubieran utilizado (artículo 83).
- 12) Los contribuyentes que se disponen a iniciar actividades deben previamente inscribirse como tales presentando una declaración jurada y abonar dentro de los quince días el importe que determine la Ley Tarifaria (artículo 187).
- 13) Los contribuyentes están obligados a consignar el número de inscripción en las facturas y demás papeles de comercio (artículo 188).

4. *Costa Rica*

Entre las obligaciones de los contribuyentes se encuentran:

- a) Llevar los libros y registros (contabilidad) de la manera en que lo señalen las leyes.

- b) Inscribirse en el registro de contribuyentes y dar los avisos de modificación o bajas correspondientes.
- c) Presentar las declaraciones.
- d) Conservar, en forma ordenada, los libros de comercio, los registros, los documentos y los antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos gravados.
- e) Dar facilidades a los funcionarios fiscales autorizados para que realicen las inspecciones o verificaciones en sus establecimientos comerciales o industriales, inmuebles, oficinas, depósitos o en cualquier otro lugar.
- f) Presentar o exhibir en las oficinas de la administración tributaria o ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informes, documentos y demás comprobantes relacionados con hechos generadores de sus obligaciones tributarias y formular las aplicaciones o aclaraciones que se les soliciten.
- g) Concurrir personalmente o por medio de sus representantes debidamente autorizados a las oficinas de la administración tributaria cuando su presencia sea requerida (artículo 128, Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica).
- h) Comunicar a la administración tributaria su domicilio fiscal, dando las referencias necesarias para su fácil y correcta localización, así como dar aviso en caso de cambio del mismo (artículos 30 y 128).
- i) Los sujetos pasivos deberán mantener toda la documentación contable y los respectivos comprobantes en el domicilio fiscal o en el lugar que expresamente les autorice la administración tributaria, así como conservar los duplicados de facturas, boletas y otros comprobantes, por un plazo de cuatro años (artículos 109 y 110).
- j) Toda persona, física o jurídica, pública o privada, está obligada a proporcionar a la administración tributaria la información de trascendencia tributaria deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas (artículo 105).

5. Chile

Las principales obligaciones de los sujetos pasivos en este sistema jurídico tributario son, de acuerdo con el Código Tributario chileno, las siguientes:

- 1) En los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios (artículo 16, párrafo 1).
- 2) No está permitido a los contribuyentes cambiar el sistema de su contabilidad que haya servido de base para el cálculo de su renta de acuerdo con sus libros, sin aprobación del director regional (artículo 16, párrafo 5).
- 3) Los libros de contabilidad deberán ser llevados en lengua castellana, debiendo ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones. Esta obligación se entiende sin perjuicio del derecho de los contribuyentes de llevar su contabilidad en moneda extranjera para otros fines (artículo 17, párrafo 2).
- 4) Sin perjuicio de los libros de contabilidad exigidos por la ley, los contribuyentes deberán llevar los libros adicionales o auxiliares que exija el director regional, a su juicio exclusivo, de conformidad con las normas que dicte para el mejor cumplimiento o fiscalización de las obligaciones tributarias (artículo 17, párrafo 5).
- 5) Para todos los efectos tributarios, los contribuyentes, cualquiera que sea la moneda en que tengan pagado o expresado su capital, llevarán su contabilidad, presentarán sus declaraciones y pagarán los impuestos que correspondan en moneda nacional (artículo 18).
- 6) Todas las personas naturales y jurídicas y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, deben estar inscritas en el rol único tributario de acuerdo con las normas del reglamento respectivo (artículo 66).
- 7) Las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la Ley sobre Impuesto a la Renta deberán presentar al Servicio, dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, una declaración jurada sobre dicha iniciación, salvo determinadas excepciones (artículo 68).
- 8) Están obligados a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración, los contribuyentes, los que la hayan firmado y los técnicos y asesores que hayan intervenido en su con-

fección o en la preparación de ella o de sus antecedentes, siempre que el Servicio lo requiera, dentro de los plazos de prescripción. Tratándose de sociedades, esta obligación recaerá, además, sobre los socios o administradores que señale la dirección regional. Si se trata de sociedades anónimas o en comandita, están obligados a prestar ese juramento su presidente, vicepresidente, gerente, directores o socios gestores que, según el caso, indique la dirección regional (artículo 34).

- 9) Presentar declaraciones por escrito, bajo juramento, en las oficinas del Servicio u otras que señale la Dirección, en la forma y cumpliendo las exigencias que ésta señale con objeto de determinar la procedencia o liquidación de un impuesto (artículos 29 y 30).
- 10) Junto con sus declaraciones, los contribuyentes deberán presentar los documentos y antecedentes que la ley, los reglamentos o las instrucciones de la dirección regional les exijan (artículo 33).
- 11) Estarán obligadas a emitir facturas las personas que a continuación se indican, por las transferencias que efectúen y cualquiera que sea la calidad del adquirente:
 - a) Industriales, agricultores y otras personas consideradas vendedores por la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.
 - b) Importadores, distribuidores y comerciantes mayoristas (artículo 88).

6. *Uruguay*

De manera semejante a sus análogos, el Código Tributario de Uruguay³⁸⁴ dispone que los contribuyentes y responsables están obligados a colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la administración, y en especial deberán:

- a) Llevar los libros y registros especiales y documentar las operaciones gravadas en la forma establecida por la ley, el reglamento o las resoluciones de los organismos recaudadores.
- b) Inscribirse en los registros pertinentes, a los que aportarán los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones.

³⁸⁴ Artículo 70, Código Tributario de Uruguay.

- c) Conservar en forma ordenada los libros y demás documentos y registros durante el término de prescripción del tributo, según lo dispuesto por las normas pertinentes.
- d) Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados las inspecciones o verificaciones en cualquier lugar, domicilios, establecimientos industriales o comerciales, oficinas, depósitos y medios de transporte.
- e) Presentar o exhibir en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informes, comprobantes de legítima procedencia de mercaderías, y toda documentación relacionada con hechos generadores de obligaciones tributarias, y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.
- f) Comunicar cualquier cambio en su situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria.
- g) Concurrir a las oficinas fiscales cuando su presencia sea requerida.

V. LAS FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La administración tributaria es la parte de la administración pública que se encarga de la planeación, recaudación y control de los ingresos públicos por concepto de contribuciones, del cuidado de la aplicación de las leyes tributarias y de vigilar su cumplimiento; en suma, de ejercer la competencia tributaria del Estado, de conformidad con la legislación que rige a esta materia.³⁸⁵

El principio de legalidad ejerce una gran influencia sobre la configuración de las potestades administrativas. La actuación administrativa es el ejercicio de un poder atribuido por la ley y por ella delimitado.³⁸⁶

El principio de legalidad con particular relación a la acción administrativa exige que la actuación de la administración encuentre su fundamento positivo, así como el límite negativo en una norma previa.³⁸⁷

³⁸⁵ Hallivis Pelayo, *op. cit.*, nota 372, p. 163.

³⁸⁶ García de Enterría y Fernández, T. R., *Curso de derecho administrativo*, 6a. ed., Madrid, Civitas, 1993, vol. I, p. 429.

³⁸⁷ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, "El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria", *Lex. Difusión y análisis*, Torreón, México, tercera época, año V, núm. 47, mayo de 1999, p. 40.

Toda atribución de potestades ha de ser en principio expresa, ya que ante el silencio de la ley la administración carece de poderes propios.³⁸⁸

1. Alemania

La gestión de los tributos se encuentra regida por la Ordenanza Tributaria alemana (*Abgabenordnung*),³⁸⁹ y las autoridades tributarias autorizadas por este ordenamiento son:

- 1) El Ministerio Federal de Hacienda y las autoridades supremas de las provincias competentes para la administración fiscal, como autoridades supremas.
- 2) La Administración Monopólica Federal de Bebidas Alcohólicas, la Oficina Federal de Hacienda y la Oficina de Aduanas en lo Criminal como autoridades superiores federales.
- 3) Centros de cómputo como autoridades superiores provinciales. Las delegaciones provinciales de hacienda, como reparticiones intermedias.
- 4) Las oficinas de la Aduana Central —incluidas sus delegaciones— las oficinas de investigación de aduana, las de hacienda y las autoridades fiscales especiales provinciales como autoridades locales.
- 5) Seguros de familia (artículo 6o.).
- 6) Se puede anticipar aquí que Alemania es el país que ha defendido a ultranza el sistema de determinación a cargo de la autoridad administrativa. Para la determinación y reparto de los líquidos imponibles es competente en razón del territorio la Oficina de Hacienda de la Ubicación, y en el caso del impuesto comercial la Oficina de Hacienda de la Explotación (artículo 22).
- 7) Para los derechos aduaneros e impuestos al consumo es competente por razón del territorio la Oficina de Aduana Central en cuya jurisdicción se realiza el supuesto de hecho previsto por la norma (artículo 22).

³⁸⁸ Villar Palasí y Villar Escurra, *Principios de derecho administrativo*, Madrid, Universidad Complutense, 1982, t. II, p. 13.

³⁸⁹ El parágrafo 1 del artículo 1o. señala que “esta ley será de aplicación para todos los impuestos...”. Schuster, Carla, *op. cit.*, nota 179, p. 25.

Para el cumplimiento de sus labores, la administración tributaria cuenta con las siguientes atribuciones:

- a) Determinar y liquidar los impuestos.
- b) Iniciar procedimientos administrativos, de oficio o a petición de parte.
- c) Recabar informes, incluyendo datos protegidos.
- d) Realizar inspecciones oculares.
- e) Solicitar la intervención de peritos.
- f) Solicitar el apoyo de tribunales y autoridades.
- g) Ingresar y revisar propiedades inmuebles y recintos ocupados por un contribuyente.
- h) Detener buques y vehículos relacionados con algún acto referido a la tributación.
- i) Desarrollar medidas especiales de control.
- j) Registro de personas.³⁹⁰

2. *Bolivia*

El Código Tributario determina como sujeto activo de la relación jurídica tributaria al Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación y ejecución son ejercidas por la administración tributaria nacional, departamental y municipal.

La administración tributaria tiene las siguientes facultades específicas:

- 1) Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación.
- 2) Determinación de tributos.
- 3) Recaudación.
- 4) Cálculo de la deuda tributaria.
- 5) Ejecución de medidas precautorias, previa autorización de la autoridad competente establecida en el Código Tributario.
- 6) Ejecución tributaria.

³⁹⁰ La mayoría de estas atribuciones se encuentran reguladas en la parte cuarta de la Ordenanza alemana de 2000, denominada “Realización de la imposición”.

- 7) Concesión de prórrogas y facilidades de pago.
- 8) Revisión extraordinaria de actos administrativos.
- 9) Sanción de contravenciones que no constituyan delitos.
- 10) Designación de sustitutos y responsables subsidiarios, en los términos dispuestos por el Código.
- 11) Aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deban ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción.
- 12) Prevenir y reprimir los ilícitos tributarios dentro del ámbito de su competencia.
- 13) Constituirse en el órgano técnico de investigación de delitos tributarios y promover como víctima los procesos penales tributarios.

La administración tributaria cuenta con amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, tales como:

- a) Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios.
- b) Inspeccionar y, en su caso, secuestrar o incautar registros contables, comerciales, aduaneros, datos, bases de datos, programas de sistema (*software* de base) y de aplicación (*software* de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad, la información contenida en las bases de datos y toda otra documentación que sustente la obligación tributaria o la obligación de pago, conforme a lo establecido en el artículo 102, parágrafo II.
- c) Realizar actuaciones de inspección material de bienes, locales, elementos, explotaciones e instalaciones relacionados con el hecho imponible. Requerir el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando fuera necesario o cuando sus funcionarios tropezaran con inconvenientes en el desempeño de sus funciones.

- d) Realizar controles habituales y no habituales de los depósitos aduaneros, zonas francas, tiendas libres y otros establecimientos vinculados o no al comercio exterior, así como practicar avalúos o verificaciones físicas de toda clase de bienes o mercancías, incluso durante su transporte o tránsito.
- e) Requerir de las entidades públicas, operadores de comercio exterior, auxiliares de la función pública aduanera y terceros, la información y documentación relativa a operaciones de comercio exterior, así como la presentación de dictámenes técnicos elaborados por profesionales especializados en la materia.
- f) Solicitar informes a otras administraciones tributarias, empresas o instituciones, tanto nacionales como extranjeras, así como a organismos internacionales.
- g) Intervenir los ingresos económicos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente puestos a conocimiento de la administración tributaria para su control tributario.
- h) Embargar preventivamente dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que corresponda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas.
- i) Recabar del juez cautelar de turno, orden de allanamiento y requisa que deberá ser despachada dentro de las cinco horas siguientes a la presentación del requerimiento fiscal, con habilitación de días y horas inhábiles, si fuera necesario, bajo responsabilidad (Código Tributario boliviano, artículo 100).

3. *Buenos Aires*

En Buenos Aires, la autoridad administrativa en materia tributaria se ve representada por la Dirección General, quien está facultada (de acuerdo con el artículo 4o. del Código Tributario) para:

- 1) Recaudar, determinar y fiscalizar los tributos del gobierno de la Ciudad de Buenos Aires.
- 2) Verificar las declaraciones juradas y todo otro elemento para establecer la situación de los contribuyentes o responsables.

- 3) Disponer inspecciones en todos los lugares donde se realicen actos o ejerzan actividades que originen hechos imponible o se encuentren bienes que constituyan o puedan constituir materia imponible.
- 4) Requerir de contribuyentes, responsables o terceros, informes o comunicaciones escritas o verbales dentro del plazo que se les fije.
- 5) Solicitar información a organismos públicos y privados.
- 6) Exigir la comparecencia a las oficinas de la Dirección General de contribuyentes, responsables o terceros, dentro del plazo que se les fije.
- 7) Exigir en cualquier tiempo la exhibición de libros y registros de contabilidad, comprobantes y documentación complementaria de las operaciones o actos que puedan constituir hechos imponible o base de liquidación de los tributos.
- 8) Intervenir documentos y disponer medidas tendentes a su conservación y seguridad.
- 9) Efectuar inventarios, tasaciones o peritajes, o requerir su realización.
- 10) Exigir que sean llevados libros, registros o anotaciones especiales y que se otorguen los comprobantes que indique.
- 11) Aplicar sanciones, liquidar intereses, actualizaciones, recibir pagos totales o parciales, compensar, acreditar, imputar y disponer la devolución de las sumas pagadas de más.
- 12) Solicitar a la autoridad judicial competente órdenes de allanamiento o cualquier medida cautelar tendentes a asegurar el tributo y la documentación o bienes, así como solicitar a la autoridad que corresponda el auxilio de la fuerza pública para efectuar inspecciones de libros, documentos, locales o bienes de contribuyentes, responsables o terceros, cuando éstos dificulten su realización o cuando las medidas sean necesarias para el cumplimiento de sus facultades.

En cualquier momento, el gobierno de la Ciudad de Buenos Aires puede solicitar embargo preventivo o, en su defecto, inhibición general de bienes por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o quienes pueden resultar deudores solidarios, y los jueces deben decretarlo en el término de veinticuatro horas, ante el solo pedido del fisco y bajo la responsabilidad de éste.
- 13) Emitir constancias de deuda para el cobro judicial de los tributos.

- 14) Intervenir en la interpretación de las normas fiscales.
- 15) Dictar las normas generales obligatorias para los responsables y terceros en las materias en que las leyes autorizan a la Dirección General a reglamentar la situación de aquéllos frente a la administración tributaria.
- 16) Fijar fechas de vencimientos generales para la presentación de las declaraciones juradas anuales.
- 17) Celebrar convenios de colaboración con organismos nacionales, provinciales y municipales y con entidades privadas tendentes a optimizar los sistemas de recaudación, *ad referéndum* del Poder Ejecutivo.
- 18) Proponer agentes de percepción, retención, recaudación e información.

4. *Costa Rica*

La administración tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales.

A ese efecto, dicha administración queda específicamente autorizada para (artículo 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios):

- 1) Requerir a cualquier persona, natural o jurídica, esté o no inscrita para el pago de los tributos, que declare sus obligaciones tributarias dentro del plazo que al efecto le señale.
- 2) Cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de análisis e investigación legales que estime convenientes, a efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible y el tributo correspondiente.
- 3) Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y responsables los tributos adeudados y, en su caso, el interés, los recargos y las multas previstos en las leyes tributarias respectivas. El titular de la Dirección General de Tributación está facultado para fijar, mediante resolución con carácter general, los límites para disponer el archivo de deudas tributarias en gestión administrativa o judicial, las cuales, en razón de su bajo monto o incobrabilidad, no impliquen créditos de cierta, oportuna o económica concreción.

- 4) Decretado el archivo por incobrabilidad, en caso de pago voluntario o cuando se ubiquen bienes suficientes del deudor sobre los cuales se pueda hacer efectivo el cobro, se emitirá una resolución del titular de la administración que revalidará la deuda.
- 5) Los titulares de las administraciones territoriales y de grandes contribuyentes ordenarán archivar las deudas y, en casos concretos, revalidarlas.
- 6) Organizar y gestionar el cobro administrativo de los tributos, intereses y recargos que aplique y para solicitar la intervención de la dependencia que tenga a su cargo el cobro de los créditos a favor del Estado.
- 7) Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias y sus respectivos reglamentos para resolver consultas en los casos particulares, fijando en cada caso la posición de la administración, sin perjuicio de la interpretación auténtica que la Constitución Política le otorga a la Asamblea Legislativa y la de los organismos jurisdiccionales competentes.

En sus funciones de fiscalización, la administración tributaria de Costa Rica tiene como herramientas legales las siguientes (artículo 116 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios):

- a) Los libros y registros de contabilidad y la documentación que compruebe las operaciones efectuadas.
- b) A falta de libros y registros, de documentación o de ambos, o cuando a juicio de la administración los mismos fueran insuficientes o contradictorios, se deben tener en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria.

Sirven especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación; el volumen de las transacciones de toda clase e ingresos de otros periodos; la existencia de mercaderías y productos; el monto de las compras y ventas efectuadas; el rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la investigación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza; los salarios, alquiler del negocio, combustibles, energía eléctrica y otros gastos generales; el alquiler de la casa de habitación; los gastos particulares del contribuyente y de su familia; el monto de su patrimonio, y cualesquiera

otros elementos de juicio que obren en poder de la administración tributaria o que ésta reciba o requiera de terceros.

- c) Requerimientos de información tanto al contribuyente como a terceros, y a distintos tipos de autoridades.
- d) Facultad para citar la comparecencia de contribuyentes y terceros.
- e) Facultad de realizar inventarios de bienes de los contribuyentes.
- f) Facultad para inspeccionar locales.
- g) Facultades para secuestrar mercancías.

5. *Chile*

La autoridad administrativa en materia tributaria está representada por el Servicio de Impuestos Internos, al que le corresponde la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

Algunas de las facultades que las leyes otorgan al Servicio son (artículo 60. del Código Tributario):

- 1) Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.
- 2) Resolver las consultas que formulen los funcionarios del Servicio.
- 3) Ordenar la publicación o la notificación por avisos de cualquier clase de resoluciones o disposiciones.
- 4) Disponer la colocación de afiches, carteles y letreros alusivos a impuestos, o a cumplimiento tributario, en locales y establecimientos de servicios públicos, industriales y comerciales. Será obligatorio para los contribuyentes su colocación y exhibición en el lugar que prudencialmente determine el Servicio.
- 5) Aplicar, rebajar o condonar las sanciones administrativas fijas o variables.
- 6) Resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, incluso corregir de oficio, en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos.
- 7) Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes.
- 8) Ordenar, a petición de los contribuyentes, que se imputen al pago de sus impuestos o contribuciones de cualquier especie las cantida-

des que le deban ser devueltas por pagos en exceso de lo adeudado o no debido por ellos (compensación). La resolución que se dicte se remitirá a la Contraloría General de la República para su toma de razón.

- 9) Con objeto de verificar la exactitud de las declaraciones o de obtener información, el Servicio tiene atribuciones para examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros elementos que tengan alguna relación con la declaración.
- 10) La confección o modificación de inventarios podrá ser presenciada por los funcionarios del Servicio autorizados, quienes a su vez, si lo consideran necesario, pueden confeccionar inventarios o confrontar en cualquier momento los inventarios de contribuyentes con las existencias reales, haciendo uso de la fuerza pública si fuera necesario.
- 11) Para la aplicación, fiscalización o investigación del cumplimiento de las leyes tributarias, el Servicio está facultado para pedir declaración jurada por escrito o citar a toda persona domiciliada dentro de la jurisdicción de la oficina que la cite, para que concurra a declarar, bajo juramento, sobre hechos, datos o antecedentes de cualquier naturaleza relacionados con terceras personas.
- 12) El Servicio puede hacer uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieran adeudarse.

6. *México*

En México, la autoridad fiscal está facultada para realizar actos de fiscalización que le permitan verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, y dicha facultad la otorga precisamente el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Atento a dicho numeral, la autoridad tributaria puede:

- 1) Rectificar los errores aritméticos en declaraciones y solicitudes.
- 2) Revisar la contabilidad.

- 3) Practicar visitas domiciliarias.
- 4) Revisar los dictámenes.
- 5) Revisar comprobantes fiscales.
- 6) Practicar avalúos.
- 7) Recabar informes de funcionarios.
- 8) Formular denuncias o querellas.

Conforme a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la principal autoridad fiscal en México, y entre otras funciones tiene a su cargo cobrar las contribuciones en los términos que establezcan las leyes, y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realiza su actividad recaudatoria a través del órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT).

La siguiente tesis aislada señala las características del SAT:

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. SUS CARACTERÍSTICAS LE OTORGAN LA NATURALEZA DE UN ÓRGANO DESCONCENTRADO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. El artículo 31, fracción XI, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponden, entre otras facultades, las relativas a la determinación y cobro de las contribuciones, funciones que había venido desempeñando desde el treinta y uno de enero de mil novecientos cincuenta y nueve a través de la Subsecretaría de Ingresos, pero mediante decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, se promulgó la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en que se creó el Servicio de Administración Tributaria, al que le fueron otorgadas las facultades que desempeñaba la Subsecretaría de Ingresos, debiendo considerarse que ese nuevo órgano tiene, en cuanto a su naturaleza, características fundamentales que lo ubican dentro de la desconcentración administrativa. Ello es así, en primer lugar, porque el artículo 1o. de la Ley que lo creó declara expresamente que el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por otra parte, carece de personalidad jurídica propia, pues ningún precepto le confiere una distinta de la que le corresponde a la dependencia centralizada; de igual manera, no goza de independencia para tomar decisiones de propia autoridad, aunque goza de autonomía de gestión y presupuestal pa-

ra la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones, como lo establece el artículo 3o. de la citada ley, de donde se infiere que tiene un catálogo de atribuciones y cierta libertad para ejercerlas, lo que releva a su titular de la necesidad de consultar con su superior la totalidad de sus actos; asimismo, carece de patrimonio propio, ya que no existe declaración formal alguna de que goce de uno distinto del que corresponde a la administración centralizada, siendo por ello irrelevante que se le confiera una suma de recursos que le garantizan la suficiencia presupuestal y financiera para el logro de sus objetivos; por último, la ley le atribuye una esfera de competencia típicamente autoritaria, propia, indudablemente, de la administración centralizada. Por tanto, el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que sea óbice a lo anterior que algunas de sus características sugieran, por su diseño, los marcos legales comunes a los organismos descentralizados, pues apreciadas en su integridad permiten concluir que dada su escasa trascendencia, no alcanzan a transformar su naturaleza de órgano desconcentrado.³⁹¹

A partir de entonces se han creado administraciones locales a nivel regional en todo el país con la finalidad de desarrollar las actividades que la ley establece, entre las que destacan:

- a) Control del cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes.
- b) Visitas domiciliarias.
- c) Revisión de declaraciones.
- d) Determinación de créditos y liquidación de actas de auditoría.
- e) Imposición de sanciones.
- f) Otorgamiento de prórrogas.

Los procedimientos llevados a cabo por la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales se pueden clasificar en dos:

- 1) Procedimientos de fiscalización.
- 2) Procedimientos de determinación.

³⁹¹ *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000*, t. XII, tesis aislada CXLIII/2000, p. 44.

La fiscalización es una función de la administración tributaria que tiene la característica de ser eminentemente activa (a diferencia de la recaudatoria, que es fundamentalmente pasiva), mediante la cual la autoridad da respuesta al incumplimiento de los contribuyentes. Sus objetivos son:

- a) En forma inmediata, persigue la sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento.
- b) En forma mediata, busca alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales del contribuyente.³⁹²

El SAT lleva a cabo la función fiscalizadora por medio de la cual se verifica si los sujetos vinculados a la relación jurídico-tributaria han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes.

Uno de los medios de fiscalización llevado a cabo por este órgano desconcentrado es la auditoría, la cual busca la comprobación integral del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Así, la autoridad puede conocer con certeza la totalidad de las operaciones realizadas por el contribuyente a partir de la información que haya obtenido, o de la que obre en poder de la autoridad fiscal.

7. Reino Unido

El Departamento del Tesoro (*The Treasury*) tiene a su cargo la administración tributaria, cuyo titular es el *Chancellor of Exchequer*.

En su organización interna, el Departamento del Tesoro tiene dos oficinas que en forma específica administran los tributos. Estas oficinas son:

- | | | |
|----------------------------|---|---|
| 1) Board of Inland Revenue | { | Income Tax
Corporation Tax
Capital Gains Tax
Stamp Duty Reserve Tax
Inheritance Tax |
|----------------------------|---|---|

³⁹² Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 18a. ed., México, Porrúa, 1999, p. 729.

- 2) Board of Excise and Customs
- Excises
 - Custom Duties
 - Valued Added Tax

Los inspectores de impuestos (*inspectors of taxes*) y los recaudadores (*collectors of taxes*) se encuentran bajo el mando de la primera de las oficinas antes mencionadas. La competencia de estos funcionarios está delimitada por territorios, específicamente distritos.

Los inspectores, entre otras funciones, desempeñan las siguientes:

- 1) Recibir las declaraciones de los contribuyentes.
- 2) Practicar las liquidaciones.
- 3) Verificar y controlar los tributos a su cargo.

Entre tanto, los recaudadores notifican y recolectan los tributos.

De manera análoga se organiza la gestión de cobranza del impuesto al valor agregado.

En suma, se puede constatar que la gestión de los impuestos directos se realiza por un solo órgano: el inspector de Impuestos del Distrito, y la recaudación por el recaudador.

Cabe señalar que en el Reino Unido la gestión comienza mediante el envío que de las declaraciones hace el inspector a los contribuyentes, las cuales, una vez cumplimentadas, son devueltas al inspector para que practique la liquidación; posteriormente se reenvía la declaración y liquidación al contribuyente para que acto seguido pague el tributo correspondiente al recaudador.

Para llevar a cabo con éxito sus tareas, la administración cuenta con las siguientes atribuciones:

- a) Requerir informes del contribuyente y de terceros mediante formatos previamente conocidos.
- b) Solicitar información a bancos y a otro tipo de instituciones financieras.

- c) Requerir por escrito la entrega de cualquier documento que a juicio del inspector contenga o pueda contener información relevante en cuanto a la sujeción tributaria de un sujeto.³⁹³
- d) Facultades para entrar y registrar el domicilio y establecimientos del contribuyente.
- e) Secuestro de documentación y libros de contabilidad.³⁹⁴
- f) Toma de muestras de mercancías.
- g) Registro de personas.
- h) Acceso a registros automatizados.
- i) Obtener copias visibles, legibles y transportables de información contenida en ordenadores.

8. *Uruguay*

El artículo 68 del ordenamiento tributario determina cuáles son las facultades de la administración en materia de aplicación de la norma tributaria. Reitera el principio de que la administración dispone de las más amplias facultades de investigación y fiscalización y luego prevé algunas hipótesis de actuación, tales como:

- 1) Exigir la exhibición de libros, documentos u otro tipo de instrumentos de información a los sujetos pasivos, los cuales pueden ser asegurados por la misma autoridad.
- 2) Practicar inspecciones de bienes muebles y en bienes inmuebles, e inclusive, contando con una orden de allanamiento previa, puede inspeccionar domicilios particulares.
- 3) Requerir la comparecencia de terceros. Cuando la autoridad tributaria solicite informes a las instituciones bancarias se deja de lado el secreto bancario.

³⁹³ Cabe señalar que bajo este régimen los profesionales que preparan la contabilidad y las declaraciones fiscales de sus clientes no están obligados a entregar los papeles de trabajo de sus clientes, salvo en el caso de que ellos mismos hayan sido condenados por fraude fiscal o sancionados por elaborar declaraciones fraudulentas. *Fiscalidad Internacional*, *op. cit.*, nota 379, p. 29.

³⁹⁴ Una vez secuestrada la documentación, el contribuyente puede solicitar el acceso a la misma si considera que ello es necesario para la continuación de las actividades normales de su actividad. *Ibidem*, p. 30.

VI. LA DETERMINACIÓN

La suma de todos los derechos y las obligaciones tributarias formales cobra sentido en el momento de convertir en real un tributo establecido en la ley.

La liquidación y la recaudación constituyen la esencia del tributo en cuanto a su aplicación. La cuantificación o liquidación de la obligación tributaria principal y el cobro o recaudación dan razón de ser al tributo.³⁹⁵

El concepto restringido de liquidación consiste en determinar una cuantía una vez realizado el hecho imponible que dio origen a la obligación.³⁹⁶

La liquidación en sentido amplio puede definirse como un conjunto de actos emanados de la administración, del particular, o de ambos, destinados a establecer en cada caso la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Comprende todo el conjunto de procedimientos para verificar si se ha realizado el hecho imponible, si hay una cantidad a pagar (determinación de la base y aplicación de la tasa) y, en todo caso, a cargo de quién.³⁹⁷

No debe confundirse la determinación con el cálculo del tributo; la primera conlleva un conjunto de actuaciones, en tanto que el cálculo se reduce a la aplicación de ciertas operaciones matemáticas.³⁹⁸

Se dificulta encontrar un solo término que sirva para designar a todo el conjunto de actos ineludibles para que el crédito fiscal, hipotético y abstracto en la norma, se actualice y concrete al producirse de hecho los presupuestos objetivos del impuesto y al conocerse los sujetos que se vinculan con esos presupuestos en la relación concreta, la que la ley subordina al nacimiento del crédito.³⁹⁹

³⁹⁵ Ferreiro Lapatza, *La nueva Ley General Tributaria...*, cit., nota 162, p. 193.

³⁹⁶ Ferreiro Lapatza, *Derecho tributario*, cit., nota 369, p. 148.

³⁹⁷ Villegas, *op. cit.*, nota 368; Ferreiro Lapatza, *op. cit.*, nota 369.

³⁹⁸ Rodríguez Mejía, Gregorio, *Teoría de las contribuciones*, México, Porrúa, 1994, p. 90.

³⁹⁹ Es abundante la literatura española sobre el concepto, naturaleza y efectos de la determinación tributaria, entre otras: Albiñana García-Quintana, C., *Sistema tributario español y comparado*, Madrid, Tecnos, 1986, pp. 118 y 119; Lejeune Valcárcel, E., "Comentario al artículo 120 de la LGT", *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Madrid, Edersa, 1983; Palao Taboada, C., "Naturaleza y estructura del procedimiento de

Estas actuaciones sirven para comprobar y valorar los elementos propios de la deuda impositiva, con la consecuente aplicación de la tasa y finalmente, la cuantificación líquida de la deuda fiscal.⁴⁰⁰

La determinación participa de la naturaleza de la obligación tributaria misma, por lo que no habrá deudores reales en tanto no se lleven a cabo estos procedimientos liquidatorios.

La determinación tiene un carácter declarativo de la obligación tributaria y constitutiva del crédito fiscal, y a través de ella se va a constatar la existencia del hecho imponible y demás elementos de la contribución.⁴⁰¹

Existen diversos tipos de liquidación, atendiendo al sujeto que la lleve a cabo. La liquidación puede ser efectuada por el sujeto pasivo, a lo que la doctrina italiana denominó *auto-accertamento*, o por la administración, sin la cooperación del sujeto pasivo; o bien, en forma excepcional, puede ser que ambos (sujeto activo y pasivo) participen en la determinación, adquiriendo un carácter mixto.⁴⁰²

La determinación es, en su esencia y finalidad, idéntica; no varía por el sujeto que la practique.⁴⁰³

Sin importar el sujeto que determine, es importante enfatizar que el procedimiento debe estar previsto en la ley y obviamente ser aplicado por el sujeto liquidador acorde con las normas previamente establecidas, tal como lo exigen los criterios jurisprudenciales que a continuación presentamos:

FACULTADES DE REVISIÓN Y LIQUIDACIÓN DE AUTORIDADES FISCALES.
DEBEN FUNDARSE EN LOS PRECEPTOS VIGENTES CUANDO SE EJERCITAN.
El ejercicio de las facultades de revisión y liquidación de las autoridades fiscales debe fundarse en los preceptos vigentes cuando hacen uso de

gestión tributaria en el derecho español”, Estudio preliminar a la traducción de *Principios de derecho tributario*, vol. III, de A. Berliri, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1974, pp. 13-56; Lago Montero, José M., *Las liquidaciones cautelares en el derecho tributario español*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1990.

⁴⁰⁰ Giannini, *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, pp. 169 y ss.

⁴⁰¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 2a. ed., México, PAC, 1986, pp. 95-97.

⁴⁰² Fonrouge, Giuliani, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1965, p. 425.

⁴⁰³ Tesoro, Giorgio, “Il così detto autoaccertamento”, *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, Bari, 1, 1938, pp. 12 y ss.

ellos y no en los que estuvieron en vigor en los ejercicios revisados o liquidados.⁴⁰⁴

OFICINAS FEDERALES DE HACIENDA. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES EMITIDAS POR LAS. Cuando las oficinas federales de Hacienda determinen al contribuyente una liquidación provisional en cantidad determinada, en virtud de no haber presentado su declaración, y a fin de reunir los requisitos de debida fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe cumplir, es necesario que dicha liquidación contenga todos los elementos, las causas especiales y procedimiento seguido por la autoridad para determinar el cobro que pretende hacer, es decir, explicar en qué se basó para obtener la cantidad determinada por la autoridad, ya que la misma puede establecerse conforme a los datos obtenidos en la última o cualesquiera de las seis últimas declaraciones presentadas por el contribuyente, a efecto de cumplir con lo establecido por el artículo 16 constitucional respecto a la debida fundamentación y motivación.⁴⁰⁵

En México, la jurisprudencia reconoce tanto la autodeterminación como la heterodeterminación, como a continuación se ilustra:

FACULTAD DE DETERMINACIÓN O LIQUIDACIÓN, PUEDE CONCLUIR EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A CARGO O PÉRDIDA FISCAL, SIN QUE ESTO ÚLTIMO SEA UNA FACULTAD DISTINTA. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 41, párrafos primero y segundo, apartado B, fracciones XII y XVI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, corresponde a los contribuyentes y a las autoridades fiscales en el desahogo de sus facultades de comprobación, determinar la situación fiscal de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, este último numeral reglamentario invocado como sustento en la resolución impugnada por la autoridad fiscal, como se aprecia de su texto; para ello, no debe perderse de vista que lo que comprende una determinación fiscal no es más que la aplicación de los procedimientos que determina la ley del impuesto de que se trate para establecer en cantidad líquida las obligaciones fiscales del contribuyente, procedimientos que pueden dar diversos resultados, como en

⁴⁰⁴ *RTFF*, segunda época, Pleno, año V, núm. 45, septiembre de 1983, tesis II-TASS-5356, p. 167.

⁴⁰⁵ *RTFF*, tercera época, Pleno, año IV, núm. 44, agosto de 1991, tesis III-TASS-2148, p. 28.

materia de impuesto sobre la renta respecto a personas morales con actividades empresariales. En términos de los artículos 10 y 55 de la Ley de dicho impuesto, el resultado fiscal que puede recaer a una determinación es de impuesto a cargo o pérdida fiscal, por lo que la modificación de esta última no es más que resultado de la facultad de determinación que tiene la autoridad conforme a la disposición en cita, sin que pase desapercibido mencionar que el procedimiento de determinación comprende todas las fases que establece la ley para conocer su resultado, como en la materia que se menciona, es determinar los ingresos, deducciones, utilidad fiscal o pérdida fiscal según sea el caso, pues todo ello integra el procedimiento de determinación de la situación fiscal, sobre la cual se otorga la facultad de hacerla a la autoridad (*sic*).⁴⁰⁶

En términos del Poder Judicial federal:

CRÉDITO FISCAL. LO CONSTITUYE EL SALDO INSOLUTO DETERMINADO POR LA AUTORIDAD EN USO DE LAS FACULTADES CONFERIDAS EN EL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y, POR ENDE, PREVIO A SU EXIGIBILIDAD A TRAVÉS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN DEBE OTORGAR AL CONTRIBUYENTE EL PLAZO DE 45 DÍAS PREVISTO EN LOS NUMERALES 65 Y 144 DEL MISMO ORDENAMIENTO PARA QUE LO GARANTICE O PAGUE. De la interpretación armónica y sistemática de los artículos 4o., 6o., 65 y 144 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que son créditos fiscales aquellos que provienen de aprovechamientos o contribuciones y sus accesorios que tiene derecho a percibir el Estado y, por regla general, son determinados por los contribuyentes (autodeterminación), pero es factible que los determinen las autoridades fiscales en uso de sus facultades de comprobación, generándose en ambos casos la exigibilidad del pago y su ejecución a través del procedimiento administrativo de ejecución, una vez fenecido el plazo de cuarenta y cinco días que la ley otorga a los causantes para que garanticen el crédito o lo enteren. Ahora bien, conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 66 del código tributario: “La autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo insoluto de las diferencias que resulten por la presentación de declaraciones, en las cuales, sin tener derecho al pago en parcialidades, los contribuyentes hagan uso en forma indebida de dicho pago en parcialidades”. Por tanto, la resolución que con base en lo anterior emitan las autoridades fiscales

⁴⁰⁶ RTFJFA, quinta época, año III, núm. 28, abril de 2003, Primera Sala Regional del Norte-Centro II (Torreón, Coah.), tesis: V-TASR-VIII-419, p. 361.

técnicamente tiene la naturaleza de crédito fiscal porque deriva y es fruto de contribuciones omitidas y autodeterminadas (causa generadora) que el Estado tiene derecho a percibir y además porque es emitida en uso de una facultad discrecional que deriva de un adeudo a cargo del contribuyente, que constituye un derecho de percepción del Estado. En esa tesitura, previo al requerimiento de pago de dicho saldo insoluto a través del procedimiento administrativo de ejecución, debe concederse al contribuyente el plazo de 45 días que establece la ley para garantizarlo o para enterarlo. En consecuencia, deviene ilegal el procedimiento administrativo de ejecución del crédito así determinado, si previamente no se concedió al contribuyente el término aludido.⁴⁰⁷

Ejecutoria:

Así pues, se tiene que en términos del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, en nuestro país rige el sistema de autodeterminación de las contribuciones, lo que implica que es el propio contribuyente el que, en principio, fija en cantidad líquida su deuda fiscal, la que debe calcular conforme a las disposiciones de la contribución específica de que se trate.

Igualmente, este dispositivo legal dispone en su primer párrafo que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran; en tanto que en su párrafo cuarto señala que las contribuciones deben pagarse en la fecha o dentro del plazo indicado en las disposiciones respectivas, y ante la falta de disposición expresa en los plazos previstos en las fracciones I y II de este propio numeral.

Conforme a lo anterior se tiene que son los contribuyentes los que determinan las contribuciones a su cargo, las que se causan en la medida en que se actualiza el presupuesto material del hecho imponible y que deben ser pagadas en los plazos previstos expresamente en la ley respectiva.

En este orden de ideas, es dable sostener que el pago oportuno de contribuciones es aquel que se lleva a cabo dentro de los plazos legales contemplados para cada caso concreto, resultando así inoportuno el realizado con fecha posterior al del vencimiento de esos plazos.

En estas condiciones, puede determinarse que el pago indebido de una cantidad al fisco federal otorga al contribuyente el derecho a la devolución, no así el de obtener un lucro cesante por la falta de disposición de

⁴⁰⁷ *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, diciembre de 2003, t. XVIII, tesis IV 2º. A.62 A, p. 1371.

esa cantidad durante el tiempo que estuvo en poder de la autoridad fiscal, por dos razones fundamentales:

— Porque la devolución de una cantidad actualizada compensa la pérdida de poder adquisitivo durante ese lapso; y,

— Porque para que nazca el derecho a intereses debe acreditarse que el pago se recibió de mala fe, lo que resulta imposible en un sistema tributario como el que impera en nuestro país, el que, como ya se dijo, es de autodeterminación de las contribuciones.

Asimismo, si la vigencia de un régimen de autodeterminación como el que nos rige impide que la autoridad advierta los errores cometidos en el pago de las contribuciones (tan es así que por ello el legislador otorga facultades de comprobación a las autoridades fiscales), es dable suponer que no existe obligación de devolución hasta en tanto la autoridad no se percata de que ha existido un pago de lo indebido, resultando el medio más eficaz para conseguir ello la presentación de una solicitud de devolución por parte del contribuyente.⁴⁰⁸

1. *La autoliquidación*

Las autoliquidaciones son

...declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar (artículo 120, Ley General Tributaria).

La autoliquidación es la regla general en los países de sistema angloamericano y en la mayoría de los países del continente americano;⁴⁰⁹ en Europa aún se encuentran países en donde la regla es la determinación por parte de la administración, como Alemania, en cuya Ordenanza se dispone: “Mientras no se disponga otra cosa, los impuestos se determinarán por la autoridad fiscal mediante acto de liquidación”.⁴¹⁰

⁴⁰⁸ *Idem.*

⁴⁰⁹ *Cfr.* artículo 70 del Código Tributario de Bolivia de 2003; artículos 29 y 30 del Código Tributario de Chile, vigente desde 1974; artículo 104 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, vigente desde 1971, entre otros.

⁴¹⁰ Schuster, Carla, *op. cit.*, nota 179, p. 92.

En Francia, el sistema continental se aplica en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, mientras que la autoliquidación se ha implantado en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto al valor agregado.⁴¹¹

En otros países, como España, se ha ido pasando de esta determinación por parte de la autoridad tributaria hacia la autoliquidación, y aplicando muchas veces sistemas mixtos, sin que todavía se consideren sistemas de autoliquidación en todos los tributos.

Italia es el país europeo en donde el sistema de autoliquidación se ha implementado de manera más general, posiblemente por la imposibilidad de mantener un sistema administrativo que se encargara de las determinaciones, o bien por simple comodidad burocrática.

Al comentar la evolución que ha tenido el procedimiento de liquidación en España, el profesor Ferreiro manifiesta:

La Ley General Tributaria de 1963 reconoció ya en modo muy amplio, en su artículo 10.k), la posibilidad de que la Ley regulase 'la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria' desde entonces, y a partir de su implantación con el ITE, las autoliquidaciones han ido extendiéndose paulatinamente....⁴¹²

En la autoliquidación el causante efectúa un reconocimiento de deuda, la cual puede ser revisada por la administración, y, desde luego, esta determinación no constituye un acto administrativo, como tampoco lo es la sola recepción por parte de la autoridad.

En la mayoría de los países en donde impera la regla de la autoliquidación se admite la posibilidad de rectificación en caso de error mediante declaraciones complementarias o instrumentos análogos.

México no es la excepción. Como lo muestran las siguientes jurisprudencias, la autodeterminación es la regla en este sistema jurídico tributario:

AUTODETERMINACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. HACE INNECESARIA LA RESOLUCIÓN LIQUIDATORIA DE LA AUTORIDAD HACENDARIA. En los casos en que el contribuyente se autodetermina no es necesario que la autoridad ha-

411 Cfr. Blaise, Yves, *Les impôts en Europe 2004*, París, DELMAS, pp. 85-98.

412 Ferreiro Lapatz, *La nueva Ley General Tributaria...*, cit., nota 162, p. 198.

hacendaria emita resolución liquidatoria de un crédito, en atención a que en términos del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, corresponde originalmente al propio particular determinar el alcance de sus obligaciones fiscales, de modo que si éste ocurre ante la autoridad a manifestar a cuánto ascienden sus obligaciones, y para el efecto de su cumplimiento pide que se le permita enterar el importe de su obligación en mensualidades, y la autoridad accede a la petición, con tal actuación y por consenso de ambas (contribuyente y autoridad fiscal) queda establecido el importe del crédito a liquidar, por lo que no existe la necesidad de que el fisco ejerza sus facultades de comprobación, ni de que liquide un crédito que ya es líquido y determinado, ya que al tenor de los numerales 66 y 151 del Código Fiscal de la Federación, el requerimiento de pago se justifica dado que el primero de ellos establece, en su fracción III, inciso c, que la autorización para pagar en parcialidades quedará revocada ante el impago de tres parcialidades consecutivas, y el segundo de los dispositivos prevé el derecho de la autoridad hacendaria de hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requiriendo de pago al deudor, y en caso de que no sea cubierto, podrá proceder al embargo en los términos que el propio artículo dispone, estableciendo en el cuarto párrafo de su fracción II, que: “Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades...”, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento; esto es, que tal disposición no remite, para hacer efectivo el crédito, a los términos y condiciones que refieren los artículos 144 y 145 del Código Fiscal, sino que le permite a la autoridad requerir al contribuyente cuando se revoque la autorización de pago en parcialidades, de lo que se concluye que tales disposiciones, sin lugar a dudas, establecen el fundamento para que la autoridad hacendaria formule el requerimiento al contribuyente, al haberse ubicado en el supuesto contemplado en la fracción III, inciso c, del artículo 66 citado, y por ende, para formular el requerimiento de pago no es necesario que la autoridad hacendaria agote el procedimiento establecido en los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, para determinar en cantidad líquida el crédito.⁴¹³

AUTODETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES. LA CANTIDAD QUE EL CONTRIBUYENTE COMUNIQUE AL FISCO COMO MONTO DE SU ADEUDO CONSTITUYE UN CRÉDITO FISCAL, PREVIA RATIFICACIÓN O RECTIFICACIÓN DE LA

⁴¹³ *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, junio de 1999, t. IX, tesis V.1o. J/21, p. 847.

AUTORIDAD FISCAL. De la relación concatenada de los artículos 4o. y 6o. del código tributario federal y su vínculo con las definiciones doctrinarias de crédito y contribución, se concluye que los particulares están obligados a determinar las contribuciones a su cargo, las que se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, con independencia de que la autoridad hacendaria pueda, en ejercicio de las facultades de comprobación que la propia ley establece, determinar tales contribuciones; de lo que se sigue que por crédito fiscal se entiende, en general, el adeudo que el gobernado tiene con el Estado, sin que importe la índole o situación jurídica del deudor, ni la fuente de la obligación, la que puede derivar de una norma tributaria, de la actividad del Estado, o de la determinación de los propios contribuyentes (autoliquidación); de ahí que si el contribuyente en cumplimiento a su obligación establece y comunica al fisco el monto de su adeudo, es precisamente esa cantidad, previa ratificación o rectificación de la autoridad respectiva, lo que constituye el crédito fiscal, aun cuando no se trate de una resolución proveniente de autoridad hacendaria propiamente dicha, ya que es indudable que aquél existe, es líquido y exigible, por tener su origen en una autodeterminación.⁴¹⁴

De acuerdo con Hallivis Pelayo,

...el sistema de autodeterminación de los gravámenes se aplica en México en forma generalizada desde el primero de abril de 1967, al entrar en vigor un nuevo Código Fiscal, que en su artículo 80 estableció que... la determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponden a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario.⁴¹⁵

No obstante, este sistema no ha rendido los frutos esperados, ya que frecuentemente los contribuyentes declaran algo menos de lo real. Cita Einaudi⁴¹⁶ el ejemplo de los impuestos por importación en Italia, donde a pesar de existir la posibilidad de que la aduana ejercitase su derecho de comprobación, los contribuyentes por lo general declaraban valores por debajo de los efectivos, asumiendo el riesgo de ser penalizados.

⁴¹⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, octubre de 2001, t. XIV, tesis VI. 2º.A.6ª, p. 1089.

⁴¹⁵ Hallivis Pelayo, *op. cit.*, nota 372, p. 209.

⁴¹⁶ Einaudi, Luigi, *Principios de hacienda pública*, Madrid, Aguilar, 1955, p. 249.

2. La liquidación por parte de la autoridad

En opinión de la antigua doctrina italiana, la determinación es una actividad a cargo del Estado, dada su complejidad.⁴¹⁷

Bajo esta perspectiva, la determinación ha sido definida por Giorgio Tesoro como “un acto administrativo que contiene no sólo una manifestación de conocimiento, sino también una manifestación de voluntad de un órgano administrativo, dotada de efectos jurídicos”.⁴¹⁸ No obstante, este mismo autor considera que a falta de la actividad administrativa, el particular puede aplicarse la norma, pero sin que esta circunstancia pueda considerarse propiamente un *accertamento*.

En un sentido semejante, Rossy considera a la liquidación como “un conjunto de operaciones mediante las cuales el órgano competente determina la cuantía exacta del tributo debido por cada contribuyente a través del cual la causa genérica de la contribución, que reposa en la ley, se transforma en un título específico de obligación”.⁴¹⁹

En la antigua doctrina española la “liquidación del tributo consiste en la fijación cuantitativa de la deuda tributaria por parte de la administración, lo que constituye un acto unilateral, realizado en cumplimiento de la ley, con todas sus consecuencias jurídicas”.⁴²⁰

Jarach es sin lugar a dudas el defensor extremo de esta postura, ya que para este distinguido autor la determinación “es siempre un acto de autoridad y tiene el carácter reglado, que declara el derecho en el caso individual con eficacia definitiva de la relación jurídica sustantiva”.⁴²¹

La actividad desempeñada por el órgano implica un acto de voluntad encaminado a reafirmar la voluntad de la ley.

Cuando se establece que la determinación tributaria será realizada por la administración se parte de la hipótesis de que la autoridad es cono-

⁴¹⁷ En este sentido se expresan Ernest Blumenstein (*Sistema di diritto delle imposte*, Milán, Giuffrè, 1954), D'Amati y el mismo Giannini (citados por Fonrouge, Giuliani, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1970, vol. I).

⁴¹⁸ Tesoro, Giorgio, *op. cit.*, nota 403, p. 14.

⁴¹⁹ Rossy, *Instituciones de derecho financiero*, Barcelona, Bosch, 1959, pp. 326 y ss.

⁴²⁰ Blanco Ramos, Ignacio, *Derecho tributario (parte general y legislación española)*, Barcelona, Ariel, 1973, p. 89.

⁴²¹ Jarach, Dino, “Naturaleza y eficacia de declaración tributaria”, *Temas tributarios*, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1968, p. 405.

dora de la totalidad de los presupuestos determinantes de la obligación tributaria.⁴²²

De manera categórica, el profesor Valdés Costa⁴²³ clasifica a la determinación como un acto administrativo que declara la existencia y la cuantía de un crédito tributario o su inexistencia.

La determinación por la administración puede tener lugar por el mandato de ley simple y llano, o bien, por el mandato de ley por incumplimiento total o parcial del contribuyente.

La mayoría de las legislaciones establecen la determinación a cargo de la administración cuando el contribuyente o responsable, estando obligado a ello, no presenta la declaración, o dicha declaración da lugar a dudas, o, en fin, no colabora en las actividades de inspección.

Fundamentalmente se puede hablar de dos sistemas de determinación por la administración:

- a) Sobre base cierta.
- b) Sobre base presunta.

Determinar implica esclarecer algo que teóricamente es ya conocido porque lo definen las normas, y cuya medida concreta en cada caso particular es lo que se desconoce. Ese algo es una magnitud, asumida por las normas como base imponible, y que aparece ligada estrechamente con el elemento material del presupuesto de la obligación tributaria.

A. *La estimación indirecta*

La base imponible es el objeto de medición; lo que se ha de medir. El presupuesto de hecho no puede ser medido en su integridad, sino tan sólo su elemento material al que las normas hayan convertido en base.

La base imponible se integra de un acopio de datos concernientes a los componentes de la materia imponible que son objeto de una serie de enumeraciones y medidas o de una valoración.⁴²⁴

⁴²² Perulles Bassas, Juan José, *Manual de derecho fiscal (parte general)*, Barcelona, Bosch, 1961, p. 377.

⁴²³ Valdés Costa, Ramón, *Derecho tributario formal*, Montevideo, Depalma, 1967.

⁴²⁴ Mehl, Lucien, *Elementos de ciencia fiscal*, Barcelona, Bosch, 1964, p. 77.

La estimación es una forma de determinar la base imponible. La estimación puede realizarse en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, y en forma presuntiva, por el conocimiento presuntivo.

En opinión del profesor Fernando Sáinz de Bujanda, la estimación de la base imponible mediante bases ciertas no es propiamente estimación, sino determinación. Entre determinación y estimación existiría una diferencia cualitativa: con la evaluación directa realmente se mide la base, con la evaluación presuntiva se mide una entidad diferente, no definida en la base, al describir el presupuesto de hecho y cuyo concepto únicamente puede inducirse de las normas reguladoras de la estimación.⁴²⁵

Esto es, el legislador autoriza que, en lugar de la base definida por las normas, se determine algo distinto a ella en el supuesto de que no sea posible determinar la base por falta de elementos.

La estimación indirecta tiene un carácter subsidiario.⁴²⁶

A través de la estimación directa la administración llega a un conocimiento cierto de la materia imponible, el conocimiento inmediato de los datos en los que se expresa la constitución de la base, lo que permite realizar una valoración cierta de la misma.

La estimación indirecta pierde objetividad; siendo presuntiva, se requerirá del uso de indicios y juicios sintéticos, teniendo como sustento sólo índices, signos cuya presencia sea reveladora de la riqueza que se pretende someter a tributación.

En sentido estricto no se trata de un régimen de determinación de la base imponible, sino de un procedimiento destinado a la obtención de pruebas necesarias para determinar la base cuando no sea posible aplicar el régimen ordinario.

“Este procedimiento en ningún caso debe ser calificado, de por sí, de ficción ni de presunción, pues no se sustituye la realidad o se presume cierto el resultado alcanzado, sino que explícitamente se permite a la administración que recurra a las pruebas indirectas en la fijación de la base imponible”.⁴²⁷

⁴²⁵ Sáinz de Bujanda, *Hacienda y derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1973, t. VI, p. 206.

⁴²⁶ Sánchez Pino, Antonio José y Malvarez Pascual, Luis A., *La estimación indirecta en el ámbito de la gestión tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2000, p. 25.

⁴²⁷ *Ibidem*, p. 37.

Este tipo de determinación se lleva a cabo mediante la aplicación de pruebas indirectas, lo cual hace pensar que las presuncionales simples se aplicarán de manera corriente; luego entonces, frecuentemente se identifica a la estimación indirecta con la prueba por presunciones.

La utilidad de las presunciones en el ámbito de la estimación indirecta es basta, ya que facilita la configuración o el hallazgo de elementos que llevan a verificar la existencia, la estructura y el *quantum* del tributo.

Las presunciones simples en la estimación indirecta también rinden sus frutos al obstaculizar la defraudación fiscal.

Por cuanto hace a las presunciones legales, podría decirse que éstas tienen un marco más restringido para producirse y valorarse, ya que dependen en gran medida de la voluntad del legislador.

Las presunciones legales encuentran un mejor escenario en la estimación directa; no obstante, también se les aplica ocasionalmente en el campo de la estimación indirecta.

La estimación indirecta, para tener éxito, debe permitir cierta flexibilidad de razonamiento al momento de vincular hechos conocidos y desconocidos.

Reconocido sector doctrinal considera que sería mejor que no se incluyesen presunciones en el desarrollo de la estimación indirecta, ya que éstas pueden perjudicar la seguridad jurídica del contribuyente.⁴²⁸

Sin embargo, no se puede perder de vista que si no hay acceso a pruebas directas es precisamente porque el mismo contribuyente propició esta situación. Finalmente, lo que distingue a una estimación directa de la indirecta es esencialmente los medios de prueba que se utilizan en una y en otra.

No se insinúa desde luego que en la estimación indirecta la administración no muestre las pruebas, sino que éstas serán distintas de las que hubiese utilizado en el caso de elaborar una estimación directa, ya que —como bien dice el profesor de Huelva—, no cabe aplicar el régimen de estimación indirecta con fundamento exclusivamente en meras probabilidades o conjeturas.⁴²⁹

⁴²⁸ González García, Eusebio, “Comentarios a los artículos 50 y 51 de la LGT”, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Madrid, Edersa, 1985, t. II, p. 54; en el mismo sentido, González García, E. y Pérez de Ayala, J. L., *Curso de derecho tributario*, cit., nota 205, t. II, p. 118; Arias Velasco, *Procedimientos tributarios*, Madrid, Marcial Pons, 1990, p. 93.

⁴²⁹ Sánchez Pino y Malvarez Pascual, *op. cit.*, nota 426, p. 45.

B. *La determinación presuntiva*
(bajo el crisol de la legislación mexicana)

El artículo 55 del Código Fiscal de la Federación establece que:

Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos 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 algunos 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 de 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 de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

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

V. No se tenga en operación las máquinas de comprobación fiscal, o bien, los equipos y sistemas de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

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.

El primer comentario que merece este numeral es que con una redacción poco feliz, se faculta a la administración para estimar indirectamente la base imponible, y de ahí liquidar las contribuciones aplicables.

Para que se configure este supuesto es necesario que el contribuyente haya incurrido en las irregularidades a las cuales se refiere el artículo, y que dichas anomalías obstaculicen o impidan el conocimiento de la situación real del contribuyente o del responsable.

El ejercicio de esta atribución por parte de la administración está, desde luego, sujeta a una regulación específica cuyo fundamento está constituido por los artículos 56, 61 y 62 del mismo ordenamiento.

No obstante, “la estimación de oficio presunta, donde intervienen los indicios y presunciones, tipifica al proceso tributario como inquisitivo”.⁴³⁰

Artículo 56. Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos 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.

Este artículo sugiere los mecanismos a disposición de la administración para llevar a cabo la llamada “determinación presuntiva”. Las pri-

⁴³⁰ Navarrine, Susana Camila y Asorey, Rubén O., *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1985, pp. 96 y 97.

meras fracciones abren la posibilidad de una estimación con base cierta más que presunta; en tanto que la última fracción sí hace referencia a medios indirectos.

En atinada opinión, el profesor Fernández Sagardi manifiesta al respecto: "...vale la pregunta de si la autoridad fiscal tiene la posibilidad de aplicar a su juicio indistintamente la determinación con base presunta, existiendo causa legal, o la determinación con base cierta cuando tiene todos los elementos a su alcance para hacerlo".⁴³¹

Artículo 61. Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código y no puedan comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos, así como el valor de los actos o actividades por los que deben pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades se determinará con base en el promedio diario del periodo reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de revisión.

II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días, incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el periodo objeto de revisión.

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 62. Para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terce-

⁴³¹ Fernández Sagardi, *Comentarios...*, *cit.*, nota 374, p. 165.

ros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por éste, cuando:

I. Se refieren al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.

II. Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos aun cuando expresen el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.

III. Señalen el nombre o domicilio de un tercero real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.

IV. Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

Sobre el procedimiento en su conjunto y su acatamiento a la legalidad establecida, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito ha expresado la siguiente tesis aislada:

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS. PREVIO AL PROCEDIMIENTO RELATIVO DEBE ATENDERSE SI SE COLMARON O NO LOS REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1998). De la interpretación del artículo 55, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación vigente en 1998, se advierte que las autoridades hacendarias pueden determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos por los que deben pagar contribuciones; sin embargo, para que proceda el despliegue de dicha facultad se requiere forzosamente la concurrencia de dos requisitos, a saber: *a*) que se adviertan irregularidades en la contabilidad del contribuyente (diferentes de las que el mismo precepto contempla en sus demás fracciones), y, *b*) que esas irregularidades imposibiliten realmente el conocimiento de las operaciones realizadas en el periodo o ejercicio sujeto a revisión. Por consiguiente, en aquellos casos en los que la Sala Fiscal, antes de analizar los planteamientos de las partes sobre la satisfacción o no de tales requisitos, sin más concluye que la resolución determinante del crédito es ilegal porque las autoridades demandadas no se ajustaron a las reglas del procedimiento que establecen los artículos 56, fracción II, del Código Fiscal de la Federación y 62, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes en el citado año, es evidente que contraviene los principios de congruencia y exhaustividad a que alude el diverso 237 del señalado Código tributario que obliga a conceder el amparo para efectos de que la sala res-

ponsable se pronuncie en lo relativo, toda vez que antes de analizar el correcto o indebido procedimiento en la determinación de tal estimativa, de acuerdo con la litis planteada ante su potestad, debe definir si se cumplen o no los referidos requisitos de procedencia.⁴³²

De igual manera, el Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito ha expresado la inconstitucionalidad del procedimiento regulado en el artículo 61, fracción II, para la determinación presuntiva, porque vulnera el principio de capacidad contributiva.⁴³³

Cuando no hay claridad legislativa se genera confusión también en la aplicación e interpretación de la norma. Al respecto, en jurisprudencia obligatoria se declara:

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LAS UTILIDADES Y OPERACIONES FISCALES, LAS HIPÓTESIS PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 55 Y 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SON DISTINTAS Y SÓLO SE APLICA A LA PRIMERA DE ELLAS EL PROCEDIMIENTO QUE ESTABLECE EL DIVERSO PRECEPTO 58 DEL PROPIO CÓDIGO, VIGENTE HASTA EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO. Del estudio concatenado y sistemático de los artículos 55, 58 y 59 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que son distintas las presunciones contempladas en el primero y tercero de los numerales en cita, ya que este último se refiere a la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se debe pagar contribuciones, a través de presumir, salvo prueba en contrario, que los documentos, la información contable y la correspondencia que se encuentra en poder del contribuyente son operaciones realizadas por él. Mientras que el artículo 55 estatuye la determinación presuntiva de la utilidad fiscal, lo que implica realizar una serie de procedimientos, operaciones y cálculos matemáticos para obtener la misma, por no contar la autoridad hacendaria con los elementos necesarios para ello al no aportarlos el contribuyente, y sólo a esa determinación presuntiva de la utilidad fiscal le resulta aplicable el procedimiento que regula el artículo 58 de dicho Código.⁴³⁴

⁴³² *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, febrero de 2004, t. XIX, tesis VI, 3°. A.170.A, p. 1047.

⁴³³ *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, marzo de 2004, t. XIX, tesis VIII.3o.38 A, p. 1548.

⁴³⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, febrero de 2003, t. XV, tesis VI.2°. A. 28 A, p. 803.

Mediante tesis aislada, el mismo Poder Judicial manifiesta:

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE UTILIDAD FISCAL. INGRESOS Y VALOR DE ACTIVIDADES. LOS ARTÍCULOS 55 Y 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SE COMPLEMENTAN. De la interpretación sistemática de los artículos 55 y 59, ambos del Código Fiscal de la Federación, se concluye que éstos preceptos no se contradicen, sino que se complementan, pues el primero de ellos establece los casos en que procede la estimación presuntiva de los ingresos del contribuyente, y el segundo los medios para realizarla. Esto es, el citado número 55 establece los casos de determinación presuntiva de utilidad fiscal, ingresos y valor de actividades o activos; en tanto que el diverso 59 establece los medios legales a través de los cuales la autoridad fiscal puede realizar la aludida determinación presuntiva. De manera que si el contribuyente omitió registrar en su contabilidad y mantener en sus declaraciones trimestrales definitivas el valor de actos o actividades en cantidad que representa más del 3% respecto de la manifestación en sus declaraciones, y que corresponde a depósitos realizados a una cuenta bancaria a su nombre, su conducta permite, salvo prueba en contrario de su parte, que se le determine presuntivamente el valor de actos o actividades para efectos del valor al impuesto al valor agregado, pues se encuadra en el supuesto de la fracción III, inciso *a*, del artículo 55 y del diverso 59, fracción III, citados.⁴³⁵

Es incuestionable que la actividad financiera tiene una finalidad de orden público y como tal es de interés social.

El sistema tributario mexicano ha basado su funcionamiento en principios legales que tienen su sustento en el llamado principio de la “buena fe”. Esto es, el legislador federal ha estimado que la relación tributaria existente entre autoridad y contribuyente, debe mantenerse a través de otorgar credibilidad al particular, en cuanto a la declaración de contribuciones a su cargo.⁴³⁶

En principio, es al contribuyente mismo a quien se le asignó el deber de establecer en su justa medida la obligación a su cargo, y en su defecto

⁴³⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, febrero de 2004, t. XIX, tesis XIII.1o.13 A, p. 1048.

⁴³⁶ Sandoval Galindo, Edmundo, “La determinación presuntiva en materia fiscal federal”, *Revista Indetec*, Guadalajara, México, núm. 121, junio de 2000, p. 114.

será la autoridad quien, valiéndose de los instrumentos legales, lo haga. Es decir, la determinación presuntiva de contribuciones por parte de la autoridad tendrá lugar cuando el contribuyente o el responsable haya violentado el principio de la buena fe, y como resultado de ello la autoridad no esté en aptitudes para conocer con veracidad las operaciones por ellos realizadas.

Luego entonces, es menester que se determine una duda razonable en cuanto al ocultamiento de operaciones derivadas de las irregularidades. La duda razonable requiere de mayor atención para evitar la actuación arbitraria de la autoridad tributaria; siendo en el procedimiento de determinación donde la autoridad deberá comprobar la causa y, por ende, la duda razonable que de ella deriva, respecto del conocimiento cabal de las operaciones del particular.⁴³⁷

Los supuestos previstos como causal para llevar a cabo la determinación presuntiva son hechos o actos que con su cumplimiento el particular puede evitar; en caso contrario, una vez ubicándose dentro de los supuestos de determinación presuntiva, se establece una duda razonable consistente en que todo lo que pueda decir y alegar a su favor probablemente no sea verdad, puesto que ya quebrantó el principio de la buena fe. Bajo esta hipótesis, es incuestionable que no se puede exigir que la autoridad sustituya al particular en el cumplimiento de sus obligaciones, y que deba entonces documentar todas las omisiones que pretenda liquidar, lo que aparece como ilógico.

De aquí que el procedimiento de determinación presuntiva desarrollado por la autoridad tiene la credibilidad que la ley le otorga y, por tanto, obliga a que el sujeto pasivo cumpla con las obligaciones que le hubiesen sido determinadas en dicho procedimiento, merced haber incumplido con las obligaciones formales y materiales que la ley le exige, y cuyo incumplimiento dio lugar a la imposibilidad de conocer correctamente todas sus operaciones.⁴³⁸

Una vez determinado el crédito fiscal por la administración, el particular se encuentra ante la coyuntura de pagar el adeudo tributario o acudir ante los medios de defensa previstos en el ordenamiento tributario.

Si el contribuyente opta por pagar, tiene la posibilidad de solicitar el pago en parcialidades, en el entendido de que deberá cubrir el importe de

⁴³⁷ *Ibidem*, p. 115.

⁴³⁸ *Ibidem*, p. 116.

las contribuciones, los recargos, las multas y la actualización de todos estos accesorios.

Si el sujeto pasivo se inclina por impugnar el adeudo determinado por la autoridad usando los medios de defensa legalmente establecidos, cabe señalar que lo más probable es que éste tenga que garantizar el interés fiscal a su cargo, abriendo la posibilidad de hacer valer vicios de procedimiento sobre la forma o consideraciones de derecho sobre el fondo de la resolución.⁴³⁹

VII. CONCEPTO DE PRUEBA

De acuerdo con Gustavo Esquivel,

El vocablo prueba, en la terminología jurídica, tiene cualquiera de los siguientes significados:

1. Medios probatorios.
2. Procedimiento probatorio.
3. Actividad probatoria.
4. Grado de convicción.
5. Motivos de prueba.⁴⁴⁰

Tanto en los procedimientos como en los procesos, la fase probatoria es, sin lugar a dudas, la más importante. Las pruebas se convierten en el eje del proceso; el juzgador o la autoridad administrativa, en su caso, van eliminando elementos innecesarios, y al final se decide sólo sobre aquellos puntos que fueron realmente probados. Las pruebas también sirven para decantar las argumentaciones de las partes. De aquí que todo lo relacionado con el tema de la prueba se vuelva de lo más atractivo tanto para la doctrina como para el foro mismo.

De entre las definiciones que sobre prueba se han elaborado destaca la siguiente: “el acto o serie de actos procesales por los que se trata de convencer al juez de la existencia o inexistencia de los datos lógicos que han

⁴³⁹ Urbina Nandayapa, Arturo, *El contribuyente ante las revisiones fiscales*, México, SICCO, 1998, p. 90.

⁴⁴⁰ Esquivel Vázquez, Gustavo A., *La prueba en el juicio fiscal federal*, 3a. ed., México, Porrúa, 2000, p. 5.

de tenerse en cuenta en el fallo”.⁴⁴¹ Esta definición revela que la prueba está encaminada a demostrar la existencia o inexistencia únicamente de aquellos datos lógicos, los que a su vez van a dar vida al proceso, ya que el eslabonamiento de actos sucesivos en el tiempo —que es el proceso— está regido por una lógica jurídica y los datos que van imbuidos de ella son precisamente los únicos que el juzgador va a tener en cuenta en el momento decisivo de resolver. Es evidente que la prueba es una institución que se originó en el ámbito procesal.⁴⁴²

Se sujetarán a prueba aquellos aspectos o circunstancias aplicables a la controversia.

La materia probatoria es “un instrumento esencial no sólo del proceso, sino más bien del derecho”.⁴⁴³

1. *La prueba en el procedimiento administrativo*

El procedimiento implica una serie de actos realizados conforme a determinadas reglas con la finalidad de producir un acto.

El procedimiento administrativo ha sido doctrinalmente definido como “todo el conjunto de actos señalados en la ley para la producción del acto administrativo (procedimiento previo), así como la ejecución voluntaria y la ejecución forzosa, ya sean internas o externas”.⁴⁴⁴

De forma concisa, se considera al procedimiento administrativo como “el conjunto de formalidades y actos que proceden y preparan el acto administrativo”.⁴⁴⁵

Como se señaló anteriormente, la prueba se manifiesta inicialmente como una institución propia del proceso judicial. Sin embargo, la doctrina reconoce que “la eficacia de la prueba también se manifiesta fuera del proceso, pues constituye un instrumento necesario para todo el actuar ju-

⁴⁴¹ Guasp, Jaime, *Derecho procesal civil*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1957, p. 32.

⁴⁴² Sin descartar que existe la postura de considerar a la prueba como un instituto del derecho civil, argumentando que en varios ordenamientos, las pruebas encuentran su fundamento en legislaciones civiles.

⁴⁴³ Furno, C., *Contributo alla teoria della prova legale*, Padua, Giuffrè, 1940, p. 17.

⁴⁴⁴ Acosta Romero, Miguel *et al.*, *Ley Federal de Procedimiento Administrativo y Ley de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal comentadas (doctrina, legislación y jurisprudencia)*, México, Porrúa, 2000, p. 76.

⁴⁴⁵ Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, México, Porrúa, 1998, p. 255.

rídico porque las afirmaciones que se verifican a través de las pruebas también pueden formularse ante personas o entidades no jurídicas”.⁴⁴⁶

Frente a esta tesis procesalista que señala como aspecto básico la convicción del juzgador, emerge otra que puede denominarse “garantista”, en donde la finalidad de la prueba será la acreditación objetiva del dato a que se refiera, y por ello se proyecta en cualquier área jurídica, en donde se necesiten acreditar relaciones jurídicas materiales.

Bajo este último esquema es posible que la administración utilice los medios probatorios necesarios para determinar los hechos en los que fundamentará la decisión del procedimiento.

Con el auge del sistema de autoliquidación en detrimento de la liquidación por parte de los órganos administrativos, la actividad comprobatoria se ha visto disminuida; no obstante, se han incrementado las tareas de control y fiscalización, en donde la actividad de la prueba también cobra relevancia.⁴⁴⁷

La prueba en el procedimiento administrativo no coincide con la prueba procesal.⁴⁴⁸

El principio de oficialidad de la prueba establece que el órgano administrativo está obligado a desarrollar, incluso de oficio, todos los actos de instrucción que considere adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales debe pronunciarse la resolución.⁴⁴⁹

Este principio no excluye la posibilidad de que los interesados puedan aportar al mismo cuantas pruebas tengan por conveniente o de que puedan proponer la práctica de las que consideren necesarias; sólo podrán ser rechazadas cuando sean éstas manifiestamente improcedentes o innecesarias.

⁴⁴⁶ Pita Grandal, Ana Ma., *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1988, p. 36.

⁴⁴⁷ Sáinz de Bujanda, *Sistema de derecho financiero*, Madrid, Universidad Complutense, 1985, vol. 2, p. 123.

⁴⁴⁸ Duran-Sindreu Buxade, A., *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, Barcelona, Promociones y Publicaciones Universitarias, 1989, p. 81; Pita Grandal, Ana Ma., “Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, *REDF*, núm. 54, abril-junio de 1987, p. 272.

⁴⁴⁹ Barranchina, *Compendio de derecho administrativo*, Barcelona, Promociones y Publicaciones Universitarias, 1986, vol. II, p. 547.

Este principio influye en la determinación de la carga de la prueba, de tal modo que recae primordialmente sobre la administración pero sin vulnerar el principio general de que corresponde al actor la prueba de los hechos constitutivos de su pretensión, mientras que al demandado le corresponde la prueba de los hechos impeditivos o extintivos de dicha pretensión.

En cuanto a la valoración de la prueba, son principios generales en el derecho administrativo tanto el de prueba libre, que desde luego tiene excepciones de prueba legalmente tasada, como el de apreciación conjunta de las pruebas practicadas conforme a las reglas de la sana crítica.

Bajo ninguna circunstancia la valoración de pruebas realizada por el órgano administrativo vinculará a los tribunales.

2. *Gestión tributaria y actividad probatoria*

Desde un punto de vista procesal, la carga de la prueba se sujeta a los siguientes lineamientos:

- 1) Las reglas de la carga de la prueba son un mecanismo para ayudar al juez a cumplir con su misión cuando los hechos no están suficientemente probados.
- 2) La carga procesal es una facultad de obrar libremente en beneficio propio, por lo tanto:
 - No es un deber, puesto que no se caracteriza por la necesidad de observar una determinada conducta en interés ajeno. Por lo mismo, no existe ningún derecho de otro a exigir su cumplimiento.
 - No existe coacción o sanción en el supuesto de inobservancia. La misma sólo determinará la consecuencia que para ella establezca la norma que regula la carga.
- 3) El reparto de la carga de la prueba se llevará a cabo de la siguiente manera: cada parte soportará la carga de probar aquellos hechos que conforman el supuesto fáctico de la norma que le es favorable y a cuya aplicación aspira.

En algunos sistemas se puede apreciar la presencia de un principio de facilidad, de acuerdo con el cual la prueba le corresponde a un sujeto con-

creto cuando se encuentra en mejores condiciones de aportar la misma, aun cuando no le corresponda; así, por ejemplo, se abre la posibilidad de que el contribuyente señale como medio de prueba algún documento u otro instrumento que se encuentre en poder de la administración.⁴⁵⁰

Los medios de prueba aceptados en esta materia son, entre otros:

- a) Testimonial.
- b) Pericial.
- c) Documental.

La prueba testimonial se refiere a la declaración del testigo sobre los hechos que conoce sin emitir juicios de valor u opinión sobre los mismos. Esta prueba se permite siempre y cuando no se encuentre expresamente prohibida; sin embargo, en su presencia destaca la oralidad de los juicios o procedimientos, lo cual es poco usual en materia administrativa y tributaria.

La prueba pericial es la declaración o dictamen de personas expertas o técnicas de aquellas cuestiones de hecho que hayan de ser base de solución a un litigio y requieran, para su apreciación, conocimientos especializados.

Para que la prueba pericial sea admisible debe versar sobre hechos que sean de interés para el caso y debe haber sido efectuada por persona con titulación facultativa suficiente.

Resulta de sumo interés la constatación de los datos que sirven de base al informe pericial. Si éstos fueron proporcionados por una de las partes se puede crear una apariencia de objetividad que habrá de eliminar.

La prueba documental se ha venido considerando como el instrumento de mayor uso en materia tributaria.

Los documentos públicos son aquellos autorizados por un fedatario o empleado público competente con las solemnidades requeridas por la ley. Son documentos auténticos por sí mismos.

No obstante, la verdad de las declaraciones vertidas en el documento por sus otorgantes no es un problema de autenticidad sino de veracidad.

⁴⁵⁰ En este sentido, el artículo 17 de la Ley española de Derechos y Garantías de los Contribuyentes establece que los contribuyentes "...tienen derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la administración actuante".

Generalmente tienen fuerza probatoria entre las partes que los suscriben en cuanto a sus disposiciones, y fuerza probatoria frente a terceros con respecto a su fecha y a los hechos que los motivan.

En tanto que los documentos privados son todos aquellos que no son públicos y cuya autenticidad ha de ser probada. La prueba de esta circunstancia se puede lograr comprobando, entre otros, los siguientes extremos: la suscripción del documento por su autor; la datación del documento que señala la fecha y el lugar en que fue suscrito, y la continuidad del texto del documento para averiguar si han sido cortadas, mutiladas o sustituidas algunas de sus partes. Tienen la misma fuerza probatoria entre las partes que los suscriben que la de los documentos públicos.

De entre las pruebas documentales destacan en el ámbito tributario:

- a) Las facturas, como expresión documental de la ejecución de un negocio jurídico.
- b) La contabilidad, la cual tiene el carácter de documento privado. La contabilidad prueba la existencia del asiento, pero no el hecho a que éste se refiere.
- c) En el sistema tributario español, las actas de acciones realizadas por autoridades administrativas tienen naturaleza de documentales públicas y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

Sobre el particular, se considera que:

Los hechos consignados en actas y diligencias que hacen prueba contra el contribuyente son los constatados directamente por la autoridad y no aquellos otros que ésta haya intuido o no haya podido apreciar de manera efectiva.

El valor probatorio del contenido de estos documentos habrá que analizarlo a la luz de los principios de libre valoración de la prueba; su veracidad puede ceder frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones diferentes.

Finalmente, cabe aclarar que pese a su ubicación las normas de prueba han de encontrar aplicación en todo tipo de procedimientos fiscales; es decir, tanto aquellos que pueden llamarse de gestión, como es el caso de la liquidación, inspección y recaudación, como a los de resolución de recursos administrativos.

3. En la declaración

El incremento de contribuyentes y la multiplicidad de funciones que debe desarrollar la autoridad fiscal han conducido a que la autoliquidación sea la regla en la mayoría de los sistemas tributarios. Ello es una invitación a que los particulares participen en las tareas de interpretación y calificación jurídicas, así como en la determinación misma.

El supuesto más normal de iniciación de un procedimiento de gestión tributaria es la declaración del contribuyente. “La declaración es el documento, escrito o electrónico, por medio del cual se informa a la autoridad fiscal de la manera en que se determinó la contribución y se efectúa el correspondiente pago”.⁴⁵¹ En sí, las declaraciones se constituyen en una forma de confesión. La realidad es que el momento de la declaración no encierra en sí ningún problema probatorio, ya que todo acontece como un mero trámite; los problemas que posiblemente se generarían sería en aquellos supuestos en donde el declarante haya cometido algún error que pretenda subsanar posteriormente, o bien, cuando estando obligado, no haya presentado la declaración, lo cual abre la puerta a la actuación administrativa.

En este orden de ideas, la comprobación se convierte en una eventualidad, cuando menos en esta fase.

No obstante la nula participación por parte de la administración en esta fase, no es impedimento para seguir admitiendo la existencia de la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos, ya que en cualquier momento la administración puede desplegar su actividad comprobadora y el particular se encontrará obligado a probar todo hecho declarado.

Ahora bien, ¿qué valor probatorio puede tener una declaración? Así, por ejemplo, en España la declaración tiene el valor de confesión extrajudicial, y en este sentido el valor probatorio de la misma será el de prueba contra su autor.⁴⁵²

En México, la declaración es una documental privada, y como tal, el valor será dado libremente por el aplicador de la norma.

⁴⁵¹ Fernández Sagardi, Augusto, *Comentarios...*, cit., nota 374, p. 30.

⁴⁵² Perezagua Clamagirand, Luis, *La prueba en el derecho tributario español*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975, p. 119.

Es interesante la exposición que sobre este punto presenta la jurisprudencia mexicana:

DECLARACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. A pesar de que existe una respetable corriente doctrinal que afirma que las declaraciones presentadas a las juntas calificadoras por el contribuyente son irretractables, porque constituyen una confesión extrajudicial ante los órganos de la administración financiera, no sobre la existencia del hecho jurídico que condiciona la aplicación de la ley tributaria y sobre los elementos necesarios para la valoración del crédito fiscal, las autoridades fiscales están legalmente obligadas a aplicar la situación general derivada de la ley y, para determinar las utilidades gravables de los contribuyentes, a no atenderse de una manera inflexible a los hechos consignados en la declaración, aun cuando posteriormente se desvirtúen, porque si por elementos que el mismo causante ofrezca se acredita ante las juntas que existen razones derivadas de la ley para desechar los datos contenidos en la declaración, es legalmente necesario proceder en esta forma, salvo que por un discutible, injustificado y rígido principio teórico sobre la irretractabilidad de las declaraciones, pretenda violarse la ley.⁴⁵³

DECLARACIÓN POR MEDIOS ELECTRÓNICOS. CONSULTA A LA PÁGINA DEL SAT. Si las autoridades fiscales condicionan la presentación de declaraciones por medios electrónicos, a que se refiere el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2000, a recibir un certificado de inscripción a través de Internet, posteriormente al recibo de su solicitud, la impresión de la consulta de acceso a la página del Servicio de Administración Tributaria resulta insuficiente para acreditar que el interesado recibió y conoció dicho certificado y que la contribuyente se obligó a partir de esa fecha, en virtud de que a partir de la misma, el certificado se encontró a su disposición, en virtud de que a efecto de establecer el valor probatorio de la documental ofrecida, es conveniente precisar que la misma no puede constituirse como un documento público, que haga prueba plena, habida cuenta que el mismo carece de las características establecidas en el artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia contenciosa administrativa, para que un documento sea calificado como público, es decir, no se trata de un documento cuya formación esté encomendada por ley a un funcionario público, ni constan en él sellos, firmas u otros signos exteriores que demuestren tal calidad. No

⁴⁵³ *RTFF*, primera época, año I, octubre de 1937, tesis I-TS-1690, p. 4985.

obstante, esta juzgadora estima que el documento adquiere valor probatorio acorde con el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia contenciosa administrativa, como información generada por medios electrónicos y como manifestación de la autoridad de que ante ella se encuentra registrada la contribuyente como usuaria del Servicio de Presentación Electrónica de Declaraciones, mas no demuestra que tal usuario hubiese recibido el certificado de inscripción que establece la autoridad fiscal como requisito para acceder a la presentación de declaraciones por vía electrónica.⁴⁵⁴

DECLARACION ANUAL. DEBE APORTARSE AL JUICIO PARA ACREDITAR EL DEMANDANTE QUE CADUCARON LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA LIQUIDAR IMPUESTOS. Si en el juicio contencioso administrativo la parte actora alega que conforme al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, caducaron las facultades de la autoridad administrativa para liquidar impuestos respecto de un ejercicio fiscal, es obligación del particular aportar a su demanda la declaración anual debidamente presentada de dicho ejercicio y no apoyar su afirmación en simples razonamientos y otros documentos, razón por la cual si la autoridad ejerce sus facultades de comprobación respecto de cierto ejercicio y en actas se asienta que el sujeto revisado presenta diversas declaraciones, pero no la del ejercicio que se revisa, debe concluirse entonces que el contribuyente no acredita fehacientemente que caducaron las facultades de la autoridad, debiéndose aplicar la regla general que establece el artículo 67, fracción III, del Código tributario, en el sentido de que el término de la caducidad debe ser de diez años contados a partir del día siguiente a aquel en que hubiere vencido el plazo previsto por las disposiciones fiscales para la presentación de la declaración.⁴⁵⁵

4. *Iniciación de oficio*

En algunos sistemas y respecto de algunas contribuciones la autoridad goza de la facultad de iniciar por sí misma el procedimiento de liquidación y recaudación.

⁴⁵⁴ *RTFJFA*, quinta época, año III, núm. 35, noviembre de 2003, Tercera Sala Regional Hidalgo-México (Tlalnepantla, Estado de México), tesis V-TASR-XXXIII-889, p. 305.

⁴⁵⁵ *RTFF*, tercera época, año VIII, núm. 86, Primera Sala Regional Centro (Celaya), febrero de 1995, tesis III-TASR-XI-152, p. 44.

Caben aquí también aquellos supuestos en donde la norma es la auto-liquidación, pero a falta de la misma, la autoridad despliega su labor de gestión y recaudación.

Bajo este panorama sí se pueden presentar problemas probatorios, ya que la autoridad administrativa actúa casi de manera unilateral, y una vez probados los hechos, determinará una obligación tributaria a cargo de un particular, quien una vez notificado podrá no estar de acuerdo con la resolución emitida por la autoridad.

5. La prueba en las actuaciones investigadoras de la administración

La actividad de comprobación no es una fase por la que necesariamente deban transitar todos los contribuyentes; es más, se puede considerar como una fase excepcional y se ciñe fundamentalmente al examen de la veracidad de las operaciones tributarias realizadas por los administrados.

El contenido de la investigación tributaria afecta a tres grandes supuestos:

- 1) Aquellos casos en los que el contribuyente no declara teniendo la obligación de hacerlo.
- 2) En los supuestos en los que el contribuyente declara mal y no en la integridad del hecho imponible.
- 3) Cuando el contribuyente se autoliquida al mismo tiempo que declara.

Los problemas que se presentan en esta fase pueden ser de doble tipo:

- a) Aquellas probanzas que el contribuyente visitado puede hacer ante la inspección.
- b) Aquellas que tiene que hacer el funcionario inspector no sólo al contribuyente sino también a la administración en caso de desconformidad del contribuyente con la propuesta del inspector.

En esta fase, tanto el contribuyente como la administración deberán demostrar los hechos constitutivos de sus pretensiones.⁴⁵⁶

⁴⁵⁶ Pita Grandal, Ana Ma., *op. cit.*, nota 446, p. 272.

Generalmente, primero se hace recaer la carga de la prueba sobre el contribuyente, quien tiene que demostrar a la autoridad que inspecciona que su declaración es correcta, pero posteriormente, en caso de disconformidad de la autoridad con lo declarado, se desplaza siempre la carga hacia la administración.⁴⁵⁷

En la fase de investigación que se concreta en las visitas de inspección hay tres aspectos determinantes:

- 1) Quién debe probar, o carga de la prueba. El contribuyente debe tener la posibilidad de demostrar que ha cumplido correctamente.
- 2) Medios probatorios a emplear. Preferentemente medios escritos, pero en general cualquier medio es válido legalmente.
- 3) Valoración de las pruebas. Si la ley es omisa al respecto, el funcionario tributario será quien declare aceptables o no los medios probatorios que el sujeto pasivo presente.

Cabe señalar que frecuentemente en las visitas domiciliarias los contribuyentes se niegan a manifestar todos los datos requeridos por la autoridad administrativa, de aquí que el legislador normalmente dote de amplias facultades a la autoridad inspectora y que sea común que la autoridad termine concluyendo en términos de presunciones.

6. Consideraciones en torno al papel que desempeñan algunas presunciones en el campo de la gestión tributaria

En opinión de Pugliese es necesario distinguir entre las presunciones y los expedientes técnico-financieros que se emplean para medir la capacidad contributiva del contribuyente.⁴⁵⁸

Quando el legislador, mediante normas de derecho material, establece una serie de criterios presuntivos elaborados por las ciencias de las finanzas para determinar con cierta aproximación casos tan concretos como pueden ser el objeto del tributo, la capacidad del sujeto, etcétera, está dictando normas técnico-financieras. Por el contrario, cuando el legislador dicta una norma que muestra un criterio presuntivo a primera vista, con fines exclu-

⁴⁵⁷ Perezagua Clamagirand, *op. cit.*, nota 452, pp. 132 y 133.

⁴⁵⁸ Pugliese, Mario, *La prueba en el proceso tributario*, México, Jus, 1949, p. 210.

sivamente probatorios, se está frente a una presunción y la norma será jurídico-formal.⁴⁵⁹

Es decir, la forma más sencilla de distinguir una presunción con otras figuras empleadas por el legislador es su fin exclusivamente probatorio.

Ahora bien, las presunciones en el marco de la gestión tributaria presentan las siguientes características:

Por lo que respecta a las presunciones legales absolutas, todas, se puede afirmar, se establecen a favor de la administración, pues se aduce el argumento de cierta debilidad de la propia administración para conocer las infinitas combinaciones que los particulares pueden generar con efectos tributarios.

En la fase de gestión es donde primeramente se hace patente la eficacia de las presunciones legales absolutas. Si una norma fiscal establece una presunción legal a favor de la administración, ésta, valiéndose de la misma, practica los actos conducentes a someter a tributación una determinada situación de hecho. De tal manera que la administración se encuentra dotada de poderes suficientes hasta la última fase de la liquidación tributaria.

Este tipo de potestades exonera de la prueba a la administración, además de contar ya de por sí con la presunción de legalidad prevista para todos los actos de autoridad.

La segunda característica consiste en que por su propia naturaleza el aplicador del derecho, juzgador o autoridad administrativa, no permitirá la presentación de alguna prueba en contrario, y la única vía de defensa que le quedará al recurrente será demostrar la inexistencia del hecho que dio origen a la presunción de que goza la administración.⁴⁶⁰

Las presunciones legales absolutas se ubican en una posición intermedia entre el derecho tributario material y el derecho tributario formal, pertenecientes al llamado procedimiento privilegiado, dirigido a garantizar a la administración una posición de particular ventaja.⁴⁶¹

Por lo que concierne a las presunciones legales relativas, éstas exentan de prueba al favorecido por ellas, pero no prohíben la presentación de prueba en contra.

⁴⁵⁹ Perezagua Clamagirand, *op. cit.*, nota 452, p. 238.

⁴⁶⁰ *Ibidem*, pp. 239 y 240.

⁴⁶¹ Pugliese, Mario, *op. cit.*, nota 458, p. 220.

Si en el proceso se pone en duda la existencia del hecho base del cual se obtiene el hecho presumido, la administración no tendrá que probar dicho hecho base mientras que el contribuyente sí.

Cuando existe una presunción legal a favor de la administración, ésta, en la fase de gestión, deberá hacer constar y comprobar en el expediente que existe un hecho del que, atendiendo a la técnica presuntiva, se obtiene otro; pero en la fase del proceso tributario, la administración no deberá probar por qué está amparada por el principio de legitimidad del acto administrativo, y esa legitimidad alcanza a la comprobación en la fase de gestión de la existencia del hecho base. Por tanto, será la contraparte quien presente prueba en contra lo suficientemente convincente para destruir la legitimidad de las actuaciones administrativas.

En sentido contrario, si la presunción se estableció a favor del contribuyente, éste deberá probar ante la administración, en la fase de gestión, que goza de una presunción que le beneficia, y si no obstante la resolución que emita la autoridad le es adversa, en el proceso tendrá nuevamente que probar la existencia de un hecho base y que por el juego de las presunciones se puede inferir otro hecho que le es favorable, lo cual conduce al particular a soportar toda la carga de la prueba y a demostrar la ilegitimidad del actuar administrativo, así como la falta de reconocimiento por el fisco del hecho base en donde sustenta su presunción.⁴⁶²

Las leyes fiscales, cuando establecen presunciones, lo hacen imbuidas por el criterio proteccionista del fisco, o bien, de la administración.

La presunción de legitimidad del acto administrativo es, desde luego, la más clásica presunción legal relativa en favor de la administración.

En el sistema jurídico mexicano esta presunción tiene su fundamento en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos:

Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales; sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

En el ámbito del derecho público es inasequible controlar todos los actos emitidos por la administración.

⁴⁶² Perezagua Clamagirand, *op. cit.*, nota 452, pp. 242 y 243.

Se justifica la creación de esta presunción atendiendo al principio de legalidad y a la obligación que tienen los servidores públicos de tomar en consideración y ceñirse a la jerarquía del orden jurídico nacional.

Los actos y resoluciones fiscales se presumen válidos toda vez que están encaminados a hacer efectivas las cargas tributarias que las leyes fiscales imponen a los contribuyentes, y si éstos no están conformes con tales actuaciones, pueden oponerse a la misma, ya que se trata de una presunción salvo prueba en contrario.

La presunción de validez adquiere el grado de certeza jurídica cuando el acto o resolución, habiendo sido notificado o hecho del conocimiento del afectado, es consentido por éste al no interponer medio de defensa alguno en el tiempo que la ley establece al efecto; en sentido contrario, dicha presunción deja de surtir sus efectos mediante declaratoria que haga la autoridad que conozca del medio de defensa interpuesto por el afectado.

Demostrar que el actuar administrativo es ilegítimo porque la obligación tributaria que se deduce de él tampoco es legítima, ya que no responde a la realidad de las cosas ni a la verdadera extensión del hecho imponible; o bien, probar y demostrar que el acto administrativo es ilegítimo, por nulo, inexistente o viciado formalmente, en cuyo caso ninguna presunción puede deducirse de un acto que no reúne los requisitos mínimos que la ley establece.

Cabe concluir que siempre es el particular recurrente sobre quien pesa la carga de la prueba, mientras que la actitud de la administración resulta a todas luces pasiva.⁴⁶³

Otro punto importante es el papel que desempeña la presunción simple en el ámbito de la estimación indirecta. Como se señaló anteriormente en este capítulo al tratar el tema de la estimación indirecta, las presunciones simples son propiamente el alma de este procedimiento, y aunque se pueden combinar las pruebas directas con las indiciarias y las presuntivas, dada la naturaleza del procedimiento siempre se preferirán estas últimas.

La obligación probatoria por parte de la administración en este procedimiento es fundamental. La administración tendrá que probar la realización del hecho imponible, la dificultad o imposibilidad para determinar

⁴⁶³ *Ibidem*, pp. 243 y 244.

la base imponible conforme a los métodos ordinarios, así como la idoneidad de los medios utilizados en su estimación indirecta.⁴⁶⁴

En el procedimiento que la autoridad debe cumplir en la parte oficiosa, con objeto de acatar el principio de legalidad, los siguientes puntos son fundamentales:

- Encontrar y probar la causa previa. Debe existir una causa que sea derivada de actos o hechos imputables al particular. De esta manera, se hace necesario que la causa que se invoque esté prevista en leyes expedidas con anterioridad al hecho y que dichas causas se hagan del conocimiento del particular con anticipación a la determinación presuntiva.
- Circunstanciar el procedimiento seguido. Después de cumplir los requisitos señalados deberá de iniciarse la determinación presuntiva, misma que necesariamente estará ajustada al procedimiento previsto en la ley, existiendo constancias en actas y/o papeles de trabajo; de no ser así, se corre el riesgo de no acreditar debidamente que se actuó apegado a derecho, por una parte, y, por la otra, se podría establecer un estado de incertidumbre jurídica ante el particular.⁴⁶⁵

Probar la ausencia de la declaración es un hecho que permite la presentación de prueba directa, pero si lo que se pretende es probar la existencia de irregularidades en la contabilidad, en donde los asientos contables muestran operaciones o asientos incongruentes con la realidad, seguro que la administración tendrá que basarse en pruebas indirectas.

Fijar las magnitudes para estimar la base imponible cuando no se cuente con los elementos reales también dará lugar al uso de las presunciones, partiendo de algunos hechos contables a los cuales se les otorgue veracidad.

Desde luego, se requerirá el acreditamiento del hecho base y el establecimiento de un nexo lógico con el o los hechos presuntos.

También las presunciones legales creadas por el legislador pueden tener intervención en estos procedimientos de estimación indirecta; sin em-

⁴⁶⁴ Sánchez Pino y Malvarez Pascual, *op. cit.*, nota 426, p. 79.

⁴⁶⁵ Sandoval Galindo, Edmundo, *op. cit.*, nota 436, p. 117.

bargo, como se comentó anticipadamente, este tipo de presunciones en el tema de la estimación indirecta son menos útiles que las presunciones simples.

VIII. CONCLUSIONES

Primera. La gestión de las contribuciones es una parte de la función administrativa que consiste en administrar la organización tributaria, determinar, recaudar y fiscalizar los tributos, así como resolver los conflictos que se presenten entre los contribuyentes y la administración.

Segunda. Para la realización de la gestión tributaria, la administración se encuentra provista de una serie de atribuciones, las cuales se ejercitan mediante procedimientos previamente establecidos en la norma, los cuales, a su vez, implican la creación y aplicación de numerosos actos administrativos.

Tercera. La participación del sujeto pasivo en la gestión tributaria es indispensable, ya que es a partir de la realización del hecho imponible cuando efectivamente nacen las obligaciones tributarias materiales y formales. Para que la relación jurídico tributaria sea justa se hace necesaria la creación de un conjunto de derechos que protejan y apoyen al contribuyente o responsable en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales y formales.

Cuarta. Sólo en las legislaciones avanzadas se puede observar la instauración de un catálogo de obligaciones formales de la administración frente a los particulares, tal es el caso de España y Bolivia. En tanto que en las legislaciones arcaicas apenas si hay “potestades” o atribuciones de la administración consistentes en informar y auxiliar al sujeto pasivo en sus labores tributarias.

Quinta. La consulta se muestra como un instrumento jurídico efectivo en la aplicación de los tributos en los diversos países analizados en este trabajo.

Sexta. Inscribirse en registros especializados, llevar una contabilidad o registro de operaciones, conservar documentos relacionados con el hecho imponible, facilitar a los funcionarios las inspecciones de documentos, mercancías o establecimientos, presentar declaraciones o informes y acudir a las oficinas de la administración tributaria son obligaciones

comunes a cargo de los particulares en el desarrollo de la gestión tributaria en todos los sistemas jurídicos occidentales.

Séptima. En el derecho comparado, la administración está investida de amplias atribuciones de investigación, de control y de comprobación, que implican penetrar la esfera jurídica del particular, tales como practicar inspecciones en bienes muebles e inmuebles, requerir la comparecencia de contribuyentes y terceros, exigir la exhibición de contabilidades, documentos u otro tipo de comprobantes, asegurar bienes muebles o inmuebles, entre otras.

Octava. Las actividades de gestión tributaria tienen la característica de ser regladas, apoyadas en una presunción de legitimidad (salvo prueba en contrario) y también pueden ser impugnadas.

Novena. La determinación, concebida como el acto o conjunto de actos encaminados a precisar, en cada caso particular, si existe un adeudo tributario, quién es el obligado y cuál es el importe de la deuda, es un procedimiento trascendental en la gestión de los tributos.

Décima. Antaño, la determinación estaba a cargo de la administración; pocos países, como Alemania, conservan este sistema de origen europeo.

Decimoprimera. La mayoría de los países, dadas las condiciones demográficas y de costos administrativos, ha optado por acogerse al sistema de la autodeterminación, en donde es el contribuyente o el responsable quien asume la obligación de la determinación tributaria.

Decimosegunda. La llamada determinación presuntiva o estimación indirecta tiene un carácter subsidiario, y generalmente se aplica por la autoridad administrativa en aquellos casos en que el contribuyente o responsable omitió presentar la declaración o, habiéndola presentado, deja lugar a dudas e inexactitudes, o también cuando se obstaculiza de algún modo el ejercicio de las facultades de comprobación de la administración.

Decimotercera. La estimación indirecta requiere el uso de indicios, juicios sintéticos y presunciones y tiene como objetivo comprobar la realización del hecho imponible, así como obtener las pruebas necesarias para determinar la base y liquidar los adeudos tributarios.

Decimocuarta. A consideración de la doctrina, el uso de presunciones en el desarrollo de la estimación indirecta atenta frontalmente contra la

seguridad jurídica del particular, y vulnera el principio de capacidad contributiva.

Decimoquinta. La institución de la prueba es la columna vertebral de los procesos y procedimientos. Las normas reguladoras de las pruebas encuentran aplicación en el campo de los procedimientos fiscales. En la gestión sirven para sustentar el acto o resolución.

Decimosexta. En la fase de fiscalización, el contribuyente o responsable puede ofrecer pruebas que sustenten sus actos o actividades, en tanto que la administración para apoyar sus actuaciones y resoluciones.

Decimoséptima. Todas las presunciones legales absolutas aplicables en la gestión tributaria benefician a la administración, la cual ya de por sí se encuentra favorecida por la presunción de legitimidad de sus actos, y esa presunción alcanza a la comprobación del hecho base en la etapa de gestión.

Decimooctava. Si una presunción favoreciera al particular, éste deberá probar ante la administración el beneficio de la presunción, pero si no obstante la autoridad decide emitir un resolución en contra, en su defensa el particular tendrá nuevamente que comprobar el hecho base.

Decimonovena. A pesar de que en el ámbito de la gestión tributaria las presunciones aparecen con un matiz *pro fisco*, éste no puede perder de vista los principios constitucionales tributarios a los cuales ineludiblemente debe ceñir su actividad.