

377



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

CADUCIDAD ESPECIAL DE LAS  
FACULTADES DE COMPROBACION

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :  
FEDERICO HIDALGO HUCHIM GAMBOA



CIUDAD UNIVERSITARIA

2007



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y  
FINANZAS PUBLICAS

C.d. Universitaria, D.F., 19 de noviembre del 2001

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ  
DIRECTOR GENERAL DE LA  
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.  
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante FEDERICO HIDALGO HUCHIM GAMBOA, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "CADUCIDAD ESPECIAL DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION".

Con fundamento en los artículos 8º Fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad.

Atentamente  
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"  
La Directora.

LIQ. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO



FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO  
DE  
DERECHO FISCAL

*A mis padres los señores, Eduardo R. Huclim May y Concepción Gamboa de AH,  
para quienes no existen palabras suficientes para mostrar el agradecimiento y devoción  
que se merecen de mi parte por todos los valores que me han inculcado,  
por la tolerancia, comprensión y apoyo recibidos.*

*A la Universidad Nacional Autónoma de México, por sus 450 años de  
noble labor formativa, y cuyo prestigio permanecerá inabundante  
aun en tiempos difíciles*

*A mis maestros, especialmente a los que intervinieron en este proyecto, en  
agradecimientos por los conocimientos recibidos y por su sabia dirección.*

*"Jamás la injusticia puede servir a la justicia. La equitativa distribución  
de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines,  
por muy alhajados y atractivos que sean."  
-Carins De Sijinks, F.*

# CADUCIDAD ESPECIAL DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

## CAPÍTULO I

### RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

1.DEFINICIÓN.1	1
1.4 DISTINTOS TIPOS DE RELACIÓN	3
a) Teoría de la Relaciones Concéntricas	3
b) Relación de Naturaleza compleja	6
1.3 NATURALEZA	9
1.4 JUSTIFICACIÓN	15
1.5 ELEMENTOS	18
1.5.1 Sujeto Activo	18
1.5.2 Sujeto Pasivo y su Clasificación	22
1.5.3 Hecho Imponible	30
1.5.4 Hecho Generador	35
1.6 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN	36
1.7 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN	38
1.8 OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO	45

## CAPÍTULO II

### FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

2 FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES	49
2.1 FACULTAD ECONOMICO COACTIVA	50
2.1.1 Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.	59
2.2 FACULTADES DE DETERMINACIÓN	61

2.3 FACULTADES DE COMPROBACIÓN	76
2.3.1 Revisión de Gabinete	83
2.3.1.1 desarrollo	84
2.3.2 Visita Domiciliaria	89
2.3.2.1 elementos	89
2.3.2.2 desarrollo	98
2.3.3 Revisión de Dictamen	108
2.3.3.1 desarrollo	112

### CAPÍTULO III

#### FORMAS DE EXTINGUIR LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

3. ANTECEDENTES. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DEL AÑO 1967	115
3.1 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 30 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	118

### CAPÍTULO IV

#### CADUCIDAD ESPECIAL DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

4. CADUCIDAD	135
4.1 Concepto de Caducidad	135
4.1.2 Origen de la Caducidad	135
4.1.3 Clasificación de la Caducidad	137
4.1.3.1 caducidad de la instancia	140
4.2 CADUCIDAD FISCAL	144
4.3 CADUCIDAD ESPECIAL DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN	147
PROPUESTA LEGAL	172
CONCLUSIONES	175
BIBLIOGRAFÍA	178

# CADUCIDAD ESPECIAL DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

## CAPÍTULO I

### RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

1.DEFINICIÓN.1	1
1.3 DISTINTOS TIPOS DE RELACIÓN	3
a)Teoría de la Relaciones Concéntricas	3
b) Relación de Naturaleza compleja	6
1.3 NATURALEZA	9
1.4 JUSTIFICACIÓN	15
1.5 ELEMENTOS	18
1.5.1 Sujeto Activo	18
1.5.2 Sujeto Pasivo y su Clasificación	22
1.5.3 Hecho Imponible	30
1.5.4 Hecho Generador	35
1.6 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN	36
1.7 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN	38
1.8 OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO	45



# CAPITULO I

## RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

Para iniciar el análisis del tema que titula el presente capítulo, es conveniente ubicar, dentro del campo jurídico, la obligación de contribuir con los gastos inherentes a la actividad gubernamental de nuestro país. La mencionada obligación se plasma en el Artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo precepto que a la letra establece lo siguiente:

*"Son obligaciones de los mexicanos...*

*IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."*

Dicha disposición es la piedra angular del sistema tributario mexicano, plasmada en nuestra Ley Fundamental, desprendiéndose de tal artículo todo el complejo régimen tributario de nuestro país.

### 1.1 DEFINICIÓN:

Una vez fijada la relación jurídico-tributaria en la Ley Fundamental, lo conducente es analizarla, iniciando con la precisión del concepto.

Una definición genérica es la que establece el autor Dionisio Checa Santos, quien determina: *"Toda relación jurídica, en general, está definida por un conjunto de derechos y deberes que ponen en conexión a las personas entre sí, estableciendo un lazo de orden jurídico que las liga, obligándolas a hacer o no hacer, a dar o no dar alguna cosa."*

*Si esta relación o conjunto de derechos y obligaciones se proyecta al campo tributario, los actos convenidos crearán una relación jurídica tributaria."*<sup>1</sup>

Checa Santos crea una definición partiendo desde un punto de vista genérico, para posteriormente trasladarlo sin mayor análisis al plano del derecho fiscal, lo que desde un punto de vista personal, no elucida en forma clara cual es la exacta configuración de la Relación Jurídico-Tributaria. Sin embargo resulta ser interesante la proyección que hace de las generalidades del Derecho a una rama específica, como lo es el Derecho Fiscal.

Buscando definiciones más específicas y analíticas se podrían mencionar las siguientes:

Para Narciso Sánchez Gómez, la relación jurídico-tributaria es: *"el enlace o vínculo legal que se establece entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo, y a quién compete determinarlo y exigirlo."*<sup>2</sup>

Por su parte el autor Delgadillo Gutiérrez define a esta relación como: *"un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento modificación transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria"*.<sup>3</sup>

De acuerdo con el jurista Raúl Rodríguez Lobato, De la Garza define la relación jurídico-tributaria como: *"aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene el derecho a exigir del deudor tributario principal o a los responsables, el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie."*<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Checa Santos, Dionisio. Derecho Fiscal, Instituto Editorial Reus, S.A. Madrid, 1956, p. 18.

<sup>2</sup> Sánchez Gómez Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México, D.F. 1999, p.337.

<sup>3</sup> Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Tercera Edición., Limusa, México D.F. 1991. p. 97

<sup>4</sup> Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Harla, México D.F. 1998. p.110

Citado por el autor Raúl Rodríguez Lobato, el tratadista Margáin Manatou define a la relación de la siguiente forma: *"relación jurídica-tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria."*<sup>5</sup>

Las anteriores citas destacan la existencia de un vínculo jurídico entre el sujeto pasivo y el activo. Sin embargo, no se determina, en ninguna de ellas, la razón del nacimiento de tal vínculo, es decir, el porqué un sujeto se ve en la obligación de contribuir.

Dicho vínculo sirve de punto de partida para una definición particular de la Relación Jurídico-Tributaria:

La relación Jurídico-Tributaria es aquella que nace de una norma jurídica, la cual al ver actualizado su presupuesto legal, crea un vínculo jurídico, imponiendo obligaciones al sujeto pasivo y otorgando facultades al sujeto activo, las cuales son determinadas en cantidad y forma por el mismo ordenamiento que le dio origen.

## 1.2. DISTINTOS TIPOS DE RELACION.

### a) Teoría de las relaciones concéntricas

Al abordar el tema en estudio Sainz de Bujanda, analizó los trabajos del profesor austriaco Hans Nawiasky, quien expone que, al actualizarse el presupuesto legal, nacen deberes que pueden manifestarse en un hacer, dejar hacer, o no hacer, para aquellos a los que se les puede exigir el comportamiento establecido; Pudiéndose hablar entonces de una vinculación jurídico-tributaria o sujeción jurídico-tributaria obligacional o de una obligación tributaria. El autor en comento realiza una distinción en el contenido de esta obligación, toda vez que éste puede ser de variada naturaleza, ya que no se trata únicamente del pago del tributo, sino también puede consistir en los deberes que impliquen los comportamientos antes señalados.

---

<sup>5</sup> Op. cit. p.112

Tomando como premisa fundamental la anterior, su autor proclama en efecto, que cuando se habla de obligación tributaria, se piensa principalmente en una obligación pecuniaria, es decir en el pago del tributo. En tal virtud, Nawiasky reconoce que tal deuda tributaria de carácter pecuniario, se ubica en el centro de la relación jurídica, considerada en su totalidad, y que todas las demás obligaciones se encuentran girando alrededor suyo; sin embargo, dicha obligación de pago no agota se sí misma la relación jurídica, precisamente por la existencia de otras relaciones jurídicas que se extienden sobre ella, lo cual va formando círculos concéntricos, cuyos efectos parciales posibilitan paulatinamente su realización. La complejidad de la situación se debe a las muy distintas manifestaciones de las relaciones económicas.

El autor explica, que si se observara desde arriba el complejo de obligaciones, nos podríamos percatar de la existencia de un grupo que se diferencia de las restantes, mismas que a pesar de aun cuando están situadas en la periferia, propician el procedimiento impositivo y aseguran su realización. Es decir, habla de las obligaciones de colaboración, de prestaciones auxiliares de un tercero, lo cual se actualiza por ejemplo en la retención de una porción del salario, obligaciones o prestaciones que son en sí mismos vínculos que el autor denomina como "deberes financieros".

Para Nawiasky, resulta evidente la posibilidad, de que a los sujetos obligados al pago del tributo, también les correspondan deberes de naturaleza auxiliar, que tienen una misma finalidad. Es decir, posibilitar y asegurar el procedimiento de imposición. El autor en análisis hace una distinción de los deberes que corresponden a los distintos sujetos intervinientes en la relación, es decir, las personas obligadas al pago del impuesto, son los sujetos pasivos o, en lato sensu, capacitados para tributar, mismos que tienen sus propios deberes financieros, ahora bien, del otro lado existen diferentes sujetos que asimismo tienen sus deberes, los cuales no consideran su capacidad para tributar.

En cuanto a la esencia de estos deberes financieros, el autor en cita manifiesta que no se ve afectada por el hecho de que sean impuestos directamente por la ley o que lo sean por la Administración, apoyándose, en una facultad atribuida por la ley. La única variante

que se presenta es el fundamento de su nacimiento, o bien, el supuesto legal se realiza directamente, es decir sin intervención alguna de los órganos administrativos, o bien, por la Administración, que en uso de sus atribuciones, dirige un requerimiento al particular, o a un conjunto de ellos. Es precisamente este acto administrativo lo que se denomina como mandato financiero. El autor compara este tipo de mandatos financieros, con los mandatos de la administración de la policía, en virtud de que ambos suponen una intromisión en la esfera de la libertad personal; en tal virtud -afirma- también se habla de policía financiera.

Continuando con el análisis de los mandatos financieros, Nawiasky establece que el elemento que distingue a éstos de la imposición, es que el contenido y finalidad de aquellos, no consiste en un hacer; no están estructurados, generalmente, como una prestación pecuniaria, y por ende, su objetivo no es la obtención de ingresos tal como lo es en el caso de la imposición. Como ejemplo de los deberes financieros se cita a los relativos a llevar libros de contabilidad, presentación de la declaración tributaria y del balance, entre otros.

Para apoyar su tesis, Nawiasky, afirma que el elemento que separa a los dos grupos de tributos, consiste, a su juicio, en que para algunos tributos, los llamados por la ciencia de la Hacienda impuestos directos, no basta la realización del hecho imponible, para que inmediatamente nazca la obligación de satisfacer la deuda tributaria, en virtud de que ésta no existirá, hasta en tanto un órgano especial de la Administración financiera no efectúe un examen en base al cual pueda mantener un crédito concreto, individual y fundamentado, o dicho en otras palabras, hasta que no se produzca un acto administrativo de liquidación tributaria. En otros impuestos, generalmente los indirectos, el acto liquidatorio no es, por el contrario, necesario para que el sujeto pasivo esté obligado a satisfacer el deber, ya que éste nace directamente por disposición legal.

Ahora bien, la teoría de Nawiasky, a juicio del tratadista Sainz de Bujanda, tiene los siguientes aciertos:

1º Distingue la existencia de un conjunto de vínculos jurídicos en el seno del tributo, lo que implica la imposibilidad de hablarse sólo de una relación jurídica al explicar la estructura y aplicación de ese instituto. En tal virtud, para cumplir con ese objetivo, se hace necesario apelar a la individualización de esos diversos vínculos. 2º Afirma que a esa diversidad de vínculos, no debe otorgársele una existencia aislada, y una explicación separada en cuanto a su contenido y finalidad, en atención a que los efectos parciales de cada uno de ellos posibilitan paulatinamente la realización del tributo. 3º Resalta la diferencia del contenido y finalidad de la deuda tributaria y los deberes financieros de carácter auxiliar; en cuanto a la deuda tributaria dice que es una obligación cuyo contenido implica una prestación de carácter pecuniario, mientras que de los deberes financieros, afirma que su contenido y finalidad inmediata consiste en un hacer. 4º Advierte que la calidad de sujeto pasivo de los deberes de colaboración puede recaer tanto en los propios deudores tributarios, como en terceras personas que auxilian a la administración para aplicar correctamente el tributo. 5º En cuanto a la procedencia de los deberes financieros auxiliares o periféricos, afirma que pueden derivar en forma directa de la norma tributaria, o bien, de un especial acto administrativo. 6º En los impuestos liquidables el sujeto pasivo de la liquidación practicada por la Administración se encuentra obligado a tolerarla, lo que configura el vínculo jurídico, situación que es denominada por Nawiasky como susceptibilidad de liquidación.

#### b) Relación de naturaleza compleja.

Otro tipo de Relación Jurídico Tributaria, es la que distingue el tratadista Achille Donato Giannini, quien desarrolló la Teoría de la Relación Jurídico-Tributaria de Naturaleza Compleja. En dicha teoría, su autor sostiene que la determinación de los casos en que se debe el tributo, de los sujetos pasivos, de su monto y forma en que el impuesto debe ser liquidado y recaudado, deviene en el Estado moderno, de un ordenamiento con disposiciones imperativas, a cuya observancia se sujetan tanto los órganos de autoridad del propio Estado, como las personas sujetas a su potestad; derivándose de estas disposiciones, derechos y obligaciones recíprocos entre el gobierno y el particular, formando con esto el contenido de una relación especial, la relación jurídico-positiva.

Como ya se ha apuntado de la norma jurídica nacen obligaciones, sin embargo Giannini aclara que no únicamente nace la obligación de pago y el correspondiente derecho a exigir una suma determinada cuando se produzcan los supuestos de hecho contemplados por la propia norma, sino que además de ésta, nace una serie de obligaciones y derechos de los sujetos intervinientes en la relación, y aun, para los que no lo hagan de forma directa. La imposición de los diversos deberes se produce en virtud de que el legislador persigue el fin de hacer más ágiles tanto la liquidación como la recaudación del tributo. Los deberes en comento, unos serán positivos, —como la declaración—, y otros negativos. Por otra parte la ley determina los procedimientos específicos por medio de los cuales se realice la liquidación del tributo, el cual debe ser desarrollado de conformidad con las formas prescritas, cuya observancia puede constituir el objeto de un derecho subjetivo de los particulares en relación con la Administración Financiera. El tratadista hace una afirmación por demás cierta e interesante, manifiesta, que así como el incumplimiento de los mencionados deberes accesorios del sujeto deudor, el retraso o falta del pago del impuesto, provoca la creación a favor del ente público de derechos a otras prestaciones, que tienen el carácter de sanciones civiles, (ante lo cual le agregaría que incluso de carácter penal, de acuerdo con nuestra legislación), de la misma forma la recaudación mal realizada, o de un impuesto no debido, provoca que nazca en favor de la persona que ha pagado, el derecho a la restitución. Lo cual no es más que un estado de equidad, manifestado en una figura básica, para el derecho fiscal, como lo es la Relación en estudio.

Una vez asentado lo anterior, Giannini establece, como premisa fundamental de su teoría, la naturaleza compleja de la relación jurídico-tributaria, la cual obedece a que de ella se derivan tanto los deberes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, como las obligaciones positivas, negativas y derechos de los individuos sujetos a potestad como también y en forma más específica la facultad del ente público a exigir el pago del importe del impuesto debido en cada caso, constituyéndose esta obligación como la esencia fundamental de la Relación, así como el objetivo principal del impuesto, el cual puede ser más propiamente llamado utilizando el término de deuda impositiva, ya que de usar una

expresión genérica como derechos y obligaciones tributarios se aludiría a todos los derechos y deberes derivados de la obligación impositiva.

La anterior distinción se justifica, por sí misma, según su autor, como la conclusión derivada del análisis de la relación tributaria. Así mismo resulta, jurídicamente hablando, ser de gran importancia, por diversos aspectos, especialmente el que involucra al origen y a la extensión de las múltiples obligaciones antes mencionadas. En efecto, el hecho de que se actualicen los presupuestos jurídicos a los que la norma impone como consecuencia el nacimiento de la deuda impositiva, no implica el surgimiento de todas las demás obligaciones tributarias, mismas que pueden derivarse de un acto administrativo. Tal es el caso de la orden de la autoridad de realizar un acto, de exhibir registros, de suministrar informes; independientemente de la existencia comprobada o presunta de una deuda impositiva. Otra justificación a la distinción hecha, radica en las causas de extinción del crédito impositivo, como el pago y la prescripción, las cuales no se identifican con las causas de extinción de las otras obligaciones tributarias, siendo ésta la razón por la cual las normas dictadas para la deuda impositiva no resultan ser aplicables a otro tipo de obligaciones.

Nawiasky concluye su teoría distinguiendo los sujetos que intervienen en la Relación, que en su conjunto involucran, por un lado al ente público como potestad financiera y del otro las personas subordinadas a él, y las que por imposición de la ley les son determinadas obligaciones positivas o negativas; mientras en un segundo aspecto, es decir en su manifestación extrínseca fundamental o dicho en otras palabras en el de deuda impositiva, intervienen por un lado el ente público creador y por el otro el sujeto pasivo del impuesto.

Para finalizar, es de destacarse los puntos de coincidencia que tienen la Teoría de Nawiasky y la de Giannini, las cuales determinan que la obligación de pago del tributo no es la única que se deriva de la relación, sino que además se crean diversos deberes respecto de personas que no necesariamente son aquellas que intervinieron en la realización del presupuesto normativo.



### 1.3 NATURALEZA

Con el objetivo de desarrollar el presente tema se hará un análisis de los estudios realizados por el tratadista argentino Dino Jarach, quien a, contrario sensu de los tipos de relaciones hasta ahora desarrollados, expresa su teoría de que la Relación en análisis es de naturaleza simple, y la resume de la forma siguiente:

- a) es una relación personal y obligacional;
- b) la Relación comprende obligaciones y derechos del Estado hacia los individuos y viceversa;
- c) es una relación simple, que incluye obligaciones de dar impuesto y otras cantidades en dinero;
- d) es una relación de derecho y no de poder.

Al continuar con su análisis, el Autor en cita distingue, desde el inicio, dos tipos de relaciones, a saber:

La primera es la que se ubica en el terreno del derecho tributario sustantivo, en ésta afirma que, al tratarse de una relación cuyo fin sea la prestación del tributo, el acreedor no se encuentra posibilitado a dejar de cobrar el impuesto que nace de la ley; es decir, el acreedor no tiene la facultad discrecional de decidir el cobro o no del impuesto devengado, por lo tanto lo que debe hacer es adaptar su voluntad a lo establecido por la propia ley, en virtud de que lo que representa para el acreedor el derecho crediticio, es también su obligación el hacerlo valer a favor del Estado que el organismo administrativo representa, guisa de lo cual se desprende que la recaudación del impuesto es un derecho-deber.

En contraposición de la anterior relación encontramos a aquella que tiene un carácter meramente administrativo, en virtud de la cual existe la posibilidad que la autoridad ejerza o no su facultad, de acuerdo con un criterio de oportunidad administrativa, entendiéndose este criterio, como el contenido de las facultades discrecionales, las cuales se

constituyen no por derechos-deberes, sino por criterios de apreciación y de oportunidad que el propio organismo puede ejercer. Lo que esencialmente significa que la norma concede una facultad discrecional en varios sentidos, destacándose el hecho de que la administración puede usarla o no, puede inspeccionar o no.

Afirma, incluso, que la discrecionalidad alcanza también el procedimiento desarrollado en la inspección en virtud de que ninguna norma determina las circunstancias y en qué forma debe seguirse el procedimiento verificador.

En razón de lo anterior, considero oportuno manifestar que, desde un punto de vista personal y a la luz de la legislación mexicana, la discrecionalidad involucra únicamente al momento en que se ejercen las facultades de comprobación, en virtud de que una vez ejercidas, éstas se vuelven facultades regladas, toda vez que la ley tributaria marca los pasos, el procedimiento, a seguir en un acto de verificación; y por otro lado se debe considerar que, al contrario de los particulares, la autoridad únicamente puede realizar conductas expresamente determinadas por la ley, e ir más allá de ella provocaría la violación de garantías constitucionales del particular, lo que inevitablemente implicaría la concesión de amparo.

Continuando con el estudio, Dino Jarach distingue una diferencia fundamental entre ciertas obligaciones de los contribuyentes, citando como ejemplos la de pagar el tributo y observar ciertas conductas frente al organismo administrativo, tales como facilitar o cooperar con las tareas de éste. Crítica la idea de mezclar todo esto en una sola relación jurídica de carácter complejo, lo que implicaría ignorar la característica fundamental del estudio científico, es decir, el análisis con el que se adquiere el conocimiento de las instituciones, y la síntesis que capta y abraza la naturaleza del conjunto. Misma diferencia que sirve para llegar a la conclusión de que resulta inadmisibles el carácter complejo que se le pretende dar a la Relación, toda vez que ésta es una simple relación obligacional, a lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas.

Para apoyar tal postura, el tratadista, afirma que ni siquiera existe, necesariamente, identidad de sujetos en la relación sustantiva y en las demás, en virtud de que la relación que tiene como objeto la prestación del tributo, presentan invariablemente a un sujeto activo titular del crédito fiscal, y por el otro lado se encuentran los contribuyentes y responsables que están obligados al pago de esa prestación. Sin embargo, destaca, que los que deben tolerar verificaciones, inspecciones y que están obligados a llevar determinados libros, no son forzosamente los contribuyentes que tienen que pagar el tributo.

Con base en lo anterior, Jarach, reconoce la existencia de diversas relaciones de carácter accesorio, que nacen por hechos distintos. Sin embargo manifiesta que con la presente teoría, no pretende fraccionar de manera excesiva las relaciones, pero sí insiste que la obligación de pago debe ser manejada en una relación jurídica separada.

Al ahondar en su afirmación de que la relación jurídico tributaria no es una relación de poder, afirma que varios autores alemanes de entre los cuales destaca Ottomar Bühler, sostienen que sí es una relación existente entre un poder superior y sujetos sometidos a ese poder, en virtud de lo cual se le conoce como Gewaltverhältnis, que significa, relación de fuerza o relación de poder. Por su parte, autores italianos coinciden con esta postura, y afirman que por un lado existe el Estado el cual se encuentra dotado de poder fiscal y por el otro, sujetos obligados a someterse a ese poder.

Para Jarach, esta teoría de la relación de poder, tiene un error ideológico, el cual consiste en considerar ineludible la supremacía del Estado frente a los individuos y que en todas las obligaciones que el Estado determina a los particulares, éste se coloque en una posición de preeminencia, en virtud de la cual sus intereses predominen sobre los de ellos, debiendo quedar los particulares sometidos a la voluntad del Estado. Posición que es contraria a la naturaleza del Estado de Derecho, más aún en el derecho tributario, en el que de acuerdo con el principio de legalidad o de reserva y a la luz de una evolución histórico constitucional, los intereses del Gobierno no pueden hacerse valer sino a través de la ley.

Afirma Jarach que incluso algunos partidarios de esta teoría, llegan a negar a la ley tributaria, su carácter de verdadera norma jurídica, y otorgándole un carácter de acto administrativo que se ejerce por el instrumento de la ley.

Otra razón que esgrime para calificar de errónea la teoría que sostiene que la relación jurídica tributaria es compleja, es que sus partidarios no distinguen, como lo hace él, los aspectos propiamente dichos del Derecho Tributario Sustantivo o Material, de los otros de Derecho Formal o Administrativo y de Derecho Penal Tributario, sino por el contrario los unen, lo cual provoca que la Relación tenga un carácter complejo. Por una parte se halla al Estado, el cual tiene la pretensión de obtener el pago de una suma de dinero, sin embargo, ésta no es la única pretensión, existen otras como la de citar a comparecer, solicitar informes, imponer determinados deberes, llenar declaraciones juradas, presentar a rendir cuentas ante el fisco; permitir allanamientos, compulsas o inspecciones de libros, visitas de locales; llevar determinados libros y escrituraciones contables a pedido de la autoridad administrativa tributaria. Representan, por tanto, toda una serie de obligaciones y deberes de los individuos involucrados en la relación, mismas obligaciones que pueden implicar un dar (pagar el tributo), o bien dar accesorias (cubrir intereses o recargos), obligaciones de hacer (llevar libros, comparecer, etc.), y finalmente, obligaciones de soportar (permitir allanamientos, visitas de locales, compulsas o libros, por parte de los inspectores.)

En lo concerniente al aspecto de su teoría, de que la Relación Jurídica no es compleja, Dino Jarach afirma que de acuerdo con ésta, se confunden los aspectos sustantivos con los formales del derecho tributario, y en virtud de lo cual estaríamos frente a una relación compleja, la cual es así definida por el profesor Giannini, que en el apartado precedente fue abordado, sin embargo el propio Giannini reconoce, dentro de su propia teoría, la existencia de una relación de stricto sensu, que sería la obligación sustantiva de pagar.

En el mismo sentido de complejidad, desarrolla sus estudios el autor Pugliese, en donde sostiene la existencia, al lado de una relación principal de pagar el impuesto, de

obligaciones accesorias de pagar intereses y multas, es decir todas las relaciones sustantivas, pero no tributario, sino penal, viéndose involucrado el Derecho Tributario Penal. Sin embargo, Jarach advierte que estas relaciones son originadas por hechos distintos a los que originan la relación jurídico-tributaria, en virtud de que la infracción es un hecho punible del que deriva la relación jurídico penal.

Ahora bien, en cuanto a la afirmación que hace Jarach, de que la relación jurídico-tributaria, es de carácter personal y no real, la sustenta en las consideraciones que a continuación serán expuestas.

Para el autor argentino, es bastante claro que se trata de una obligación y no de un derecho de carácter real, sin embargo, reconoce, existen autores que sostienen lo contrario, en virtud de lo cual distinguen una categoría de impuestos reales, que constituyen derechos o cargas reales, misma clasificación que, afirma Jarach, no está basada en criterios jurídicos sino en otros criterios. Así mismo manifiesta que el término "real" ha sido utilizado por diversos autores en sentidos distintos, creándose una confusión acerca del término.

Por esta razón, realiza la siguiente distinción, en virtud de la cual otorga el carácter de real al impuesto que deja de lado las condiciones personales del contribuyente y de la universalidad de su patrimonio o renta, y que se aplica sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o bien de la capacidad contributiva.

También puntualiza otra diferencia, la cual se basa no en los criterios financieros sino en la distinta técnica legislativa en materia tributaria. Destaca que existen algunos tributos, en los cuales el legislador no define claramente quién es el sujeto que estará obligado al pago, concretándose a señalar la hipótesis normativa (hecho imponible). En tales casos se pone en evidencia la materia imponible, o el objeto material del hecho imponible, y el sujeto obligado al pago del tributo algunas veces ni se menciona, por lo que éste se deduce por las implicaciones que se derivan de la realización del hecho imponible. Y son precisamente estos impuestos los que califica como impuestos reales o bien impuestos objetivos, en virtud de que se destaca el objeto pero no el sujeto. En este caso

desde su punto de vista, el autor afirma que existe una relación personal jurídica, entre el acreedor y el deudor.

Entratándose de impuesto inmobiliario, precisamente por el bien que es gravado, resulta lógico afirmar que si se dice que los inmuebles pagarán un impuesto, éste resulta ser un derecho real, que detenta el Estado respecto del bien inmueble, lo cual es, según Jarach, similar a una hipoteca, derecho real de garantía, que grava el inmueble, porque el propietario tiene que efectuar el pago de los servicios de la hipoteca, y a falta de éste deberá soportar la ejecución sobre el bien hipotecado, toda vez que es objeto de garantía en ambos casos, lo cual necesariamente implica que el valor económico queda reducido, tanto por los servicios económicos como por la existencia de este impuesto de carácter real. Sin embargo, desde un punto de vista particular, la idea en comento no resulta ser del todo convincente, en virtud de que en la hipoteca, la falta de cumplimiento de la obligación indefectiblemente conllevaría a la ejecución sobre el inmueble hipotecado, toda vez que éste es precisamente la garantía otorgada, sin embargo en materia tributaria aunque sea un impuesto que grava un bien de esta naturaleza, no necesariamente, la omisión en su cumplimiento implicaría una ejecución sobre éste, en virtud de que existen diversas formas de garantizar la obligación fiscal.

Como conclusión, Dino Jarach determina que en forma definitiva la totalidad de los impuestos, personales o reales, desde la óptica jurídica se constituyen como obligaciones, y por ende relaciones personales en donde coexisten una persona que debe cubrir el importe del impuesto, y frente a ella el sujeto activo, con la pretensión fiscal correspondiente.

En contraposición de la teoría precedente, Fernando Sainz de Bujanda, al analizar la naturaleza de la relación jurídico-tributaria, toma como premisa el que la relación jurídico tributaria es de naturaleza compleja.

El tratadista español afirma que la naturaleza varía de acuerdo con los deberes que sean estudiados, distinguiendo los formales, que afirma, carecen de implicaciones

patrimoniales y derivan en forma directa del ordenamiento, de los deberes que surgen cuando la autoridad ejercita la potestad que el propio ordenamiento le otorga. Igualmente la naturaleza de los deberes formales de ambos grupos es equiparable con la de las obligaciones tributarias de contenido patrimonial.

Una vez expuesto lo anterior Sainz de Bujanda procede a enunciar y desarrollar los elementos que integran la naturaleza de la Relación en estudio.

1. Relación de derecho público. La naturaleza jurídico-pública de la obligación tributaria se deriva irremediamente del fundamento jurídico del poder financiero, cuyo ejercicio deriva en la emanación de normas, las cuales, a su vez, producen una serie de efectos jurídicos, que son coordinados y concentrados en la relación jurídico-tributaria. En tal virtud, la relación jurídico-tributaria, resulta ser por, antonomasia, una relación de Derecho Público.

2. Relación ex lege. En este sentido, el autor en cita afirma que la obligación tributaria, encuentra sus directrices o deriva necesariamente de la ley, de conformidad con el principio constitucional de legalidad.

3. Naturaleza obligacional del tributo. La naturaleza de las obligaciones es asignada por la noción jurídica de las categorías tributarias. Sobre esta premisa, se ha basado el concepto de obligación desarrollado hasta el momento. Y de acuerdo con el estado actual que guarda la doctrina, el autor afirma que se le puede considerar como "pacífica" la opinión de que el tributo se constituye como una obligación, misma naturaleza que le es concedida por el art. 28 de la Ley General Tributaria, de España.

#### 1.4 JUSTIFICACIÓN

Una vez determinados el concepto y naturaleza de la Relación Jurídico Tributaria, se hace conveniente explicar de dónde nace la necesidad de los órganos rectores de recibir ingresos provenientes de los ciudadanos, así como de sus actividades lucrativas.

Una explicación que es muy sencilla, pero que por su sencillez, no pierde objetividad, y es tal vez la más acertada y congruente con las cargas fiscales de nuestros tiempos; es la que encuentra el motivo de la recaudación en la evolución de la sociedad; es decir una Justificación Histórica.

En sus principios la humanidad se organizaba en comunidades nómadas, que buscaban el satisfactor de sus necesidades más esenciales, como el cobijo y alimento, para lo cual se trasladaban constantemente a fin de aprovechar los recursos, los cuales eran provistos por su entorno ambiental. Para esta forma de organización social no se requería de un complejo aparato gobernante, por el contrario, en esta etapa, el género humano tenía un muy rudimentario sistema de gobierno, en virtud de que únicamente era necesario contar con una persona que ejerciera un liderazgo, funciones de protección y de impartición de justicia.

Sin embargo, cuando es descubierta la agricultura, el hombre, se vuelve sedentario, y se asienta generalmente a las orillas del mar, de ríos o lagos, a fin de allegarse del agua necesaria para sus labores agrícolas. En tal virtud, es precisamente este asentamiento el que provoca una serie de nuevas necesidades colectivas, para lo cual el órgano gobernante debía ser dotado de facultades para hacerle frente a esas nuevas necesidades de grupo, tales como caminos, vivienda sistemas de riego etc., y aún más allá las necesidades colectivas se ven incrementadas por los desarrollos tecnológicos, y el crecimiento demográfico, lo que desde luego implicaba que la vida en general del ser humano se volvía, como hasta ahora sucede, cada vez más compleja. Es por esto que las funciones de liderazgo protección e impartición de justicia se vieron aumentadas. Por tal razón, era necesario que el gobierno tuviera la posibilidad de realizar obras que beneficiara a su comunidad, por lo que evidentemente tendría que ser dotados de recursos financieros para poder sufragar el gasto, que tales obras representaban. Considerando que el Gobierno por si mismo no tiene la posibilidad de costear las obras públicas, se hace necesaria la recaudación de ingresos provenientes de la colectividad, lo cual se encuentra plenamente justificado, en la medida de que de que es ella la receptora de los beneficios obtenidos por



la aplicación de tales recursos en obras públicas que faciliten su vida cotidiana, así como para satisfacer las más elementales necesidades.

De la cada vez más compleja vida social, se desprenden interrogantes sobre las formas, los montos y los criterios de imposición, los cuales, en nuestros días, se derivan de la actualización de presupuestos legales, lo que en sí mismo se constituye como una relación entre el gobernado y la autoridad.

Analizado por el maestro Sainz de Bujanda, el también catedrático, Ernst Blumenstein de la Universidad de Berna, afirma que el impuesto, es en sentido jurídico, una prestación dineraria que exige el Estado, o una entidad de derecho público por él autorizada en virtud de su soberanía, a los individuos que le están sometidos económicamente con el fin de cubrir sus necesidades financieras.

Continuando con su análisis Blumenstein considera que el aspecto económico del impuesto, implicó que durante siglos las necesidades financieras del Estado y su posible satisfacción, fuesen la única justificación frente al obligado en lo concerniente a la distribución, cálculo y determinación de la carga impositiva. El impuesto representaba para el individuo coacción, en virtud de que su implantación le fue confiada a representantes elegidos democráticamente, y ésta no obedecía a normas preestablecidas, que regularan la exacción, y que al mismo tiempo le ofreciera, al deudor, la posibilidad de exigir al órgano competente la sujeción a un determinado procedimiento en su fijación, así como el reconocimiento a su derecho de interponer un medio de defensa ante cualquier transgresión de éste procedimiento. En tal virtud y de acuerdo con la visión de Blumenstein el momento decisivo de la configuración de la relación entre acreedor y deudor del impuesto, lo trajo consigo el advenimiento del Estado constitucional, lo que implicaba una "administración con arreglo a la legalidad", en virtud de que ésta aseguraría que el comportamiento seguido por sus órganos, que afectara a la esfera jurídica del gobernado, habría de tener un fundamento legal. La reserva de ley (Vorbehalt des Gesetzes) provocó como consecuencia de que todo acto administrativo habría de estar amparado en una norma legal que

expresamente lo consintiera. Siendo esta característica un pilar fundamental del verdadero Estado de Derecho.

Haciendo llegar el esquema antes señalado al ámbito tributario, señala Blumenstein, derivó en que la legalidad imperara tanto en el establecimiento de los impuestos, como en la modalidad, cuantía, y procedimiento de la exacción, en virtud de que éstos quedarían bajo el imperio de reglas fijas, las cuales delimitaron exactamente derechos y deberes. Incluso en los casos en que la Constitución no prevea una "reserva de ley" expresa, le correspondería al sentimiento moderno de la legalidad que existiera una regulación del impuesto en la medida adecuada, excluyendo cualesquiera procedimiento arbitrario de la administración.

A la luz de las consideraciones precedentes, Blumenstein, analizado por Sainz de Bujanda, fundamentó su teoría central, *"El impuesto ha evolucionado desde constituir un acto de poder puramente fáctico, hasta integrar una verdadera relación jurídica. El individuo debe el impuesto porque está previsto en la ley y lo debe tal como en ella se regula."*<sup>6</sup>

## 1.5 ELEMENTOS

### 1.5.1 Sujeto Activo.

Desde las definiciones anteriormente citadas en el apartado respectivo, se empieza a esbozar los elementos de la Relación en estudio, de igual manera, se menciona al sujeto activo de esta Relación Jurídico-Tributaria.

Incluso la propia constitución, en el artículo 31 fracción IV, además de determinar la obligación de los mexicanos a contribuir con el gasto público, establece, explícitamente al sujeto activo de la Relación; es decir de manera enunciativa y limitativa establece al ente

---

<sup>6</sup> Sainz De Bujanda, Fernando, Sistema de Derecho Financiero I, volumen segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, p.28

facultado tanto para exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como para ejercer el gasto público, a saber:

“... la Federación como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan...”

En tal virtud se deduce de lo anterior que el Sujeto Activo de la Relación Jurídico Tributaria es el Gobierno en sus tres niveles, es decir, el Federal, el Estatal y el Municipal. De éstos, se debe destacar que solamente los tres primeros, es decir, la Federación, los Estados, y el Distrito Federal, tienen plena potestad jurídica tributaria, lo que implica no sólo la libertad de disponer del producto de su recaudación, sino también pueden determinarlas, es decir, se encuentra dentro de sus ámbitos de competencia la facultad de establecer en ley las cargas fiscales, a través del órgano y procedimientos legislativos correspondientes, mientras que el municipio solamente puede disponer libremente de su hacienda, en virtud de que ésta ha sido determinada por la legislatura estatal.

Por otra parte es necesario mencionar, que si bien el numeral anteriormente mencionado establece que el Gobierno es el sujeto activo de tal relación, nuestra legislación crea otro, esta figura es conocida como Organismos Fiscales Autónomos, o bien Organismos Descentralizados, los cuales aunque integran la Administración Pública Federal, tienen personalidad jurídica y patrimonio propios, sin embargo, éste último forma parte del patrimonio de la Nación.

Estos organismos actúan con personalidad distinta a la del Gobierno, y de acuerdo a la ley que los rige, tienen la facultad de determinar sus contribuciones así como para llevar a cabo sus procedimientos administrativos de ejecución, tal es el caso del IMSS, ISSSTE, INFONAVIT, etc.

Sin embargo, existen diferencias en la aceptación de esta figura como sujeto activo; la discrepancia surge del texto constitucional, que, en su ya mencionado, artículo 31, establece la obligación de los mexicanos a contribuir con el gasto público de los tres

niveles de Gobierno; imponiendo la obligación de subvencionar los gastos de tales entes, no obstante, no hace lo mismo con los organismos descentralizados.

Uno de los tratadistas que señalan la omisión del fundamento constitucional de los organismos descentralizados como Organismos Fiscales Autónomos, es el abogado Raúl Rodríguez Lobato, quien afirma lo siguiente:

*"En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios, y no se prevé en la Ley Fundamental a ninguna otra persona, individual colectiva, como sujeto activo, ni se prevé, tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.*

*En vista de lo anterior, en México los organismos independientes del Estado a que hemos hecho referencia en el apartado anterior, aquí denominados organismos descentralizados, aunque colaboran con el Poder Ejecutivo en la Administración Pública Federal forman parte de esta administración dentro del sector paraestatal, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal y, en todo caso, para serlo será necesario reformar la Constitución Federal para prever la hipótesis y facultar al Estado a delegar en estos organismos su potestad tributaria."*<sup>7</sup>

Los ordenamientos orgánicos de estas figuras, les otorgan el carácter de organismos fiscales autónomos, sin embargo, esta característica no se encuentra elevada a nivel constitucional, debiéndose recordar, por tanto, que todos los actos que no se encuentren previstos por la ley Fundamental, se encuentran revestidos por vicios de inconstitucionalidad.

Posición distinta a la señalada es la que adopta el maestro Luis Delgadillo Gutiérrez quien afirma lo siguiente: *"En nuestra materia nos encontramos con sujetos que*

---

<sup>7</sup> Op. cit. p. 133, 134

no obstante tener personalidad jurídica propia, diferente de la del Estado pueden ser sujetos activos de la relación jurídico-tributaria. Estos entes son los denominados "Organismos Fiscales Autónomos", ya que no obstante sus características particulares, conforme a la ley tienen la facultad para determinar contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos, o a través de la Oficinas Federales de Hacienda."<sup>8</sup> Aunque si bien no compromete expresamente su opinión, el maestro igualmente no cuestiona la constitucionalidad de los mencionados organismos, e incluso valida la calidad de organismos fiscales autónomos al mencionar que éstos son facultados para actuar como tales por medio de la ley, refiriéndose evidentemente a la regulación orgánica.

Por otra parte al abordar brevemente el tema Emilio Margáin Manatou, menciona lo siguiente: "Como excepción podemos señalar al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional de Fomento de la Vivienda para los Trabajadores, organismos descentralizados, considerados por sus leyes como organismos fiscales autónomos, que han recibido el respaldo de los tribunales, el primero para determinar créditos fiscales y recaudarlos directamente y el segundo para determinar diferencias pero sin el derecho de recaudarlos directamente."<sup>9</sup>

En tal virtud se podrá observar que no se han unificado los criterios de aceptación de estos Órganos Fiscales Autónomos, sin embargo, resulta imposible dejar de realizar una reflexión, que surge de la cita anterior, aunque si bien Emilio Margáin no fija una postura definida, en el párrafo transcrito, respecto de la legalidad de los organismos en comento, es de destacarse que, el hecho de que los tribunales hayan apoyado la legalidad de tales organismos, no implica necesariamente que éstos cuenten con toda la estructura legal para actuar con tal carácter, en virtud de que toda actividad de los seres humanos es falible, por otra parte, es importante subrayar, que si bien los ordenamientos orgánicos de estos entes les faculta a actuar como organismos fiscales, estos ordenamientos orgánicos nunca podrán

---

<sup>8</sup> Op. cit. p. 118

<sup>9</sup> Margáin Manatou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Decimotercera Edición Actualizada Editorial Porrúa, México, D.F. 1997. p. 269

estar por encima de nuestra Ley Fundamental, por lo que si se pretende soportar las facultades de los organismos en comento en una ley orgánica, se estaría frente a un absurdo, tan grande como lo es pretender que un ordenamiento de menor rango prevalezca por encima de uno de mayor jerarquía.

Sin embargo, más adelante, en su obra, Margáin Manatou, acepta, tácitamente la falta de soporte constitucional de los organismos fiscales autónomos, al afirmar lo siguiente: "*La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes sea en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución (Federal, Distrito Federal, Estados y Municipios)*".<sup>10</sup>

### 1.5.2 Sujeto Pasivo y su Clasificación.

El segundo de los elementos que conforman la Relación a estudio, es el Sujeto Pasivo; éste es definido por Rodríguez Lobato como "*la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.*"<sup>11</sup>

Por otra parte el tratadista Dionisio Checa Santos define al elemento en comento como "*aquella persona natural o jurídica obligada al pago del impuesto.*"<sup>12</sup>

La situación del Sujeto Pasivo, es como la de cualquier otro, dentro de una diferente relación, situándose como el sujeto obligado al cumplimiento de una determinada prestación. Debiéndose distinguir al Sujeto Pasivo de la Relación Jurídico Tributaria de los demás en los distintos tipos de relaciones, por el motivo que provoca que éste, obtenga tal calidad. La explicación, se puede encontrar en la propia definición, que de manera personal fue formulada al ser abordado en apartados previos; en ella se menciona que la Relación se produce al verse actualizado el presupuesto legal de la norma impositiva, en tal virtud

<sup>10</sup> *Ibidem*

<sup>11</sup> *Op. cit.* p. 147

<sup>12</sup> *Op. cit.* p. 19

recurriendo a dicha definición se facilita la explicación de la razón por la que un individuo llega a ser el sujeto pasivo, es decir se hace acreedor a tal calidad, aquel sujeto que provoca la actualización de la hipótesis normativa, aquel que cumple con los requisitos que la ley dispone para que una situación de hecho sea gravada.

Sin que sea óbice lo anterior para destacar el hecho de que si bien el sujeto activo es aquel determinado por la norma jurídica no es siempre el que materialmente cumple con la obligación fiscal, en este sentido se manifiesta Rodríguez Lobato al afirmar que la responsabilidad del sujeto pasivo puede deberse a distintas razones: en virtud de que el sujeto pasivo por el mismo o en concurrencia de otras personas hayan dado origen en forma directa al crédito fiscal, que exista una sustitución en la figura del deudor original, en forma voluntaria o por imperio de ley, es por esta razón que es válido afirmar que no siempre el sujeto que actualiza la hipótesis normativa, es siempre el que cumple con la obligación que de dicha actualización se deriva. En tal virtud, esta posibilidad, trae como consecuencia que el sujeto pasivo adquiera diferentes caracteres, los cuales han sido materia de diversas clasificaciones.

El catedrático Raúl Rodríguez Lobato siguiendo a Pugliese menciona la siguiente:

- a) Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa. En esta categoría se encuentran el deudor directo del tributo o su causahabiente ya sea mortis causa o intervivos, tal es el caso de los herederos legatarios o donatarios a título universal; tratándose de personas morales, será la subsistente de una fusión o la creada por el mismo acto.
- b) Sujetos pasivos por deuda de mixto (propia y ajena) con responsabilidad directa. Pertenecen a esta división las personas que legalmente pueden disponer libremente de sus bienes, así como los bienes de los terceros; en tal virtud son designados por la ley como responsables directos, aunque el autor del hecho generador sea un tercero, toda vez que precisamente por la disponibilidad de los bienes, se encuentra en aptitud de cubrir el adeudo total. (en otras legislaciones

el ejemplo es el padre de familia respecto de los bienes de los integrantes de ésta.)

- c) Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Se puede citar como ejemplo a los copropietarios o coherederos, en virtud de que a cada uno de ellos se les puede exigir el total del adeudo, y no su correspondiente parte proporcional, aunque les es respetado su derecho a repetir en contra de los demás.
- d) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Tal es el caso de los individuos que de manera voluntaria o bien por mandato legal ocupan el lugar del deudor directo, convirtiéndose en sustitutos legales, los cuales cuentan con el derecho de repetir en contra aquel.
- e) Sujetos pasivos por deuda con responsabilidad solidaria. Esta categoría deviene de un incumplimiento a obligaciones de carácter formal establecidas para algunos funcionarios públicos, dicha inobservancia implica un perjuicio para el fisco, por ejemplo el notario público que no verifica la satisfacción de los tributos causados por el acto otorgado ante él.
- f) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Dentro de este grupo se encuentran las personas que han adquirido un bien, por el cual no se ha satisfecho el tributo correspondiente, y en virtud de éste el bien se constituye en una garantía objetiva. Tal es el caso de un inmueble con adeudos por concepto de impuesto predial.

El autor Dionisio Checa Santos, propone una clasificación más sencilla, misma que divide en tres a los distintos sujetos pasivos a saber:



- a) **Sujeto pasivo jurídico.** Es el sujeto señalado por la norma tributaria como obligado al pago, y que aparece al ser enunciado legalmente el impuesto, es decir es el contribuyente de Derecho.
  
- b) **Sujeto pasivo económico,** se puede definir a éste, como el contribuyente de hecho, en virtud de que es él quien soporta la carga económica determinada en el tributo..
  
- c) **Sujeto pasivo eventual.** Inicialmente este sujeto no resulta obligado al pago del impuesto, ni siquiera figura al ser enunciado el tributo, sin embargo recae eventualmente en él la figura de sujeto pasivo, al incumplir el sujeto pasivo jurídico su obligación de pago, sustituyéndolo por responsabilidad subsidiaria, lo cual se puede actualizar cuando se celebra un contrato de compraventa a cuyo impuesto queda obligado el comprador, pero responderá subsidiariamente en caso de incumplimiento el vendedor.

Otro tipo de clasificación, es la que cita Margáin Manatou, y que fue propuesta por Dino Jarach, quien la realiza tomando como criterio clasificatorio la responsabilidad de los diversos sujetos pasivos.

- a) **Responsable contribuyente,** tal calidad corresponde al autor del crédito fiscal, es decir el que le dio origen.
  
- b) **Responsable por sustitución,** es el obligado por disposición de ley, al pago de un crédito, no por su intervención personal y directa en la creación del mismo, sino en virtud de su conocimiento de él, sin haber exigido al contribuyente el pago respectivo. Comprendiéndose en esta clasificación los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc.

- c) Responsables por garantía, pueden ser detentadores de esta calidad los poseedores de un bien sujeto a un gravamen, así como los que garantizan el pago de un crédito fiscal, por el responsable contribuyente.
  
- d) Los responsables solidarios, esta responsabilidad puede encontrar su origen por sucesión o por representación, en el primer supuesto, son responsables los herederos y donatarios universales, mientras que la responsabilidad por representación, se adquiere en forma voluntaria es decir los que asumen voluntariamente la representación de una o varias personas, y en forma forzosa, los que ejercen por ley la representación, tal es el caso de padre, tutores, etc.

Siguiendo con este criterio de clasificación, el de la responsabilidad, el autor argentino Manuel Andreozzi, distingue dos clases de responsabilidad del sujeto pasivo, la directa y la indirecta:

La responsabilidad directa recae en la persona que intervino en la creación de la obligación tributaria. Por su parte la responsabilidad indirecta atañe a la persona que si bien no intervino en su creación, adquiere por diversas causas la responsabilidad tributaria.

Aclara, el autor argentino, que en una u otra categoría existirá la responsabilidad solidaria toda vez que así lo ha determinado expresamente la ley aplicable, pues esta responsabilidad no se presume.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 1º, establece, tanto para personas físicas como morales, la obligación de contribuir para el gasto público, de conformidad con las leyes fiscales. Posteriormente de manera enunciativa, el ordenamiento en comento, dentro de su artículo 26, determina quienes son los sujetos de responsabilidad solidaria, sin embargo, el legislador no establece de manera expresa una definición de responsabilidad solidaria, en tal virtud considerando ambos numerales, se deriva que la legislación mexicana únicamente reconoce dos clases de sujetos pasivos:

El primero es el contribuyente o bien sujeto pasivo directo, entendiéndose a éste como el que provoca el nacimiento de la obligación fiscal, es decir es aquel que actualiza la hipótesis normativa, que sitúa a la persona, ya física o moral, en la calidad de sujeto pasivo, obligándose con ello a cumplir una determinada prestación a favor del fisco.

La segunda clase que distingue nuestra legislación es el sujeto con responsabilidad solidaria, interpretándose a éste como el tercero sobre el que recae en forma indirecta la obligación de pago del crédito fiscal; es el caso de que, como ya ha sido mencionado, el Código Fiscal de la Federación no establece un concepto de lo que se debe interpretar por responsabilidad solidaria, concretándose únicamente a mencionar, en su artículo 26, a los posibles sujetos de esta responsabilidad, puntualizando los supuestos en que se concretaría, y fijando los límites de la carga en estudio, para cada caso en concreto, haciendo hincapié en que los accesorios entrarán dentro del límite fijado, a excepción de las multas. Estos sujetos son los siguientes:

- I.- Retenedores y recaudadores;
- II.- Obligados a efectuar pagos provisionales;
- III.- Directores, gerentes y administradores de sociedades mercantiles;
- IV.- Adquirentes de negociaciones;
- V.- Representantes de personas no residentes en el país;
- VI.- Quienes ejerzan la patria potestad;
- VII.- legatarios y donatarios;
- VIII.- Responsables voluntarios;
- IX.- Terceros garantes;
- X.- Socios o accionistas;
- XI.- Sociedades que no comprueben la Retención del ISR por la adquisición de acciones;
- XII.- Sociedades escindidas;
- XIII.- Empresas residentes en México, o en el extranjero, con establecimiento permanente en el país.
- XIV.- Consumidores de servicios de extranjero subordinados o independientes,

XV.- Sociedades administradoras o propietarios de muebles afectos al servicio de tiempo compartido con partes relacionadas.

XVI.- Fabricantes, productores envasadores e importadores de bebidas alcohólicas, desnaturalizadas y concentradas;

XVII.- Los asociados, hasta por el monto de su aportación en la asociación en participación.

Es el caso, que precisamente esta falta de definición de la responsabilidad en análisis, la que sirve de punto de apoyo, para la formulación de un concepto más elaborado, que formula el abogado Margáin, y que no deja pasar las distinciones que la doctrina formula respecto de las clasificaciones del sujeto pasivo, así como tampoco omite la situación de éste en la legislación mexicana:

*"En síntesis, responsable solidario lo es todo tercero que conforme a la doctrina adquiere la responsabilidad sustituta, solidaria, objetiva, etc., no existiendo para los autores del Código Fiscal ninguna importancia en distinguir entre las distintas clases de responsabilidades que en materia fiscal pueden presentarse."*<sup>13</sup>

Por otra parte, otro autor mexicano, formula una distinta clasificación basándose en el mismo artículo 26, del Código Fiscal; para Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, la responsabilidad (entendiéndose como la responsabilidad solidaria, según Margáin), tiene su origen en la relación existente entre el sujeto responsable con el sujeto del impuesto, o bien con la situación jurídica o de hecho señalado en la ley. Es precisamente esta consideración y a la luz del numeral en comento, que este autor enuncia la siguiente clasificación:

1. Responsabilidad solidaria por retención o recaudación. Recae sobre todo aquel individuo que por disposición de ley tienen la obligación de retener, al efectuar algún pago al sujeto del impuesto, la porción correspondiente a las contribuciones. Sería el caso de los patrones quienes al pagar el sueldo o al cobrar ciertos servicios, deben retener del obligado directo la porción correspondiente al pago del impuesto, otro ejemplo de esta categoría es el

---

<sup>13</sup> Op. cit. p.266

de los notarios. En estos casos la responsabilidad será hasta por el monto de las contribuciones retenidas.

2. Responsabilidad solidaria por representación. Se sujetan a ésta aquellas personas que por una función específica de representación se les impone la responsabilidad solidaria, hasta por el monto de las prestaciones, tal es el caso de representantes de contribuyentes no residentes, o de liquidadores y síndicos de sociedades en liquidación o en quiebra, o en cualquier otro caso en que la ley establezca la obligación de realizar pagos provisionales por cuenta de los contribuyentes.

3. Responsabilidad objetiva. Recae en el adquirente de un bien el cual adeuda contribuciones, mismas que deberán ser cubiertas por él.

4. Responsabilidad voluntaria. Se refiere a aquellas situaciones en que una persona por manifestación de su voluntad adquiere la responsabilidad de pago del adeudo o afecta un bien al cumplimiento del mismo.

Para Delgadillo la solidaridad representa un privilegio del acreedor, en virtud de que el crédito tiene un doble deudor, lo cual garantiza el pago, mismo que al ser efectuado, por cualquiera de los deudores, libera a ambos, independientemente de las relaciones y efectos generados en forma particular, entre el pagador y el deudor originario.

El autor citado analiza de una manera más profunda la solidaridad en las obligaciones fiscales y distingue dos tipos de responsabilidades de los sujetos pasivos, es decir la responsabilidad directa u objetiva y la solidaria.

Evidentemente las clasificaciones doctrinarias son mucho más complejas y analíticas que la distinción que hace nuestra legislación, sin embargo es ella, la que marca nuestro sistema fiscal; es por tal motivo, que a su luz, y siguiendo Emilio Margáin Manatou se le puede considerar de manera concluyente, al responsable solidario, como aquel tercero

que en forma indirecta y prevista por la norma jurídica, adquiere la obligación en el pago de un crédito fiscal, ya por una conducta propia o una ajena.

### 1.5.3 Hecho Imponible.

Una vez determinados los sujetos pasivos y activos de la Relación jurídico-tributaria, lo conducente es analizar el motivo por el cual esta relación se ve actualizada para cada uno de los sujetos que intervienen en dicha relación.

Para tal efecto retomaré la definición que de la relación en análisis se formuló, *"La relación Jurídico-Tributaria, es aquella que nace de una norma jurídica, la cual al ver actualizado su presupuesto legal, crea un vínculo jurídico imponiendo deberes al sujeto pasivo y otorga derechos al activo, mismas prestaciones que son determinadas en cantidad y forma por la misma norma que le dio origen."* En dicha definición se emplea como punto de partida la actualización de un presupuesto jurídico, para la conformación de la relación jurídico-tributaria, pues bien, es este punto de partida, el presupuesto jurídico, lo que es conocido como hecho imponible. Es decir, el hecho imponible es aquella situación hipotética, contemplada por la norma jurídica, y cuya actualización es requisito sine qua non para la generación de obligaciones tributarias

El Maestro Rodríguez Lobato afirma lo siguiente: *"La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis configurado en la norma jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado en llamar haciéndose eco de Jarach hecho imponible."*

*En cuanto a la definición de hecho imponible, nos acogemos a la formulada por el propio Sainz de Bujanda que nos dice que "es el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta."*<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Op. cit. p. 114, 115

Para el tratadista Delgadillo el hecho imponible "es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada con sus elementos esenciales objeto, sujeto, base tasa o tarifa.

*El hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria.*"<sup>15</sup>

Para los autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, el concepto en estudio recibe el nombre de Presupuesto de Hecho o Hipótesis de Incidencia, el cual, de acuerdo a la definición, ya mencionada de Sainz de Bujanda, consiste en: "La descripción hipotética que efectúa el legislador de hechos tributariamente relevantes, cuya realización dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal sustantiva, consistente en el pago de un tributo."

*"La hipótesis de incidencia que describe de manera hipotética, los hechos imponibles que darán lugar al nacimiento de la obligación contribuyente de pagar un tributo."*<sup>16</sup>

Según Berliri el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico, lo cual trae aparejada una triple consecuencia: a) que en ausencia de uno cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce; b) Que no es posible establecer una distinción entre los variados elementos del presupuesto, en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido y, c) Que dos presupuestos deben contener al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata en contraste con todos los otros presupuestos posibles.

---

<sup>15</sup> Op. cit. p 101

<sup>16</sup> Quintana Valtierra Jesús, Rojas Yáñez Jorge. Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, México D.F. 1991, p. 88, 89.

A manera de resumen de las ideas anteriormente citadas se puede afirmar que de acuerdo a Berliri, el hecho imponible es: a) de actualización perfecta, b) de imposible identificación de sus elementos con un efecto jurídico y, c) debe ser único.

El autor Dino Jarach, citado textualmente por Rodríguez Lobato, hace una crítica sobre el concepto en comento, afirma que la expresión de "hecho imponible" es muy sintética y convencional, considerando que se trata de un concepto más amplio de lo que las dos palabras significan. Jarach reconoce la posibilidad de que la expresión sea errónea, en virtud de que habla de un hecho, cuando muchas veces se trata de un conjunto de ellos, o bien de circunstancias de hecho; así mismo habla de imponible, adjetivo cuya terminación en "ble" indica una mera posibilidad, cuando en la realidad se trata de un conjunto de hechos que hacen nacer indefectiblemente la pretensión del tributo y la obligación. Guisa de lo cual se desprende que se trata de un "impuesto" y no de un "imponible". Es decir se trata de un hecho sobre el que recae un gravamen, sin la posibilidad o facultad de evitarlo. Sin embargo reconoce que a pesar de las imperfecciones, es una terminología eficaz para hacer entender lo que se pretende decir, y una ventaja a su favor, es que cuenta con cierta analogía con otros conceptos del Derecho Penal, rama en la cual se habla del hecho punible, en dónde el adjetivo de "punible", es más acertado que el término empleado en el derecho tributario; en materia penal, no se es necesariamente sujeto al castigo, en virtud de que ello dependerá de la aplicación que haga el juez, mientras que en la materia fiscal es ineludible la consecuencia jurídica del hecho, es decir el nacimiento de la obligación. Otra ventaja de la terminología en comento es la que radica en que este hecho o conjunto de ellos, al encontrar en la ley la definición de sus aspectos objetivos y subjetivos, constituyen, desde el punto de vista de la obligación tributaria (que va a nacer de ellos) un hecho y no un acto.

En la legislación española el hecho imponible aparece definida en la Ley General Tributaria en su artículo 28: *"El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria"*.



Para Juan Martín Queralt y otros autores, todos españoles, "*el hecho imponible se configura principalmente como el presupuesto normativo abstracto indicativo de capacidad económica que da lugar a la imposición*"<sup>17</sup>. Estos autores continúan afirmando que no resulta ser del todo apropiado hablar de un Hecho Imponible, hasta en tanto éste se convierta en presupuesto de hecho de una norma jurídica tributaria, es decir hasta que se haya tipificado. Siendo precisamente esta la razón para que, siguiendo a Sainz de Bujanda, se afirme que es inexacta y criticable la pretendida naturaleza económica del hecho imponible, que se le atribuye en el artículo supracitado, siendo esto así, en virtud de que el hecho imponible es producto de la norma jurídica, sin existencia previa, presentando siempre naturaleza "*exquisitamente jurídica*", sin que sea óbice lo anterior para reconocer que el hecho en sí, que es recogido por el legislador para elevarlo a presupuesto del tributo consista en una realidad económica, pero a pesar de lo anterior, debe prevalecer la definición que del hecho imponible realiza la ley tributaria, por encima del hecho real en sí mismo que sirve de soporte a la definición normativa.

Continuando con los tratadistas en cita, éstos hacen un análisis de los elementos que conforman al hecho imponible, distinguiendo dos clases, el elemento subjetivo y el objetivo.

El elemento subjetivo es la persona sobre el que debe recaer el gravamen, una vez realizado el hecho. En virtud de lo anterior se desprende que el elemento en comento del hecho imponible es el autor de la actualización del presupuesto jurídico, que resulta ser gravado por la norma jurídica, sería por tanto, de concretarse la actualización del presupuesto normativo, el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

En lo que respecta al segundo de los elementos del hecho imponible, el objetivo, aluden al estudio del autor Fernando Sainz de Bujanda, quien distingue cuatro aspectos:

---

<sup>17</sup> Queralt, Juan Martín, y otros. Curso de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Tecnos, Madrid 1996. p. 292

1. El aspecto material.- Este aspecto material del elemento subjetivo, es la situación de hecho, es decir el acto, estado o situación que resulta ser gravada por la norma, mismo que por una parte pone de manifiesto una capacidad económica, es decir esta situación de hecho provoca que la riqueza se vea sujeta de la imposición tributaria, y por la otra caracteriza o cualifica al tributo.

2. El aspecto espacial.- Es el aspecto determinante del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, en razón del territorio en que se ubiquen el sujeto pasivo y la actualización del hecho imponible, lo que derivará en las consecuencias económicas que el legislador consideró para que sean sujetas de gravámenes.

3. El aspecto temporal.- Por este aspecto se determina el instante en que se entiende por realizado íntegramente el hecho imponible, lo que implica el nacimiento del tributo. Aún y cuando por regla general es que éste tenga lugar en el momento en que concurre el último de los elementos configuradores del hecho imponible, lo cierto es que no es siempre tan sencilla su determinación, en tal virtud la norma fiscal debe precisar el momento exacto del nacimiento del tributo. Se concluye entonces que dos razones son las que se expresan para fijar la importancia del Aspecto, la primera consiste en que a partir de ese momento nacen los efectos jurídicos y como consecuencia de esto inician los plazos para presentar declaraciones y de prescripción; y así mismo, marca la ley aplicable a esa situación; lo cual adquiere capital importancia, si consideramos que la normatividad fiscal es de las que más modificaciones experimentan, lo que agrega dificultades al cumplimiento de las mismas, volviendo más complejo al sistema tributario de nuestro país, que ya de por sí presenta excesivas complicaciones.

4. El aspecto cuantitativo.-En él se refleja la medida con que el hecho imponible se actualiza, determinándose su cuantía volumen o intensidad. Lo que deriva en la existencia de tributos fijos y variables. El último de los aspectos del elemento objetivo es sin lugar a dudas el espacio de expresión de la realidad económica del hecho imponible, cuya existencia es, sin duda, innegable.

#### 1.5.4 Hecho Generador.

Hasta ahora se han analizados los presupuestos normativos, es decir el hecho imponible, lo que como ya ha quedado determinado es una situación hipotética, un presupuesto jurídico, sin embargo el elemento en análisis, marca el paso de un presupuesto jurídico, a una situación de hecho actualizada, se podría resumir como el paso en el que la hipótesis normativa fiscal, figura que pertenece completamente al mundo del deber ser, se actualiza y ocupa su lugar en el mundo del ser, perfeccionándose la relación jurídico tributaria, dicho perfeccionamiento se da en virtud de que es precisamente este paso, de una hipótesis a un hecho tangible, del que nace la obligación tributaria, y todos los sujetos que intervienen en la Relación en análisis obtienen las distintas calidades que la conforman.

Sobre el particular Delgadillo Gutiérrez, afirma que la obligación tributaria es una obligación "ex lege" es decir nace por disposición de la ley, sin embargo y siguiendo a Amílcar de Araujo Falcao, para que el nacimiento se actualice es menester que surja el hecho o presupuesto fijado, por el legislador, como apto para servir de fundamento al perfeccionamiento de la relación jurídico tributaria.. El maestro Delgadillo afirma que el hecho imponible y el hecho generador son dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación. Estableciendo una definición del hecho generador, "*es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.*"<sup>18</sup>

Por su parte el maestro Raúl Rodríguez Lobato define al hecho generador en los términos siguientes: "*es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa*"<sup>19</sup>

Los autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, consideran que en el hecho o hipótesis de incidencia el legislador estableció una descripción de un hecho de forma hipotética, misma que deberá producirse en la realidad para que dé lugar al

---

<sup>18</sup> Op. cit. p. 101.

<sup>19</sup> Op. cit. p. 119, 120.

nacimiento de la obligación sustantiva de pagar una cantidad de dinero por concepto de un tributo.

Como podrá observarse las definiciones aquí presentadas coinciden en que el elemento que diferencia al hecho imponible del generador, es la actualización del presupuesto normativo, es la adecuación de las situaciones de hecho a la hipótesis normativa que el legislador consideró para elaborar la norma fiscal.

## 1.6 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6 establece lo siguiente:

*"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."*

Rodríguez Lobato afirma que el nacimiento de la obligación fiscal se concreta en el momento en que se realiza el hecho imponible, o en otras palabras se presenta el hecho generador, toda vez que es precisamente este el instante en que se coincide con la situación abstracta determinada en la norma, ahora bien, tratándose de impuestos, la obligación nace en el momento de la realización del hecho jurídico, previsto en la norma como su presupuesto, mismo que invariablemente representa, un acto o hecho de un particular; hablando de los derechos, la obligación fiscal se actualiza en el momento en que la autoridad presta el servicio administrativo al gobernado; abordando a la contribución especial, la obligación surge cuando el gobierno pone en servicio la obra pública de interés general, y que beneficia directamente a un sector específico o bien en el momento en que se presta el servicio público que reclama la colectividad en consecuencia de la actividad desarrollada por algún particular.

En ese mismo sentido se manifiestan los autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, respecto del momento en que nace la obligación tributaria. Resultando ser un común denominador en los tres tipos de contribuciones la realización del hecho imponible,

ya sea para la contribución, los derechos o bien la contribución especial, lo que nos hace recordar a Berliri, que ha sido citado cuando se abordó el tema anterior, y respecto del cual afirmó que el hecho imponible debía ser de actualización perfecta, es decir para que todos los efectos jurídicos nazcan es necesario que se actualicen todos los requisitos establecidos, por el hecho imponible, y hecho lo anterior, dejará de ser imponible para convertirse en generador, a contrario sensu, si uno solo de los presupuestos no se actualiza, las consecuencias jurídicas no se darán y el hecho imponible permanecerá en esa calidad, y evidentemente una de las consecuencias jurídicas es el nacimiento de la obligación tributaria.

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, de manera sencilla y acertada afirma que *"La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones."*<sup>20</sup>

Posteriormente, el autor en cita destaca la importancia de este momento, es decir el nacimiento de la obligación, en virtud de éste, determina la exigibilidad de las conductas derivadas de la obligación. Así mismo señala que en virtud del elemento en estudio se determina la norma aplicable a la situación en concreto, y provoca el inicio del término de extinción de las facultades de la autoridad.

Sin embargo señala la diferencia del momento en que nace la obligación al momento en que ésta se vuelve exigible, y afirma que las obligaciones fiscales cuentan con una naturaleza especial, en virtud de la cual, se requiere del transcurso de cierto periodo para que se vuelvan exigible.

Por su parte Mario Pulgise afirma que para el nacimiento de la obligación tributaria, se requiere de la concurrencia de los siguientes elementos, un ordenamiento jurídico, que prevea que un hecho determinado derivará en la consecuencia del surgimiento de la obligación a cargo del sujeto pasivo; así como un hecho previsto en ley, al que se le otorgue la calidad de hecho generador de la obligación. Señala este autor, que no es una constante la necesidad de que la norma jurídica deba ser complementada por un acto de la

---

<sup>20</sup> Op. cit. p. 102.

administración en el que se ordene el cumplimiento de la prestación, y aún cuando se requiera de ese acto, no será considerado como elemento de la obligación fiscal, toda vez que sólo consistirá en la ratificación y determinación en cantidad líquida del crédito fiscal, situación diversa, es la existencia de la obligación tributaria originada con anterioridad, desde un punto de vista jurídico. Y como conclusión de lo anterior Pugliese afirma que el momento característico, en el que se actualiza la obligación tributaria, es el mismo en que se manifieste el hecho jurídico, que en virtud de la ley, condiciona la obligación del pago del contribuyente.

En tal virtud, señala Sánchez Gómez, quien siguió el estudio precedente del autor Mario Pugliese, que no se requiere de una resolución expresa de la autoridad fiscal para que se propicie el nacimiento de una contribución, toda vez que ésta surge automáticamente, la actualizarse el presupuesto normativo.

#### 1.7 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN.

En opinión de Raúl Rodríguez Lobato este elemento tiene dos vertientes, la primera consiste en la constatación de la realización del hecho imponible, es decir la existencia del hecho generador, y el segundo, la precisión de la deuda en cantidad líquida. Esto es hacer cierta y realizable la pretensión del gobierno de transformar la obligación abstracta, plasmada en ley, en una obligación individual concreta y le agregaría directa de una prestación determinada.

Giulani Founrouge citado por el autor Rodríguez Lobato, define a la determinación de la obligación tributaria como *“el acto o conjunto de actos emanados de la administración de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada paso la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”*<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> Op. cit. p. 121

Para los autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez la determinación de la obligación fiscal consiste *"en fijar los elementos inciertos de la obligación, tales como que la hipótesis de incidencia quedó configurada al realizarse un hecho generador que coincidió exactamente con ella, así como señalar el sujeto pasivo a cargo del cual correrá la obligación de pagar el tributo, ya sea por adeudo propio o ajeno ya sea por adeudo propio o ajeno, el monto de la obligación en cantidad cierta etcétera."*<sup>22</sup>

Igualmente afirman, que existen tres tesis que explican la naturaleza de la Determinación:

1) Tesis de efectos declarativos. Toma como punto de partida la premisa de que la obligación fiscal nace de la realización del hecho generador, y la determinación cuenta únicamente con efectos declarativos por parte de la autoridad con respecto de la obligación.

2) Tesis de efectos constitutivos. En oposición de la tesis anterior, ésta considera que la obligación fiscal nacerá en el momento en que la autoridad administrativa produzca el acto de determinación.

3) Tesis ecléctica. Según la cual el acto de determinación recibe un carácter constitutivo y declarativo. Ésta fue adoptada por el legislador mexicano, en virtud de que realiza una distinción entre el momento en que nace la obligación fiscal y el momento de la exigibilidad de la misma. Existe el aspecto declarativo dentro de la determinación, en los casos en que la obligación fiscal nazca con el perfeccionamiento del hecho generador, y una situación diversa, ocurre cuando la obligación se determina y liquida, mediante acto de autoridad administrativa. En virtud de lo anterior el sujeto pasivo no puede efectuar el pago, aún y cuando ese sea su deseo, toda vez que la exigibilidad del crédito, esta condicionada al acto de determinación y liquidación de la autoridad.

Estos autores también explican que existen tres tipos de determinación, a saber:

---

<sup>22</sup> Op. cit. p. 100

Determinación llevada a cabo por el sujeto pasivo. Prevista por el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, esta autodeterminación consiste en el reconocimiento que hace el sujeto pasivo de hechos generadores que generan obligaciones a su cargo, y por otra parte él mismo liquida aplicando a los hechos reconocidos los parámetros o bases imponibles, previstos en la ley, y en virtud de lo cual se obtendrá el monto a su cargo.

Determinación que efectúa el sujeto activo. Este procedimiento igualmente se contempla en el mencionado artículo 6, en virtud del cual, el fisco puede realizar diligencias, por medio de las cuales puede tener acceso a los documentos contables del gobernado y en virtud de ellos está en aptitud de determinar el monto de las obligaciones a cargo del contribuyente.

Determinación efectuada por la administración, con la colaboración del sujeto pasivo. Se presenta cuando el contribuyente omitió parcial o totalmente cumplir con la determinación de sus obligaciones fiscales. Por esta razón se habla de un procedimiento mixto, porque si bien la autoridad lleva a cabo la determinación ello se actualiza con la intervención del sujeto pasivo principal o bien terceros.

Por su parte, el tratadista Emilio Margáin Manatou, destaca la importancia del procedimiento para la determinación de la obligación, señala que toda ley fiscal debe contenerlo, mismo que deberá, desde su punto de vista crítico, reunir los siguientes requisitos: limpieza, sencillez, economía y comodidad en cuanto a su aplicación.

Por sencillez, se debe entender que el propio contribuyente sea capaz de entenderlo y aplicarlo. Lo cual es conveniente en virtud de que un método que esté sólo al alcance de los técnicos, en virtud de su complejidad, equivale a preparar una serie de "trampas" en las cuales se estará cayendo constantemente, lo cual mermara el rendimiento del gravamen.



En cuanto al aspecto económico del método, implica que el contribuyente no requiera crogar grandes cantidades a fin de cubrir honorarios generados por la atención de éste. Toda vez que de lo contrario se verá mermada la utilidad del contribuyente.

Se debe entender por comodidad, cuando se eviten molestias innecesarias e inútiles.

Por último al hablar de la limpieza del método de determinación de la obligación, es referirse a la eliminación de corruptelas, propiciadas por el excesivo contacto que se da entre los contribuyentes y el personal de la autoridad hacendaria, es por tal motivo que el autor propone que el legislador prevea un segundo método dentro de la ley, que permita que personal desconocido por el contribuyente verifique desde el escritorio el impuesto determinado.

Doctrinariamente reconoce Margáin los siguientes métodos de determinación:

- a) El método indiciario, se basa en la consideración de ciertos indicios o pruebas indirectas de la actividad desarrollada por el contribuyente, o bien del objeto gravado, lo que se utiliza para determinar con mayor precisión la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo.

Dentro de éste género existen tres especies de métodos indiciarios que destacan,

1. El basado en la potencialidad abstracta de producción de la maquinaria y clase de materia prima a emplearse. Este procedimiento se basa en un convenio celebrado entre el contribuyente y la Hacienda Pública, en el cual se toma en cuenta la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a emplearse, para presumir la cantidad de producción en un periodo determinado, y sobre esto se aplica la cuota del tributo.

2. El basado en el giro del negocio y capital en él invertido. Este método nace con el intento de la Revolución Francesa, de poner fin a las arbitrariedades del Gobierno en la determinación del impuesto a pagar, lo que crea el impuesto denominado de patente, el cual se basa en el método en análisis; como su propio nombre lo indica toma en cuenta el giro y capital invertidos en el negocio.

3. La teoría de los signos de riqueza externa. Consiste en otorgar valor a los elementos, bienes o indicios que evidencien una capacidad económica del sujeto pasivo, mismos que al ser confrontados con el ingreso declarado, llevan a presumir el comportamiento del contribuyente frente al fisco.

En virtud de éste método se tomará en cuenta las condiciones económicas del contribuyente, es decir, por ejemplo, si vive en casa propia o no, si los hijos van a una escuela particular etc.; Todos aquellos elementos de la vida de un contribuyente que lleven a determinar las utilidades que percibe.

Ahora bien, otro género de método de determinación es el Declarativo el cual consiste en valuar un precio, venta o capital, tomando como base una declaración presentada por el que lo percibió o la celebró.

Dentro de este género se encuentran las siguientes especies:

1. Declaración jurada. Al ser presentada la declaración, el contribuyente declara bajo juramento, que la información en ella contenida, son ciertos.

Existen dos clases de declaración jurada; la primera es el juramento universal, que requiere que toda declaración presentada, se realice el juramento. Sin embargo es precisamente por su universalidad que ésta carece de eficacia, en virtud de que no existe la intimidación necesaria en el ánimo del contribuyente que propicie declarar con veracidad. Por otro lado existe el juramento particular o especial, posee mayor eficacia y valor intimidativo, toda vez que se realiza respecto de casos especiales, en los cuales

el fisco, presume la falsedad de los datos declarados, guisa de la cual el contribuyente es llamado y requerido en presencia de funcionarios a que preste juramento respecto de que los datos contenidos en esa declaración revisada, son veraces y correctos, siendo precisamente esta solemnidad la que permite que el declarante recapacite sobre los actos asentados, y por el temor de incurrir en una falsedad, los corrija y una vez hecho que sea, manifieste su veracidad.

2. Otra de las especies dentro del este método, es el Declarativo por Inspección de Libros, en éste, la hacienda pública tiene la facultad de exigir, a los contribuyentes, la presentación de los libros contables, los documentos comprobatorios de las operaciones en él registradas, así como los elementos que juzgue necesarios para el análisis de las declaraciones, a fin de determinar el impuesto a pagar.

3. Por último está el método de declaración exigida al pagador del crédito o al que exige un precio, también conocido como imposición en el origen o fuente, por este método se le impone la determinación del tributo a un tercero, quien en cumplimiento de esta obligación, impuesta por la ley, cobrará o descontará en los pagos que haga o en el precio que reciben de los deudores directos el crédito tributario.

Finalmente existe el método objetivo, el cual es el más usado por las leyes especiales, y que consiste en crear un sistema de cuotas o tasas en razón al peso, medida, volumen, calidad o valor de los bienes.

Este sistema es adoptado por nuestra legislación, empleando para ello las figuras de base, tasa y tarifa, mismas que al igual que los impuestos, deben ser fijadas de forma expresa en ley.

La base del impuesto, consiste en la cuantía, en virtud de la cual se determina el importe del impuesto a pagar, por ejemplo el valor de la porción hereditaria, monto de la renta percibida etc.

Ahora bien para el autor Sainz de Bujanda la base imponible, es un parámetro, es decir magnitud medible y gravable, constituida por una suma de dinero, o un bien valorado en términos monetarios.

Tasa. Este elemento puede definirse como un porcentaje que se establece en la ley para el cálculo de la contribución.

Cuota. Al igual que las otras figura ésta debe estar determinada en la ley. La cuota consiste en una cantidad de dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, la cual puede adoptar el nombre de gravamen cuando es expresada en porcentajes. Se distinguen los siguientes tipos de cuotas:

- a) De derrama o contingencia, existe cuando se determina el rendimiento que se espera obtener del tributo, para distribuirse entre los sujetos pasivos de esa específica contribución.
- b) Fija, es la determinada expresamente en el cuerpo legal, tomando en cuenta la base o unidad fiscal.
- c) Proporcional, surge este tipo de cuota, cuando se señala un tanto por ciento fijo, no importando el valor de la base.
- d) Progresiva, éstas aumentan cuando lo hace la base, lo que implica que el tributo aumenta en proporción del valor gravado.

Tarifa. Otro de los elementos cuantitativos de este sistema es la tarifa, que consiste en una lista que contiene unidades o cantidades, en la que se establecen determinadas tasas o cuotas, empleadas para un determinado objeto tributario o bien un grupo de ellos que pertenecen a la misma clasificación.

La ventaja que representa el Sistema Objetivo, es que no requiere de un acto de determinación del impuesto por pagar, en virtud de que para ello, solo es necesario la aplicación de la cuota preestablecida a la cantidad en kilos producida, enajenada o consumida, del objeto gravado, o bien se mida la cantidad del bien o se aplique la tasa sobre el valor de las cuotas o bienes.

## 1.8 OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO.

Como se ha abordado en el desarrollo del presente capítulo la obligación tributaria va más allá del simple pago del tributo, en virtud de que ésta no es la única de la Relación jurídico-tributaria, es decir el pago si bien es la obligación principal o sustantiva, alrededor de ésta existe otro tipo de obligaciones.

Según Ernesto Flores Zavala, el sujeto pasivo, tiene dos clases de obligaciones la principal y secundarias.

La principal, como ya se mencionó, es el pago del tributo, en tiempo y forma. Es decir, una obligación pecuniaria, que se constituye como una prestación en dinero o en especie, adeudada por el sujeto pasivo al activo, y cuyo pago la extingue. En esencia la obligación principal estriba en una conducta positiva, que consiste en un dar.

Las obligaciones secundarias pueden ser de tres clases, de hacer, de no hacer y de tolerar, dichas obligaciones secundarias consisten en deberes financieros, los cuales van encaminados a propiciar el procedimiento impositivo.

Las obligaciones de hacer, para Narciso Sánchez Gómez, representan el principio del cumplimiento del deber contributivo, del sujeto pasivo, ya sea una persona física o moral, el cual tiene la calidad de sujeto pasivo principal o directo de una contribución.. Como ejemplo de éstas tenemos, la de presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, de llevar libros etc. Este tipo de obligaciones igualmente consiste en una

conducta positiva, que estriba en realizar una conducta establecida en el ordenamiento aplicable o bien en el acatamiento de un mandato de la autoridad administrativa.

Ahora bien las dos categorías siguientes de obligaciones se basan en una conducta negativa, es decir no hacer y tolerar, lo que en sí mismo no implica ninguna conducta del sujeto pasivo.

Las obligaciones de no hacer, principalmente se refiere a no contravenir los preceptos jurídicos, en la materia por cualquiera de las siguientes razones, dolo, mala fe o por ignorancia, lo anterior con el fin de evitar daños patrimoniales al Estado, mermando la percepción de los ingresos públicos, además de prevenir la evasión, para Mario Pugliese, quien coincide con Sánchez Gómez en las implicaciones anteriores, esta categoría se puede relacionar con el control y vigilancia de los monopolios fiscales del estado, como ejemplos podemos señalar los siguientes: no proporcionar datos falsos, no transportar productos gravados por alguna ley, sin la documentación correspondiente al pago del impuesto, no alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales, etc.

Ahora bien como obligaciones de tolerar, se encuentran relacionadas con la actividad fiscalizadora de la autoridad administrativa, misma función que, desde luego, tiene como objetivo de comprobar si se han observado o no las disposiciones en la materia, lo que implica la represión de la evasión fiscal. Dentro de la clasificación en comento, se sitúa una que es de gran importancia y la cual es parte fundamental del presente trabajo, es la contenida en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que consiste en permitir las vistas domiciliarias, tolerando el acceso de los auditores a las instalaciones marcadas por la orden de visita, así como tolerar la revisión de los documentos contables del contribuyente.

A la luz de la anterior distinción se creó un cuadro clasificatorio de las obligaciones del sujeto pasivo que se contienen en el Código Fiscal de la Federación.

## OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO

<b>OBLIGACIONES DE HACER</b>	<b>OBLIGACIONES DE NO HACER</b>	<b>OBLIGACIONES DE DAR</b>	<b>OBLIGACIONES DE TOLERAR</b>
Interpretar en forma estricta las disposiciones que establezcan cargas a los particulares.	Cuando las disposiciones fiscales ofrezcan opciones a los contribuyentes, en cuanto al cumplimiento o determinación de sus obligaciones, la elegida no podrá variarse respecto al mismo ejercicio.	Contribuir para el gasto público. Proporcionar información, dentro de los 15 días a la fecha de causación de la obligación para que la autoridad determine las contribuciones, en los casos en que así deba hacerse.	Los contribuyentes con quien se entienda una visita domiciliaria deben permitir el acceso a los lugares donde deba efectuarse la misma.
Determinar sus contribuciones	No hacer.	Los retenedores deberán enterar las contribuciones o bienes retenidos.	Permitir la verificación de bienes y mercancías, así como los documentos, discos cintas o de cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente.
Pagar las contribuciones dentro de los plazos señalados.	No hacer.	Pagar las contribuciones en moneda nacional.	No hacer.
Obtener las formas de recibo o forma valorada para pagar el crédito fiscal.	No hacer.	Por falta de pago oportuno se deberán cubrir igualmente recargos.	No hacer.
El ejercicio fiscal deberá iniciarse en la fecha en que comienzan actividades, en los casos en que no comiencen el 1 de enero, y deberá finalizarse el 31 de diciembre de cada año.	No hacer.	En caso de incumplimiento serán responsables solidarios hasta por un monto igual de las contribuciones no pagadas, o bien hasta el límite preestablecido, los señalados por la ley con tal carácter.	No hacer.
Se terminará anticipadamente el ejercicio fiscal en caso de liquidación fusión o escisión, cuando la escidente desaparezca, debiéndose terminar cuando entre en liquidación, se fusione o se escinda.	No hacer.	Expedir comprobantes los cuales debe ser impresos en establecimientos autorizados y conteniendo los requisitos determinados.	No hacer.
La sociedad que subsista o resulte de la fusión o escisión, deberá presentar las declaraciones del ejercicio que termino, por esos actos así como las informativas de la escidente o fusionadas que desaparezcan, igualmente deberán enterar el impuesto o en su caso solicitar la devolución de los saldos a favor.	No hacer.	Los propietarios de mercancías que sean transportadas, deben entregar a los transportistas, la documentación que debe acompañar a las mismas.	No hacer.
En caso de arrendamiento financiero, el contrato deberá celebrarse por escrito consignado el valor del bien, y la tasa de interés o bien la mecánica para determinarla.	No hacer.	Proporcionar, cuando sea requerida por las autoridades, información sobre clientes, proveedores y la relacionada con su contabilidad, en los medios procesables que utilicen. O bien en las formas determinadas para tal fin.	No hacer.
Cuando no se cubran las contribuciones en tiempo se deberán actualizar, desde el mes en que se debió efectuar el pago hasta que el mismo se efectúe con arreglo a las disposiciones fiscales.	No hacer.	Los usuarios de los servicios, de personas físicas, organismos descentralizados, instituciones de crédito, debe proporcionar a éstos la información que les requieran para el cumplimiento de la obligación a que se refiere el apartado anterior.	No hacer.
Los contribuyentes obligados a presentar declaraciones o expedir comprobantes, así como las personas físicas morales que la ley señale deben solicitar su inscripción al R.F.C. en virtud de lo cual, deben proporcionar la información para tal efecto requeri	No hacer.	En visitas domiciliarias los visitados deben mantener a disposición de los visitadores la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.	No hacer.
		Los visitados, cuando mantengan su contabilidad en medios electrónicos, éstos deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo para	

## OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO

OBLIGACIONES DE HACER	OBLIGACIONES DE NO HACER	OBLIGACIONES DE DAR	OBLIGACIONES DE TOLERAR
-da		que se auxilien en el desarrollo de la visita.	
La contabilidad de los contribuyentes debe ser llevada de acuerdo a los sistemas y registros establecidos para tal efecto, dentro del domicilio fiscal.		Entratándose de la revisión de dictamen la información requerida, debe ser presentada durante el curso de la visita si se trata de libros y registros que integran la contabilidad, seis días si se trata de documentos que deban obrar en poder del contribuyente, quince días en los demás casos.	
En el transporte de mercancías por el territorio nacional, se deberá acompañar del pedimento de importación, nota de remisión, de envío, de embarque o despacho.		Garantizar en forma suficiente el interés fiscal, en caso de haber sido aprobado el pago de un crédito en parcialidades.	
El contribuyente debe conservar la contabilidad y su documentación por un plazo de 5 años.		Cubrir los recargos causados por la falta de pago oportuno de una parcialidad, derivado de una autorización de pago en plazos.	
Cuando iniciada una visita, se hayan omitido registros en la contabilidad, esta se podrá hacer una vez levantada el acta parcial correspondiente.		Pagar las multas, derivadas del incumplimiento a las normas fiscales, así como sus actualizaciones originadas por la falta de pago oportuno de aquellas.	
Los contribuyentes con establecimientos, sucursales, locales puestos fijos o semifijos en la vía pública, deben mantener a disposición de las autoridades fiscales, en esos lugares, o en su almacén su cédula de identificación fiscal, o bien su respectiva solicitud, y los comprobantes que acrediten la legal posesión o propiedad de las mercancías.		Otorgar garantía en los casos en que así se señala en la Ley y cubriendo los requisitos, preestablecidos.	
Los prestadores de servicios deben solicitar a sus usuarios los datos que sean requeridos para formar las claves con las cuales se deben relacionar la información que sea requerido a aquellos.		Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución, el contribuyente deberá cubrir el 2% sobre el monto del crédito, por concepto de gastos de ejecución.	
Las declaraciones, avisos o solicitudes, deben ser presentados en las formas que para el efecto aprueba la SHCP o bien por los medios electrónicos, en los casos determinados y dentro de los periodos establecidos.			
Los contribuyentes, personas físicas o morales, dentro de los supuestos legales, deben dictaminarse por contador público autorizado y presentar los avisos correspondientes, en los tiempos y formas determinadas en ley.			



**CAPÍTULO II**  
**FACULTADES DE LAS AUTORIDADES**  
**FISCALES**

<b>2 FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES</b>	<b>49</b>
<b>2.1 FACULTAD ECONOMICO COACTIVA</b>	<b>50</b>
2.1.1 Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.	59
<b>2.2 FACULTADES DE DETERMINACIÓN</b>	<b>61</b>
<b>2.3 FACULTADES DE COMPROBACIÓN</b>	<b>76</b>
2.3.1 Revisión de Gabinete	83
2.3.1.1 desarrollo	84
2.3.2 Visita Domiciliaria	89
2.3.2.1 elementos	89
2.3.2.2 desarrollo	98
2.3.3 Revisión de Dictamen	108
2.3.3.1 desarrollo	112

## CAPITULO II

### FACULTADES DE LAS AUTORIDADES

#### FISCALES

#### 2. FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

El Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de nuestra Universidad, se refiere a las facultades de la siguiente manera: *"Normalmente el término "facultad" se asocia a aquello que es optativo, potestativo, de ahí facultativo. El concepto jurídico de potestad significa la aptitud o potestad de una persona para modificar la situación jurídica existente de uno mismo o de otros.*

*El concepto jurídico de facultad indica que alguien está investido jurídicamente (por una norma de derecho) para realizar un acto jurídico válido, para producir efectos jurídicos previstos."*

A este respecto, desde luego en el campo del Derecho Tributario, Emilio Margáin Manatou manifiesta que todas las autoridades requieren de facultades comprobatorias a fin de poder corroborar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a cargo es lo correcto, o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de los causantes, es decir si son satisfechas en los términos las disposiciones tributarias.

Para realizar el estudio de las facultades de la autoridad en el presente trabajo se dividirán en tres tipos de ellas, a saber, Facultad Económico Coactiva, Facultades de Determinación y Facultades de Comprobación.

## 2.1 Facultad Económico-Coactiva.

Citado por Andrés Serra Rojas, el jurista Ignacio L. Vallarta, define a esta facultad de la siguiente manera:

*"La facultad económico-coactiva es un procedimiento de ejecución necesariamente ligada a la materia impositiva y reconocida por la legislación fiscal universal."*<sup>23</sup>

Por las facultades derivadas del procedimiento económico coactivo, la autoridad fiscal tiene el derecho de cobrar por la vía ejecutiva los créditos fiscales adeudados por el contribuyente, lo que desde luego implica que el plazo en que dicho crédito debía ser cubierto ha expirado.

Al referirse a la vía ejecutiva la tratadista Doricela Mabarak, explica que consiste en la posibilidad de que la autoridad fiscal de manera directa, sin la participación de ninguna autoridad judicial, así como de ningún otro tipo, trabe embargo sobre los bienes del deudor tributario, los remate y consecuentemente aplique el producto de la venta a la deuda fiscal.

El procedimiento económico coactivo se establece a partir del 20 de enero de 1837, por medio de un decreto en el cual se facultaba a los encargados del cobro de las rentas a hacer efectiva la recaudación y su consecuente cobro. Situación que causó gran controversia en los contribuyentes provocando su impugnación.

Previamente a la expedición del mencionado decreto era necesario que en caso de incumplimiento en el pago de las contribuciones las autoridades fiscales ocurrieran ante un tribunal, a fin de demandar del particular el pago del gravamen, ante lo cual, naturalmente el demandado tenía el derecho a contestar la demanda y desvirtuar las pretensiones de las autoridades. Al agotar este procedimiento el juez dictaba una resolución que podía ser condenatoria en contra del gobernado, si el cobro del crédito resultaba procedente; de lo contrario se absolvía al particular; en tal virtud, la parte que resultara afectada por tal

<sup>23</sup> Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, segundo curso, Editorial Porrúa, México 1999, p. 194

resolución, tenía la posibilidad de interponer los recursos autorizados ante las autoridades judiciales superiores.

Si al concluir un largo camino judicial, resultara la validez del crédito, el juez de primera instancia ordenaba se trabara el embargo sobre los bienes del deudor. Ahora bien si el contribuyente no cubría su deuda con el fisco, aún y cuando el embargo haya sido trabado, el trámite correspondiente al procedimiento ejecutivo, el remate de los bienes y la entrega de la suma de dinero a la autoridad fiscal, era seguido ante ese mismo juzgado.

Por el procedimiento judicial, tan extenso, resultaban gravemente perjudicadas las necesidades económicas del Estado, lo que implicaba perjuicios a las necesidades públicas, ya que su satisfacción se veía retrasada, debido a una tardía aplicación de los recursos económicos, originada por las dificultades con que se encontraba la tarea recaudatoria.

Gabino Fraga establece que las oficinas recaudadoras administrativas, en virtud de la insatisfacción del crédito fiscal, posteriormente al emplazamiento y requerimiento de pago, recurren al embargo, remate y consecuentemente a la aplicación del producto, tales conductas son actos propios del procedimiento administrativo de ejecución. Siendo precisamente ese procedimiento de apremio lo que constituye, de acuerdo a nuestra legislación, a la llamada facultad económico coactiva.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución, se constituye a juicio del tratadista Narciso Sánchez Gómez, por un conjunto de actos jurídicos de Derecho público en virtud de los cuales una autoridad fiscal competente forza el cumplimiento del pago de una contribución o aprovechamiento, que no haya sido cubierto, por el sujeto pasivo principal o responsable solidario de esa obligación, dentro del plazo legalmente establecido. Y lo define de la siguiente manera:

*"El procedimiento administrativo de ejecución, es un procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias, cuando*

*descubre una omisión en su cumplimiento espontáneo o que no se hizo dentro del término estipulado por la ley*<sup>24</sup>

La pretensión que se persigue con el mencionado Procedimiento es la obtención del pago de un crédito fiscal adeudado por el contribuyente al Estado, para lo cual se emplean los medios coactivos.

Sin embargo el empleo de esta ejecución forzosa, como cualquier acto de autoridad se encuentra regulada por la ley, misma que establece tres presupuestos, por los cuales se vuelve aplicable el procedimiento administrativo, que nos ocupa, tales hipótesis son los siguientes:

El primero observa la existencia de un crédito fiscal insatisfecho aún y cuando el plazo legal ha transcurrido, como lo establece el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, ante lo cual la autoridad fiscal exigirá el pago de los créditos que no hayan sido cubiertos o en su caso garantizados oportunamente.

El segundo de los supuestos, contempla una invasión o injerencia del Estado en la esfera jurídica del deudor fiscal, mediante el aseguramiento del interés fiscal a través del embargo de los bienes o recursos propiedad del deudor tributario, lo que se realiza en forma coactiva u obligatoria.

El tercer supuesto es la culminación del procedimiento administrativo de ejecución, consiste en la satisfacción del interés mediante el entero de una cantidad de dinero o en especie por concepto de pago de la prestación reclamada por el fisco.

Este procedimiento inicia con el mandamiento de ejecución el que consiste en un acto administrativo emitido mediante un escrito de la autoridad fiscal competente en el que funda y motiva el cobro coactivo de una contribución, es decir, se trata de una orden de la autoridad administrativa, que se emite con arreglo al principio de legalidad, en el cual se

---

<sup>24</sup> Op. cit. p. 521

autoriza al ejecutor fiscal a notificar y requerir el pago de una contribución, desde luego cuando el plazo legal haya vencido; así mismo se apercibe en ese mismo documento de que en caso de no enterar la cantidad adeudada en ese acto de requerimiento o dentro del plazo que es otorgado por la ley, le serán embargados bienes suficientes para garantizar la prestación exigida.

Este mandamiento debe contener el nombre de conformidad con el artículo 16 constitucional y el 38 del Código Fiscal de la Federación: la persona física o moral a la que va dirigida la ejecución, su domicilio fiscal, el crédito fiscal cuyo pago se está exigiendo, señalando de forma precisa los impuestos derechos o contribuciones especiales que no fueron enteradas oportunamente, el origen del cobro, el periodo correspondiente, el monto de la prestación reclamada, así como los accesorios de ésta, como lo son las multas, recargos y gastos de ejecución; adicionalmente de éstos, el autor Narciso Sánchez Gómez, manifiesta que también debe incluir la base gravable y la respectiva cuota o tarifa, elementos aritméticos relacionados con el tributo y sus accesorios que deben encontrarse desglosados en lo que se conoce como la liquidación de adeudo.

Así mismo como cualquier mandato de autoridad, debe encontrarse debidamente fundado y motivado. Al referir el requisito constitucional de fundar los actos de la autoridad se debe entender además de los preceptos jurídicos que regulan la obligación fiscal, los dispositivos que instruyen el Procedimiento en comento. Estos requisitos deben ser observados durante todas las diligencias que se realicen en el desarrollo de la ejecución.

El embargo es conocido también como secuestro administrativo, o acto procedimental forzoso; lo efectúa la autoridad ejecutora fiscal, precisando los bienes valores o negociaciones que protegerán los intereses objeto del reclamo por parte de la Hacienda Pública, que al observar la falta de cumplimiento oportuno de un contribuyente se hace necesario requerirlo en forma coactiva, a fin de que el Gobierno este en aptitud de atender sus necesidades económicas. Es una limitación a los intereses patrimoniales de los particulares, se actualiza por medio de mandamiento de autoridad competente en virtud del cual mientras subsista el adeudo, el sujeto pasivo se encuentra impedido para ejercitar actos

de dominio sobre los bienes embargados; mismos que podrán ser ampliados en cualquier etapa del procedimiento administrativo, cuando la autoridad ejecutora considere que los bienes ya embargados sean insuficientes.

El secuestro puede, de conformidad con el artículo 155 del Código Fiscal, recaer sobre los bienes que a continuación se enumerarán por orden de preferencia:

*"I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.*

*II. Acciones, bonos cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.*

*III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.*

*IV. Bienes inmuebles"*

Ahora bien cuando el embargo se trabé sobre créditos, éste será notificado directamente a los deudores para que realicen los pagos correspondientes, directamente en la caja de la oficina ejecutora, de conformidad con el artículo 160 del mismo código.

La persona con quien se entienda la diligencia tendrá el derecho de señalar los bienes embargables, sujetándose al orden anterior; igualmente podrá señalar dos testigos que darán fe de esta diligencia, en caso de negarse a designarlos o bien los testigos rehúsen firmar el acta, tal circunstancia se hará constar, sin que ello afecte la legalidad del embargo.

El ejecutor que realice esta diligencia tiene las facultades de designar los bienes objeto del embargo, cuando el deudor o la persona con quien se entienda el embargo incurra en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 156 del Código Fiscal, mismos que son los siguientes:

*"I. No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido el orden al hacer el señalamiento.*

*II. Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo señale:*

- a) *Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.*
- b) *Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.*
- c) *Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables."*

Cuando el embargo se trabase sobre bienes raíces o derechos reales o de negociaciones de cualquier género, éste se inscribirá en el registro público correspondiente de acuerdo a la naturaleza del bien o del derecho.

Existen limitantes respecto de los bienes susceptibles de ser embargados, éstas se establecen en el artículo 157 de ese mismo ordenamiento legal, entre los cuales se encuentran: el lecho cotidiano, los muebles de uso indispensable del deudor y de su familia, siempre que no sean de lujo, a juicio del ejecutor, los derechos de uso o de habitación, sueldos y salarios así como pensiones de cualquier tipo, entre otros.

Si al designarse bienes para el embargo se opusiera algún tercero basándose para ello en el dominio sobre ellos, no se practicará el embargo, si se demuestra en ese acto la propiedad mediante documentales suficientes a juicio del ejecutor, esta decisión deberá ser ratificada por la oficina ejecutora, a la que habrá de proporcionarle los documentos exhibidos, de considerarse insuficientes se procederá con el embargo y se le notificará al tercero a fin de que defienda sus intereses.

Si la persona con quien se entienda la diligencia impidiera físicamente la ejecución del embargo, el ejecutor puede solicitar el auxilio de la fuerza pública, y en caso de encontrar la negativa de acceso a recintos en donde se presume se encuentran bienes embargables, el servidor público en mención, previo acuerdo con el jefe de la oficina ejecutora y ante la presencia de dos testigos, podrá incluso llegar al rompimiento de cerraduras.

En caso de que los bienes señalados sean ya objeto de otro embargo trabado por autoridades no fiscales, la diligencia se realizará, entregándose los bienes al depositario designado y se le notificará a la autoridad correspondiente, a fin de que el o los interesados



acrediten su derecho de prelación en el cobro. Por otra parte cuando el embargo primigenio sea trabado por alguna autoridad fiscal, la controversia deberá ser desahogada ante los tribunales judiciales correspondiente; y en tanto ésta sea resuelta el producto del remate de los bienes no será aplicado a la deuda.

Por lo que respecta al remate el tratadista Sánchez Gómez lo describe como *"un conjunto de formalidades legales de Derecho Público a través de las cuales la autoridad ejecutora ordena proceder a la venta en subasta o fuera de ella de los bienes embargados, para que con su producto se paguen las prestaciones reclamadas"*.<sup>25</sup>

Por regla general las convocatorias de los remates son publicadas en los órganos oficiales de información, o en los periódicos de mayor circulación en la sede del remate, o fijándose en un lugar visible de la oficina ejecutora. Sin embargo existen casos en que los bienes pueden ser enajenados fuera de una subasta pública, cuando así convenga a los intereses del acreedor y del deudor; el artículo 102 regula tales hipótesis, establece que puede ocurrir cuando el embargado proponga comprador antes de que se finque el remate, se enajenen o se adjudiquen a favor del fisco. Así mismo se hará de esta forma cuando los bienes sean de fácil descomposición, deterioro o se trate de sustancias inflamables. Finalmente aborda los casos en que haya existido una primera almoneda en la cual no se hubieran presentado postores.

El fisco se podrá adjudicar los bienes en los casos previstos por el artículo 190, es decir cuando no existan postores o pujas, o en caso de que éstas sean iguales.

De conformidad con el artículo 173 del Código Fiscal, la enajenación de los bienes embargados procederá:

1. A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 del propio código. Es decir cuando se determine el valor del bien a través del respectivo avalúo; sin embargo en caso de que el deudor se encuentre inconforme ante

---

<sup>25</sup> Op. cit. p. 531.

el valor determinado en el avalúo se encuentra posibilitado, de conformidad con el artículo 175 de la compilación en comento, de inconformarse mediante el recurso de revocación.

II. En los casos de embargo precautorio referidos en el artículo 145 de esa misma compilación, cuando los créditos sean exigibles y no sean cubiertos oportunamente.

III. En los casos en que el deudor no proponga comprador de conformidad con la fracción I del artículo 186

IV. Cuando haya quedado firme la resolución confirmatoria recaída al medio de defensa que se hubiere hecho valer.

La subasta pública deberá celebrarse en local de la oficina ejecutora, para la cual se debe convocar al día siguiente al que haya quedado firme el avalúo, citando para su verificativo dentro de los siguientes treinta días, la convocatoria debe ser publicada cuando menos diez días antes del remate. Esta convocatoria se fijará en un lugar visible y usual de la oficina ejecutora, así como en los lugares que se juzgue conveniente. En los casos en que el valor del bien sea superior al equivalente de cinco veces el salario mínimo general del Distrito Federal, elevado al año, tal convocatoria deberá ser publicada en uno de los periódicos de mayor circulación de la entidad federativa en que resida la ejecutora, dos veces con un intervalo de siete días, debiéndose hacer la última publicación cuando menos diez días antes de la fecha de remate.

Los acreedores que aparezcan del certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años, serán citados para el acto del remate, con el objetivo de hacer observaciones que estimen del caso, que le serán resueltas por la autoridad ejecutora en el acto.

El artículo 179 del código tributario determina que es postura legal aquella que cubre las dos terceras partes del valor señalado para el remate.

En el acto de subasta, el jefe de la oficina ejecutora dará a conocer a los presentes las posturas que fueron calificadas como legales y cuál es la mejor de ellas, concediendo plazos sucesivos de cinco minutos cada uno, hasta que la última postura no sea superada,

ante lo cual será fincado el remate en favor de la mejor postura. En caso de que la misma postura sea ofrecida por dos o más licitantes, se designará por suerte la que deba ser aceptada.

En los casos en que el postor al que se le hubiere fincado el remate deje de cumplir con las obligaciones contraídas y las señaladas por el propio Código, perderá el importe del depósito que hubiere constituido, el cual será aplicado de forma inmediata a favor del fisco federal.

Una vez que haya sido fincado el remate e bienes muebles, se aplicará el depósito constituido y dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el postor cubrirá la cantidad ofrecida de contado o la que resultara de las mejoras.

Hecho lo anterior se citará al contribuyente para que entregue dentro de un plazo de tres días las facturas o documentación comprobatoria de la enajenación correspondiente. Posteriormente la autoridad deberá entregar al adquirente tanto estos documentos como los bienes adjudicados. Entratándose de bienes inmuebles, el cambio de la propiedad se hará libre de gravámenes para lo cual la ejecutora lo comunicará por escrito al registro público correspondiente dentro de un plazo no mayor de quince días.

Así mismo la autoridad una vez que se haya firmado la escritura correspondiente a la adjudicación de un inmueble, ordenará su entrega e instruirá las medidas necesarias a fin de que éste sea entregado desocupado, ya sea por el contribuyente o bien, por algún tercero que no pudiera acreditar su legal uso del bien.

En el supuesto de que después de cubierto el crédito, exista algún excedente éste será entregado al contribuyente o en su caso a un tercero cuando alguna autoridad competente así lo haya instruido o bien el mismo sujeto pasivo acepte tal entrega, por escrito, ya sea en forma total o parcial.

Finalmente el producto obtenido en el remate de los bienes debe ser aplicado a la deuda tributaria, tal aplicación debe realizarse de conformidad con las reglas establecidas en el artículo 20 del código tributario, que establece lo siguiente:

*"Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:*

*I. Gastos de ejecución.*

*II. Recargos.*

*III. Multas*

*IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código"*

La indemnización mencionada es la que se establece que los cheques recibidos por el fisco federal, que una vez presentados no fue posible su cobro, provocará que el acreedor tendrá derecho a percibir un 20% del valor del título de crédito en la aplicación del producto a la deuda fiscal.

#### 2.1.1 Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

La fracción II del artículo 66 del Código de la materia establece, para los casos en que sea autorizado el pago en plazos, ya sea en parcialidades o en forma diferida, respecto de contribuciones omitidas y de sus accesorios, la obligación de garantizar el interés fiscal en un plazo de treinta días siguientes a la autorización de tal forma de pago. En tal virtud la garantía otorgada por la autorización del pago en parcialidades o diferido, suspenderá el Procedimiento Administrativo de Ejecución en virtud de que cumple con el requisito establecido por artículo 144 de ese mismo ordenamiento, para la suspensión de los actos administrativos.

En los casos en que el contribuyente presente solicitud de condonación de multas, se suspenderá el procedimiento de ejecución, siempre que así sea pedido en la misma promoción y sea garantizado el interés fiscal, de conformidad con el artículo 74 del Código.

El mencionado artículo 144 del Código tributario, aumenta los supuestos en los cuales se puede suspender el procedimiento en estudio, tales hipótesis son las siguientes.

*"No se ejecutarán los actos administrativos cuando..."*

1. Se garantice el interés fiscal, cumpliendo los requisitos legales;
2. Se acredite, la impugnación intentada, y la garantía respectiva, a más tardar al vencimiento de los plazos de cuarenta y cinco o quince días tratándose de cuotas obrero patronales o capitales constitutivos al seguro social, los cuales deberán ser computados a partir del día siguiente en que surtan efectos su notificación.
3. En los casos en que el contribuyente interponga recurso de revocación o bien, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México sea parte, casos en los cuales el plazo para otorgar la garantía será de cinco meses contados a partir de la fecha de interposición de cualquiera de los medios de defensa aludidos. También se deberá acreditar ante la autoridad fiscal la impugnación de referencia, dentro del plazo de cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha para que pueda aplicarse la suspensión.
4. Un tribunal competente notifique a la autoridad fiscal sentencia de concurso mercantil, siempre que hubiese notificado, a tales autoridades, la interposición de la demanda correspondiente. Se podrá continuar con el procedimiento cuando en el concurso mercantil se hubiere celebrado convenio que establezca el pago de los créditos tributarios, y no se haya cumplido con la prelación establecida en el propio Código; igualmente se podrá continuar con dicho procedimiento al inicio la etapa de quiebra en el mismo concurso mercantil.

En los casos de negativa o violación a la suspensión del procedimiento ejecutivo, los afectados podrán promover el incidente para tales efectos ante la sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que conozca del juicio o bien en los casos en que el recurso administrativo sea el medio de defensa interpuesto, se podrá ocurrir ante el superior jerárquico de la autoridad ejecutora acompañando los documentos en los que conste el medio de defensa, así como el ofrecimiento o el otorgamiento de la garantía.

En resumen, los requisitos que se deben observar en la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución son los siguientes:

Así solicitarlo por escrito, en su caso acompañar la copia sellada del recurso administrativo, o solicitud de condonación y finalmente garantizar el interés fiscal en cualquiera de las formas que el artículo 141 del Código establece, y que a continuación se enumeran:

- a) Depósito en dinero, u otra forma de garantía financiera que establezca la Secretaría de Hacienda mediante reglas de carácter general.
- b) Prenda o hipoteca.
- c) Fianza otorgada por una institución autorizada.
- d) Obligación solidaria asumida por un tercero que acredite su solvencia e idoneidad.
- e) Embargo por la vía administrativa.
- f) Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

## 2.2 FACULTADES DE DETERMINACIÓN.

Antes de iniciar con el análisis de estas facultades, resulta importante hacer precisiones, sobre el término de "determinación" y lo que éste implica.

Para la tratadista Doricela Mabarak, quien acude para esta precisión al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la determinación consiste en la verificación del nacimiento de la obligación y la actualización de los elementos necesarios para estar en aptitud de proceder a su cumplimiento. Afirma, contrariamente a varios estudiosos, que los términos en análisis, no son sinónimos, aunque se complementan, sin embargo tienen existencia en momentos diferentes y su significación es independiente y distintiva.

Finaliza construyendo el significado del término "liquidar" a la realización de una operación aritmética tendiente a cuantificar el monto de la contribución, y la acción de

determinar ocurre previamente a la liquidación, y consiste en una serie de pasos que posibilitan la liquidación.

Por su parte Sergio Francisco de la Garza, destaca el término "acertamento" empleado por la legislación italiana, y apunta que este va encaminado a la fijación de los elementos inciertos de la obligación. Así mismo puntualiza que José Silva, traductor de la obra *Instituzione di Diritto Finanziario*, del tratadista Mario Pugliese, utiliza este término sin traducirlo. Mientras que en España y Argentina se pueden citar como ejemplos de autores que utilizan indistintamente los términos de determinación y liquidación, a los señores Sáinz de Bujanda, Dino Jarach y Giuliani Founrouge.

El autor en comento afirma que el Código Fiscal de la Federación de 1967, utilizó sin distinción ambos términos; aunque en algunas disposiciones el vocablo "determinación" aparentemente era utilizado para aludir a la comprobación de la existencia del hecho generador, reservando la expresión "liquidación" para la cuantificación del monto del crédito fiscal.

Por su parte el Código de 1981, establece lo siguiente:

*"las contribuciones se determinan al constatar la realización de las situaciones mencionadas y los demás elementos de aquéllas para fijar su monto"*

El numeral citado es, a juicio del Autor, confuso en virtud de que aparentemente la fijación del monto se ubica fuera del acto de determinación, así mismo no se establece de manera expresa la liquidación, como la cuantificación de la obligación fiscal. Sin embargo, continuando con el análisis de este mismo precepto, se puede desprender que se incluye a la liquidación dentro de la determinación cuando establece:

*"corresponde a los contribuyentes la determinación de las obligaciones a su cargo, salvo disposición expresa de lo contrario"* y continúa diciendo ... *"si las autoridades fiscales*

*deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de causación."*

De acuerdo al autor en comento entre los tratadistas mexicanos se utiliza indistintamente los vocablos "determinación" y "liquidación". Ahora bien desde su punto de vista el legislador no pretendió dar un significado a cada uno de estos términos. En virtud de las razones expuestas y siguiendo al autor De la Garza, en el presente trabajo se utilizará como sinónimos los vocablos determinación y liquidación.

Ahora bien como opinión personal, y valorando los puntos de vista vertidos con anterioridad, el concepto de determinación ciertamente se compone de los dos momentos distintos que se han explicado, uno no existiría sin el otro; sin embargo ambos se encuentran tan íntimamente ligados que pudiera resultar poco práctico para su estudio, separar ambas fases del procedimiento tributario, por tal motivo se pudiera hablar de que el procedimiento de determinación llevado por la autoridad, se divide en dos etapas, la primera que atiende a la comprobación de la actualización de todos los elementos del hecho imponible, es decir la etapa cualitativa, y posteriormente la segunda etapa, que es la cuantificación de la deuda tributaria derivada del hecho generador, lo que se podría llamar la etapa cuantitativa de la determinación llevada por la autoridad.

Existen, a juicio de varios tratadistas como Blumenstein, Giannini, Ingresso, Giuliani Founrouge, dos variantes del procedimiento de determinación que es efectuado por la autoridad administrativa, éstas son determinadas por la cooperación del deudor tributario, la cual de actualizarse, daría el nombre de "determinación mixta", o bien, si este procedimiento se desarrolla exclusivamente por la autoridad, adquiere el nombre de "determinación de oficio".

Respecto de la determinación mixta Blumenstein afirma que tanto en su instrucción como la determinación del crédito tributario, existe una cooperación del deudor o de las personas que obran por él, y del órgano oficial. Lo que se actualiza desde el punto de vista



de Ingresso a través de la declaración de los créditos, cumpliendo de esta forma con un deber impuesto por la ley.

Por su parte De la Garza reconoce otro sistema que es el denominado "concordato", en virtud del cual la determinación se realiza a través de un acuerdo celebrado entre el contribuyente y la administración, en el que el sujeto pasivo se adhiere a la determinación que ha sido propuesta por la autoridad.

En resumen la determinación realizada por la autoridad, ya sea por sí o contando con la colaboración del sujeto pasivo, o incluso de terceras personas, opera en los casos en que la autoridad fiscal advierte la existencia de omisiones en el cumplimiento de la obligación fiscal, las cuales encuentran su origen en errores, ignorancia, imposibilidad física del causante o bien del responsable solidario o por dolo.

Para la mayoría de los tratadistas, la determinación realizada por la autoridad es un acto administrativo, sin embargo Dino Jarach ha sostenido que esta determinación es un acto de naturaleza jurisdiccional asimilable a la sentencia declarativa.

El entonces Tribunal Fiscal de la Federación sostuvo que tales actos de determinación no cuentan con una naturaleza jurisdiccional, toda vez que no involucran un conflicto de derecho que requiera de solución.

El acto administrativo de determinación, es unilateral, aún y cuando en él intervenga colaborando el sujeto pasivo o bien algún tercero. Generalmente la determinación es el último de los actos de un procedimiento de naturaleza "inquisitiva", que esta rigurosamente regulado por la ley.

El acto de determinación debe ser emitido por la autoridad a la que la ley le otorgue tal facultad, por razón de los funcionarios que en él intervengan, de la materia y del lugar; tiene el carácter de ejecutivo, toda vez que, desde el punto de vista del autor Agustín

Gordillo, éste se adquiere cuando por virtud de ley le es otorgada en forma expresa, a la autoridad, la facultad de hacerlo cumplir por sí misma.

Además de ser ejecutorio el acto administrativo de determinación, tiene la característica de que se presume su legalidad, lo anterior, de conformidad con el artículo 68 del Código Fiscal, que establece: "*Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales.*"

De la Garza distingue dos efectos del acto de determinación, el primero consiste en fijar en cantidad líquida el importe del crédito, así como sus accesorios, el segundo es la constitución de una resolución ejecutoria, la cual una vez que haya sido notificada, ésta no es objeto de impugnación, se convierte en la base o título del procedimiento administrativo de ejecución.

Las facultades de determinación con que se encuentra investida la autoridad fiscal administrativa dentro de la legislación mexicana, se encuentran establecidas en los siguientes artículos:

Cómo ya ha sido mencionado el principio general que se aplica en el derecho fiscal es el de autodeterminación, salvo disposición expresa en contrario, como lo establece el artículo sexto del Código de la materia, sin embargo ese mismo numeral que en su tercer párrafo, que prevé la posibilidad de que sea la autoridad la que determine las contribuciones, en virtud de que impone la obligación a los contribuyentes de proporcionar en quince días siguientes a la momento de su causación, la información necesaria para que la autoridad proceda a la determinación de sus contribuciones.

Por su parte el artículo 41 fracción I, del Código Fiscal que establece la facultad de la autoridad fiscal para aplicar una cantidad igual que la que se hubiese determinado el sujeto pasivo en una declaración anterior o en cualquiera de las seis anteriores; por la omisión en la presentación de una declaración periódica, para el pago de contribuciones, (provisional o del ejercicio); también podrá aplicar la cantidad determinada por la exactora,

en los mismos periodos, es decir por el inmediato anterior o cualquiera de los seis anteriores, en los casos en que la omisión haya recaído alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas.

Distinto tratamiento recibirá la declaración no presentada de la que la autoridad fehacientemente conozca la tasa o cuota respectiva, caso en el que la autoridad podrá aplicar una cantidad igual a la que el contribuyente le correspondería determinar.

Asimismo aclara el artículo, que la cantidad aplicada tendrá el carácter de pago provisional, y no libera de la obligación de presentar la declaración omitida.

Finalmente la fracción en análisis establece dos supuestos, el primero el que contempla la presentación de la declaración previamente a la determinación de contribución realizada por la autoridad, ante lo cual el contribuyente no se verá obligado a amortizar la cantidad determinada por la autoridad. En la segunda hipótesis establece que cuando la declaración sea presentada posteriormente de haberse efectuado el pago provisional determinado por la autoridad, en tal virtud éste se disminuirá del importe que deba ser cubierto a la luz de la declaración que se presente.

El artículo 50 del Código Fiscal establece como término perentorio el de 6 meses para que la autoridad fiscalizadora determine las contribuciones omitidas, siempre que tales omisiones sean descubiertas en el desarrollo de cualquiera de las facultades de comprobación. El término en comento iniciará a partir del levantamiento del acta final de una visita, o en el caso de la revisión de gabinete, a partir de que finalice el plazo de veinte días (o de la ampliación de 15 días en los casos en que se haya verificado más de un ejercicio fiscal), establecido para las revisiones de gabinete o de dictamen.

Respecto a la determinación presuntiva, los supuestos que provocan su aplicación, se encuentran establecidos en el artículo 55 del Código tributario, esta determinación se aplicará para precisar la utilidad fiscal de los contribuyentes, el resultado fiscal en el régimen simplificado o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al

título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como, sus ingresos, entradas y el valor de los actos, actividades o activos.

Resulta conveniente explicar lo que se debe entender por Utilidad Fiscal, Resultado Fiscal y Remanente Distribuible. La Utilidad Fiscal es el remanente que quede de la totalidad de los ingresos acumulables una vez que hayan sido aplicadas las deducciones autorizadas por esa misma ley. El Resultado Fiscal se constituye por la diferencia que prevalece de la deducción que se haga a la utilidad fiscal de las pérdidas fiscales pendientes por aplicar de otros ejercicios. Ambas especificaciones son de conformidad con el artículo 10 de ese mismo ordenamiento jurídico.

Ahora bien por lo que respecta al Remanente Distribuible es conveniente desarrollar los siguientes puntos, el primero es que los dos conceptos antes mencionados y el que se explica se circunscribe a los contribuyentes que tributan de acuerdo al título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual es de destacarse que se denomina como "DE LAS PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES", lo que de principio parecería una contradicción sin embargo este título establece excepciones las cuales efectivamente no estarán exentos de contribuir por concepto del Impuesto Sobre la Renta; adicionalmente a lo anterior el factor subjetivo cobra mayor importancia, en virtud que de su calidad dependerá el concepto de "Remanente Distribuible".

El artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece lo siguiente:

*"Las personas morales a que se refieren los artículos 70 y 73 de esta Ley, las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, así como las sociedades de inversión de renta fija y comunes, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, salvo lo dispuesto en el artículo 69 de esta Ley."*

El referido artículo 69 establece que las personas morales que sí tributarán son todas excepto las contempladas en el artículo 73 y las autorizadas para recibir donativos deducibles. Por lo tanto de acuerdo con el primer párrafo del artículo 68, sólo quedan como posibilidad de ser contribuyentes de este Impuesto, las personas morales establecidas en el

artículo 70, mismas que serán enumeradas más adelante. Así las cosas el artículo 69 establece que para que tales personas morales tengan esta obligación, será necesario que obtengan ingresos por:

- a) enajenación de bienes;
- b) intereses y,
- c) por obtención de premios.

Es decir las personas que se encuentren en los supuestos regulados por los capítulos IV, VIII Y IX (respectivamente) del Título IV de esa misma Ley, las personas que pueden situarse en las anteriores hipótesis normativas de conformidad con el artículo 70 son las siguientes:

*I.- Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.*

*II.- Asociaciones patronales.*

*III.- Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.*

*IV.- Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.*

*VIII.- Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumo.*

*XII.- Las instituciones o sociedades civiles constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, siempre y cuando el número de socios no exceda de quinientos o sus activos totales no excedan de un millón quinientos mil pesos y aquéllas a las que se refiera la legislación laboral.*

*XIII.- Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley Federal de Educación.*

*XIV.- Sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal de Derechos de Autor.*

*XVIII.- Las sociedades o asociaciones civiles que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de preservación de la flora y fauna silvestre y acuática dentro de las áreas geográficas definidas que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, así como aquellas actividades de investigación de la flora y fauna silvestre y acuática que lleven a cabo físicamente las citadas sociedades o asociaciones, dentro de las áreas señaladas anteriormente, siempre que se cumpla con las reglas de carácter general que al efecto establezca la dependencia citada.*

*XIX.- Las asociaciones y sociedades civiles sin fines de lucro, que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción o conservación de especies en protección o en peligro de extinción y/o a la conservación de su hábitat, y cumplan con las reglas de carácter general que emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*

Para tales personas el artículo 69 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone lo siguiente:

*"Sus integrantes considerarán como remanente distribuible únicamente los ingresos que éstas les entreguen en efectivo o en bienes, siempre que en este último caso, tratándose de personas físicas excedan de la cantidad a que se refiere la fracción XXIV del artículo 77 de esta Ley."*

Como podrá observarse la numeración de las fracciones anteriores no es continúa, lo que obedece al criterio establecido en el penúltimo párrafo del artículo 70 de esa misma Ley. Esta distinción obedece a que el concepto de remanente distribuible es diverso para las siguientes personas:

*"V.- Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.*

*VI.- Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles autorizadas para recibir donativos en los términos de esta Ley, que sin designar individualmente a los beneficiarios tengan como actividades las que a continuación se señalan:*

- a) La atención a personas que, por sus carencias socioeconómicas o por problemas de invalidez, se vean impedidas para satisfacer sus requerimientos básicos de subsistencia y desarrollo;*
- b) La atención en establecimientos especializados a menores y ancianos en estado de abandono o desamparo e inválidos de escasos recursos;*
- c) La prestación de asistencia médica o jurídica, de orientación social, de servicios funerarios a personas de escasos recursos, especialmente a menores, ancianos e inválidos;*
- d) La readaptación social de personas que han llevado a cabo conductas ilícitas; o*
- e) La rehabilitación de farmacodependientes de escasos recursos.*

*VII.- Sociedades cooperativas de consumo.*

*IX.- Sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.*

*X.- Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación.*

*XI.- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines culturales, las dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas, así como bibliotecas y museos abiertos al público.*

*XV.- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.*

*XVI.- Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas, a que se refiere el artículo 70-C de esta Ley.*

*XVII.- Asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.*

Para ellos y para las sociedades de inversión que se refieren en este título, este numeral establece lo siguiente:

*" considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 136 de la misma; los préstamos que hagan a sus socios o integrantes o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes, con excepción de aquellos que reúnan los requisitos señalados en la fracción IV del artículo 120 de esta Ley."*

Una vez definido los conceptos que son susceptibles de ser determinados presuntivamente por la autoridad, se hace necesario retomar el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, para continuar con los supuestos que conducirán a la autoridad a aplicar la determinación en estudio, éstos son:

I. Cuando exista una resistencia en contra de las facultades de comprobación, o no presenten la declaración por cualquier ejercicio de cualquier contribución hasta la fecha de inicio del ejercicio comprobatorio, únicamente para los casos en que haya transcurrido un mes del último día de plazo para la presentación.

II En los casos en que exista una omisión en la presentación de libros y registros contables así como la documentación comprobatoria de más del 3% de algún concepto declarado, o de la información relativa al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

III. Por no registrar las operaciones, ingresos o compras o por alterar el costo por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio; En virtud de registros falsos de compras gastos o servicios y por omitir o alterar registros de existencias de inventarios, o por hacerlo a precios distintos, siempre que en ambos casos, se exceda el 3% del costo de los inventarios.

IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, de conformidad con las disposiciones fiscales.

V. No operen los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado la Secretaría de Hacienda, los destruyan, alteren o impidan su propósito.

VI. Por irregularidades en la contabilidad que impidan conocer las operaciones.

El procedimiento para esta determinación presuntiva, se hará, de conformidad con el artículo 56 del Código, calculando los ingresos brutos de los contribuyentes, sus entradas, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones,

respecto del ejercicio de interés, pudiéndose emplear para tal cálculo cualquiera de los siguientes métodos:

- I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente
- II. Tomar como base los datos contenidos en las declaraciones respecto de cualquier contribución, sea o no del mismo ejercicio, contemplando incluso, las modificaciones hechas con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.
- III. Empleando la información proporcionada por terceros relacionados con el contribuyente, y que haya sido solicitada por la autoridad.
- IV. Con cualquier información obtenida por la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación.
- V. Utilizando medios indirectos de investigación económica o de cualquier otra clase

Una vez que haya sido determinado el ingreso bruto, habrá que acudir a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a que el mismo artículo 55, ya transcrito, alude a fin de determinar la utilidad fiscal.

La utilidad se determina presuntivamente con arreglo al artículo 62 de la Ley mencionada; este numeral en un principio dispone la aplicación de un coeficiente equivalente al 20% sobre los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, o en su caso el coeficiente correspondiente, esta aplicación se hará a las siguientes actividades, de las cuales se citarán unos ejemplos de cada uno de los porcentajes marcados en el dispositivo legal:

I.- Se aplicará 6% a los siguientes giros:

Comerciales: Gasolina, petróleo y otros combustibles de origen mineral.

II.- Se aplicará 12% en los siguientes casos:

Industriales: Sombreros de palma y paja.

Comerciales: Abarotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural, etc.

Agrícolas: Cereales y granos en general.

Ganaderas: Producción de leches naturales.

III.- Se aplicará 15% a los giros siguientes:



Comerciales: Abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional; salchichonería, café para consumo nacional; etc.

Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.

Pesca: Productos obtenidos del mar, lagos, lagunas y ríos.

IV.- Se aplicará 22% a los siguientes rubros:

Industriales: Masa para tortillas de maíz y pan de precio popular.

Comerciales: Espectáculos en arenas, cines y campos deportivos.

V.- Se aplicará 23% a los siguientes giros:

Industriales: Azúcar, leches naturales; aceites vegetales; café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y chocolates de precio popular; etc.

VI.- Se aplicará 25% a los siguientes rubros:

Industriales: Explotación y refinación de sal, extracción de maderas finas, metales y plantas minero-metalúrgicas.

Comerciales: Restaurantes y agencias funerarias.

VII.- Se aplicará 27% a los siguientes giros:

Industriales: Dulces, bombones, confites y chocolates finos, cerveza, alcohol, perfumes, esencias, cosméticos y otros productos de tocador; etc.

VIII.- Se aplicará 39% a los siguientes giros:

Industriales: Fraccionamiento y fábricas de cemento.

Comerciales: Comisionistas y otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles.

IX.- Se aplicará 50% en el caso de prestación de servicios personales independientes.

El resultado fiscal, se obtendrá, de conformidad con este mismo numeral, descontando las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de otros ejercicios, a la utilidad fiscal que haya sido determinada de acuerdo a los métodos antes mencionados.

Tanto la utilidad como la pérdida fiscal, pueden ser modificada por la autoridad, lo que se llevará a cabo de conformidad con el artículo 64 del mismo ordenamiento, el cual determina que se hará mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, en los siguientes casos:

I. Cuando las operaciones sean pactadas a menor precio del mercado, o que su adquisición sea mayor que dicho precio.

II. Cuando la enajenación de bienes sea al costo o uno menor, excepto cuando el contribuyente acredite que tal acto jurídico se realizó al precio del mercado, en la fecha de celebración, o que los bienes se depreciaron o que las circunstancias obligaron a enajenar en esas condiciones.

III. Por operaciones de importación o exportación, o en general de pagos en el extranjero.

Para tales efectos la autoridad considerará lo siguiente:

- a) Los precios actuales del mercado interior o exterior, y a falta de ellos, el de avalúo practicado por las autoridades fiscales;
- b) El costo de los bienes o servicios dividido entre el resultado obtenido de restar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta.
- c) El precio de enajenación hecha por un contribuyente, de bienes adquiridos de otra persona, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 62 de esta Ley.

Continuando con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que adicionalmente al citado al artículo 64, señala otras facultades de esta índole, en los subsecuentes dos artículos.

El artículo 64-A señala que aquellos contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas, están obligados a determinar sus ingresos acumulables, y deducciones autorizadas, en caso de no cumplir con tal obligación la autoridad será la encargada de determinar tales conceptos.

Para alcanzar tal objetivo se acudirá a la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieren utilizado partes independientes en operaciones comparables; se debe entender que las operaciones o empresas son comparables, *“cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 65, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.”*

El artículo 65 de la Ley en comento dispone que para efectos de lo dispuesto por el artículo anterior la autoridad podrá aplicar cualquiera de los siguientes métodos:

I.- Método de precio comparable no controlado, tal consiste en considerar valor de las contraprestaciones pactadas con o entre partes independientes en operaciones comparables.

II.- Método de precio de reventa, se basa en la determinación que se haga del precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas. Para lo cual se multiplicará el precio de reventa o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate que se hubiera fijado con o entre partes independientes en operaciones comparables, por el resultado de la resta que se haga de la unidad menos el porcentaje de utilidad bruta pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

El porcentaje de utilidad bruta se obtendrá dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

III.- Método de costo adicionado. En virtud de este método se multiplicará el costo de los bienes por el resultado de la suma de la unidad con el porcentaje de utilidad bruta pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Para esta fracción el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

IV.- Método de partición de utilidades. Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, conforme a la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo que a continuación se detalla:

- a) La utilidad de operación global será determinada mediante la suma de la utilidad de operación de cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;
- b) Una vez determinada la utilidad de operación global será asignada a todas las personas relacionadas considerando los siguientes elementos: activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, respecto a las operaciones entre las partes relacionadas."

V.- Método Residual de partición de utilidades, consiste en la asignación de utilidad de operación obtenidas por partes relacionadas, en la proporción asignada con o entre partes independientes.

- a) La utilidad de operación global será determinada en virtud de la suma de operación obtenida por las personas relacionadas involucradas en la operación.
- b) La utilidad de operación será asignada de la siguiente manera:

- 1) La utilidad mínima que corresponda en su caso, será determinada por cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones anteriores y la VI, sin considerar la utilización de intangibles significativos.
- 2) La utilidad residual se obtendrá restando la referida utilidad mínima a la utilidad de operación global. Una vez hecho que sea, la utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas que hayan intervenido en la operación tomando en cuenta, los intangibles significativos que hayan sido utilizados por cada una de ellas, de acuerdo a la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

VI.- Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, consiste en la determinación dentro de transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que las empresas comparables o partes independientes hayan obtenido en operaciones comparables tomando como base los factores de rentabilidad que consideren variables como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Finalmente el artículo en comento establece que por la aplicación de cualquiera de los métodos mencionados, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, para lo cual será necesaria la existencia dos o más operaciones comparables. Tales rangos serán ajustados aplicando métodos estadísticos. En los casos en que el contribuyente se sitúe fuera del rango ajustado, el precio o monto de la contraprestación utilizado por las partes independientes, será la mediana de dicho rango.

Para efectos tanto de este artículo como del 64-A, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

## 2.3 FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Blumenstein afirma que una exitosa determinación del impuesto requiere imperiosamente de una cierta preparación, y es este procedimiento preparatorio el que provoca que el sujeto pasivo preste la atención debida a sus obligaciones en la determinación, además de hacer posible y facilitar el cumplimiento de las mismas. En tal virtud el procedimiento preparatorio genera la base en la que se apoyan los resultados derivados de la determinación.

Estas actividades preparatorias, básicamente consisten en la recopilación de material derivado de los hechos generadores y en la realización de avisos y notificaciones. Tales procedimientos pueden venir de diversas autoridades.

Citado por De la Garza, Rogelio Martínez Vera, escribe que *"la fiscalización o inspección de tributos se podría conceptuar de la siguiente manera: Es la acción llevada a cabo por los agentes del Fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes"*<sup>26</sup>

Por su parte Jorge Aguilar, divide en dos grandes rubros a las formas de control, la primera es la preventiva que tiende a evitar que, las contribuciones sean evadidas, destruyendo las posibilidades de existencia el comercio o industria clandestinos, así como la posibilidad de defraudación; el segundo rubro se compone de medidas represivas, las cuales tienen como objeto sancionar a quienes, a pesar de las medidas preventivas, concreten algún tipo de evasión fiscal.

Seguido por Rodríguez Lobato, el también autor Roberto Álvarez afirma que las facultades de comprobación persiguen en primera instancia la creación de una sensación de riesgo, en aquel contribuyente que no ha cumplido con sus obligaciones, para que de esta forma sea

---

<sup>26</sup> De la Garza, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO, decimoctava edición, Editorial Porrúa, México, D.F., 1994. p 729.

inducido a cumplir en forma adecuada con éstas, y de esta forma no tenga que afrontar situaciones gravosas que se deriven de la falta de cumplimiento; y de forma mediata, estas facultades persiguen alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

El tratadista Luis Humberto Delgadillo afirma que la actividad fiscalizadora es susceptible de desarrollarse en el domicilio de los contribuyentes, en los lugares de producciones de los bienes, y durante el tránsito de los mismos, para lo cual la autoridad administrativa esta facultada por la propia Constitución, debiéndose sujetar a las formalidades prescritas para los cateos, y como el ejercicio de tales atribuciones se traduce en actos de molestia a los particulares deberá, el ejercicio, estar debidamente fundado y motivado como lo prescribe el artículo 16 del mismo ordenamiento.

Por su parte el Código Fiscal de la Federación establece, en su artículo 42 las facultades en estudio:

*"Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para..."*

Como primer punto del análisis, desarrollado por el tratadista Emilio Margáin Manatou del precepto anteriormente transcrito, destaca que las facultades que en él se otorgan corresponden únicamente a quienes sean autoridades fiscales, y no a quienes sean sus auxiliares; siendo en ocasiones las leyes las que establecen los entes con tal carácter, sin embargo en lo que respecta al fisco, en ocasiones es el reglamento de una ley tributaria quien señala que autoridades son las que tienen el carácter de fiscal, como ejemplo de lo anterior cita al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de noviembre de 1954, mismo que fue derogado en lo concerniente a las actividades por el Decreto que crea la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal en el año de 1959.

En el artículo 42 en comento se involucra a los contribuyentes, a los responsables solidarios, que ya han sido analizados en el capítulo anterior, y a los terceros, que son aquellos que sostienen alguna relación con el contribuyente, proveedores, de bienes o servicios, o bien los que conceden el uso o goce temporal de algún bien al contribuyente, incluso todo aquel que haya tenido injerencia en la relación tributaria surgida entre el contribuyente y el fisco.

Igualmente se faculta a las autoridades fiscales a ejercer sus atribuciones de comprobación en los casos de comisión de delitos fiscales, en los que intervengan los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros.

Finalmente el artículo prevé también la posibilidad de que la autoridad fiscal proporcione información a otras autoridades.

La fracción I del artículo 42, dice textualmente *"Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otras que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda para la rectificación del error u omisión de que se trate"*

El autor en cita afirma que en reiteradas ocasiones los errores u omisiones observados en las declaraciones encuentran su origen en errores mecanográficos o de impresión, por lo que cuando se trata de cantidades a pagar pueden ser a favor o en perjuicio del propio contribuyente. Sin que sea óbice lo anterior para que tales errores se deban a las propias autoridades fiscales, en virtud de que su personal al verificar las sumas o bien los cálculos hechos por el sujeto pasivo, o incluso al considerar que existen omisiones indebidas, se deben a una errónea aplicación de la norma.

Como segunda facultad se encuentra la establecida en la fracción II del numeral en análisis, que textualmente establece: *"Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su*

*revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran."*

A juicio de Margáin Manatou en los supuestos en que el contribuyente sea requerido en su domicilio, para que exhiba la contabilidad, será menester levantarse, con asistencia del requerido, un acta circunstanciada, y ante la presencia de dos testigos, haciendo constar en dicha acta los hechos que se suscitaron en el desarrollo de la visita. Por lo general esta facultad es usada en las compulsas con terceros, que desde luego se encuentran vinculados con el contribuyente, que se encuentra sujeto a una revisión de gabinete o de una visita domiciliaria.

La fracción III establece la facultad de realizar visitas a los contribuyentes, la referida fracción textualmente establece "*Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías*", ésta es tal vez la más importante de las facultades, y que a su vez causa más intranquilidad a los contribuyentes, por la complejidad que encierra y por la incomodidad que representa tener a personal ajeno revisando la contabilidad del contribuyente.

La facultad en comento se utiliza también para revisar bienes y mercancías cuando son de procedencia extranjera, mismos que sólo pueden ser revisados en el lugar donde se encuentren o cuando se trate de revisión física durante el transporte sólo se podrá realizar, de acuerdo al artículo 114 del mismo ordenamiento, en los recintos fiscales.

La Fracción IV, establece textualmente lo siguiente: "*Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria de solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público*". Los hechos asentados en el dictamen se presumen ciertos salvo prueba en contrario, mismo que se desarrollará de conformidad a lo establecido al artículo 52 del mencionado ordenamiento, tal facultad será desarrollada más ampliamente en el presente capítulo.



La verificación de expedición de comprobantes se encuentra establecida en la quinta fracción del numeral en análisis, *"Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este código, e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estar inscritos en dichos registros."* Este particular tipo de visitas deberá llevarse de acuerdo a las reglas establecidas por el artículo 49, que determina lo siguiente:

Las visitas se llevarán a cabo en los siguientes lugares el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos, y semifijos en la vía pública.

Al iniciar la orden los visitadores están obligados a entregar la orden de visita, al visitado, ya sea directamente a él o a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, entendiéndose con tal persona la visita.

Otra de las obligaciones de los visitadores es la de identificarse plenamente con la persona con la que se entienda la visita, así mismo, ésta será requerida para que designe a dos testigos, en caso de negativa o bien cuando las personas designadas para tal fin, no acepten, el propio visitador procederá a designarlos, situación, que deberá contenerse en la redacción del acta respectiva. Así mismo el acta deberá contener en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos durante el desarrollo de la visita.

El artículo 49 prevé la posibilidad de que el contribuyente al cierre del acta se niegue a firmarla o a recibir una copia de la misma, en tal virtud, esta circunstancia deberá ser asentada en el acta, lo cual no afectará su validez y los resultados de la inspección.

Si del resultado de la visita se observan irregularidades respecto al cumplimiento de las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente, y en caso de que el visitado no se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes,

la autoridad le solicitará la información pertinente para la inscripción, lo cual no impedirá la aplicación de las sanciones por tal omisión.

Otra facultad otorgada a la autoridad fiscal, es la que se encuentra establecida dentro de la fracción VI, "*Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes incluso durante su transporte*". Respecto de esta facultad Margáin Manatou, destaca que toda mercancía es un bien, por lo que si la autoridad pretende llevar a cabo un avalúo o bien verificar físicamente bienes en transporte, ello se deberá efectuar en un recinto oficial o bien en el lugar que haya dispuesto el contribuyente para la guarda de los mismos.

La fracción VII establece: "*Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones*." Para el autor en comento, de la fracción transcrita destaca el hecho de que el legislador haga una distinción entre funcionarios y empleados públicos, lo que le hace reflexionar sobre si el personal designado para desarrollar una visita tiene el carácter de autoridad.

Se establece en la fracción VIII "*allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales*". Comenta Margáin Manatou, que es a partir del 1º de enero de 1999 se equiparan los delitos de contrabando y de defraudación fiscal a los delitos que el código adjetivo ya mencionado califica como graves, lo que implica la posible detención ordenada por la autoridad ministerial en caso de que se tenga el temor de que el contribuyente se sustraiga de la acción penal.

El último párrafo del artículo en análisis establece "*Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician*

*con el primer acto que se notifique al contribuyente*", sobre este último párrafo, el autor en cita, lo divide, para su estudio, en dos partes; en virtud de la primera, prevé la posibilidad de que el contribuyente pueda ser sujeto a la fiscalización de dos autoridades, es decir, la federal y la local, en virtud de que esta última esta facultada, por virtud de convenios de colaboración, para ejercer estas facultades que son establecidas en la legislación federal.

La segunda se constituye como figura de vital importancia toda vez que establece el momento en que se debe entender como iniciadas las facultades, que trae como consecuencia el inicio de los plazos legales que las afectan. Lo que resulta de gran interés para el Autor, en virtud de que entrándose de la revisión de gabinete su inicio no se actualiza cuando la autoridad fiscal envía una copia del oficio dónde se solicita la información al contribuyente, lo anterior a la luz del artículo 42-A primer párrafo, que determina: *"Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este código"*, tal acto de la autoridad, por sí mismo, no implica el principio de una revisión de gabinete.

Lo que viene a reforzarse con lo dispuesto en el segundo párrafo: *"No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuándo únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento."* Aunque el Autor considera además de lo adecuado de la planeación de las actividades fiscalizadoras de la autoridad, repara en que ésta utilice únicamente el método declarativo con inspección de la contabilidad, lo que provoca el desprecio del método indiciario que se establece en la fracción V del artículo 56 del código tributario, situación que se da, en virtud del desconocimiento sobre la forma de desarrollarlo por parte de las autoridades.

En el presente trabajo recepcional se analizarán en forma más profunda la Revisión de Gabinete, la Visita Domiciliaria y la Revisión de Dictamen, toda vez que éstas desde un

juicio particular se constituyen como los ejercicios más representativos de las facultades de comprobación.

### 2.3.1 Revisión de Gabinete.

La Administración Fiscal puede desde su escritorio, ejercitar sus facultades de comprobación, a través de la revisión de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, así como los informes, datos o documentos o la contabilidad, o una porción de ella.

Esta facultad se encuentra establecida en el Código Fiscal de la Federación, que determina en el artículo 42 fracción II, lo siguiente:

*" Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros informes que se les requieran."*

Esta facultad es la conocida como revisión de escritorio o de gabinete, Margáin Manatou afirma que esta facultad generalmente se emplea simultáneamente la compulsa con terceros que guarden relación con el sujeto pasivo quien es objeto del empleo de esta facultad.

Así mismo el autor en comento afirma que el fisco francés, realizó durante 25 años, destacables estudios técnicos, mismos que fueron realizados por un equipo interdisciplinario, y en virtud de los cuales se puede presumir el comportamiento de los contribuyentes, utilizando como base de tal presunción el ramo o bien el giro de actividad económica. La consecuencia de los estudios en comento fue la reducción de la distancia entre la percepción del sujeto pasivo y lo que éste declaraba. La conclusión de este comentario, es que el fisco cuando conoce cada giro o rama de la actividad económica, puede desde su escritorio advertir que contribuyentes no se conducen adecuadamente en el

cumplimiento de las obligaciones fiscales, finalmente apunta que el fisco federal mexicano carece de tales estudios.

### 2.3.1.1 Desarrollo.

Por el ejercicio de esta facultad, la autoridad deberá notificar la solicitud en el domicilio fiscal del contribuyente; para las personas físicas, en su defecto, se les puede realizar la notificación en su casa habitación o en el lugar en dónde se encuentren. Esta solicitud debe indicar el lugar y el plazo, en el cual el particular o bien su representante, deberá entregar la información requerida.

La autoridad que inicia la revisión o quien la continúa, debe, por mandato constitucional ser competente para emitir este tipo de actos de molestia, caso contrario se violaría el artículo 16 constitucional, aún y cuando el contribuyente se haya sometido al acto de autoridad en comento, en virtud de que el consentimiento del particular no subsana la falta de facultades.

La fracción III del artículo 48 establece: "*los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante*", al carecer de representantes las personas físicas que estén ausentes de la ciudad o del país durante el plazo otorgado para tales fines, o en su caso, la persona moral que no cuente con su representante legal en ese periodo de tiempo, por estar éste ausente, se considerará que el plazo no correrá en su perjuicio.

Cuando la autoridad finaliza el análisis de la información proporcionada por el contribuyente, si fuese el caso, emitirá un oficio de observaciones, en el cual se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones de las disposiciones fiscales, que arroje la verificación en análisis, lo anterior evidentemente de conformidad con el artículo 16 constitucional, que viene a ser reiterado de forma categórica por el Código Fiscal, que en su artículo 38 fracción III, impone la obligación, a las autoridades emisoras de actos administrativos notificables, que éstos se encuentren fundados y motivados.

En el supuesto de que la autoridad no haya advertido de alguna irregularidad, deberá emitir igualmente un oficio en el que se le comunicará al contribuyente o responsable solidario la conclusión de la revisión de gabinete; sobre el particular Margáin Manatou, apunta que en el oficio de mérito no se hará mención expresa de la ausencia de irregularidades, toda vez que de hacerlo se estaría en presencia de una resolución favorable, lo que constituiría un impedimento para volver a ejercer sus facultades de comprobación, por el ejercicio revisado.

En la especie, en que sea emitido un oficio de observaciones, el contribuyente o el tercero cuentan con un plazo de veinte días, que serán computados a partir del día siguiente a aquel en que haya sido notificado el oficio en comento, plazo que tiene como objetivo que aquel que sienta vulnerada su esfera jurídica aporte pruebas documentales que desvirtúen los hechos u omisiones asentadas; dicho plazo es susceptible de ser ampliado por quince días adicionales, siempre que el contribuyente presente aviso, dentro del plazo inicial, exponiendo la necesidad o las razones que tiene para pedir dicha ampliación, hipótesis que puede ocurrir cuando el ejercicio de las facultades de comprobación involucre más de un ejercicio fiscal.

Entratándose de contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas, a las que se hace referencia en los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuentan con un plazo más amplio para desvirtuar las observaciones hecha por la autoridad, el cual será de tres meses, y podrá ser ampliado por una sola vez por un plazo de dos meses, mediando solicitud del contribuyente.

En los casos en que el contribuyente o su representante desee tener acceso a información confidencial proporcionada por terceros independientes, podrá designar un máximo de dos representantes, por medio de escrito presentado ante autoridad competente, de conformidad a las formalidades y responsabilidades establecidas en el artículo 46 fracción IV del propio Código Tributario.

El contribuyente en caso de así decidirlo, podrá dentro del plazo otorgado para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, podrá corregir su situación fiscal en las contribuciones que hayan sido objeto de revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, proporcionando copia a la autoridad revisora.

En caso de que el contribuyente no corrija su situación la autoridad emitirá su resolución en la cual se determinará las contribuciones omitidas y sus accesorios.

La autoridad se encuentra obligada a concluir su revisión dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir del día en que haya sido notificado al contribuyente su inicio. Plazo que no es aplicable para los particulares que se encuentren en los supuestos previstos por los mencionados artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o bien cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, y que se refieran al ejercicio que haya sido objeto de la verificación, en cuyo caso las autoridades podrán continuar con el ejercicio de las facultades de comprobación sin sujetarse a la limitación temporal antes señalada, de conformidad con el artículo 46-A del Código Fiscal.

El plazo en comento puede ser objeto de ampliación hasta por dos periodos iguales, ambos mediante oficio girado por, en la primera ampliación, la misma autoridad que ordeno la revisión, y en la segunda ampliación éste deberá ser suscrito por el superior jerárquico de la autoridad emisora de la orden. En los casos en que el contribuyente cambie de domicilio fiscal durante el desarrollo de la verificación, la revisión será continuada por la autoridad correspondiente al nuevo domicilio, y será ella la que expida el oficio por el cual se prorroga la revisión.

El contribuyente que durante el transcurso de la verificación, interponga algún medio de defensa en contra del propio ejercicio o de los actos que de éste se deriven, ya sea en el país o en el extranjero, provocará que los plazos se suspendan desde la fecha de

interposición hasta que sea dictada la resolución que ponga fin a la controversia planteada otros supuestos de suspensión de las facultades son los casos de huelga, fallecimiento del contribuyente, y la desocupación del domicilio fiscal.

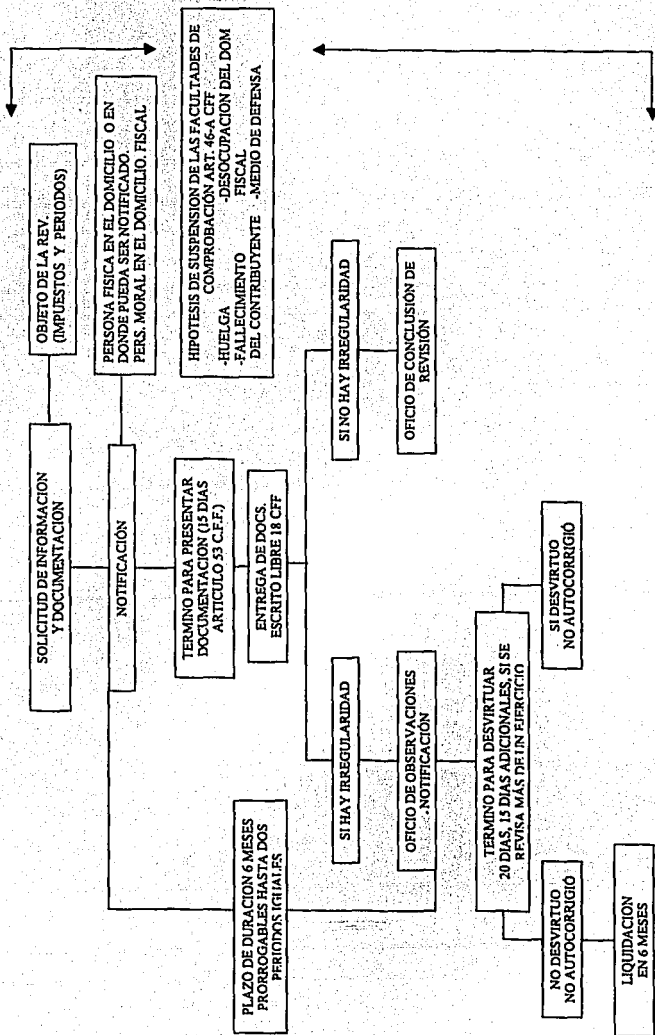
El último párrafo del artículo 46-A del Código Fiscal, establece que en los casos en que la autoridad no emita resolución o el oficio de observaciones dentro de los respectivos plazos, se entenderá que la revisión ha concluido en esa fecha, lo que traerá como consecuencia que tanto la orden de revisión y los actos derivados de ella, queden sin efectos.

Ahora bien, el artículo 47 del código de la materia, establece la posibilidad de que la fiscalizadora concluya anticipadamente la visita domiciliaria, en los casos en que el contribuyente presente aviso ante la autoridad tributaria y dentro del plazo establecido para tal efecto por el artículo 32-A, quinto párrafo, del código mencionado, manifestando su deseo de presentar dictamen por contador público autorizado. Sobre el particular el tratadista Margáin Manatou destaca que el artículo 47 del ordenamiento de referencia, no otorga el mismo tratamiento a los contribuyentes que hayan optado por presentar tal aviso y que son objeto de la revisión de gabinete. Se considera que si el contribuyente presentó antes del 31 de diciembre del año que termina, no puede ser sujeto a una revisión de gabinete, respecto a las contribuciones objeto del dictamen, toda vez que se vería desfavorecido el contribuyente que manifestando su intención de dictaminarse, se le pretenda sujetar a una revisión de gabinete, respecto de aquel que observo la misma conducta, pero que la autoridad se ve impedida a ordenarle una visita domiciliaria.

El procedimiento seguido en una revisión de gabinete, se encuentra ilustrado en el cuadro que a continuación se inserta.



# REVISIÓN DE GABINETE



### 2.3.2 Visitas Domiciliarias

De acuerdo a la opinión de Doricela Mabarak esta facultad es la forma más enérgica de todos los actos de fiscalización.

Sin duda alguna es la facultad más intimidatoria con la que cuenta la autoridad fiscal, en virtud de que no es únicamente la posibilidad de que se determine algún crédito de alta cuantía a cargo del contribuyente, sino que adicionalmente debe tolerar la presencia en varias ocasiones de los visitadores, a los cuales se les debe permitir el acceso a los que podría ser llamado la intimidad contable del contribuyente.

#### 2.3.2.1 Elementos.

El artículo 16 constitucional establece:

“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros papeles indispensables para comprobar que se ha acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”

Desde el punto de vista de Margáin Manatou, las órdenes de visitas domiciliarias deben satisfacer dos clases de elementos o requisitos constitucionales: los esenciales y formales.

Los efectos de una y otra ausencia de elementos son los siguientes:

La ausencia de los constitucionales, deriva en la nulidad lisa y llana de la resolución emitida con motivo del desarrollo de la visita además de no interrumpir la caducidad para determinar créditos fiscales, por la nulidad recaída con tal motivo no se puede repetir ese específico ejercicio de facultades de comprobación, lo que se podrá realizar por medio de un nuevo acto sólo si se encuentra en tiempo para poder así hacerlo.

Por otra parte la ausencia de los segundos se puede producir la nulidad relativa, o para efectos de la reposición de la o las formalidades ausentes, la omisión de estos elementos suspende la caducidad de las mismas facultades mencionadas, lo cual ocurre hasta el momento en que se actualiza la irregularidad, de la nulidad relativa, causada por la omisión de tales elementos, se podrá reponer la formalidad omitida.

Como comentario, hecho a reserva de ahondar más adelante, es de destacarse que desde el 1º de enero de 1999, la clase de nulidad decretada en virtud de las irregularidades en que haya incurrido la autoridad verificadora, carece de una real trascendencia, toda vez que inició su vigencia un último párrafo al artículo 46 del Código de la materia, que permite que la autoridad repita una misma visita domiciliaria, en igualdad de condiciones, imponiendo como único requisito que haya concluido la visita previa.

#### Elementos Esenciales:

a) Debe existir un mandamiento: Entendiéndose por éste una orden, un mandato o acto de molestia, que tenga relación con la visita que pretenda desahogar. En caso en que la Autoridad resulte omisa en la entrega de la orden, el contribuyente estará en aptitud de decidir si admite o no a los visitantes, en caso de recibirlos, la labor desarrollada por éstos, naturalmente se encontrará viciada, lo anterior sin perjuicio de las sanciones aplicables a los servidores públicos que desahoguen visitas domiciliarias o embargos sin el mandamiento de la autoridad competente.

b) La orden debe constar por escrito, en efecto el visitado debe recibir un documento en el que conste el mandamiento de autoridad competente, y que imponga el desahogo de la visita domiciliaria, lo que en sí mismo no únicamente constituirá un elemento formal, sino esencial.

c) Que esté emitida por autoridad competente, entendiéndose por ésta, aquella que por virtud de ley o de reglamento tenga conferida la facultad que pretenda ejercer.

Ahora bien, si la facultad se encuentra establecida en ley, su reglamento no podrá ampliarla, toda vez que se excedería de lo que aquella señala, provocando una incertidumbre o inseguridad en perjuicio del gobernado.

La finalidad de que la autoridad que emita el acto de molestia, cite los preceptos legales que le otorgan facultades, es que el afectado pueda cerciorarse de que la competencia que ejerce la autoridad esté realmente conferida.

d) La visita debe efectuarse en el domicilio fiscal, de conformidad con el artículo 44 fracción III del Código Fiscal de la Federación. En caso de que el contribuyente presente aviso de cambio de domicilio, con fecha posterior a la recepción del citatorio dejado para fijar hora y día de entrega de la orden de visita, ésta podrá desarrollarse en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el contribuyente lo conserve, sin que para ello se requiera de una orden nueva o de ampliación de la existente.

A su vez el citado artículo 44 en su fracción I indica que la visita se realizará en el lugar o lugares expresamente señalados en la orden, sin embargo como ya ha sido indicado, no presenta ningún problema cuando el visitado tiene como domicilio el mismo en que tiene el principal asiento de su negociación, pudiendo los visitadores no sólo desarrollar su labor en ese lugar, sino que ésta puede extenderse hasta las sucursales o agencias con que cuente el contribuyente, lo que deberá estar, señalado en la orden, o expedirse ordenes adicionales, en la que se señalen estos nuevos lugares.

Esta obligación puede causar dificultades para la autoridad, cuando la visita se desarrolle en un establecimiento con la misma nomenclatura pero que en su interior éste se divida en diversos locales, o bien que se inicie en uno que pertenece a otra persona moral cuyos directivos coinciden con la persona moral a quien va dirigida la orden.

El hecho de iniciar una visita en un domicilio diverso al fiscal provoca que todas las actuaciones realizadas a partir del acta de inicio, resulten ilegales.

e) La orden debe consignar el nombre del visitado. El texto del artículo 16 constitucional establece que *"nadie puede ser molestado..."*, lo que se debe interpretar como que se debe precisar el nombre a quien va dirigido el acto de molestia, lo cual recoge el Código Fiscal, en su artículo 38 fracción IV. La ausencia de este elemento acarrea la nulidad lisa y llana.

f) La orden debe estar fundada y motivada, al igual que todo acto de autoridad, la orden por la cual se desarrolle una visita domiciliaria debe encontrarse fundada y motivada, en tal virtud en ella se deben contener no sólo los preceptos legales que apoyan su expedición, sino que también las razones o motivos que tenga la autoridad administrativa para dirigirla a determinada persona física o moral. En caso contrario, el contribuyente se encontraría en aptitud de impugnar dicha orden, toda vez que como ha sido sostenido por la Suprema Corte de Justicia, se causan molestias infundadas y carentes de motivación, violándose la garantía establecida en el artículo 16 constitucional, en perjuicio del contribuyente.

Una práctica muy común en el fisco de nuestro país, es la utilización de formatos, preestablecidos para las órdenes de visita, ante los cuales los órganos jurisdiccionales del país han sostenido criterios en el sentido que la sola utilización de ellos no implica por sí, una falta de motivación, ésta debe ser acreditada a la luz del texto contenido en estos esqueletos, si éste no expone las razones suficientes para soportar la emisión de la orden de visita domiciliaria.

g) La orden de visita debe contener firma autógrafa, lo común es que la orden de visita contenga firma autógrafa del funcionario que la emite, el hecho de que en la orden de visita se contenga firma facsimilar no satisface el requisito de previsto en los artículos 26 constitucional y 38 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

Sobre el particular se ha sostenido lo siguiente:

*"FIRMA FACSIMILAR DE FUNCIONARIOS PÚBLICOS.- VIOLA LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES.- Las resoluciones que dictan las autoridades, donde aparece la firma facsimilar del funcionario, no se ajustan a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, porque esta disposición requiere que todo acto de autoridad debe estar emitido por autoridad competente por escrito y con la firma del funcionario que lo emitió, de lo que se desprende que debe ser firma autógrafa.- Resolución del pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, de 30 de enero de 1978, juicio 412/77/ 2974/76."*

h) Que precise el objeto. El propio artículo 16 constitucional, en su octavo párrafo, establece que las órdenes de cateo deben precisar su objeto... *"En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia..."*

Al circunscribir, la propia constitución, a las formalidades observadas en el cateo, las visitas domiciliarias igualmente deben precisar en su orden el objeto que ésta persiga, es decir, las contribuciones que serán objeto de revisión, requisito que recoge el artículo 38 fracción III, que determina lo siguiente:

*"Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate."*

Sin embargo el objeto puede ser desvirtuado y ser pronunciado en forma genérica, lo que desde luego puede ser impugnado, tal como sucedió, motivando criterios como el siguiente:

*"JURISPRUDENCIA 12. RUBRO: ORDEN DE VISITA.- DEBE ENUNCIAR EN FORMA EXPRESA Y DETERMINADA LAS CONTRBUCCIONES MOTIVO DE LA MISMA.- La determinación de obligaciones fiscales exige un procedimiento preparatorio, cuyo objeto es verificar si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes. Esta práctica de fiscalización o inspección de tributos (entendida como actividad de los entes hacendarios), incluye de manera destacada las visitas domiciliarias, sean de inspección o*

*auditoria, que tienen como propósito la comprobación del cumplimiento de un impuesto en particular y la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias, respectivamente. La orden de visita que para tal efecto emita la autoridad a fin de satisfacer la garantía de legalidad del artículo 16 constitucional, debe, entre otros requisitos, estar debidamente fundada y motivada, para lo cual deberá expresar su objeto o propósito de manera precisa, enunciando en forma detallada las contribuciones que deberán ser motivo de la misma. Para ello, no basta que la orden contenga un listado de todos los impuestos y derechos federales existentes en la legislación tributaria, puesto que tal enunciado por sí mismo resulta vago e impreciso, violatorio de todo principio de lógica y seguridad jurídica; amén de que impide al contribuyente conocer puntualmente las obligas a su cargo que serán fiscalizadas y alrededor de las cuales deberán efectuarse las diligencias respectivas. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Precedente: D.A. 953/95.- Laboratorios Theissier, S.A.-8 de junio de 1995.- Unanimidad de votos.- Ponente: Alfredo Soto Villaseñor.- Secretaria S.-Elizabeth Morales Quezada.- D.A. 10439 Dicort, S.A.-15 de junio de 1995.- Unanimidad de votos.- Ponente Carlos Alfredo Villaseñor.- Secretario: Jacinto Juárez Roca D.A.1273/95. Construhabit, S.A. de C.V. JUNIO DE 1995.- Unanimidad de votos.- Ponente: Alfredo Soto Villaseñor.- Secretaria Andrea Zambrana Castañeda.- R.F.2C3J4 Nueva Ascomint, S.A. de C.V.- 28 de septiembre 1995.- Unanimidad de votos.- Ponente: Srita. Beatriz Luna Ramos.- Secretaria de la Luz Pineda Pineda.- D.A. 1232395. José Luis Ibarrola Calleja.-12 de octubre 1995.- Unanimidad de votos.- Ponente Lanz Cárdenas.- Secretaria: Antonieta Torpey Cervantes.*

i) La orden de visita debe señalar el periodo sujeto a revisión. El mandato de autoridad en cuestión debe ser preciso en cuanto a los periodos sujetos a la verificación de la autoridad.

La regla general es que las facultades de comprobación se puedan ejercer respecto de los últimos cinco ejercicios fiscales, de conformidad al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo el propio numeral establece casos en que este periodo puede alterarse.

Las facultades se extinguen en diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su aviso de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, no lleve su contabilidad o no la conserve durante el plazo señalado. Igualmente se ampliará el plazo cuando no se hayan presentado ninguna declaración, entre otros supuestos previstos por el numeral en comento.

En el supuesto de que los visitadores no se circunscriban a los periodos señalados por la orden, se causará la nulidad respecto de los periodos no establecidos por el mandato de la autoridad, tal como lo establece la tesis de jurisprudencia número 265, visible en la RTFF de noviembre de 1986, p. 387, que textualmente determina:

*"VISITAS DOMICILIARIAS. LA REVISIÓN DE EJERCICIOS NO COMPRENDIDOS EN LA ORDEN NO AFECTA LA LEGALIDAD DE LA LIQUIDACIÓN DE LOS EJERCICIOS NO COMPRENDIDOS.- Cuando se efectúa una revisión excediendo los límites señalados por la orden de visita, solamente se afecta la nulidad lo actuado en exceso, siendo perfectamente legal la liquidación basada en la parte del acta de auditoria que se ajustó a los términos precisos de tal orden."*

j) Los nombres de los visitadores deben ser consignados en la orden de visita, las cuales podrán ser sustituidas aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente, esta conducta de la autoridad debe ser notificada al contribuyente, así mismo se debe hacer constar en el acta respectiva, en la que también debe circunstanciarse la plena identificación de todos los visitadores.

k) El desarrollo de la visita se debe sujetar a las leyes respectivas, es decir el ejercicio de las facultades de comprobación es una facultad que debe observar todas las reglas preestablecidas, lo que traerá como consecuencia el éxito de la determinación que realice la autoridad como consecuencia del debido procedimiento de verificación.



Por otra parte los elementos formales, los aplica a esta materia el artículo 16 constitucional, aplicando los observados para los catcos, éstos son: 1º Levantarse acta circunstanciada; 2º En presencia de dos testigos, y 3º Por la autoridad que la practique.

1º Levantarse acta circunstancia, el desahogo de una visita domiciliaria se debe contener en actas circunstanciadas, es decir que narren todo lo sucedido en el desarrollo de la visita, la narración debe ser exacta, precisa y sin incurrir en omisiones.

En tal virtud en las actas se deben asentar los hechos que pueden ser considerados como motivos de una resolución. Sobre el particular Margáin Manatou llama la atención sobre la conducta observada en ocasiones por los visitadores que introducen a las actas especies de liquidaciones de contribuciones omitidas a lo que le agregan su propia opinión, pudiéndose tomar tales actas como resoluciones, aunque evidentemente la autoridad no haya hecho suyas tales razonamientos.

Ante lo cual el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Tesis número CXXVIII/96 ha resuelto lo siguiente:

*"VISITA DOMICILIARIA. LOS AUDITORES NO DETERMINAN EN DEFINITIVA LA SITUACIÓN FISCAL DEL SUJETO VISITADO.- Aun cuando los visitadores asientan los hechos en las actas de visita y ante ellos se presentan los documentos libros y registros para desvirtuarlos, de conformidad con la fracción IV, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, actúan sólo como auxiliares, de las autoridades fiscales y no deciden en definitiva la situación fiscal del sujeto visitado, puesto que las actas que al efecto levantan son analizadas y calificadas por la autoridad competente para, en su caso liquidar un crédito fiscal la que al apreciar los hechos asentados en las actas puede hacerlo en el sentido en el que lo hicieron los visitadores o en uno diverso.- Amparo en revisión 1979/93."*

2º En presencia de dos testigos, las actas que se levanten durante el desarrollo de la visita, deberá realizarse ante la presencia de dos testigos, designados por el visitado, o en

caso de que éstos se nieguen o simplemente no deseen serlo, los testigos serán nombrados por el propio visitador, situación que desde luego se hará constar en el acta respectiva.

Los testigos podrán ser sustituidos en cualquier tiempo en el caso de que éstos no comparezcan al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, o bien por ausentarse de él previamente a la conclusión de la actuación, o bien por la manifestación del deseo de dejar de fungir como tales. Tales supuestos se encuentran regulados por el artículo 44 fracción IV, del Código Fiscal.

3º Por la autoridad que practique la diligencia, al igual que la emisión de la orden, la visita debe ser desahogada por autoridad competente.

Un aspecto que ha sido motivo de la formación de criterios de nuestros órganos jurisdiccionales, es el de delimitar hasta dónde llegan las facultades de los visitadores, es decir, estos funcionarios, ¿tienen la facultad de realizar actos de molestia?

Como ejemplo de los criterios antes mencionados se puede citar el siguiente, que fue emitido por el Segundo Tribunal Colegiado de Materia Administrativa del Primer Circuito, Amparo Directo número 1282/91:

*"AUDITORES FACULTADES DE LOS.- Si bien es cierto que los artículos 40 y 53 del Código Fiscal de la Federación conceden facultades a las autoridades fiscales para fijar términos perentorios y realizar apercibimientos, también lo es que tales facultades no pueden entenderse otorgadas a los auditores, ya que éstos no son autoridades fiscales, sino simples auxiliares de las mismas, cuyas opiniones por tal razón ni siquiera constituyen resoluciones.- Visible en el SJF de enero de 1992, p.133."*

Ahora bien, del anterior criterio transcrito se desprende otra situación de gran importancia, la competencia de los visitadores, tal como lo afirma el fallo anterior los visitadores no son autoridades fiscales, por lo que toda visita desarrollada por éstos no estaría cumpliendo con la formalidad prescrita para los cateos.

### 2.3.2.2 Desarrollo.

Una vez que haya sido emitida la orden de visita, cumpliendo los requisitos previamente analizados se notificará al contribuyente al que ha sido dirigida, o bien a su representante legal, en caso de que ninguno de los dos se encuentren, en el lugar en el que la visita deba desarrollarse, se dejará un citatorio con la persona que se encuentre en ese momento, con el fin de que el contribuyente o bien su representante esperen la visita del auditor a un a hora determinada del día siguiente, para que la orden sea recibida, en los casos en que el citatorio no sea atendido, la visita podrá iniciarse con la persona que se encuentre en el domicilio visitado, a la hora señalada por el mencionado citatorio.

El mismo artículo 44, es el que posibilita a la autoridad a que pueda adicionalmente, desarrollar este ejercicio comprobatorio en lugar distinto al señalado en la orden, sin necesidad de una nueva o de ampliación de la existente, siempre que el visitado exhiba un aviso de cambio, que haya sido presentado posteriormente a la fecha de entrega del citatorio.

Así mismo el numeral de referencia señala que cuando exista el peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el desarrollo de las facultades de comprobación, se podrá proceder al aseguramiento de la contabilidad. Proceder que se justificará también en los casos en que el visitador halle mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada, o autorizadas por las autoridades fiscales.

Al inicio de esta facultad de comprobación, los visitadores que en ella intervengan deben identificarse con quien se entienda la actuación, posteriormente a la identificación, se requerirá al visitado a que designe a dos testigos, formalidad que ya ha sido comentada, por lo cual los supuestos en que se puede incurrir han sido analizados.

En el numeral en análisis se prevé la posibilidad de recurrir al auxilio de otras autoridades fiscales que resulten competentes, con el fin de que continúen con la visita, sustitución que será notificada al contribuyente.

Los visitados se encuentran, de conformidad con el artículo 45 del Código Fiscal, a permitir a los visitadores designados por las autoridades, el acceso al lugar o en su caso los lugares objeto de la comprobación fiscal, e igualmente se debe mantener a su disposición la contabilidad y demás documentación afecta a ésta; y como ya ha sido comentado a estos documentos se les podrán sacar copias para que sean certificadas. Así mismo se debe permitir el acceso y revisión de bienes y mercancías.

En los supuestos en que el contribuyente lleve sus registros mediante sistemas de registro electrónico, éstos deberán facilitar a los visitadores el equipo de cómputo así como sus operadores.

En el artículo en análisis se establecen los supuestos en que se puede obtener copias de la contabilidad:

*I.- El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.*

*II.- Existan sistema de contabilidad, registros o libros sociales que no estén sellados cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.*

*III.- Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.*

*IV.- Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.*

*V.- No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el periodo al que se refiera la visita.*

*VI.- Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha*

*contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.*

*VII.- Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.*

*VIII.- Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.*

*IX.- Cuando el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores."*

Cuando así proceda, la obtención de copias de la contabilidad, será motivo de levantamiento de acta pormenorizada, en donde se haga constar este hecho, y una vez hecho que sea se podrá continuar con la visita, en el domicilio visitado, o bien en las oficinas de la propia autoridad, donde se levantará el acta final, observando las formalidades aplicables.

Por su parte la obtención de copias de una parcialidad de la contabilidad, motivará el levantamiento de acta parcial en la que se señalará los documentos que hayan sido reproducidos, para posteriormente continuar con el desarrollo de la visita en el domicilio del visitado o bien en los establecimientos de éste.

El artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, establece las reglas a las que se debe circunscribir el desarrollo de la facultad en análisis:

La primera fracción del numeral establece lo siguiente:

*"I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los*

*visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado."*

La primera parte de esta fracción establece la obligación de los visitadores de levantar cuantas actas parciales sean necesarias, las cuales deben corresponder al mismo número de visitas que los auditores hayan realizado. Lo que implicaría a que de ser necesario, se levante actas parciales diariamente, si en tal forma se llevó el desarrollo de la visita.

La fracción en análisis otorga a las actas levantadas el carácter de prueba plena respecto de los hechos u omisiones en ella consignadas, imponiéndose, por lo tanto, la carga de la prueba en caso de que se pretenda desvirtuar tales circunstancias, al contribuyente. Sin embargo cuando lo asentado en las actas son suposiciones del visitador, será suficiente con la manifestación de que éstas no son ciertas o bien que no existen a su cargo las obligaciones consideradas como omitidas, lo que consecuentemente impondrá la carga de la prueba a la autoridad.

En los casos en que la autoridad una vez que haya cerrado un acta parcial, repare en que omitió asentar ciertos hechos, se encuentra imposibilitada a reabrir dicho documento; resultando aplicable el siguiente criterio sostenido por el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, en la Revisión Fiscal 8/91:

*"ACTAS DE AUDITORÍA. LAS AUTORIDADES FISCALES ESTÁN IMPOSIBILITADAS PARA REABIR UN ACTA EN LA QUE PREVIAMENTE Y EN FORMA EXPRESA HIZO CONSTAR SU CIERRE.-Es verdad que el Código Fiscal de la Federación no prohíbe que las autoridades fiscales reabran un acta cerrada con antelación; sin embargo, debe destacarse que el principio de legalidad derivado del artículo 16 constitucional se expresa en el axioma legal, consistente en que las autoridades sólo pueden hacer aquello que las leyes expresamente les permitan. Luego entonces, si el código tributario federal, aunque no lo prohíba, tampoco permite a la autoridad reabrir un acta de visita previamente cerrada,*

*es inconcuso que lo actuado por las autoridades fiscales, dentro de esa reapertura, es contrario a derecho.- SJF julio de 1991, p.120"*

La fracción II del numeral en comento aborda los supuestos en que se desarrolle la visita en lugares diversos:

*"Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial, cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del artículo 44 de este Código."*

Sobre el particular el tratadista Margáin Manatou, cuestiona el papel que juegan los testigos designados en el acta de inicio, toda vez que el acta final puede ser levanta en cualquiera de dichos lugares, y por otra parte afirma que no es posible que la vista concluya en un lugar diverso al que se inició, en virtud de que los testigos serían otros, los cuales probablemente haya intervenido únicamente en dicha acta, consecuentemente no les ha constado nada la labor desarrollada por los visitadores, constándoles únicamente la labor asentada en el acta final, aún y cuando los testigos de la de inicio no hayan incurrido en causal que provoqué su sustitución.

La fracción III del ese mismo artículo, establece las medidas que debe seguirse en el caso de que se proceda al aseguramiento de la contabilidad del visitado

*"Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del*

visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo."

La fracción IV, establece en esencia lo siguiente:

"...se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se haga constar hechos omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita, una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita."

En el párrafo anterior se mencionan dos clases de actas, parciales y las complementarias. Margáin Manatou las define de la siguiente forma:

"Por actas parciales debemos entender que son aquellas que forman parte de toda la labor desarrollada en una visita domiciliaria hasta llegar con la que da término a la misma, conocida como acta final, en las que se van asentando los hechos, omisiones o irregularidades que van observando los visitadores, o la recepción de los datos informes o documentación solicitada al visitado, o el aumento o sustitución de visitadores, así como cuando hay cambio de autoridades fiscales que se hacen cargo de la continuación de las visitas debido a las novedades introducidas en la legislación aplicable"<sup>27</sup>

En lo tocante a las Actas Complementarias, dice lo siguiente: "se entiende que es aquella que viene a perfeccionar el contenido de lo asentado en un acta parcial."<sup>28</sup>

Finalmente el párrafo de referencia, establece que se da fin con la visita domiciliaria cuando se ha levantado el acta final, y una vez hecho lo anterior será imposible, desde un

<sup>27</sup> Margáin Manatou, Emilio. LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL, Editorial Porrúa, México D.F. 1999, p. 169.

<sup>28</sup> Ibidem



punto de vista jurídico, que los visitadores levanten un acta complementaria, por lo menos al cobijo de la misma orden.

El segundo párrafo de la fracción en análisis, expresa textualmente lo siguiente:  
*"Cuando el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días; durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días."*

El párrafo anterior impone a los visitadores, la obligación de consignar los hechos u omisiones de las que se tengan conocimiento en virtud de las compulsas efectuadas a terceros relacionados con el visitado.

Se otorga el plazo de veinte días para que el contribuyente sujeto a la revisión desvirtúe los hechos u omisiones asentadas en la última acta parcial pudiendo aportar únicamente pruebas documentales, lo que constituye en sí mismo el respeto a la garantía de audiencia. Sin embargo el plazo de veinte días es prorrogable por el periodo y si se actualizan las circunstancias establecidas en el párrafo analizado.

De conformidad con el tercer párrafo de la fracción IV, del artículo 46, se entenderán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el acta de referencia, si no aporta las pruebas documentales o bien no trate de desvirtuar los hechos, lo que desde luego no implica una imposibilidad de impugnar la resolución que de ellas se derive.

Entrándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas, a que se refieren los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberá mediar entre la fecha de la última acta parcial y el acta final, un plazo de tres meses, el cual será prorrogable por un periodo de dos meses.

El visitado puede designar como máximo dos representantes, dentro de un plazo de quince días hábiles, los cuales se computarán a partir de la fecha de la última acta parcial, con el fin de que éstos tengan acceso a la información confidencial que ha sido proporcionada por terceros independientes, respecto de operaciones comparables que afecta la posición competitiva de dichos terceros. Los nombramientos aludidos podrán ser revocados por una sola vez.

Una vez que haya sido presentada la designación por escrito y en tiempo, los designados tendrán acceso, desde el momento en que hayan sido nombrados y hasta los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a la fecha de notificación de la resolución que determina la situación fiscal del contribuyente visitado. Una vez que haya sido conocida la información confidencial, el contribuyente, así como sus representantes, son responsables por un plazo máximo de cinco años, contados desde la fecha en que tuvo acceso a ésta, respecto de la divulgación, uso personal o indebido para cualquier propósito, de la información confidencial, a la que tuvieron acceso. Por su parte el contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere tal divulgación. Dicha responsabilidad no cesa, ni para los contribuyentes ni para los representantes, con la revocación de los nombramientos.

La fracción V del artículo 46, establece que en los casos en que resulte imposible continuar con la vista dentro del domicilio visitado, las actas podrán ser levantadas en las oficinas de la autoridad, circunstancia que debe ser notificada a la persona con quien se entienda la visita, excepto en los casos en que el visitado desaparezca del domicilio visitado.

La fracción VI, determina que para el cierre del acta final, deberá estar presente el contribuyente, en caso contrario se le dejará citatorio a fin de determinar la hora en que se llevará a cabo tal cierre, en caso de que el contribuyente no acuda a la cita, el acta se cerrará con presencia de la persona que se encuentre en ese momento en el domicilio del visitado, firmando el acta, y así mismo recibirá una copia de la misma.

Finalmente, el artículo establece la posibilidad de que se pueda volver a revisar el mismo ejercicio por las mismas contribuciones, al contribuyente, imponiendo como único requisito, que la visita anterior haya concluido.

En cuanto al plazo para la conclusión de las facultades de comprobación, se encuentra establecido en el artículo 46-A; es de seis meses contados a partir de la notificación del inicio de las facultades de comprobación, hecha al contribuyente.

Así las cosas, a esta regla general el legislador le ha establecido cinco excepciones, a saber:

1.- A los contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a las autoridades fiscales o aduaneras de otro país.

2.- En los casos en que el Fisco Federal este verificando el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 58, fracción XIV, 64-A y de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir aquellos contribuyentes que celebren operaciones residentes en el extranjero.

3.- Cuando la autoridad aduanera, en uso de sus facultades, este llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países, de conformidad con los tratados internacionales celebrados por nuestro país, lo anterior respecto de los ejercicios sujetos a revisión.

4.- A los integrantes del sistema financiero, es decir instituciones de: crédito, de seguros y fianzas, arrendadoras financieras, etcétera.

5.- Finalmente se constituyen como excepción aquellos contribuyentes que se consoliden para efectos fiscales, de acuerdo con el Título II, Capítulo IV de la Ley del

**Impuesto Sobre la Renta.** Sin embargo la limitación del tiempo respecto de estos contribuyentes, no existe.

Ahora bien la regla general, es decir, el plazo de seis meses, puede ser prorrogado hasta por dos periodos iguales, por lo que el desarrollo de una visita domiciliaria, puede durar como máximo, y de conformidad a esta regla un año y medio.

El oficio de prórroga, el primero, lo que desde luego implica el segundo periodo de seis meses debe ser expedido por la misma autoridad fiscal que haya emitido la orden de visita, por su parte el segundo oficio, o en otras palabras, el tercer periodo de seis meses, debe ser emitido por el superior jerárquico de la autoridad emisora tanto de la orden, como del primer oficio de prórroga.

El mismo artículo 46-A determina cuatro supuestos en los cuales los plazos para la conclusión de la visita se suspenderán, contenidos de la fracción I a la III, estos responden a las siguientes situaciones:

I.- En los casos en que exista una huelga que afecte al contribuyente visitado, suspensión que durará hasta que ésta finalice;

II.- Cuando fallezca el contribuyente y hasta en tanto se designe al representante de la sucesión;

III.- Cuando el contribuyente desaparezca del domicilio visitado, sin haber presentado aviso previo, o bien cuando no se le pueda localizar en el domicilio señalado, la suspensión cesará cuando el contribuyente sea ubicado.

El último de los supuestos es el que consiste en que el contribuyente opte por interponer algún medio de defensa en contra de la orden, por considerar que esta vulnera su esfera jurídica, los plazos se suspenderán desde la fecha de interposición hasta que se dicte resolución definitiva al mismo.

La inactividad de la autoridad provoca la finalización de la visita; en efecto cuando la autoridad no levante acta final de visita dentro de los plazos preestablecidos, ésta se entenderá por concluida en esa fecha, lo que dejará sin efectos tanto la orden como las actuaciones de ella derivadas.

La autoridad fiscal, de conformidad con el artículo 47 del Código Fiscal, podrá discrecionalmente concluir en forma anticipada la visita domiciliaria, apreciando las circunstancias que tuvo para ordenarla, o bien cuando el visitado hubiere presentado dentro del plazo a que se refiere el artículo 32-A, el aviso correspondiente a la presentación del dictamen formulado por contador público autorizado, la fecha límite para la presentación del mencionado aviso es el 31 de diciembre del ejercicio fiscal que se pretende dictaminar; así mismo se contempla a los contribuyentes que se encuentren dentro de los supuestos establecidos por el cuarto párrafo del mencionado artículo, siempre que dicho aviso haya surtido sus efectos de conformidad con el reglamento del propio código.

Tal situación, deberá ser asentada en el acta que para tal efecto se levanté, misma que debe señalar las razones que se tuvieron para concluir de esta forma la visita.

### 2.3.3 Revisión de Dictamen Fiscal.

La autora Doricela Mabarak Cerecedo, concibe al dictamen en los siguientes términos *"el documento técnico elaborado y suscrito por un contador público registrado, mediante el cual se informa de la situación fiscal y contable de un contribuyente determinado, en el que se expresa al mismo tiempo la opinión del contador sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de ese contribuyente."*<sup>29</sup>

A la luz del artículo 32-A, del Código Tributario Federal, existen dos clases de contribuyentes, los obligados a presentar el Dictamen, y los que pueden optar por él.

<sup>29</sup> Mabarak Cerecedo, Doricela. DERECHO FINANCIERO PÚBLICO; Mc Graw Hill, Estado de México; 1996. p. 183.

En ambos casos los contribuyentes deben ser personas físicas con actividad empresarial, y personas morales. Los contribuyentes obligados a dictaminarse por contador público autorizado adicionalmente deben incurrir en las causales previstas por el propio numeral, mismas que de manera sucinta serán abordadas.

La fracción I del numeral de referencia, sujeta a tal obligación a los contribuyentes que obtengan en el ejercicio inmediato anterior, ingresos acumulables superiores a \$22,914,606.00, pesos, que el valor de su activo determinado en términos de la Ley de Impuesto al Activo sea superior a \$45,829,211.00 pesos o bien que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Por su parte la fracción II establece a los contribuyentes autorizados a recibir donativos deducibles, de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Así mismo la fracción III incluye a las sociedades fusionadas, limitando el dictamen al ejercicio en que ocurra dicho acto. Sin embargo la persona moral que subsista o surja con motivo de la fusión deberá dictaminarse por el ejercicio siguiente. Así mismo las escidente y las escindidas, por el ejercicio en que ocurra la escisión y por el siguiente, excepto cuando la escidente desaparezca con motivo del acto, lo que no implica que la obligación a dictaminarse por el ejercicio correspondiente a la escisión desaparezca.

Entratándose de liquidaciones la obligación de dictaminar sus estados financieros respecto del periodo de liquidación se limita a aquellos contribuyentes que hayan estado obligados a dictaminarse en el periodo inmediato anterior.

La fracción IV alude a las entidades de la administración pública federal que se encuentran comprendidas en la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, e igualmente impone la obligación a dictaminarse a las que formen parte de la administración pública estatal y municipal.

Deben hacerse dictaminar los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país, respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos o bases cuando obtengan los ingresos o se ubiquen en los supuestos previstos por la fracción I de este artículo.

La presentación del aviso, en el cual se manifiesta la intención de presentar el dictamen, debe presentarse hasta el día 31 de diciembre del año que se pretenda dictaminar.

El dictamen debe ser formulado por contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Las personas que pueden obtener el mencionado registro deben satisfacer los siguientes requisitos:

- a) Ser de nacionalidad mexicana;
- b) Contar con título de Contador Público registrado ante la Secretaría de Educación Pública;
- c) Ser miembro, con por lo menos una antigüedad de tres años previos a la fecha de la presentación de la solicitud de registro, en un colegio de contadores reconocido por la Secretaría de Hacienda.
- d) Tratándose de personas extranjeras, podrán obtener el registro, aquellas que se encuentren en aptitud de emitir dictámenes de conformidad con los tratados internacionales de los que México sea parte.

El dictamen deberá ser presentado dentro de los siete meses siguientes al cierre del ejercicio, pudiendo la autoridad prorrogar este plazo, hasta por un mes más, de conformidad del artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal.

El primer párrafo del artículo 52 del Código Fiscal, los hechos afirmados se presumirán ciertos salvo casos en que se pueda acreditar lo contrario.

De acuerdo a la fracción III del artículo mencionado, conjuntamente al dictamen el contador debe emitir un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el cual se consignen, bajo protesta de decir verdad, los datos que se determinan en el artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal, mismo que son los siguientes:

I. *Carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del contador que dictamina.*

II. *Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente debidamente firmados por el contador público.*

III. *Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para este objeto que contenga la información sobre los estados financieros básicos respecto de los cuales emite su dictamen, y los datos del cuestionario de autoevaluación inicial incluidos en las reglas de general que para tal efecto expida la Secretaría, así como lo siguiente:*

a) *Estados financieros básicos y las notas relativas a los mismos, en base a lo siguiente:*

1. *Estado de posición financiera.*
2. *Estado de resultados.*
3. *Estado de variaciones de capital contable.*
4. *Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo.*

b) *Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros.*

c) *Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor, incluyendo pagos provisionales, manifestadas bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial deberán mencionarse las contribuciones causadas por su realización, así como las contribuciones provenientes de ingresos distintos de dicha actividad, informando expresamente si se obtuvieron otros ingresos, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por impuesto sobre la renta.*

d) *Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.*

e) *Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios.*



- f) *Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.*
- g) *Análisis de operaciones de comercio exterior.*
- h) *En el caso de dictamen de consolidación fiscal, informe y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladas y empresas relacionadas que no consoliden.*

Respecto de las opiniones emitidas por el dictaminador, menciona el antepenúltimo párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que estas no obligan a las autoridades fiscales. Sin embargo, apunta Margalín Manatou, cuando el contador emite opiniones favorables al fisco, éste las hace suyas aún y cuando las opiniones vertidas son equívocas.

#### 2.3.3.1 Desarrollo.

Una vez que ha sido presentado el dictamen fiscal la autoridad procede a su revisión, lo que incluye al documento que contiene la opinión o dictámenes del contador, así mismo cada uno de los documentos que lo integran.

El citado antepenúltimo párrafo del artículo 52, establece: *"La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación fiscal respecto de los contribuyentes o responsables solidarios."*

En lo que respecta a los informes que puede requerir la autoridad, con el fin de revisar el dictamen, se encuentra establecido en artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal; éste establece lo siguiente:

*"Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás informaciones... podrán requerir indistintamente:*

1. *Al contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:*

a) *Cualquier información que conforme al Código y este Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.*

b) *La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoria practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.*

c) *La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.*

d) *La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.*

*Para estos efectos, si la información que proporcione el contador público conforme a lo que establecen los inciso a), b) y c) es suficiente, no se requerirá la información a que se refiere el inciso d).*

*La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere esta fracción, se solicitará al contador público por escrito, con copia al contribuyente.*

*II.- Al contribuyente, la información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público.*

*III.- A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos."*

El criterio que se ha empleado para determinar el momento en que inician las facultades de comprobación respecto del dictamen, es el establecido por el artículo 56 del mismo Reglamento, que establece;

*"Se considerará que se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la autoridad fiscal competente lleve a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo anterior."*

Las fracciones aludidas hacen referencia a la solicitud que de información se haga al contribuyente directamente, o bien a los terceros con él relacionados, en tal virtud se debe entender que con la notificación de tal solicitud dirigida a cualquiera de las personas mencionadas se tiene por iniciada esta facultad. Sin embargo el mismo artículo 55 del Reglamento establece que se puede requerir indistintamente al contador, contribuyente y tercero esta información, lo que se constituye como una grave contradicción en virtud de que el requerimiento dirigido al contador público que haya efectuado el dictamen, no es considerado como inicio de facultades de comprobación. Por tanto los requerimientos dirigidos a los contadores, representan una más de las concesiones graciosas que otorga el Poder Legislativo al Ejecutivo Federal.

Sobre el desarrollo de la revisión del dictamen fiscal, el tratadista Rodríguez Lobato afirma que el Código Fiscal de la Federación no prevé el ejercicio de las facultades de comprobación respecto de los dictámenes.

En la práctica, se observa que este ejercicio de facultades de comprobación, se rige por las mismas reglas aplicables a la Revisión de Gabinete.

## CAPÍTULO III

### FORMAS DE EXTINGUIR LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

3. ANTECEDENTES. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DEL AÑO 1967	115
3.1 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 30 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	118

### CAPITULO III

## FORMAS DE EXTINGUIR LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

### 3. ANTECEDENTES.

En este apartado se analizará tanto el texto legal, como la exposición de motivos en lo que concierne a la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal, establecidas en el Código Fiscal de la Federación de 1967.

Este Código fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 19 de enero de 1967, disponiendo en el Artículo Primero Transitorio, que su vigencia iniciaría a partir del día primero de abril de ese mismo año. De conformidad con el Artículo Segundo Transitorio, se derogaría en esa misma fecha el Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938, sus adiciones y reformas.

La caducidad estaba contenida en el artículo 88 del nuevo Ordenamiento, y textualmente establecía:

*"ARTICULO 88.- Las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones, se extinguen en el término de cinco años, no sujeto a interrupción ni suspensión. Dicho término empezará a correr a partir:*

- I. Del Día siguiente al en que hubiere vencido el plazo establecido por las disposiciones fiscales para presentar declaraciones, manifestaciones o aviso;*
- II. Del día siguiente al en que se produjo el hecho generador del crédito fiscal, si no existiera obligación de presentar declaraciones, manifestaciones o avisos, y*

- III. *Del día siguiente al en que se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales, pero si la infracción fuere de carácter continuo el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiere cesado.*

*Las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar hechos constitutivos de delito en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo."*

Este numeral cuenta con una redacción clara y expresa que alude a las facultades de comprobación, e impone un sistema sencillo para el cómputo de la caducidad de tales facultades, estableciendo un plazo único que consiste en cinco años, determinando únicamente tres hipótesis normativas para el inicio del mismo.

Otra puntualización que también resulta ser de gran trascendencia, es que no sujeta tal caducidad de facultades a suspensiones ni interrupciones, por lo que la expiración del plazo es continua y autónoma del criterio de la autoridad exactora; tal disposición se constituye en un baluarte de seguridad jurídica para el contribuyente, otorgándole una real certeza respecto al tiempo en que puede ser sujeto a un ejercicio comprobatorio.

Visto desde el punto de vista de la autoridad, la ausencia de interrupciones y suspensiones provocó mayores exigencias en cuanto a la agilidad en el desarrollo de estas facultades, es decir se debía proceder rápida y eficazmente; contrariamente a las circunstancias provocadas por el estado actual que guarda nuestra legislación fiscal, la cual se encuentra abundantemente provista de graciosas concesiones, otorgadas por nuestros representantes populares al Poder Ejecutivo, creando una grave inequidad y alentando un pausado y deficiente ejercicio de la función pública.

Sobre el artículo que nos ocupa, la exposición de motivos expresa en forma textual lo siguiente:

*"Por lo que respecta a las facultades de autoridad para determinar la existencia de obligaciones fiscales, caso distinto de la prescripción de créditos definidos, se establece*

*(artículo 88) que las mismas se extinguen en el término de 5 años, no sujeto a interrupción ni suspensión. La norma expresada resulta indispensable para poner término a situaciones o posibles responsabilidades que permanecen indefinidas en el tiempo y que afectan a la seguridad jurídica y económica de los particulares."*

Por su parte el informe razonado emitido con motivo del proceso legislativo, manifiesta a este respecto lo siguiente:

*"La innovación más importante introducida en la materia relativa a la extinción de las facultades de las autoridades para actuar, es el reconocimiento de que no se está en presencia de un caso de prescripción, sino de un término que no puede ser interrumpido ni suspendido. Esto constituye un principio de seguridad para los particulares, ya que estos, al término señalado por la disposición que se comenta, tendrán la certeza de que las autoridades no podrán ya ejercitar las facultades a que el mismo se refiere cualquiera que sea el estado que guarde el procedimiento administrativo que se hubiere dictado la resolución respectiva, si está no se hubiese notificado al afectado antes de que concluya el plazo de cinco años."*

De las transcripciones anteriores, se desprende el sentido que pretendió dar el legislador a la creación de tal numeral, evidenciando el afán de otorgar seguridad jurídica al contribuyente. Toda vez que bajo esta legislación se contaba con la certeza fáctica y jurídica de que tales facultades únicamente se podían ejercitar durante el plazo señalado. Constituyéndose como única excepción a esta contundente certeza, los casos de infracciones continuas, lo que desde luego es entendible a la luz de un marco jurídico equitativo, que pondere la importancia que representa la actividad fiscal del Gobierno. Además de la trascendencia de las actividades para el desarrollo nacional, tal excepción resulta comprensible en virtud de que no resultaría ético otorgar el mismo periodo de caducidad a los contribuyentes observadores de la ley, y a aquellos que no lo son.

De la cita textual del artículo, se puede observar que el termino de caducidad es tajante, es decir no ofrece ninguna posibilidad de que éste pueda, bajo alguna circunstancia,

ser ampliado, situación diversa a la que impera en la legislación actual, en virtud de que como será comentado más ampliamente, se establecen diversos supuestos en los cuales la caducidad de las facultades pueden ampliarse hasta por diez años. Sujetando tal término a suspensiones, que la misma autoridad discrecionalmente puede provocar.

### 3.1 ANÁLISIS DEL ARTICULO 30 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En el presente apartado, se analizará el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, el numeral impone diversas obligaciones al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

***Artículo 30.- Las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla en el lugar a que se refiere la fracción III del artículo 28 de este Código a disposición de las autoridades fiscales.***

El primer punto del análisis que se desarrolla, lo constituye la alusión que se hace de los contribuyentes obligados a llevar sistemas contables, tales sujetos pasivos a la luz de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son los siguientes:

1.- Las personas morales residentes en el país que acumulen ingresos en efectivo, en bienes, servicios, créditos o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. Lo anterior de conformidad con el artículo 58 fracción I en relación con el artículo 15.

2.- Personas Morales no Contribuyentes, de conformidad con el artículo 72 fracción I.

3.- Las personas físicas que obtengan ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, de acuerdo artículo 88 fracción I

4.- Las personas que obtengan ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, a la luz del artículo 94 fracción I.



5.- Las personas que obtengan ingresos por actividades empresariales dentro del régimen simplificado, artículo 119 I fracciones III y V.

6.- Los que dejen de tributar dentro del Régimen de Pequeños Contribuyentes, artículo 119Ñ cuarto párrafo.

Una vez definidos los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, es menester precisar la conceptualización legal del término "contabilidad".

El artículo 28 del Código Fiscal establece respecto de la contabilidad:

*"Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.*

*En los casos en que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales."*

La fracción primera de este numeral refiere que los sistemas contables son los señalados por el Reglamento del Código, los cuales deberán cumplir los requisitos establecidos. Por su parte el Reglamento mencionado, circunscribe a los sistemas manuales mecanizados o electrónico, de acuerdo a las necesidades del contribuyente.

De acuerdo al artículo 45 del código tributario, señala que respecto de las visitas en el domicilio fiscal se debe entender que el término "contabilidad" incluye: *"entre otros, los papeles discos y cintas, así como otro cualquier medio procesable de almacenamiento de datos."*

Continuando con el análisis del artículo 30, se observa en su primer párrafo que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad la conservarán en el lugar determinado en la fracción III del artículo 28 de ese mismo ordenamiento jurídico, es decir en el domicilio fiscal, mismo domicilio que en el artículo 10 de ese ordenamiento, se establece lo que se debe ser considerado como tal, dependiendo del tipo de contribuyente de que se trate:

Tratándose de personas físicas que realizan actividades empresariales, el local donde se encuentre el asiento principal de sus negocios.

Fuera de las actividades señaladas, y tratándose de la prestación de servicios personales independientes, será el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades. Finalmente en los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

Entratándose de personas morales, que residan en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio; en los casos de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, estos establecimientos se considerarán como domicilio fiscal, y en el supuesto de que existan varios establecimientos lo será aquel en donde se encuentre la administración principal de la negociación, o en su defecto el que sea designado.

Cabe destacar que el hecho de señalar un domicilio fiscal distinto a los anteriormente citados es una infracción relacionada con el Registro Federal de Contribuyentes, de conformidad con el artículo 79 fracción VI, de esa misma compilación legal

Sin embargo, lo anterior no implica necesariamente que alguno de los lugares establecidos en ley sean las únicas opciones para el contribuyente para la guarda y custodia de la contabilidad, toda vez que el artículo 28 establece la posibilidad de que la contabilidad sea conservada en lugar distinto al domicilio fiscal, para lo cual se deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento del Código Fiscal, mismo que establece en su

artículo 34, la necesidad de contar con la aprobación de la autoridad administradora correspondiente, dicha autorización será posible siempre y cuando el lugar donde se pretenda conservar la documentación contable se encuentre ubicado en la misma población en la que se encuentre el domicilio fiscal del contribuyente.

Por lo que toca a los contribuyentes que no se encuentran obligados a llevar la contabilidad, en tales supuestos, y a la luz del analizado artículo 30 se deben circunscribir a lo siguiente:

*"Las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales."*

Los contribuyentes que no se encuentran obligados a llevar sistemas de contabilidad de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son los siguientes:

1.- Las personas que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que derive de una relación laboral, artículo 83-A.

2.- Los pequeños contribuyentes, artículo 119-Ñ.

Estos sujetos pasivos, únicamente deberán conservar la documentación que acredite el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, como los avisos, declaraciones debidamente requisitadas, y comprobantes fiscales, tanto esta documentación como, en su caso, la contabilidad debe ser conservada por el plazo que el numeral, que exige el artículo 67 del mismo Código, tal como lo establece el propio artículo 30:

*La documentación a que se refiere el párrafo anterior de este artículo y la contabilidad, deberán conservarse durante el plazo en el que de conformidad con el artículo 67 de este Código se extingan las facultades de las autoridades fiscales, contado a partir de la fecha en que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas... "*

El plazo en que la contabilidad debe ser conservada conforme a lo establecido en el numeral ahí citado, se traduce en la caducidad de las facultades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios e imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.

Antes de iniciar con el análisis del plazo de caducidad conviene definir la figura extintiva, el Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, establece lo siguiente:

*"II Es una figura procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el transcurso del tiempo, al no haberlas ejercido dentro del lapso prefijado..."*

De vuelta al artículo 67 del Código Fiscal, que determina un plazo de cinco años, para que las facultades antes mencionadas caduquen, sujetando el principio de su cómputo al día siguiente de la actualización de los supuestos, que contenidos en cuatro fracciones disponen lo siguiente:

I. Cuando existiendo obligación de así hacerlo, se haya presentado declaración del ejercicio, caso en el que estas facultades se extinguirán por ejercicios completos. Las facultades que caducarán incluyen a aquellas relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar declaración. Ahora bien en los casos en que sean presentadas declaraciones complementarias, el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente en que se hayan presentado, el nuevo inicio del plazo de caducidad sólo afectará a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. En los casos en que se haya presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones pagaderas mediante forma diversa a la declaración.

III. Tratándose de infracciones a las disposiciones fiscales iniciará al día siguiente en que haya cesado la consumación o bien en los casos en que la infracción sea de carácter continuo o continuado, al día siguiente en que se hubiese realizado la última conducta o hecho.

IV. Se levante un acta en la cual conste el incumplimiento de la obligación por la cual se haya otorgado garantizado, mediante fianza a favor de la Federación, a fin de asegurar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El numeral en análisis determina la prolongación del plazo de caducidad a diez años, lo cual se actualizará en virtud de las siguientes causales:

a) En los casos en que el contribuyente incurra en una omisión en la presentación de solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes,

b) No lleve contabilidad o bien no la conserve durante el plazo establecido por el mismo dispositivo jurídico.

c) Por los ejercicios en que exista la falta de presentación de alguna declaración, aún y cuando la obligación de hacerlo exista, supuesto en el cual el plazo de diez años empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que tal declaración del ejercicio debió ser presentada.

Si el contribuyente presenta de forma espontánea la declaración omitida, y ésta no es requerida, el plazo será de cinco años, y en ningún caso estos cinco años, sumados al periodo comprendido de la fecha en que debió ser presentada y en la que se presentó, podrá exceder de diez años. Se debe entender para efectos de este artículo que las declaraciones del ejercicio no incluyen las de pagos provisionales.

Respecto a la responsabilidad solidaria las facultades caducarán en un plazo de tres años, contados a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo de caducidad no está sujeto a interrupción, sin embargo se podrá suspender cuando las autoridades sujeten al contribuyente a una visita domiciliaria, revisión de gabinete o de dictamen. Igualmente se suspenderá cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa, o bien cuando las autoridades no puedan iniciar sus facultades de comprobación en virtud de la desocupación del domicilio fiscal, en que hubiere incurrido el contribuyente, sin haber presentado el aviso correspondiente, o cuando el domicilio de referencia se hubiere señalado incorrectamente, en los dos últimos casos el plazo se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de que el contribuyente sea localizado.

El plazo de caducidad no podrá exceder el límite de diez años, tratándose de las personas consideradas en el primer párrafo del artículo 46-A del Código Fiscal, a las que no se les sujeta al plazo de 6 meses con sus dos ampliaciones para la conclusión de una visita domiciliaria, revisión de gabinete o de dictamen. El límite temporal en comento no podrá ser excedido, por la conjunción del plazo de caducidad que se suspende por el ejercicio de las facultades de comprobación, con el periodo que no se suspende.

Las personas a las cuales se les sujeta a esta norma son los siguientes:

a) los contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera haya solicitado información a sus similares de otro país.

b) Contribuyentes a los cuales la autoridad fiscal o aduanera sujete a ejercicios comprobatorios respecto de las obligaciones establecidas en los artículos 58, fracción XIV, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El artículo 58 fracción XIV establece la obligación a los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas en el extranjero, de obtener y conservar documentación comprobatoria que acredite que el monto de ingresos y deducciones se efectuaron de conformidad con los precios o montos que hubieren utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Por su parte el artículo 64-A de la mencionada Ley, hace referencia a las personas morales que realicen operaciones con partes relacionadas, que determinen sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas de conformidad con el artículo 65 de esa misma Ley.

c) Este plazo incluye también a los contribuyentes respecto de los cuales la autoridad aduanera realice la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales.

d) Los integrantes del Sistema Financiero, y;

e) Los contribuyentes que se consoliden para efectos fiscales de acuerdo al Título II Capítulo IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El Capítulo antes mencionado se refiera a las sociedades controladoras, las que para ser consideradas como tales, para efectos de la consolidación fiscal deben reunir los requisitos establecidos en el artículo 57-A de esa compilación jurídica, éstos son:

I.- Que se trate de una sociedad residente en México.

II.- Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de las sociedades controladas, aún cuando la propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que sean controladas por la misma controladora.

III.- En ningún más del 50% des sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, excepto cuando dichas sociedades residan en algún país con el cual se tenga un amplio intercambio de información; en tal virtud no se computaran las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas de carácter general que emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por otra parte, el plazo de caducidad no podrá exceder el límite de seis años con seis meses respecto de aquellos contribuyentes no enunciados por el artículo 46-A y que en tal virtud el desarrollo de los mencionados ejercicios de comprobación se circunscriban al plazo de seis meses con dos ampliaciones por periodos iguales, y que consecuentemente suspendan, por ese lapso, el transcurso de la caducidad; al igual que en los supuestos anteriores, el límite temporal en estudio, no podrá ser excedido por la adición de los plazos antes mencionados.

La suspensión provocada por el desarrollo de alguno de los ejercicios de facultades comprobatorias anteriormente señalados, operará cuando cada seis meses se levante al menos un acta parcial, final o se dicte resolución definitiva; en caso contrario se entenderá que no hubo suspensión. En los casos en que, una vez iniciado el ejercicio comprobatorio, se actualicen sus causales de suspensión previstas en el artículo 46-A fracciones I y II, es decir la huelga o el fallecimiento del contribuyente, no será necesario el levantamiento de dichas actas.

La facultad que tiene la autoridad fiscal para investigar hechos constitutivos de delitos sobre la materia de su competencia, no se extinguirán conforme a lo anteriormente expuesto.

Una vez que hayan transcurrido los plazos señalados, de conformidad con este artículo 67, el contribuyente podrá solicitar se declaren extintas las facultades de las autoridades fiscales.

Respecto de la caducidad de las facultades de la autoridad habrá de hacer algunos comentarios, los que han sido divididos en los siguientes puntos:



#### a) Suspensión de la Caducidad.

En principio, lo que resulta ser evidente, es la grave inequidad a la que se sujeta al sujeto pasivo tributario, toda vez que como podrá observarse la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal de acuerdo a la forma en que se encuentra regulada no ofrece ningún tipo de certeza jurídica al contribuyente respecto del periodo de tiempo en que se le puede sujeta a un ejercicio comprobatorio.

Si bien el texto legal establece un límite cinco o diez años, éstos podrán prorrogarse en forma indefinida y prácticamente a deseo de la propia Administración, en virtud de que una causal de suspensión del plazo, es el ejercicio de las facultades de comprobación; la falta de delimitación real de tiempo opera aún cuando el propio numeral 67 establece los periodos máximos que no pueden ser rebasados por el resultado de la suma del plazo que se haya actualizado de la caducidad como por el tiempo que se prolongue el ejercicio de las facultades de comprobación.

En efecto lo anterior es así, en virtud de que debe considerarse que una visita domiciliaria puede ser iniciada en forma muy temprana respecto del cierre del ejercicio fiscal, pudiendo ser desarrollada en periodos reducidos de tiempo, (aunque en la práctica no sucede, pero sin duda, si la autoridad así lo deseara se podría actualizar dicha hipótesis) suspendiendo la caducidad con tal acto de autoridad, aunado a que el contribuyente interpone algún medio de defensa, lo que nuevamente provocará una suspensión lo que en la realidad se traduce como un graciosa extensión a ese plazo fatal, favorable a la autoridad fiscal. Concluyéndose que por actuación propia o por conductas del contribuyente, la autoridad será beneficiada por las suspensiones de la caducidad.

#### b) Interrupción de la Caducidad

Ahora bien como ya ha sido comentado previamente el artículo 67 establece lo que podría ser considerado como el único beneficio para el contribuyente a este respecto, es decir la ausencia de una interrupción, lo que se encuentra plasmado en el cuarto párrafo del

numeral antes mencionado, en tal virtud se hace necesaria la transcripción textual de este dispositivo en sus puntos de interés:

*"El plazo Señalado en este artículo no está sujeto a interrupción..."*

Tal ausencia de interrupción sin duda alguna brindaría un sentimiento de seguridad al contribuyente, sin embargo la anterior afirmación legal se encuentra contrariada por ese mismo numeral; lo que podrá concluirse si se analiza su fracción I...

*"I.- Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio."*

Esta fracción claramente establece la interrupción de la caducidad en los casos en que sea necesaria la presentación de declaraciones complementarias, iniciándose de nuevo el computo del plazo a partir del día siguiente al de la presentación de dicha declaración, el nuevo inicio del plazo afectará únicamente a los conceptos modificados, aunque la caducidad de estos conceptos ya había iniciado en forma conjunta respecto de los demás que se contienen en la misma declaración.

El anterior razonamiento se puede concluir válidamente, por el empleo que hace el texto legal de la expresión "*el plazo empezará a computarse*", lo que pone de manifiesto es la existencia de un nuevo plazo de extinción, en tal virtud la pretendida protección que se otorga en el cuarto párrafo, respecto de la ausencia de interrupciones, no resulta ser aplicable a todas las hipótesis posibles. Más allá de que si lo anterior puede ser considerado justo o no, lo que se observa es la existencia de supuestos legales que provocan la interrupción de la caducidad aplicable a las facultades de la autoridad fiscal.

Para concluir con el particular se debe desarrollar una reflexión, para la cual habrá que involucrar el criterio vertido en esa misma fracción en el que se afirma que para los

casos en que se presente oportunamente las declaraciones, la caducidad operará por ejercicios completos; por qué no entonces aplicar esa misma directriz respecto de la totalidad de los conceptos contenidos en los formatos autorizados para las declaraciones, valorando la espontaneidad con la que el contribuyente pudiera actuar al corregir algún error cometido en la declaración normal, en virtud de que esta corrección es la que provoca la interrupción de la caducidad, misma que de no existir, produciría que el instituto extintivo fuera aplicado en forma normal, por tanto desde un punto de vista personal, y en atención a la conducta espontánea del particular no debería interrumpirse la caducidad.

La caducidad en los términos actuales presenta demasiadas excepciones y beneficios para la autoridad; adicionalmente a esto se debe considerar también que los conceptos de una misma declaración podrían no tener la misma fecha para la caducidad de las facultades; por ejemplo en el formato de la Declaración del Ejercicio para Personas Físicas, autorizado para el ejercicio fiscal del año dos mil, se contempla un renglón por el Impuesto Sobre la Renta y otro para el Impuesto al Valor Agregado, en tal virtud si el contribuyente se ve en la necesidad de modificar lo declarado por éste último, se verá en la situación de que el IVA el ISR del año dos mil no provocarán la caducidad de las facultades de comprobación en la misma fecha, además de los inconvenientes que esto implica, como lo es la guarda de la documentación relativa a esa contribución, entre otros; vuelve aún más complejo el cómputo del plazo extintivo.

Continuando con la exposición del artículo 30 y del plazo en que debe ser conservada la contabilidad por el contribuyente, se establece lo siguiente:

*Tratándose de contabilidad y documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos. Cuando se trate de la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, el plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en que quede firme la resolución que les ponga fin.*

Respecto de los plazos establecidos por periodos y aquellos que señalen una fecha determinada para su extinción se computarán todos los días, de conformidad con el artículo

12 del mismo código. Así mismo el numeral establece que cuando los plazos sean establecidos por mes o por año, sin que sea especificado que sean de calendario, se debe entender, en el primer supuesto, el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició, mientras que respecto al año, el término fenecerá el mismo día del año siguiente de calendario, a aquel en que inició.

Respecto de los dictámenes el Artículo en análisis dispone lo siguiente:

*Las personas que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 52 de este Código, podrán microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, la parte de su contabilidad que señale el Reglamento, en cuyo caso, los microfilms, discos ópticos y cualquier otro medio que autorice dicha Secretaría, mediante reglas de carácter general tendrán el mismo valor que los originales, siempre que cumplan con los requisitos que al respecto establezca el propio Reglamento; tratándose de personas morales, el presidente del consejo de administración o en su defecto la persona física que la dirija, será directamente responsable del cumplimiento. Asimismo, la propia Secretaría podrá autorizar mediante disposiciones de carácter general procedimientos que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones a que se refiere este artículo.*

En el capítulo previo, al ser analizada la revisión de dictamen, se abordaron los requisitos que deben cumplir los contadores públicos para obtener el registro que les permita emitir dictámenes de estados financieros, mismos que se encuentran establecidos en el artículo 52 del Código Fiscal, por tal motivo y a fin de obviar repeticiones, en esta ocasión no serán incluidos en el presente análisis.

En cuanto a la microfilmación, grabación en discos ópticos o cualquier otro medio de almacenamientos deben cumplir los requisitos establecidos en el artículo 41 del Reglamento del Código Fiscal.

Primeramente es necesario determinar, de conformidad con el numeral citado, la porción de la contabilidad susceptible de ser conservada en estos sistemas de almacenamiento, y que están establecidos en el primer párrafo de éste, es decir: los comprobantes o documentación comprobatoria de los actos o actividades que realicen, de los servicios que reciban y de las compras que efectúen.

Los requisitos que se deben observar o en la microfilmación o en los discos ópticos, se encuentran contenidos en siete fracciones de este mismo artículo, éstos son:

I. Previa a la microfilmación o grabación, el contador que realizará el dictamen deberá realizar una revisión selectiva que sea representativa de la totalidad de los documentos, manifestando bajo protesta de decir verdad que los documentos microfilmados o grabados corresponden a los originales contenidos en los archivos en la fecha en que realizó la auditoría, así mismo esta declaración incluirá que la microfilmación o grabación se ajusto a lo dispuesto por este mismo numeral y será firmada por el contador público autorizado..

II La microfilmación o grabación deberá hacerse agrupando los documentos expedidos y los recibidos por meses, en conjunto de documentos afines, clasificándolos por cuentas y subcuentas, a fin de que tanto los totales como los subtotales puedan ser confrontados con los contenidos en los sistemas y registros contables del contribuyente.

III. Se deberá sumar por cada mes el valor total que implica la documentación expedida o la recibida, la microfilmación o grabación incluirá el correspondiente registro de auditoría de la máquina registradora.

IV. Se indicará al principio de la microfilmación o grabación su fecha de realización la cual deberá estar firmada por el contador autorizado.

V. Las microfilmaciones o grabaciones deberán realizarse por duplicado a fin de que uno de los ejemplares pueda ser utilizado constantemente, mientras el otro pueda ser conservado en caja de seguridad que garantice su indestructibilidad hasta en tanto no se extingan las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

VI. En los casos en que se opte por la microfilmación, ésta deberá realizarse empleando película panorámica con base de seguridad, que garantice permanencia de imagen por el mismo periodo a que se refiere la fracción anterior.

Por su parte la grabación de los discos ópticos se realizará de conformidad con las reglas de carácter general que expida la Secretaría de Hacienda

VII. Cuando se realice la microfilmación o grabación con equipo que no cuente con la capacidad de registro simultaneo de las dos caras de los documentos, se relacionará el anverso con el reverso, cuando éstos tengan anotaciones en el reverso.

VIII. Los documentos originales microfilmados o grabados y que correspondan al último ejercicio de doce meses por el que se presentó o debió presentarse declaración anual, se conservarán hasta la fecha en que se presente la siguiente declaración anual, o en su caso, hasta que se dicte resolución firme, cuando se hayan ejercido las facultades de comprobación en materia de impuestos y derechos, respecto del ejercicio cuya documentación se microfilma o se graba. Por lo que hace a los documentos originales, comprobatorios de la adquisición de bienes de inversión, los aduaneros, los de tenencia o uso de vehículos, así como la documentación relacionada con aportaciones de seguridad social y las declaraciones de contribuciones, deberán ser conservados durante el periodo señalado en el artículo 30 del Código Fiscal, en tanto sigan vigentes las facultades de las autoridades fiscales de conformidad con el analizado artículo 67 del mismo código.

Es destacable lo preceptuado por el último párrafo del artículo 63 respecto de las copias o reproducciones que deriven del microfilm o en su caso del disco óptico, las cuales contarán con el mismo valor probatorio que los originales, siempre que cumplan con el requisito de contar con certificación de funcionario competente para ello, sin necesidad de cotejo con los originales.

Finalmente, se debe mencionar que la omisión en el cumplimiento de los requisitos antes mencionados, es considerado por el mismo Código Fiscal como infracciones

relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, lo que consecuentemente provocará la imposición de una sanción de carácter pecuniario.

Respecto de registros omitidos durante el inicio de una visita domiciliaria, el artículo 30 dispone lo siguiente:

*Quando al inicio de una visita domiciliaria los contribuyentes hubieran omitido asentar registros en su contabilidad dentro de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, dichos registros sólo podrán efectuarse después de que la omisión correspondiente haya sido asentada en acta parcial; esta obligación subsiste inclusive cuando las autoridades hubieran designado un depositario distinto del contribuyente, siempre que la contabilidad permanezca en alguno de sus establecimientos. El contribuyente deberá seguir llevando su contabilidad independientemente de lo dispuesto en este párrafo.*

El plazo mencionado en el párrafo anterior, se contiene en el artículo 28 fracción II, será de dos meses siguientes a la fecha en que se verifiquen las actividades respectivas, para realizar tal asiento en la contabilidad.

El párrafo siguiente del artículo 30 del Código Fiscal textualmente dice lo siguiente:

*Los contribuyentes con establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública, deberán tener a disposición de las autoridades fiscales en dichos lugares y, en su caso, en el lugar donde almacenen las mercancías, su cédula de identificación fiscal expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, así como los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que tengan en esos lugares.*

De conformidad con el artículo 16 último párrafo se considera como establecimiento "cualquier lugar de negocios en que se desarrollen parcial o totalmente las citadas actividades empresariales"

Estas actividades son las establecidas por el propio numeral en seis fracciones, a saber:

*I.- Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.*

*II.- Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.*

*III.- Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*

*IV.- Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*

*V.- Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*

*VI.- Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial."*

Finalmente el artículo 30 del Código de la materia establece:

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes que en los lugares señalados en el citado párrafo tengan su cédula de identificación fiscal o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, y el aviso de apertura a que se refiere el artículo 27, penúltimo párrafo de este Código, no estarán obligados a tener a disposición de las autoridades fiscales en esos lugares, los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías, en cuyo caso deberán conservar dichos comprobantes a disposición de las autoridades en su domicilio fiscal de acuerdo con las disposiciones de este Código.*

El penúltimo párrafo del artículo 27 determina que respecto de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, para la realización de actividades empresariales, de lugares en donde se almacenen mercancías o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, los contribuyentes deben presentar aviso de apertura o cierre mediante la forma aprobada para tales efectos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que deberá ser conservada en los lugares mencionados, para que en caso de ser requerido por alguna autoridad fiscal éste sea exhibido.



## CAPÍTULO IV

### CADUCIDAD ESPECIAL DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

4. CADUCIDAD	135
4.1 Concepto de Caducidad	135
4.1.2 Origen de la Caducidad	135
4.1.3 Clasificación de la Caducidad	137
4.1.3.1 caducidad de la instancia	140
4.2 CADUCIDAD FISCAL	144
4.3 CADUCIDAD ESPECIAL DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN	147

# CAPITULO IV

## CADUCIDAD ESPECIAL

### DE LAS

## FACULTADES DE COMPROBACION

#### 4. CADUCIDAD

##### 4.1. Concepto de Caducidad.

El tratadista Ernesto Gutiérrez y González conceptúa a la caducidad en los siguientes términos:

*"Caducidad es la sanción que se pacta, o se impone por ley, a la persona que dentro de un plazo convencional o legal, no realiza voluntaria y conscientemente, una conducta positiva pactada o que determina la ley"*<sup>32</sup>

El Autor explica que la sanción que menciona en el anterior concepto se hace consistir en no permitir que nazca o que se mantenga vivo un derecho sustantivo o en su caso procesal.

##### 4.1.1. Origen de la Caducidad

La figura extintiva en estudio aparece en Roma por medio de las "Leyes Caducarias", este nombre lo reciben dos leyes votadas durante el gobierno de Augusto, la *Ley Julia de Maritandis Ordinibus*, del año 736 de Roma, y la *Ley Papia Poppaea*, ésta completó y modificó algunos puntos de la ley Julia.

Los estudiosos coinciden en señalar que las razones que motivaron la aparición de estas Leyes fueron:

---

<sup>32</sup> Gutiérrez y González Ernesto, DERECHO DE LAS OBLIGACIONES, decimosegunda edición, Editorial Porrúa, México D.F. 1997 p.1067.

- a) la disminución de la población ingenua a consecuencia de las guerras civiles;
- b) el agotamiento del tesoro público;
- c) el relajamiento de las costumbres;
- d) la evasión tanto del matrimonio, como de las obligaciones relativas a la paternidad

Estas situaciones que tuvieron lugar en el año 720 de Roma, provocó que los legisladores se propusieran el regeneramiento de las costumbres, evitar el decrecimiento de la población, y enriquecer el tesoro, es decir revertir las conductas sociales que se observaban a través del Derecho.

Para alcanzar los objetivos estos ordenamientos alentaban el matrimonio y la procreación de hijos legítimos, imponiendo gravámenes a los célibes, es decir los no casados, concepto que por su amplitud incluía tanto a los solteros como a los viudos, y a los orbi, clasificación que la conformaban aquellas personas que estando casadas no tuvieran descendencia

Así mismo se acordó otorgar recompensas al Padre que era el cive casado y con descendencia.

Respecto de los Célibes y los Orbi, las leyes imponían incapacidades para heredar, en el caso de los primeros tal incapacidad era total mientras que para los segundos era de la mitad.

Para evitar estas incapacidades ambos grupos debían realizar actos positivos, los cuales eran contraer matrimonio o bien tener descendencia respectivamente.

Por su parte los Padre considerados en el testamento, eran beneficiados por las incapacidades de los otros grupos, en virtud de que la porción de la masa hereditaria que no era adjudicable a los incapaces para heredar, le era atribuida.

De acuerdo a Gutiérrez y González, este aspecto de las leyes marca la esencia de la caducidad la cual se hace en consistir en la sanción aplicable a los orbi y cèlibe, cuando no exista una asunción en forma voluntaria y consciente del estado que correspondiera, a fin de estar en capacidad de ser sujeto de herencia o legado, lo que se debía realizar dentro del plazo establecido por la ley, en caso contrario el derecho a heredar no nacía.

De la anterior exposición se desprende que la ley imponía a determinados grupos una sanción condicionada, que sería aplicada en los casos en que no se siguiera una conducta en forma voluntaria y consciente, lo que se constituía en un acto positivo, es decir, como lo explica el propio Gutiérrez y González, *"la conducta humana que sirve para evitar -en contra de quien la realiza - la sanción o castigo pactado o fijado en la ley."*<sup>33</sup>

En los casos en que los actos no se produjeran provocaba la incapacidad para heredar y por lo mismo la caducidad.

#### 4.1.2 Clasificación de la Caducidad.

La esencia de la caducidad de imponer una sanción a quien no realizara en forma voluntaria un acto positivo, misma que se reflejaría en la ausencia en el nacimiento de un derecho, evolucionó y se trasladó al derecho adjetivo dando origen a la caducidad procesal, así mismo se introdujo a otros campos jurídicos conservando la esencia que le fue dada por las leyes caducarias.

Gutiérrez y González distingue la siguiente clasificación de caducidades, la Convencional y la Establecida por la Ley.

La primera es establecida por un pacto y resulta ser aplicable a una de las personas que participan en un convenio, que actualiza en la especie la causal de aplicación de la caducidad, es decir la ausencia de una conducta que provocará el nacimiento o la vigencia de un derecho.

---

<sup>33</sup> Ob. Cit. p 1067.

Esta sanción pactada puede tener dos efectos, como ya ha sido mencionado, puede evitar el nacimiento de un derecho, o bien, una vez que éste haya sido obtenido, la caducidad representaría una imposibilidad en su exigencia.

En lo tocante a la caducidad establecida por la ley, se observa que la sanción impuesta por la caducidad es establecida por la norma jurídica, de la misma manera se determina el plazo en el que la conducta positiva debe realizarse. Por el tipo de norma en la que se inserte podrá afectar derechos sustantivos o adjetivos.

La caducidad en el Derecho Sustantivo, a juicio de Gutiérrez y González, debe afectar una norma que sea sustantiva no sólo formal, sino también en el aspecto material, estableciendo la sanción ya mencionada, para quien no realiza voluntariamente los actos positivos que se establecen, dentro del plazo que ahí se determinan.

Como ejemplo de esta figura, es citable el artículo 1010 del Código Civil para el Distrito Federal, el cual establece textualmente lo siguiente:

*"Si el usufructuo se constituye por título oneroso y el usufructuario no presta la correspondiente fianza, el propietario tiene el derecho de intervenir la administración de los bienes, para procurar su conservación sujetándose a las condiciones prescritas en el artículo 1047 y percibiendo la retribución que en él se concede.*

***Cuando el usufructuo es a título gratuito y el usufructuario no otorga la fianza el usufructuo se extingue en los términos del artículo 1038, fracción IX."***

Es en el segundo párrafo del numeral anterior donde se puede fácilmente distinguir la figura extintiva en estudio, la hipótesis normativa se encuentra constituida por los usufructos otorgados a título gratuito, la conducta cuya observancia se impone, es el otorgamiento, por parte del usufructuario, de fianza, en caso contrario el usufructo se

extingue en los términos del artículo ahí establecido, mismo que textualmente establece lo siguiente:

*"El usufructo se extingue :*

*IX. Por no dar fianza el usufructuario a título gratuito, si el dueño no le ha eximido de esa obligación."*

Este numeral impone la sanción aplicable para los casos en que la conducta impuesta no sea observada, esta sanción consiste en la pérdida del derecho de usufructo; en tal virtud en los numerales de referencia, se pueden distinguir plenamente los elementos de la caducidad, es decir una conducta preestablecida y la sanción derivada del incumplimiento al acto positivo, aunado a lo anterior, por encontrarse en un dispositivo de naturaleza sustantiva, se puede afirmar que es un claro ejemplo de la especie de caducidad en análisis.

La caducidad de las normas adjetivas, presenta dos aspectos, los cuales son clasificados de acuerdo al efecto que ésta causa, en tal virtud se hace la siguiente distinción:

- a) La que no deja nacer un derecho procesal.
- b) La que extingue un derecho Procesal ya nacido.

Existen supuestos en los que la ley considera indispensable la realización de ciertos actos procesales positivos para que en consecuencia pueda nacer un derecho, a contrario sensu, de no realizarse tales conductas procesales el derecho no surgirá, tal es el caso del artículo 160 de la Ley General de Títulos y operaciones de Crédito, cuando en su fracción II determina:

*" La acción cambiaria del último tenedor de la letra contra los obligados en vía de regreso, caduca:*

*II. Por no haberse levantado el protesto en los términos de los artículo 139 al 149."*

De acuerdo a este numeral se considera necesario protestar la letra de cambio, a fin de que la acción cambiara no caduque, misma situación que se puede expresar en el sentido siguiente: el acto positivo impuesto es el hacer constar de manera fehaciente que el título de crédito fue presentado para su aceptación o pago, y que ante tal situación, el mencionado documento crediticio no fue aceptado o pagado, según sea el caso. Si esta conducta no es observada se aplicará una sanción que consiste en el no nacimiento del derecho procesal, que en la especie es representado por la caducidad de la acción cambiaria.

La extinción de un derecho procesal ya nacido, se produce en virtud de la inactividad de los interesados, es decir por la no continuación del ejercicio del propio derecho, consecuentemente se considera aplicable la sanción de que se pierda el mencionado derecho.

Tal es el caso del artículo 137 bis del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, que establece:

*"La caducidad de la instancia operará de pleno derecho cualquiera que sea el estado del juicio desde el emplazamiento hasta antes de que concluya la audiencia de pruebas, alegatos y sentencia si transcurridos ciento veinte días contados a partir de la notificación de la última determinación judicial no hubiere promoción de cualquiera de las partes"*

Se puede observar que se aplica una sanción a la inactividad, que se manifiesta por la ausencia de actos procesales y positivos, sanción que consiste en la caducidad de la instancia, misma que a continuación se expondrá.

#### 4.1.2.1 Caducidad de la Instancia.

El tratadista español Jaime Guasp, afirma que el fundamento del instituto de la caducidad de la instancia se apoya en dos motivos, uno de orden subjetivo, el cual atiende a la presunta intención de las partes de abandonar el proceso, mientras, por su parte el

segundo observa la necesidad de evitar la pendencia indefinida de los procesos, en razón del peligro que implica para la seguridad jurídica

La caducidad de la instancia pertenece a la caducidad de la legislación adjetiva, antes de iniciar su análisis es oportuno puntualizar el concepto de instancia.

El catedrático Cipriano Gómez Lara, conceptualiza a la instancia como:

*"...una conducta del particular o sujeto de derecho, frente al estado, frente a los órganos de autoridad, por la cual el particular o sujeto de derecho informa, pide, solicita, o en cualquier forma excita o activa las funciones de los órganos de autoridad".<sup>34</sup>*

Una vez determinado lo que por instancia se debe entender, se continuará con el análisis de la caducidad que le afecta.

El también catedrático José Ovalle Favela, explica que la inactividad procesal de una o ambas partes trae como consecuencia la pérdida del derecho a realizar determinado acto, es decir que se actualice la caducidad de la instancia, lo que provocará que queden sin efectos todos los actos procesales realizados en la instancia de que se trate.

Si tal caducidad es decretada en la primera instancia el efecto que produce es que las cosas permanecerán en el estado que guardaban previamente a la presentación de la demanda. Por otra parte si es decretada en segunda instancia, se provocará que la resolución que haya sido impugnada se deje firme.

Gómez Lara afirma que la caducidad desde un punto de vista procesal puede ser considerada como un verdadero desistimiento tácito bilateral, en virtud del abandono del proceso de ambas parte, lo que pone de manifiesto la falta de interés a continuarlo.

---

<sup>34</sup>Gómez Lara Cipriano, *TEORÍA GENERAL DEL PROCESO*, sexta edición, Universidad Nacional Autónoma de México, México D.F. 1983 p. 137



Así mismo expresa que esta caducidad no provoca la pérdida de los derechos de fondo, en tal virtud la litis puede volver a ser planteada en un nuevo y distinto proceso. Por lo general al decretarse la caducidad de un proceso se tiene a la prescripción como no interrumpida, es decir como si la demanda que inició el proceso nunca hubiera sido presentada.

Dentro de esta figura procesal, se cuenta con dos figuras de gran importancia, la Interrupción y Suspensión, que afectan al plazo para que la caducidad opere.

El tratadista argentino Ramiro J. Podetti, citado por los autores de esa misma nacionalidad, Roberto G. Loutayf y Julio C. Ovejero López, define a estas figuras en comento, en los siguientes términos:

*"Interrumpir un plazo implica cortar el mismo haciendo ineficaz el tiempo transcurrido"*<sup>35</sup>

Es decir, en los casos en que el plazo de la caducidad se vea afectado por la interrupción, el lapso que haya transcurrido es neutralizado, desaparece totalmente, provocando, en su caso, el inicio de un nuevo plazo extintivo.

Por su parte la figura de la suspensión la define Podetti, citado nuevamente por Loutayf y Ovejero, de la forma siguiente:

*"Cuando ocurre la suspensión de un plazo se detiene su curso y no se computa el tiempo en que dura la circunstancia suspensiva. A diferencia de la interrupción en que la circunstancia interruptiva quita eficacia o neutraliza el tiempo transcurrido con anterioridad, en la suspensión sólo desaparece el lapso en que se produce el evento suspensivo, pero se cuenta el tiempo anterior y posterior."*<sup>36</sup>

<sup>35</sup> Loutayf Ranea Roberto G., Ovejero López Julio C., CADUCIDAD DE LA INSTANCIA, Editorial Aestrea, Buenos Aires, Argentina. 1991. p. 81.

<sup>36</sup> Ob. Cit. p. 214.

De acuerdo a la anterior afirmación la suspensión constituye una pausa en el plazo que debe actualizarse para la aplicación de la caducidad, sin embargo el periodo transcurrido no pierde eficacia y se adiciona al lapso que continuará una vez que la circunstancia suspensiva finalice.

Estos mismos autores, distinguen varias formas en que puede operar la caducidad de la instancia, estos son los siguientes:

a) Caducidad de Pleno Derecho. Opera cuando la perención se produce por el simple transcurso del tiempo, dicho en otras palabras, la caducidad se aplicará de pleno derecho, cuando durante su plazo no se haya actualizado alguna actividad procesal, produciendo de esta forma la extinción automática de la instancia respectiva. Adolfo E. Parry, ha afirmado que la expresión "de pleno derecho", se aplica en algunas legislaciones, lo que implica la ausencia de necesidad de alguna formalidad judicial o declaración de caducidad, volviendo requisito único el transcurso del tiempo fijado por la ley para que la parte interesada pueda invocar la caducidad de la instancia a su favor como derecho adquirido.

b) Caducidad por Declaración Judicial. Operará cuando es necesaria la existencia de una intervención judicial, por medio de una sentencia o bien de alguna declaratoria que decreta perimida la instancia, es decir, anterior a la declaratoria judicial la instancia no ha sido sujeta a la caducidad, lo que ocurrirá posteriormente al acto judicial que así lo declare. Ahora bien respecto de la declaración judicial, los autores en comentario distinguen dos efectos, el retroactivo (*ex tunc*) o bien puede regir desde el momento de la declaración en adelante, (*ex nunc*); En el primer caso, el efecto de la declaratoria judicial se puede retrotraer al momento del vencimiento del plazo de caducidad, o bien, en virtud del segundo, al momento en que se haya dado el pedido de la caducidad que realice la parte interesada.

En los casos en que sea necesaria la declaración judicial para que la caducidad sea aplicada, la resolución tiene efecto constitutivo, en virtud de que la extinción no se

actualizará si no existe la resolución del juzgador que la determine. Por otra parte si la intervención judicial no es necesaria para que opere la perención, limitándose, tal resolución, a afirmar que la caducidad ya ha operado, tal resolución tendrá un efecto declarativo.

c) Caducidad de Oficio o a Pedido de Parte. En el primer supuesto el juzgador puede declarar la caducidad únicamente por la actualización de todos los supuestos legales, sin requerir que medie alguna actividad de las partes. En el segundo de los casos la caducidad únicamente puede ser declarada por el juez si media alguna petición concreta en ese sentido, misma que debe ser formulada por alguno de los litigantes.

#### 4.2 CADUCIDAD FISCAL

Finalmente se ha arribado al principio del desarrollo de la esencia del presente trabajo recepcional, ésta se constituye por la propuesta de un figura especial y extintiva dentro de la materia que nos ocupa.

Establecida por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, mismo que con anterioridad ha sido objeto de análisis, la caducidad de las facultades de la autoridad para determinar contribuciones así como sus accesorios, e imponer sanciones, carece de una real y efectiva seguridad jurídica, concluyéndose por tal motivo que la existencia del instituto extintivo, en cuanto a las facultades de comprobación, no se ve reflejado en la legislación fiscal.

Diversa situación se observaba en el Código Fiscal de 1967, en el que la caducidad de las facultades de comprobación se establecía en el artículo 88, mismo que de manera expresa aludía a tales atribuciones, imponiendo un plazo de cinco años, para ejercerlas. Otra nota distintiva que recibía la caducidad en el ordenamiento en comento, era que sólo determinaba el plazo mencionado, con únicamente tres supuestos para que iniciara su expiración, tales supuestos eran:

*"IX.- Cuando de la revisión de las actas de visita que se hayan levantado y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento de fiscalización no se hubiese ajustado a las normas aplicables, lo que pudiera provocar la invalidación de la determinación del crédito fiscal que en su caso se realizara, la autoridad podrá por una sola vez reponer el procedimiento de oficio."*

No más de dos veces en un año, y sólo una vez podrá reponer el procedimiento de oficio, son las limitantes que la autoridad fiscal local en el Distrito Federal encuentra en sus facultades de comprobación, lo que respeta la equidad y promueve la seguridad jurídica del contribuyente.

Lo que se manifiesta en la exposición de motivos que textualmente dice:

*"En la búsqueda de la creación de preceptos más eficaces, se rompe con añejas teorías de tratadistas, que atan al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria a la ley fiscal, que lo encierra y agobia, razón por la que se modifican algunas disposiciones y se crean otras."*

Retomando los comentarios realizados por el catedrático Gutiérrez y González, en el sentido de que la esencia de la caducidad consiste en imponer una sanción a aquellas personas que no realicen un acto positivo en un determinado periodo de tiempo, se puede afirmar que el estado que guarda actualmente la legislación fiscal, respecto de la caducidad de las facultades hace un intento por cumplir con este objetivo principal; sin embargo como ya ha sido expuesto, la caducidad fiscal no representa un límite efectivo.

La afirmación anterior se apoya en que la legislación fiscal vigente ofrece varias bondades a la autoridad hacendaria, tales como la ausencia de una caducidad para las facultades de comprobación, limitando la extinción de las facultades a la determinación de contribuciones y accesorios, y a la imposición de sanciones, por la inobservancia de las normas fiscales; así mismo este plano inequitativo se ve agravado por que la caducidad que se aplica a tales facultades se ve ceñida a suspensiones provocadas por el ejercicio de

facultades de comprobación, o por el trámite de algún medio de defensa al que acuda el contribuyente.

En virtud del primer supuesto, es decir por el desarrollo de un ejercicio verificador, se puede llegar a la conclusión de que el transcurso de la caducidad se debe incluir en la gama de facultades discrecionales de la Administración, toda vez que el empleo de esa atribuciones comprobatorias cuentan con ese carácter, por otra parte, la defensa esgrimida por el contribuyente que considere que su esfera jurídica ha sido vulnerada, redundando, actualmente, en un beneficio para la autoridad, ya que el tiempo que se emplee en dicho trámite, suspenderá igualmente la caducidad.

Así mismo se debe reparar en la posibilidad de repetir ilimitadamente los ejercicios verificatorios, lo anterior a la luz del último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, mismo que más adelante será objeto de análisis, lo que posibilita a la autoridad a sujetar a un particular a un amplio número de revisiones de los mismos ejercicios y contribuciones.

Como consecuencia de lo anterior el contribuyente se encuentra en un estado de total indefensión, toda vez que éste carece de una real certeza jurídica en relación a la fecha en que podrá considerar que ya no puede ser sujeto de un ejercicio comprobatorio relativo a determinados ejercicios fiscales.

#### 4.3 CADUCIDAD ESPECIAL DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

Por los motivos anteriores, se propone la creación de una Caducidad Especial que retome el objetivo sancionador de las Leyes Caducarias de Roma, y más allá de este sentido, la figura que se propone debe buscar representar una verdadera seguridad jurídica para el sujeto pasivo, sin perder de vista la importancia de la actividad fiscal para el desarrollo de nuestra nación, en tal virtud se basará en el principio de equidad que debe prevalecer en la relación jurídico tributaria.

El objetivo de la Caducidad Especial, será extinguir las facultades de comprobación con que cuenta la Autoridad, utilizando para ello no un criterio apoyado en el transcurso del tiempo, sino en las conductas realizadas por la Administración.

En este orden de ideas tal Caducidad abriría una clasificación doctrinaria, la cual estudiaría la causa de su aplicación. Hasta ahora la extinción provocada por la caducidad deviene de la ausencia de conductas y el transcurso del tiempo, sin embargo en este trabajo se propone una caducidad especial que tenga los mismos efectos pero que éstos se deriven de una conducta. Es por esto que al igual que la preclusión en el derecho adjetivo que se puede propiciar por la ausencia de un acto positivo procesal en el momento oportuno, como por la realización de tal conducta, la caducidad en términos generales podrá ser negativa como lo ha sido, o positiva, como la que se propone

Una vez expuesto el objetivo que se pretende alcanzar con la propuesta que se hace, es menester definir lo que gramaticalmente significa el vocablo "Caducidad", de acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española caducar significa: *"Acción y efecto de caducar, perder su fuerza una ley o derecho"*

La anterior definición relaciona el término anterior con el verbo "Caducar", en tal virtud se hace necesario definir a este último, con el objeto de entender a cabalidad las implicaciones del término en análisis.

*"Caducar (de caduco), ... 2. Perder su fuerza una ley, testamento contrato etc. 3. Extinguirse un derecho, una facultad, una instancia o recurso.*

Es precisamente esta última acepción donde se ubica la figura que se propone, toda vez que es precisamente la extinción de una facultad.

Por tratarse de una facultad, se afirma que la Caducidad Especial de las Facultades de Comprobación, se ubica en el rubro de caducidades legales, por establecerse en forma expresa en el Código Fiscal de la Federación.

Así mismo se trata de una caducidad que afecta derechos sustantivos, de conformidad con el Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, se define a los derechos sustantivos de la forma siguiente:

*"La clasificación derecho sustantivo se refiere a las normas que conceden derechos e imponen obligaciones excepto las relacionadas con el proceso."*

El derecho a que se refiere la anterior definición, se materializa en las facultades que tiene la autoridad a verificar el puntual cumplimiento de las normas tributarias; esta facultad es discrecional, en cuanto al momento en que la autoridad decide ejercerlas, sin embargo una vez que ha sido empleada, el carácter discrecional es desplazado por la reglamentación concerniente al desarrollo de las mismas, es decir, la facultad de comprobación pasa de ser discrecional, a ser reglada, último aspecto que implica el ceñimiento a las normas preestablecidas, lo que desde luego incluiría a la Caducidad Especial.

Los supuestos en los que operará tal caducidad serán divididos en tres grandes rubros, que son los siguientes:

a) Cuando se haya sujetado al contribuyente a un ejercicio comprobatorio, y éste al ver vulnerada su esfera jurídica acuda a cualquier medio de defensa que le conceda la razón, y consecuentemente declare, en consideración a los vicios en que haya incurrido la Autoridad, ilegal el ejercicio impugnado, dejando sin posibilidad, al sujeto activo de la relación jurídico tributaria, de reponer el procedimiento.

b) En el caso de que la autoridad no concluya el ejercicio de facultades de comprobación en plazo legalmente establecido.

c) En los supuestos en los que la autoridad habiendo ya revisado determinado(s) ejercicio(s) y contribución(es) a un mismo contribuyente se haya concluido sin observaciones.

Como se podrá observar es la intención limitar por número los ejercicios de comprobación de la autoridad, lo que redundará en una mayor exigencia a la autoridad, así como una mayor capacitación a los servidores públicos encargados de desarrollar tales facultades de comprobación, y finalmente mejorar los controles internos respecto a la honestidad de los mismos.

Desde este punto de vista la Caducidad Especial, dejará de representar una sanción derivada por una inactividad que provoca la pérdida de un derecho. La metamorfosis que se propone consiste en modificar las causas que originan la extinción de un derecho, que es este caso los derechos son representados por las facultades comprobatorias, el nuevo origen de la caducidad consistirá en precisamente lo opuesto de lo que ahora lo constituye, es decir, una actividad materialmente realizada, un acto positivo. Sin embargo la actividad sancionada deberá cumplir con los supuestos anteriormente expuestos.

Por otra parte, la nueva figura extintiva, conservará el ánimo sancionador que le dio origen así como la sanción en sí misma, es decir la pérdida de un derecho.

Desde un punto de vista jurídico adjetivo, se fomentará la actividad contenciosa de la autoridad, igualmente se promoverá la eficiencia tanto en el desarrollo de las facultades de comprobación como en los litigios.

La anterior conclusión se deriva de la siguiente consideración, a la luz del estado que guarda actualmente la legislación fiscal se promueven un ilimitado ejercicio de facultades verificadoras, lo que redundará en un desinterés de la suerte que corran las resoluciones que de los actos de autoridad emanen, toda vez de que si una determinación de contribuciones es impugnada, sin lugar a dudas ésta será defendida por la Autoridad, sin embargo la eficacia de esta defensa se verá mermada en virtud de que resulta más simple



emitir un nuevo acto para de esta forma sujetar nuevamente a un ejercicio comprobatorio al contribuyente, lo que desde luego suspende la caducidad de las facultades.

Guisa de la cual se desprende que si estos actos de autoridad tuvieran un carácter definitivo, y se contemplara una imposibilidad legal de repetirlos, los órganos encargados de ejecutarlos tendrían un mayor cuidado en el cumplimiento puntual de las normas aplicables para su desarrollo, lo que evidentemente no evitará la impugnación del resultado de los mismos, para lo cual se requerirá por parte de los litigantes un mayor dominio de la materia, para de esta forma poder objetar debidamente el proceder de la autoridad, lo que a su vez provocará que la unidad pública contenciosa, encargada de la defensa, eleve su preparación y de esta forma estar en aptitud de defender el acto atacado, utilizando los recursos legales a su alcance, como lo es el de Revisión establecido por el artículo 248 del Código Fiscal.

La nueva actividad contenciosa fiscal promoverá un enriquecimiento jurídico a la legislación de la materia, lo que se obtendrá como consecuencia de esta actividad de la autoridad, que sin duda pondrá mayor atención e interés tanto en el desarrollo de sus facultades como en el trámite de los medios de defensa ejercidos por el contribuyente. Así mismo para estar al nivel de los requerimientos derivados de la Caducidad Especial, la Administración elevará el nivel de capacitación de sus empleados para asegurar mejores criterios y de esta forma se contará con un Fisco efectivo, que es el objetivo de todas las administraciones sexenales.

La reducción de las ventajas para la administración fomentará además de la equidad, su efectividad, no se puede aspirar a contar con una eficiente administración fiscal, si ésta se encuentra envuelta en una serie de metafacultades, y bondades legislativas, de las cuales, la que se ha desarrollado en el presente trabajo es apenas una de las muchas que existen a la luz, cobijo y complacencia de la legislación, de sus autores y lo que resulta más grave aún de los juzgadores.

De forma más concreta iniciaremos el análisis legal de los supuestos que provocaría la aplicación de la nueva figura extintiva, principiando con la primera hipótesis, es decir, el empleo de medios de defensa.

El artículo 238 establece las causales por las cuales una resolución puede ser declarada ilegal, establecidas en cinco fracciones establecen lo siguiente:

*I.- Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.*

*II.- Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.*

*III.- Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.*

*IV.- Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.*

*V.- Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades."*

De las causales anteriores se pueden derivar dos tipos de efectos para las sentencias que declaren ilegal la resolución impugnada, es decir una sentencia puede anular en forma lisa y llana el acto de autoridad, o en su caso, puede indicar expresamente, los términos en los cuales la autoridad administrativa debe emitir su resolución, o bien la reposición de determinada fracción del procedimiento, figura que es conocida como nulidad para efectos. En tal virtud Así mismo el último párrafo nos indica el efecto del que debe ser provista la sentencia que se dice con apoyo a las anteriores causales

*"Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 238 de este Código, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, también podrá indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa, salvo que se trate de facultades discrecionales."*

De acuerdo a las anteriores fracciones la nulidad absoluta, que es la que nos interesa, en virtud de que ella será la que deje sin posibilidades de reponer el procedimiento dejando sin efectos el acto de autoridad, lo que dará cabida a la aplicación de la caducidad

especial, será decretada como consecuencia de las fracciones I, IV y V, del artículo 238 del código tributario.

Guisa de la cual se desprende que cuando en una resolución administrativa se actualice alguna de los siguientes supuestos traerá como consecuencia la nulidad de todo el acto de autoridad sin posibilidad de reponer el procedimiento.

I.- Cuando la resolución impugnada sea dictada, ordenado o tramitado el procedimiento del que se derive el acto impugnado, por autoridad incompetente.

IV.- O los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron erróneamente o si fue dictada en contravención de las disposiciones aplicables, o éstas no fueron aplicadas, y;

V.- En los casos en que la resolución haya sido en virtud de ejercicios de facultades discrecionales que no correspondan a los fines para los cuales la legislación las otorgó, lo que comúnmente se le conoce como desvío de poder.

En los supuestos de estas causales reside la nulidad absoluta del ejercicio de facultades, de lo cual se desprende que la autoridad nada puede hacer para subsanar las ilegalidades en que incurrió en ese específico acto, en tal virtud al no poder corregirlo tampoco podrá repetirlo por la aplicación de la figura extintiva que se propone. En estos supuestos se observará que la autoridad realizó el acto positivo, es decir ejercicio sus atribuciones revisoras, sin embargo en el desarrollo de las mismas violentó la esfera jurídica del particular a tal grado que el juzgador consideró que no era posible su reparación legal, en tal virtud opera la caducidad especial, sin necesidad de que sea constituida por el juzgador, toda vez de que ésta operaría de pleno derecho, al ser un mandato expreso de la ley.

Desprendiéndose que el juzgador, en este aspecto puede emitir una sentencia declarativa indicando la aplicación de esta figura, más no ordenándola, circunscribiendo el efecto constitutivo de su resolución únicamente a la nulidad absoluta del acto de autoridad.

Tales causales de nulidad se encuentran establecidas en el Título VI, Del Juicio Contencioso Administrativo, sin embargo, la aplicación de la Caducidad Especial, puede actualizarse, por el empleo de cualquier medio de defensa que se intente y por supuesto se le otorgue la razón al contribuyente.

El segundo de los supuestos, es decir cuando la autoridad no cumple con los plazos legales se producen en consecuencia de la conculcación del siguiente numeral:

*"Artículo 46-A Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.*

*El plazo a que se refiere el párrafo anterior, podrá ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones..."*

Tal disposición afecta a tres facultades comprobatorias específicas, las más trascendentales, la visita domiciliaria, la revisión de gabinete y la revisión de dictamen.

La consecuencia de la inobservancia de los plazos se encuentra establecida en el último párrafo en comento, que textualmente establece lo siguiente:

*"Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión."*

Resulta ser a todas luces una ilegalidad el no cumplir con los plazos preestablecidos para el desarrollo las facultades de comprobación a tal grado que la ley aplicable deja sin efectos todas las actuaciones realizadas y el origen de ellas, es decir la orden que instruya ese acto de autoridad.

En virtud de lo anterior el no concluir con el ejercicio de facultades verificatorias, provocará la aplicación de la figura que se propone.

Sin embargo, es menester mencionar que las causas por las cuales se suspende el ejercicio de estas facultades y que se encuentran establecidas en el artículo 46-A, fracciones I, II y III, seguirán teniendo la misma consecuencia suspensiva que afecta los plazos en comento.

Por otra parte en los supuestos en que la autoridad al sujetar a un contribuyente a una visita domiciliaria, revisión de gabinete o de dictamen, no emite una resolución en un plazo de seis meses contados a partir de la fecha del levantamiento del acta final de la visita o bien de la fecha en que se agote el plazo para desvirtuar el oficio de observaciones respectivamente, dejará sin efectos la orden y los actos derivados de ella, de conformidad con el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, en consecuencia será aplicable, en estos supuestos la caducidad especial. Se debe aclarar que igualmente al plazo establecido para el desarrollo de las facultades, éste es susceptible de ser suspendido por las mismas causales previstas en las tres fracciones del artículo 46-A del Código Fiscal, en consecuencia, seguirán teniendo los mismos efectos suspensivos.

Resumiendo la segunda causal de aplicación de la Caducidad Especial de facultades, involucra el incumplimiento de los plazos, tanto en el desarrollo del ejercicio de facultades como el que la autoridad debe emitir una resolución derivada del mismo.

Finalmente el tercero de los supuestos como ya ha sido mencionado, se constituye por los casos en que la autoridad una vez agotado el desarrollo de alguna facultad de comprobación, no haya formulado alguna observación respecto de los periodos y contribuciones que haya revisado.

Sin embargo de conformidad con la legislación vigente, tal hipótesis se contrapone directamente con el artículo 46 que en su último párrafo, aplicable a partir de ejercicio fiscal de 1999, dispone lo siguiente:

*"Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones."*

Resaltan dos puntos muy importantes para el presente trabajo recepcional, en virtud de que los mismos presentan un elemento que acentúa la problemática que tiene la caducidad y que fue expuesta en el capítulo anterior, tales puntos son los siguientes:

Primero, es destacable la ilimitada facultad de comprobación de la autoridad fiscal, provocada no solamente por una caducidad carente de toda seguridad jurídica para el particular, en virtud de la suspensión que ya ha sido comentada en el capítulo anterior, sino contando, también con un elemento íntimamente relacionado con éste.

Tal elemento lo constituye el ilimitado número de ejercicios de facultades de comprobación derivada de la adición en comento, que permite sujetar al particular a un sin número de ejercicios verifcatorios, que cuenten con las mismas características, lo que redundará en la suspensión de la caducidad de tales atribuciones, figura que pretende ser un límite para tales facultades, sin embargo nunca podrá cumplir cabalmente con tal objetivo si se le circunscribe a una suspensión que la autoridad empleará discrecionalmente, en virtud de que las facultades de comprobación tienen ese carácter.

El párrafo que se critica únicamente agrega como limitante al ejercicio de facultades, el que el acto primigenio haya concluido, una vez hecho lo anterior se podrá continuar con una emisión indiscriminada de ejercicios en las mismas condiciones, es decir igualdad de contribuyentes periodos y contribuciones.

Guisa de la cual se puede concluir que tanto en tiempo como en número de ejercicios, la administración carece de una limitante efectiva.

Antes de iniciar con el segundo de los puntos, es imprescindible desarrollar un punto de vista personal.

No se desconoce los múltiples criterios que establecen que un la visita domiciliaria no constituye un juicio, sin embargo, en consideración a la definición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, podría ser, tal ejercicio verificador considerado como tal, esta definición textualmente establece lo siguiente:

*"Juicio ... 3 Opinión dictamen... 10 lóg. Operación del entendimiento que consiste en comparar 2 ideas para conocer y determinar sus relaciones."*

Al verificar la contabilidad de un contribuyente se emite una opinión relativa a la observancia de las normas fiscales, y como consecuencia de ésta se decide la creación de un crédito fiscal o bien de sanciones por la falta de cumplimiento.

Siendo precisamente el argumento que permite sostener que la visita domiciliaria es una figura que asemeja un juicio, toda vez que hay una valoración de hechos para definir sus consecuencias jurídicas.

Existe un sometimiento de la contabilidad del particular a un examen lo que conllevara a la emisión de una opinión o juicio, la cual puede sancionar o no, determinar o no, un crédito.

Cuando se impone una sanción derivada de un ejercicio verificador, es debido a que existe una inobservancia de la norma, evidentemente basada en las consideraciones de las situaciones de hecho apreciadas en la contabilidad del gobernado, por lo que de manera clara fue necesario un análisis de los hechos, interpretación y aplicación de la norma jurídica; características que son compartidas con el Juicio en un sentido jurídico.

Por otra parte se debe considerar la concurrencia de otros elementos distintivos de ambas figuras como la garantía de audiencia, que en la verificación se concreta en la oportunidad que se tiene para desvirtuar los hechos contenidos en el acta de visita, así como la existencia de plazos para realizar determinadas conductas; en resumen formalidades esenciales del procedimiento.

El segundo punto, lo constituye el carácter anticonstitucional del último párrafo del artículo 46 en análisis. Se contraviene la Carta Magna, en virtud de que ésta reconoce como garantía individual el principio de non bis in idem, consagrado en el artículo 23, mismo que impone la imposibilidad de que un individuo sea juzgado dos veces por el mismo delito; principio que ciertamente es de índole penal, sin embargo se debe valorar la aplicación de normas penales a la materia administrativa y que es determinado por la propia constitución.

Como se puede apreciar en el artículo 16, en su antepenúltimo párrafo circunscribe a las visitas domiciliarias a las formalidades seguidas en el cateo, figura de evidente naturaleza penal, de lo que se desprende que la aplicación de figuras penales a la materia fiscal es posible, dado que el propio constituyente así lo ha dispuesto.

En este sentido se ha manifestado el tratadista Emilio Margáin, que en su obra "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", al referirse al mencionado principio, manifiesta lo siguiente:

*"Este precepto, al igual que el anterior encierra una garantía de seguridad jurídica, interesándonos para nuestro estudio de este precepto la parte relativa a que: "nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene", que es un principio general de derecho incorporado en nuestra constitución.*

...  
...  
...

*Se considera al igual que Servando J. Garza, que el procedimiento administrativo para la imposición de las penas pecuniarias es en sí un juicio, ya que la autoridad hacendaria deberá juzgar la actuación del infractor, hecho lo cual procederá a castigarlo con una pena pecuniaria, como lo es la multa. Es más, el sancionado puede inconformarse ante el Tribunal Fiscal de la Federación y contra la sentencia de este órgano, acudir al juicio de garantías en donde, previo el procedimiento legal correspondiente se resolverá sobre la procedencia de la pena pecuniaria impuesta al mismo quejoso.*

*Independientemente del procedimiento administrativo y jurisdiccional en donde se juzgó y sentenció al infractor con una pena pecuniaria, éste será llevado ante un nuevo procedimiento en donde se le pretenderá juzgar nuevamente, por el mismo acto, pero con pena privativa de libertad..."<sup>30</sup>*

<sup>30</sup> Ob. Cit. p. 220, 221.



Resulta evidente que el texto antes reproducido no aborda la situación aquí planteada, sin embargo, vislumbra la posibilidad de aplicar del principio en comento a la materia que nos ocupa, desprendiéndose de lo anterior que la garantía reconocida en el artículo 23 constitucional, debe aplicarse cabalmente, es decir en toda su extensión, y no únicamente circunscribirse a los casos en que se juzgue al particular por los mismos actos ante diversas autoridades, sino también cuando los actos sean juzgados por la misma autoridad administrativa en diversas ocasiones, tal como lo plantea el último párrafo del artículo 46.

Sobre el particular la tratadista española Blanca Lozano manifiesta lo siguiente:

*"Un principio que, aunque no está no está recogido expresamente en nuestra Norma Suprema, ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional como ""Íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones"", es el conocido como non bis in idem... En la sentencia 77/1983, de 3 de octubre el Tribunal pone en conexión este principio con otro de los límites fundamentales de la potestad sancionadora de la Administración..."*<sup>37</sup>

Del anterior comentario destaca la afirmación que se hace respecto de la legislación ibérica, se reconoce que el principio en comento no forma parte de su Ley Fundamental, sin embargo esto no es óbice para su aplicación en materia administrativa, situación distinta impera en nuestro país, donde no únicamente se contempla en la Constitución sino que además este derecho público subjetivo se le otorga el rango de garantía constitucional, cuya aplicabilidad no distingue materias.

Respecto de la aplicación del principio de non bis in idem en materia administrativa, el poder judicial ha establecido lo siguiente:

*Octava Época*

*Instancia: Segunda Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

<sup>37</sup> Lozano Blanca, LA EXTINCIÓN DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y TRIBUTARIAS, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1990. p.38

**ESTABLECIMIENTOS MERCANTILES Y CELEBRACION DE ESPECTACULOS PUBLICOS EN EL DISTRITO FEDERAL, REGLAMENTO PARA EL FUNCIONAMIENTO DE. SU ARTICULO 141, NO ES VIOLATORIO DEL ARTICULO 23 CONSTITUCIONAL.** *La circunstancia de que una misma conducta humana pueda ser generadora de diversas consecuencias de derecho, cada una de las cuales, a su vez, pueda estar afectada con diversa sanción, como pudiera ser la clausura, la multa y la cancelación de la licencia o el permiso, no supone que se viole el artículo 23 constitucional, que establece el principio de "non bis in idem", también aplicable a la materia administrativa. En efecto, lo que ese principio prohíbe es que una misma consecuencia de dicha conducta, se castigue doblemente con la misma sanción, o bien que la propia conducta sea sometida a dos procedimientos diferentes y que en cada uno de ellos se imponga idéntica sanción, lo que no acontece con lo establecido en el artículo 141 del Reglamento para el Funcionamiento de Establecimientos Mercantiles y Celebración de Espectáculos Públicos en el Distrito Federal, porque aun suponiendo que este precepto prevea para un mismo acto varias sanciones, ello se debe precisamente a las diversas consecuencias jurídicas que genera la conducta, razón por la cual tal dispositivo no infringe lo establecido en el artículo 23 constitucional.*

*Amparo en revisión 995/94. Guillermo Hernández Hernández. 19 de octubre de 1994. Cinco votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Jorge Quezada Mendoza.*

Buscando un mayor apoyo judicial a la aplicación de este principio a la materia administrativa, se encontró el siguiente criterio sustentado por nuestro más alto tribunal:

*Novena Epoca*  
*Instancia: Pleno*  
*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*  
*Tomo: VI, Noviembre de 1997*  
*Tesis: P.J.J. 84/97*  
*Página: 57*

**SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE LAS ESTABLECE, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 23 CONSTITUCIONAL.** *Aun cuando la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 23 constitucional no se limite a la materia penal, en atención a que, conforme al diverso 14 constitucional, tal garantía debe regir en todas las ramas jurídicas, el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción III, último párrafo, al establecer la hipótesis en que las sentencias deben declarar la nulidad para efectos en materia fiscal, no resulta violatorio de aquel precepto, en virtud de que es inexacto que el numeral ordinario permita más de tres instancias en el juicio contencioso administrativo, ya que la resolución que da efectos constituye una sentencia*

*que determina la ilegalidad del acto impugnado y puede ser combatida a través del recurso previsto por el tercer párrafo de dicha fracción, lo que no implica que el mismo acto administrativo declarado nulo pueda ser materia de interminables juicios o procedimientos, tomando en consideración que la razón de ser del debate, la que fue objeto del proceso y constituyó la materia sobre la que versó la sentencia, una vez resuelta, constituye cosa juzgada y respecto de ella no procede ya intentar otro juicio, pues esto únicamente es posible si se plantea en contra de un acto administrativo nuevo y, por tanto, diferente.*

*Amparo directo en revisión 425/96. Jugueticí, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.*

*Amparo directo en revisión 1572/96. Lubricantes y Productos Químicos, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Sergio E. Alvarado Puento.*

*Amparo directo en revisión 2006/96. Conrado Enciso Rodríguez. 2 de septiembre de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rocío Balderas Fernández.*

*Amparo directo en revisión 2681/96. Casa Díaz de Puebla, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.*

*Amparo directo en revisión 2896/96. Vaciados Metálicos, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano; en su ausencia hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Adela Domínguez Salazar.*

*El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el tres de noviembre en curso, aprobó, con el número 84/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de noviembre de mil novecientos noventa y siete.*

Se desprende de las anteriores transcripciones la aplicabilidad de la garantía contenida en el artículo 23 constitucional, a la materia fiscal, y las aplicaciones que de él se hagan, debe ser a cabalidad, es decir no únicamente en los casos en que una misma conducta sea juzgada por diversas autoridades sino también por una misma autoridad, como la Secretaría de Hacienda, a través del Sistema de Administración Tributaria.

La aplicación del artículo 23 constitucional debe prevalecer aún en los casos en que el contribuyente acuda a algún medio de defensa por el cual el acto administrativo quede sin efectos, en virtud de que en el terreno jurídico, en un primer criterio, nunca habrá existido dicho ejercicio, sin embargo, aún en este supuesto, no se debe dejar de valorar que en el mundo del ser, la molestia sí existió, si tuvo lugar el acto de autoridad que juzgó y emitió una resolución en consecuencia; así mismo es de considerarse la conveniencia jurídica de desalentar el ilimitado ejercicio de la función pública, toda vez que vulnera el principio de seguridad jurídica, lo que desde luego implica la indefensión del particular, o dicho en otras palabras se debe hacer valer el estado de derecho.

Se ha empleado, en el párrafo que precede, la expresión "en un primer criterio", por los efectos que implica la declaración de ilegalidad de un acto de autoridad, efectos que se sustentan en el artículo 2226 del Código Civil del Distrito Federal, que textualmente establece que:

*"La nulidad absoluta por regla general no impide que el acto produzca provisionalmente sus efectos, los cuales serán destruidos retroactivamente cuando se pronuncie por el juez la nulidad..."*

Por la aplicación de tal precepto se puede inferir que el acto nunca tuvo existencia; sin embargo al incurrir la autoridad en ilegalidades de tal magnitud que provoque que un juzgador deje sin efectos el acto a él sometido, ¿resultaría válido pretender que tales incorrecciones queden sin algún tipo de sanción?

De aceptarse los efectos concedidos a una nulidad absoluta, se estaría frente a una imposibilidad de aplicar el beneficio del artículo 23 constitucional, en virtud de que el primer acto ha dejado de existir, por tal motivo se considera de capital importancia valorar la siguiente jurisprudencia que en cuyos puntos resaltados se encuentra lo que interesa a este análisis

*"Novena Época  
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: VI, Diciembre de 1997"*

**ORDEN DE VISITA. LA NULIDAD DEBE SER PARA EFECTOS Y NO LISA Y LLANA CUANDO CONTIENE VICIOS FORMALES.** Cuando se declara la nulidad de una resolución fiscal porque se consideró que la orden de visita que la antecedió contiene vicios, al no cumplirse con las formalidades que señala el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 16 de la Constitución Federal, la nulidad no debe ser lisa y llana por no estarse en la hipótesis de la fracción IV del artículo 238, pues no es que los hechos que la motivaron no se realizaron, que fueran distintos o se apreciaran en forma equivocada, o bien, que la resolución administrativa se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o se dejaron de aplicar las debidas, sino que se esté en el supuesto de la fracción II del mismo artículo, porque se trata de la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes que afectan las defensas del particular y trascienden al sentido de la resolución impugnada. Lo anterior se confirma si se atiende a que la actual integración de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al decidir sobre la contradicción de tesis 17/93, en concreto estableció "que la visita domiciliaria es un acto autoritario de naturaleza administrativa y encuentra su fundamento constitucional en el artículo 16"; que este artículo, en su octavo párrafo, establece las formalidades a que deben sujetarse las órdenes de cateo y, en lo conducente, que esas formalidades deben cumplirse en las órdenes de la "autoridad fiscal" "para practicar visitas domiciliarias", y que "de ahí que pueda afirmarse que la inobservancia de dichas formalidades produce vicios en el acto de autoridad por violaciones formales.". Si la orden de visita es ilegal, desde luego que vicia todo el procedimiento, pero ello no implica que el aludido proceso de fiscalización no se haya iniciado. **Esto es, el que las facultades de comprobación se hubieren iniciado ilegalmente, no quiere decir que éstas no se iniciaran, sino únicamente que el procedimiento de fiscalización es ilegal por estar sustentado en una orden de visita que también es ilegal.** Cierto es que el artículo 42, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, dispone que las facultades de comprobación (de que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales) se inician con el primer acto que se notifica al contribuyente; empero, esta disposición debe analizarse con referencia a la forma en que las autoridades fiscales deben ejercitar sus facultades de comprobación "respecto de contribuciones que se pagan mediante declaración periódica formulada por los contribuyentes" (artículo 64); a la interrupción de las facultades de comprobación que prevé el artículo 67 del mismo Código Fiscal de la Federación, tocante a la extinción de esas facultades; y a las reglas que establece el artículo 73 del citado ordenamiento, respecto al cumplimiento espontáneo de obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones legales, a fin de no imponer multas. Mas lo preceptuado en el mencionado artículo 42 no debe interpretarse en el sentido de que si la orden de visita es ilegal, ello implique que la autoridad fiscal no ha iniciado sus facultades de comprobación.

**SEGUNDO TRIBUNAL, COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.**

*Revisión fiscal 24/95. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otra. 13 de septiembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: José, Manuel Mojica Hernández. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.*

*Revisión fiscal 11/97. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Zapopan, Jalisco. 14 de agosto de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Tomás Gómez Verónica. Secretario: Moisés Muñoz Padilla.*

*Revisión fiscal 13/97. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Guadalajara, en representación de las autoridades demandadas. 14 de agosto de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Filemón Haro Solís. Secretaria: Emma Ramos Salas.*

*Revisión fiscal 18/97. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Guadalajara, en representación de las autoridades demandadas. 21 de agosto de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Filemón Haro Solís. Secretario: Luis Enrique Vizcarra González.*

*Revisión fiscal 24/97. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Guadalajara, en representación de las autoridades demandadas. 2 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Filemón Haro Solís. Secretaria: Emma Ramos Salas.*

Siguiendo interpretaciones, se puede afirmar válidamente, por una parte que es aplicable el artículo 23 constitucional a la materia fiscal, igualmente que, una vez iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación, éste haya sido declarado ilegal, no implica la inexistencia de una actuación anterior de la autoridad, no puede ser considerada una declaración de ilegalidad como sinónimo de una ausencia total del acto de autoridad, simple y llanamente se debe afirmar que se realizó equivocadamente.

Por la conjunción de ambos criterios y de conformidad con el estado actual de la legislación fiscal, es válido que, aun y cuando un ejercicio de facultades haya sido declarado ilegal, la aplicación de la garantía individual consagrada en el artículo 23 constitucional, en virtud de que en el caso de que el primer acto haya sido declarado ilegal las facultades fueron iniciadas, aunque en forma ilegal, pero tal acto de molestia sí existió.

Sin embargo el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal, pasando por alto el artículo 23 constitucional, autoriza a la Autoridad Administrativa, a revisar en más de una ocasión al mismo contribuyente por los mismos periodos y contribuciones, es decir por los mismos hechos, aun cuando hay prohibición expresa del máximo ordenamiento jurídico a que alguien pueda ser juzgado dos veces por el mismo delito.

Desde un punto de vista personal por la cabal aplicación del artículo 23 constitucional, no es posible la reiterada revisión de un mismo ejercicio y contribuciones a un sujeto, existe una prohibición expresa del máximo ordenamiento legal de la República, y aunado a que antes del año de 1999, no existía una autorización expresa para proceder de esta forma como más adelante será expuesto.

Se debe reflexionar sobre lo que a continuación se expone: cuando un contribuyente deja de observar las normas fiscales, el Código aplicable a la materia, impone una serie de sanciones que, en algunos casos, la autoridad administrativa se encarga de ejecutar, tales sanciones son de una gran variedad, mismas que se limita en su expresión más simple a una sanción de índole pecuniaria, empero pueden revestir situaciones trascendentales como la pérdida de la libertad, situación que resulta ser la expresión del más alto grado de las sanciones posibles.

Por lo tanto, se puede observar el planteamiento de una inequidad más que acusa la legislación fiscal, las ilegalidades por parte del sujeto pasivo son sancionables incluso en una magnitud gravísima como lo es la pérdida de la libertad personal, sin embargo las ilegalidades en que pudiera incurrir la autoridad, no encuentran sanción que se derive de sus conductas. En este sentido, lo que más se aproxima a una consecuencia derivada de una conducta ilegal seguida por la autoridad, es la que se establece en el artículo 138 del Código Fiscal, que refiere a la multa de diez veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal, aplicable al servidor público que deje de practicar legalmente alguna notificación. Ciertamente es una sanción que deviene de una ilegalidad, sin embargo resulta a todas luces desproporcionada en relación con las consecuencias a que podría sujetarse un particular, máxime si consideramos que tal castigo será aplicado directamente al empleado de la autoridad, no así a ésta; es decir, la institución pública no sufrirá ningún tipo de secuela de un proceder viciado.

Para concluir con el tema de la adición del último párrafo del artículo 46 del Código de la materia, no se pierde de vista que tal adición lo que vino a poner de manifiesto fue el ilegal ejercicio de las facultades de comprobación que había tenido lugar en años anteriores.

En efecto, tal afirmación resulta ser cierta en virtud de que la autoridad ha emitido órdenes de visita respecto de las mismas contribuciones y periodos dirigidas al mismo contribuyente, antes de que el último párrafo del artículo 46 fuera añadido.

Sin embargo lo que resulta ser más grave, es el consentimiento tanto de las autoridades judiciales como del ahora llamado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, esta anuencia queda de manifiesto en los diversos criterios que se han emitido favoreciendo la excesiva emisión de estos actos, tal es el caso de los siguientes:

*Octava Época*

*Instancia: Segunda Sala*

*Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: 72, Diciembre de 1993*

*Tesis: 2a./J. 17/93*

*Página: 18*

*NULIDAD. EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, CUANDO EXISTA INDEBIDA IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES DENTRO DEL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR. La nulidad de la resolución por vicios de carácter formal, que se configura al actualizarse una omisión dentro del procedimiento fiscalizador, como lo es la indebida identificación de los visitadores o que no se haga constar en el acta respectiva de manera circunstanciada todos los datos relativos al documento de su identificación, encuadra dentro de la fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, pues constituye un vicio del procedimiento que afecta las defensas del particular y trasciende al sentido de la resolución impugnada, por lo que en términos del último párrafo del artículo 239 del mencionado código, el Tribunal Fiscal de la Federación declarar la nulidad para el efecto de que la autoridad demandada deje insubsistente la resolución reclamada y emita una nueva en la que declare nulo el procedimiento de la visita desde el momento en que se cometió la violación formal, sin que con ello se obligue ni se impida a la autoridad iniciar un nuevo procedimiento a partir de ese momento y de acuerdo con lo establecido por la ley, porque el ejercicio de esta última atribución queda dentro del campo de las facultades discrecionales de la autoridad. La garantía de seguridad jurídica queda resguardada desde el momento en que se deja insubsistente el procedimiento viciado, pero el alcance de esa garantía no se extiende al grado de que no pueda ser objeto de una nueva visita domiciliaria, porque el ejercicio de las facultades fiscalizadoras que son propias de la autoridad derivan de la ley y no de lo señalado en una sentencia de nulidad.*

*Contradicción de tesis 39/92. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito. 22 de*



octubre de 1993. *Mayoría de tres votos. Disidente: Atanasio González Martínez. Ausente: No, Castañón León. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Rolando González Licona.*

*Tesis de Jurisprudencia 17/93. Aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada de diez de noviembre de mil novecientos noventa y tres, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Presidente No, Castañón León, Atanasio González Martínez, Carlos de Silva Nava, José, Manuel Villagordo Lozano y Fausta Moreno Flores.*

Sobre el criterio anterior, se deben realizar algunas consideraciones, resulta evidente la imposibilidad de circunscribir el ejercicio de facultades de comprobación a una sentencia, toda vez que se trata de facultades discrecionales, por tanto ciertamente la autoridad podrá seguir emitiendo órdenes de visita o de cualquier otro tipo de facultad comprobatoria, dirigidas al mismo contribuyente, mediante un nuevo acto de autoridad, tal como lo establece la anterior tesis, sin embargo el alcance del término "nuevo" es de verdadera trascendencia, toda vez que es menester definirlo a fin de elucidar que si por nuevo se entiende la emisión de un acto de autoridad tendiente a la verificación de las mismas contribuciones y periodos o bien si se trata de un acto de verifique diversas contribuciones o ejercicios; desde un punto de vista personal el alcance del término en comento debe ser este último; lo anterior parecería ser lo que quiso manifestar el mismo criterio, en virtud de que manifiesta que el nuevo acto se deberá conducir de conformidad con la ley, la cual en la fecha en que éste fue emitido, es decir diciembre de 1993, no permitía, como ya ha sido comentado, emitir una acto en igualdad de elementos, es decir mismo contribuyente, así como periodos y contribuciones.

Por su parte el entonces Tribunal Fiscal de la Federación emitió el siguiente criterio interpretativo:

*Tesis: IV-P-2aS-92*

*R.T.F.F. Año II. No. 9. Abril 1999. Pág: 115*

*Precedente Cuarta Época.*

*Segunda Sección*

*Materia: PROCESAL (SENTENCIAS DE SALA SUPERIOR)*

**ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. SU ILEGALIDAD GENERA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA.-**

*De conformidad con lo dispuesto en el artículo 42, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades de comprobación en forma conjunta, indistinta o sucesiva, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente; por tanto, es la legal notificación de la orden de visita el acto formal con el que se inician las facultades de comprobación de la autoridad fiscal. Por otra parte, se tiene que el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, establece cinco causales de anulación de un acto administrativo, siendo éstas: 1.- La incompetencia del funcionario que dictó, ordenó o tramitó el procedimiento del que derivó la resolución impugnada; 2.- La omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación; 3.- Los vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada; 4.- Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos, o se apreciaron en forma equivocada, o bien, si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas, o dejó de aplicar las debidas; y, 5.- Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales, no corresponda a los fines para los cuales la Ley confiera dichas facultades. Por ello, si en un juicio de nulidad se acredita que la orden de visita domiciliaria, que dio origen a la resolución liquidatoria impugnada en el juicio es ilegal, al haberse dictado en contravención del artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, dado que no se precisó conforme a dicho precepto el objeto de la visita domiciliaria, debe concluirse que la hipótesis que se actualiza es la establecida en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, puesto que la resolución impugnada deriva de un acto dictado en contravención a las disposiciones aplicables, acto que, cabe puntualizar, es previo al inicio del procedimiento de fiscalización, y en esta situación, la declaratoria de nulidad que se presenta es lisa y llana. Ciertamente, en este caso no procede declarar una nulidad señalando efectos, dado que éstos sólo podrían ser para ordenar reponer el procedimiento de fiscalización o para emitir otra orden de visita domiciliaria y ello no es legalmente posible, en primer lugar porque al tratarse de un vicio previo al inicio del procedimiento no puede ordenarse su reposición; y en segundo lugar, porque la emisión de otra orden de visita domiciliaria cae dentro del campo de facultades discrecionales de la autoridad hacendaria, y sólo a ella le corresponde determinar si vuelve a ejercitar tal atribución o no, respecto del mismo contribuyente. (13)*

*Juicio No. 100(14)63/98/7724/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 3 de diciembre de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Dr. Gonzalo Armienta Calderón.- Secretario: Lic. José Antonio Rodríguez Martínez.  
(Tesis aprobada en sesión de 28 de enero de 1999)*

**PRECEDENTE:**

**IV-P-2aS-30**

*Juicio de Nulidad No. 100(14)3/98/1034/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 30 de junio de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Dr. Gonzalo Armienta Calderón.- Secretaria: Lic. Guadalupe Camacho Serrano.*

Destaca nuevamente la ausencia de una mención expresa de las facultades de la autoridad para emitir actos en las mismas condiciones de uno que haya existido previamente, tal ausencia es entendible si se considera lo que es una Jurisprudencia. Considera el Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de nuestra Universidad, que la jurisprudencia es:

*"... la interpretación que hacen los tribunales competentes al aplicar los supuestos jurídicos que se someten a su conocimiento."*

Guisa de la cual se desprende que la jurisprudencia es una interpretación de la norma jurídica, en tal virtud la ausencia de una mención expresa en un sentido permisivo para que la autoridad repita un ejercicio verificadorio para el mismo sujeto pasivo, contribuciones y periodos, deviene de la ausencia de una norma legal que así lo exprese, dicho en otras palabras no se puede interpretar un dispositivo legal que no existe.

Resulta ser de explorado derecho que las autoridades sólo pueden realizar conductas expresamente autorizadas por la ley, por lo tanto, antes del 31 de diciembre de 1998, ¿cuál era el dispositivo jurídico, o el numeral de éste que permitía a la autoridad revisar en más de una ocasión al mismo contribuyente por los mismos periodos y contribuciones?

Ahora bien dentro del la tesis de jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación que ha sido transcrita anteriormente, hubo un criterio que difirió del de la mayoría, éste se manifestó en un voto particular emitido por el entonces Magistrado Rubén Aguirre Pangburn en la cual entre otras cosas manifestaba lo siguiente:

*"...Por su parte, cuando la nulidad es la sanción que corresponde a un vicio extrínseco, al haberse juzgado el fondo o comprobado el desvío de poder, dicha nulidad impide, por el efecto de la cosa juzgada, la repetición del acto, por lo menos en la parte anulada o de la manera como se provocó la nulidad. Esto significa en materia fiscal, tratándose de*

contribuciones que se causan por el ejercicio, que no pueden volver a determinarse diferencias por el mismo impuesto y el mismo ejercicio, salvo que se deriven de una nulidad para efectos debidamente precisada en la sentencia."

Y continúa más adelante afirmando lo siguiente:

*"...Por lo visto, la declaratoria de nulidad lisa y llana de la sentencia que combato sólo lo es en apariencia, pues, según la misma, las autoridades fiscales pueden volver a revisar al mismo contribuyente, por los mismos ejercicios y los mismos impuestos. La incongruencia en que incurre la mayoría proviene de declarar nulidades lisas y llanas que no lo pueden ser por la muy elemental razón de ir en contra de la naturaleza de las cosas; ello es así, porque no hay cosa juzgada en cuanto al fondo."*

Destaca de las fracciones reproducidas de ese voto particular, es el deseo de sancionar a la autoridad por una ilegalidad cometida, en tal virtud la inquietud que se manifiesta en el presente trabajo es compartida, sin duda alguna por un mayor número de personas que las que aquí se manifiestan, en tal virtud es una imperiosa necesidad crear un límite a las facultades comprobatorias.

Si aún considerando los argumentos esgrimidos se concediera validez tanto a los fallos emitidos por los juzgadores, como a las conductas seguidas por la Autoridad Fiscal, en los cuales se defendió este reiterativo ejercicio de facultades, provocaría cuestionamientos sobre la necesidad de adicionar este último párrafo al artículo 46 del Código tributario; es decir si ya era legal realizar este tipo de revisiones, que sentido o necesidad existía para justificar la multitud añadida.

En el caso de que efectivamente, como desde un punto de vista personal lo es, se aceptara que tales conductas reiterativas son erróneas por carecer de un fundamento expreso, habría que aceptar también las graves violaciones constitucionales que se cometieron en el ejercicio de las facultades de comprobación contando con la tolerancia judicial y administrativa.

Tal conflicto involucraría al poder legislativo, por la adición del párrafo en comento, en virtud de que habría caído en una muy peligrosa labor, que sería la de legislar para darle legalidad a conductas, derivándose de ello la devaluación del Derecho, que

pasaría a ser de un promotor del cambio, a una simple comparsa de la vida fiscal de la Nación.

**PROPUESTA LEGAL**

**172**

**CONCLUSIONES**

**175**

**BIBLIOGRAFÍA**

**178**

## PROPUESTA LEGAL

Debido a la problemática expuesta en los capítulos anteriores, se impone la necesidad de establecer un límite a las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, objetivo que podrá ser alcanzado de diversas formas, todas éstas deberán ser a través de reformas al Código Fiscal de la Federación. Por tal motivo y como propuesta del presente trabajo recepcional, se sugiere la creación de la figura de la Caducidad Especial, la cual representa una de las múltiples vías que se pueden recorrer para alcanzar la seguridad jurídica del contribuyente y la equidad en la relación del Fisco Federal con los contribuyentes.

En congruencia con los argumentos expuestos, se proponen las siguientes reformas al Código Fiscal de la Federación:

Se REFORMAN los artículos :50 último párrafo, 67 último párrafo; Se ADICIONA el artículo 30 con un cuarto párrafo recorriéndose los demás en su orden; Se DEROGA el artículo 46 último párrafo. Para quedar como sigue:

### ARTICULO 30.- .....

La caducidad establecida en el artículo 67-A libera al contribuyente, de la obligación de guarda de la contabilidad correspondiente, aún cuando no hayan transcurrido los plazos establecidos en el artículo 67 de este mismo ordenamiento, siempre que éstos no guarden relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales de otros periodos. La falta de esta contabilidad no podrá ser considerada dentro de los supuestos del artículo 83, de este código. Debiendo conservar únicamente los documentos que acrediten el desarrollo de las facultades de comprobación respecto de esos ejercicios y contribuciones, o la resolución favorable al contribuyente, que ponga fin al medio de defensa que se intentó.

.....

### ARTÍCULO 46.- .....

Último Párrafo (Se deroga)

**ARTÍCULO 50.-** .....

Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden o las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate, quedando éstas sin facultades para emitir otra resolución, que determine créditos fiscales, dictada con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación respecto de los mismos ejercicios y contribuciones.

**ARTÍCULO 67.-** .....

Los contribuyentes, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales cuando hayan transcurrido los plazos a que se refiere este artículo o cuando de acuerdo al artículo 67 -A caduquen sus facultades de comprobación.

**ARTÍCULO 67-A.-** Las facultades para comprobar el cumplimiento de las normas, caducarán, respecto de los mismos ejercicios y contribuciones, cuando:

- I. Una vez ejercitadas, se haya emitido la resolución correspondiente, no importando las observaciones o determinaciones de créditos fiscales, que en su caso se hagan.
- II. La resolución derivada de las revisiones hechas, no sea emitida dentro de los plazos establecidos en el artículo 50 de este Código.
- III. Su desarrollo no se ajuste a los plazos dispuestos por el artículo 46-A.
- IV. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, decrete la nulidad absoluta del acto de autoridad, en virtud de la actualización de las fracciones I, IV y V, del artículo 238 de este código; y en general cuando por cualquier medio de defensa se haya declarado la ilegalidad del ejercicio verificador impugnado, no dejando el órgano jurisdiccional o administrativo al que haya acudido, la posibilidad de reponer el procedimiento.



La resolución mencionada, declarará la extinción de facultades de comprobación en los términos anteriores; tal declaratoria deberá hacerse aún cuando no medie petición de la parte interesada.

Las facultades establecidas en el artículo 42, fracciones V, VI, VII y VIII, no están sujetas a lo dispuesto por este artículo.

## CONCLUSIONES

1. La relación Jurídico-Tributaria, es aquella que nace de una norma jurídica, la cual al ser actualizado su presupuesto legal, crea un vínculo jurídico, imponiendo obligaciones al sujeto pasivo y otorgando facultades al sujeto las cuales son determinadas en cantidad y forma por el mismo ordenamiento que le dio origen.

2. Con el objeto de facilitar el estudio de las Facultades de Determinación, se puede afirmar que el procedimiento empleado por éstas, y que es seguido por la Autoridad, cuenta con dos fases la primera consiste en la verificación de la actualización de los elementos del hecho generador, es decir la etapa cualitativa; y la segunda consistente en la determinación en cantidad líquida de la deuda tributaria, derivada de la anterior actualización, etapa que se la puede nombrar como cuantitativa.

3. El acto administrativo de determinación tiene el carácter de ejecutivo en virtud de que la ley otorga la facultad a la Administración de hacerlo valer por sí misma. Igualmente se presume su legalidad a la luz del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.

4. Son dos los efectos derivados de este acto administrativo, el primero es la cuantificación de la deuda tributaria y el segundo es la constitución de una resolución ejecutoria, misma que al ser notificada y en ausencia de impugnación se constituye en la base o título del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

5. La Autoridad Hacendaria se encuentra facultada para determinar presuntivamente además de las contribuciones y accesorios, la Utilidad Fiscal de los contribuyentes, el Resultado Fiscal en Régimen Simplificado y el Remanente Distribuible de las personas contempladas en el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

6. Las facultades de comprobación son ilimitadas ya que el artículo 67 del Código tributario no la sujeta a los plazos que ahí se establecen citando a éstos a las facultades para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, e imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.

7. Es necesario crear una cultura fiscal en el contribuyente, siendo un acertado principio de tal creación facilitar el cumplimiento de las disposiciones, en tal virtud la interrupción prevista en el artículo 67 fracción I del Código Fiscal de la Federación debería desaparecer, considerando la espontaneidad del contribuyente.

8. La figura extintiva surge por la necesidad de conducir la vida en sociedad; evitando con esto, la disminución de la población, el agotamiento del tesoro público y el relajamiento de las costumbres.

9. La Caducidad Especial de las Facultades de Comprobación conservará el ánimo sancionador con el que fue concebida en Roma; Así mismo mantendrá la pérdida de un derecho, que en la especie que nos ocupa se encuentra representado por la facultad comprobatoria, como sanción.

10. La creación de la figura propuesta promoverá la actividad contenciosa de la Administración, debido a que sólo contaría con una oportunidad para ejercer sus facultades de comprobación, por lo que el resultado derivado de ellas necesariamente debe ser defendido mediante todos los recursos legales a su alcance.

11. Así mismo tal creación redundará en beneficios para la Autoridad Fiscal. Ésta deberá acercarse a la perfección administrativa en el desarrollo de sus ejercicios verificatorios y los abogados encargados de la defensa de tales actos de autoridad igualmente requerirán de un más eficiente conocimiento de la materia. De la misma forma el litigante particular tendrá la imperiosa necesidad de igualarse a las exigencias derivadas de la Caducidad Especial; de manera Más general la vida Jurídico-Fiscal de la Nación se verá enriquecida.

12. La Caducidad Especial de las Facultades de Comprobación pertenece a la siguiente clasificación:

- a) Legal. Debido a que se contemplaría en el Código Fiscal de la Federación.
- b) Sustantiva. En virtud de que afecta a derechos sustantivos, como lo es la facultad de comprobación.
- c) De Pleno Derecho. Ya que no requiere de ser constituida por el juzgador en su resolución. Por lo anterior la resolución podrá tener únicamente efectos declarativos.

13. Una nueva clasificación doctrinal tendría que surgir debido a la aparición de la figura propuesta, toda vez que la caducidad actualmente es originada por la ausencia de un hecho positivo determinado, y el transcurso del plazo establecido. Sin embargo ahora bastará con la actividad para su aplicación.

De igual forma en que existe en el Derecho adjetivo la preclusión positiva y negativa, existirá en la caducidad el aspecto positivo que es como hasta ahora se le concibe, y el negativo que es el que se propone.

## BIBLIOGRAFÍA

- Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, DERECHO FISCAL MEXICANO, Décimo cuarta edición, Porrúa, México D.F. 1999.
- Bermejo Vera José, Garcés A., Guedea M., Tena V., García-Alvárez G., Gimeno J.M., Oliván J., Tejedor J.C. Moreu E. DERECHO ADMINISTRATIVO, parte especial, cuarta edición, Civitas, Madrid, 1999.
- Borja Soriano Manuel, TEORÍA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES, Décimo Sexta edición, Editorial Porrúa, México D.F. 1998.
- Brisño Sierra, Humberto, DERECHO PROCESAL FISCAL, REGÍMENES FEDERAL Y DISTRITAL MEXICANO, Miguel Angel Porrúa, México D.F., 1990.
- Camusso Jorge P., NULIDADES PROCESALES, Ediar, Buenos Aires, 1983.
- Carrasco Iriarte Hugo, DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL, Harla, México D.F. 1993.
- Carrasco Iriarte Hugo, LECCIONES DE PRÁCTICA CONTENCIOSA EN MATERIA FISCAL, Colección Textos Universitarios, Editorial Themis, México, D.F., 1999
- Castro Juventino V.; LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA ANTE LA LEY INJUSTA, Un Fallo Histórico Respecto al Llamado Anatocismo, tercera edición, Editorial Porrúa, México D.F. 1999.
- Checa Santos Dionisio, DERECHO FISCAL Instituto Editorial Reus, S.A., Madrid, 1956.
- De la Cueva Arturo, DERECHO FISCAL, Editorial Porrúa, México D.F. 1999.
- De la Garza Sergio Francisco, DERECHO FINANCIERO MEXICANO, Editorial Porrúa, México, D.F. 1994.
- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO, Tercera Edición,, Limusa, México D.F. 1991.
- Díaz Vicente O, LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LOS PROCESOS TRIBUTARIOS, Depalma Buenos Aires Argentina, 1994.
- Flores Zavala Ernesto, FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS, Tercera Edición Actualizada, Editorial Porrúa, México D.F. 1998.
- Giulani Founrouge Carlos M. Y Navarrine Susana Camila, PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO, quinta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires. 1993.

Giuliani Founrouge Carlos M., DERECHO FINANCIERO VOLUMEN I, Ediciones Depalma Buenos Aires, Argentina, 1997.

Gómez Lara Cipriano, Teoría General del Proceso, sexta edición, Universidad Nacional Autónoma de México, México D.F. 1983

Gutiérrez y González Ernesto, DERECHO DE LAS OBLIGACIONES, decimosegunda edición, Editorial Porrúa, México D.F. 1997.

Jarach Dino, FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996.

Jarach Dino, EL HECHO IMPONIBLE, tercera edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996.

Labanca Jorge, PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD EN EL DERECHO COMERCIAL, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1990.

Loutayf Ranea Roberto G., Ovejero López Julio C., Caducidad de la Instancia, Editorial Aestrea, Buenos Aires, Argentina. 1991.

Lozano Blanca, LA EXTINCIÓN DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y TRIBUTARIAS, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1990.

Luqui Juan Carlos, LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, Ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina 19981.

Mabarak Cerecedo Doricela, DERECHO FINANCIERO PÚBLICO; Mc Graw Hill, Estado de México; 1996.

Margán Manatou, Emilio. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, Decimotercera Edición Actualizada Editorial Porrúa, México, D.F. 1997.

Margán Manatou, Emilio, LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL, Editorial Porrúa, México D.F., 1999.

Margán Manatou, Emilio, DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, DE ANULACIÓN O DE ILEGITIMIDAD, novena edición, Editorial Porrúa, México D.F. año 2000.

Martín María José, Rodríguez Usé Guillermo F., DERECHO TRIBUTARIO GENERAL 2, Segunda Edición Actualizada, Ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina 1995.

Martínez Bahena José Luis, ANÁLISIS JURÍDICO DE LA VISITA DOMICILIARIA COMO MEDIO DE COMPROBACIÓN FISCAL, Sista, México, D.F. 1994.

Villegas Héctor B., CURSO DE FINANZAS DERECHO FINANCIERO Y  
TRIBUTARIO, quinta edición, Depalma Buenos Aires Argentina, 1994.