

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS**

**ESTUDIO COMPARATIVO DE LAS
FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL
REGULADAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN Y EN EL CÓDIGO FINANCIERO
DEL DISTRITO FEDERAL**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO

P R E S E N T A:
MARTHA VANESSA MENDEZ LLANOS

A S E S O R A:
LIC. ANA ISABEL FLORES SOLANO





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.

Paginación Discontinua



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

UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

Cd. Universitaria, D.F., 21 de octubre del 2002.

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 la pasante **MARTHA VANESSA MENDEZ LLANOS**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"ESTUDIO COMPARATIVO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION FISCAL REGULADAS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y EN EL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL"**.

Con fundamento en los artículos 8° 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"
Director

LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

A MIS PADRES Y A MI HERMANA, PORQUE GRACIAS
A SU APOYO Y CONSEJOS HE ALCANZADO LA MÁS
GRANDE DE MIS METAS.
CON ADMIRACIÓN Y RESPETO

A MI NOVIO VICTOR W. POR SU AMOR, ÁNIMO Y
COMPENSIÓN BRINDADOS PARA LA REALIZACIÓN
DEL PRESENTE TRABAJO.

A TODOS MIS FAMILIARES QUIENES CON SU CARÍO
INCONDICIONAL ME HAN IMPULSADO A SUPERARME.

AGRADEZCO A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO Y A CADA UNO DE MIS MAESTROS POR BRINDARME
LA FORMACIÓN PROFESIONAL NECESARIA PARA ENFRENTARME
A LOS RETOS DE LA VIDA.

... a la Dirección General de Bibliotecas de
UNAM a difundir en formato electrónico e impreso
el contenido de mi trabajo recepcional
NOMBRE: Méndez Flores
Martha Vanessa
FECHA: 6 de Diciembre de 06
FMA: [Signature]

INDICE

INTRODUCCION	I
CAPITULO I. LINEAMIENTOS GENERALES.	
1.1 POTESTAD TRIBUTARIA	1
1.1.1 Concepto.	2
1.1.2 Fundamentos Constitucionales de la Potestad Tributaria.	3
1.1.2.1 Artículo 124 constitucional. Distribución de competencias entre la Federación y las Entidades Federativas.	4
1.1.2.2 Artículo 73 fracción XXIX y artículo 74 fracción IV de la Ley Suprema. Facultades Exclusivas del Congreso de la Unión.	4
1.1.2.3 Artículo 73 fracción VII Constitucional. Facultades concurrentes entre la Federación y de los Estados.	4
1.1.2.4 Artículo 117 fracciones III, V, VI Y VII, y 118 fracción I de la Constitución. Facultades expresamente prohibidas a los Estados.	6
1.1.2.5 Artículo 115 fracciones II y IV de la Constitución. Facultad de los Estados de establecer las contribuciones de los Municipios.	7
1.1.2.6 Artículo 73 fracción VIII y artículo 122 Constitucional. Facultad del Distrito Federal.	7
1.1.3 Principios que delimitan la Potestad tributaria.	8
1.1.3.1 Principio de Legalidad.	9
1.1.3.2 Principio de Proporcionalidad.	11
1.1.3.3 Principio de Equidad.	13
1.1.3.4 Principio de irretroactividad de la ley fiscal.	14
1.1.3.5 Principio de prohibición de exentar impuestos.	16
1.2. RELACION JURIDICA TRIBUTARIA.	16
1.2.1 Concepto.	16
1.2.2 Hecho imponible de la obligación tributaria.	18
1.2.3 Hecho Generador de la obligación tributaria.	18
1.2.4 Nacimiento de la obligación tributaria.	19
1.2.5 Determinación de la obligación tributaria sustantiva (dar).	19
1.2.6 Elementos de la Relación Jurídica Tributaria.	20
1.2.6.1 Sujetos.	21
1.2.6.1.1 Sujeto Activo.	21
1.2.6.1.2 Sujeto Pasivo.	22
1.2.6.2 Objeto	23
1.3 FACULTADES DE COMPROBACION DE LA AUTORIDAD FISCAL.	24
1.3.1 Concepto	25
1.3.2 Objeto de las facultades de comprobación.	26
1.3.3 Fundamento Constitucional.	27
1.3.3.1 Artículo 31 fracción IV constitucional. Principio de Legalidad.	27
1.3.3.2 Artículo 16 primer párrafo de la Ley Suprema.	

Principio de legalidad del acto administrativo.	27
1.3.3.3 Artículo 16 antepenúltimo párrafo de la Constitución.	
Principio de inspección.	30
1.3.3.4 Artículo 14 párrafo segundo constitucional. Garantía de audiencia.	30
1.3.4 Fundamento Legal.	31
1.3.4.1 Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.	31
1.3.4.2 Artículo 71 del Código Financiero del Distrito Federal.	31
CAPITULO II. FACULTADES DE COMPROBACIÓN REGULADAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.	
2.1. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL.	32
2.1.1 Autoridades competentes para ejercer las facultades de comprobación.	33
2.1.2 Plazos para presentar la información.	37
2.2 FACULTADES DE COMPROBACION QUE SE LLEVAN A CABO EN EL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE, REPRESENTANTE LEGAL O TERCERO.	38
2.2.1 VISITA DOMICILIARIA	38
2.2.1.1 Concepto.	38
2.2.1.2 Fundamento Legal.	38
2.2.1.3 Requisitos constitucionales de la orden de visita domiciliaria.	39
2.2.1.4 Requisitos legales de la orden de visita domiciliaria.	42
2.2.1.5 Inicio de la visita domiciliaria.	44
2.2.1.5.1 Notificación de la orden de visita.	44
2.2.1.5.2 Ausencia del visitado.	44
2.2.1.5.3 Aseguramiento de la contabilidad.	46
2.2.1.5.4 Identificación de los visitadores.	47
2.2.1.6 Contenido del Acta Parcial de Inicio.	48
2.2.1.7 Obligaciones de los visitados.	52
2.2.1.8 Actas parciales y complementarias que se levantan durante el desarrollo de la visita.	52
2.2.1.8.1 Acta última parcial.	53
2.2.1.8.2 Acta Final.	54
2.2.1.8.3 Papeles de trabajo.	55
2.2.1.8.4 Levantamiento de las actas en las oficinas de la autoridad fiscal.	56
2.2.1.9 Casos por los que se obtendrán copias de la contabilidad.	57
2.2.1.10 Conclusión anticipada de la visita domiciliaria.	58
2.2.1.11 Duración de la visita domiciliaria.	59
2.2.1.11.1 Ampliación de la visita domiciliaria.	60
2.2.1.12 Reposición del procedimiento.	60
2.2.1.13 Casos en que se suspende la visita domiciliaria.	60
2.2.2 VISITAS DOMICILIARIAS QUE SE PRACTICAN CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 42 FRACCIÓN V DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.	61
2.2.2.1 Procedimiento de la visitas domiciliarias.	61
2.3 FACULTADES DE COMPROBACION QUE SE LLEVAN A CABO FUERA DEL	

DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE, RESPONSABLE SOLIDARIO O TERCERO.	62
2.3.1 REVISIÓN DE "ESCRITORIO" O "GABINETE".	62
2.3.1.1 Concepto	62
2.3.1.2 Fundamento Legal.	63
2.3.1.3 Requisitos legales del requerimiento de la contabilidad.	64
2.3.1.4 Notificación del requerimiento de la contabilidad.	65
2.3.1.5 Plazos para presentar la contabilidad.	66
2.3.1.5.1 Ampliación del plazo para presentar la contabilidad.	66
2.3.1.6 Oficio de observaciones.	66
2.3.1.6.1 Plazo para desvirtuar el oficio de observaciones.	67
2.3.1.6.2 Oficio de Conclusión.	68
2.3.1.7 Duración de la revisión de "escritorio" o "gabinete".	68
2.3.1.7.1 Ampliación de la revisión de "escritorio" o "gabinete".	69
2.3.1.7.2 Casos por los que se suspende la revisión de "escritorio" o "gabinete".	69
2.3.2 RECTIFICACION DE LOS ERRORES ARITMÉTICOS U OMISIONES EN LAS DECLARACIONES, SOLICITUDES O AVISOS.	70
2.3.3 REVISIÓN DE DICTAMEN FISCAL.	72
2.3.3.1 Concepto.	72
2.3.3.2 Fundamento legal.	72
2.3.3.3 Tipos de dictámenes fiscales	73
2.3.3.3.1 Caso por el cual el aviso para dictaminar los estados financieros no surte efectos.	75
2.3.3.3.2 Requisitos para que los hechos contenidos en los dictámenes se presuman ciertos.	75
2.3.3.4 Requisitos que debe reunir el contador público para formular dictámenes financieros.	76
2.3.3.4.1 Impedimentos para dictaminar los estados financieros.	77
2.3.3.4.2 Sanciones al contador público autorizado.	77
2.3.3.5 Plazos para presentar el dictamen.	78
2.3.3.5.1 Contenido del dictamen fiscal.	78
2.3.3.5.2 Procedimiento de revisión de dictamen fiscal para contador público.	79
2.3.4 ALLEGARSE DE PRUEBAS NECESARIAS PARA DENUNCIAR LA POSIBLE COMISION DE DELITOS FISCALES.	80
2.3.5 VERIFICAR FÍSICAMENTE TODA CLASE DE BIENES, INCLUSO DURANTE SU TRANSPORTE.	83
2.6 CONSECUENCIAS JURIDICAS DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.	84
2.6.1 Recabar informes y datos de funcionarios y empleados públicos, y fedatarios.	84
2.6.2. Infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación:	86
2.6.3 Información de los datos y hechos obtenidos por el ejercicio	

de las facultades de comprobación.	86
2.6.4 Determinación y notificación de las contribuciones omitidas.	86
2.6.5 Plazo para pagar las contribuciones determinadas con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.	87
2.6.6 Suspensión de la extinción de las facultades para determinar créditos e imponer sanciones con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.	87

CAPITULO III. FACULTADES DE COMPROBACIÓN REGULADAS EN EL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL

3.1 FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL.	90
3.1.1 Autoridades competentes para ejercer las facultades de comprobación.	91
3.1.2 Convenios de colaboración administrativa.	92
3.2 FACULTADES DE COMPROBACION FISCAL QUE SE LLEVAN A CABO EN EL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE, REPRESENTANTE LEGAL O TERCERO	94
3.2.1 VISITA (DOMICILIARIA) PARA REVISAR LA CONTABILIDAD, BIENES Y DOCUMENTOS RELACIONADOS CON EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES.	94
3.2.1.1 Concepto.	94
3.2.1.2 Fundamento Legal.	94
3.2.1.3 Requisitos constitucionales de la orden de visita domiciliaria.	95
3.2.1.4 Requisitos legales de la orden de visita domiciliaria.	96
3.2.1.5 Inicio de la visita domiciliaria.	96
3.2.1.5.1 Notificación de la orden de visita domiciliaria	96
3.2.1.5.2 Ausencia del visitado.	97
3.2.1.5.3 Aseguramiento de la contabilidad.	97
3.2.1.5.4 Identificación de los visitantes.	98
3.2.1.6 Contenido del acta parcial de inicio.	98
3.2.1.7 Obligaciones de los visitados.	100
3.2.1.8 Actas parciales y complementarias que se levantan durante el desarrollo la visita.	101
3.2.1.8.1 Última acta parcial.	101
3.2.1.8.2 Acta final.	101
3.2.1.8.3 Papeles de trabajo.	102
3.2.1.8.4 Levantamiento de actas en oficinas fiscales.	102
3.2.1.9 Conclusión anticipada de la visita domiciliaria.	102
3.2.1.10 Duración de la visita domiciliaria.	102
3.2.1.10.1 Ampliación de la visita domiciliaria.	103
3.2.1.11 Reposición del procedimiento.	103
3.2.2 VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR EL ESTADO Y CONDICIONES DE LAS TOMAS DE AGUA, DE SUS INSTALACIONES, EL CONSUMO DE AGUA: LOS DISPOSITIVOS PERMANENTES DE MEDICIÓN CONTINUA EN LAS DESCARGAS A LA RED DE DRENAJE, Y EL VOLUMEN DE AGUA EXTRAÍDA.	103

3.2.2.1 Casos en que se practicarán visitas de inspección y verificación.	104
3.2.2.2 Procedimiento para efectuar las visitas de inspección y verificación.	106
3.3 FACULTADES DE COMPROBACION FISCAL QUE SE LLEVAN A CABO FUERA DEL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE, REPRESENTANTE LEGAL O TERCERO	107
3.3.1 REVISIÓN DE "ESCRITORIO" O "GABINETE".	107
3.3.1.1 Concepto	107
3.3.1.2 Fundamento Legal.	107
3.3.1.3 Requisitos legales del requerimiento de la contabilidad.	108
3.3.1.4 Notificación del requerimiento de la contabilidad.	108
3.3.1.5 Plazo para presentar la contabilidad.	109
3.3.1.5.1 Ampliación del plazo para presentar la contabilidad.	109
3.3.1.6 Oficio de observaciones.	109
3.3.1.6.1 Plazo para desvirtuar el oficio de observaciones.	109
3.3.1.6.2 Oficio de conclusión.	110
3.3.1.7 Duración de la revisión de "escritorio" o "gabinete".	110
3.3.1.7.1 Ampliación de la revisión de "escritorio" o "gabinete".	110
3.3.2 REVISAR LAS DECLARACIONES PARA VERIFICAR LA CORRECTA APLICACIÓN DEL CÓDIGO FINANCIERO, LA OPORTUNIDAD DE SU PRESENTACIÓN Y PAGO.	110
3.3.3 REVISIÓN DE DICTAMEN FISCAL.	112
3.3.3.1 Concepto	112
3.3.3.2 Fundamento legal.	112
3.3.3.3 Tipos de dictámenes fiscales.	112
3.3.3.3.1 Casos por los que el aviso para dictaminar los estados financieros no surtirá efectos:	115
3.3.3.3.2 Requisitos para que los hechos contenidos en los dictámenes se presuman ciertos.	115
3.3.3.4 Requisitos que debe reunir el contador público para formular dictámenes fiscales.	116
3.3.3.4.1 Impedimentos para dictaminar los estados financieros.	117
3.3.3.4.2 Sanciones a los contadores públicos autorizados.	117
3.3.3.5 Plazos para presentar los dictámenes fiscales.	118
3.3.3.5.1 Contenido del dictamen fiscal.	118
3.3.3.6 Reglas para revisar los dictámenes fiscales.	119
3.3.4 VERIFICAR LOS AVALUOS PRESENTADOS POR LOS OBLIGADOS O FEDATARIOS PÚBLICOS.	120
3.3.5 CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.	121
3.3.5.1 Obtener de los servidores públicos y fedatarios los informes y datos en materia fiscal y administrativa, que con motivo del ejercicio de sus funciones	

3.3.5.2 Allegarse de las pruebas necesarias para denunciar o formular querrela ante el ministerio público cuando se tenga conocimiento de la posible comisión de delitos fiscales.	121
3.3.5.3 Infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación.	122
3.3.5.4 Información de los datos y hechos obtenidos por el ejercicio de las facultades de comprobación.	122
3.3.5.5 Determinación y notificación de las contribuciones omitidas.	122
3.3.5.6 Plazo para pagar las contribuciones determinadas con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.	123
3.3.5.7 Suspensión de la extinción de las facultades para determinar créditos e imponer sanciones con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.	123

CAPITULO IV. COMPARACIÓN ENTRE LAS FACULTADES DE COMPROBACION FISCAL DE LA AUTORIDAD FEDERAL Y LAS DE LA AUTORIDAD DEL DISTRITO FEDERAL

41 FACULTADES DE COMPROBACION	125
4.1.1 Facultades de comprobación comunes entre en el Código Fiscal de la Federación y el Código Financiero del Distrito Federal.	125
4.1.2 Facultades de comprobación exclusivas de la competencia de las autoridades federales reguladas en el Código Fiscal de la Federación y facultades exclusivas de las autoridades locales reguladas por el Código Financiero del Distrito Federal.	125
4.1.3 Orden para revisar y determinar las contribuciones objeto de las facultades de comprobación.	126
4.1.4 Inicio de las facultades de comprobación	130
4.1.5 Simultaneidad de las facultades de comprobación.	132
4.1.6 Plazos para presentar la información del contribuyente:	133
4.1.7 Cuando no se considera que las autoridades ejercen sus facultades de comprobación.	136
4.2 VISITA DOMICILIARIA	138
4.2.1 Fundamento legal de aplicación de la visita domiciliaria	138
4.2.2 Objeto de la orden de visita domiciliaria.	138
4.2.3 Ausencia del visitado.	139
4.2.4 Substitución de las autoridades y de los visitadores.	140
4.2.5 Aseguramiento de la contabilidad.	141
4.2.6 Identificación de los visitadores.	142
4.2.7 Obligaciones de los visitados	143
4.2.8 Actas levantadas durante la visita domiciliaria	144
4.2.9 Casos por los que la autoridad obtendrá copias de la contabilidad.	145
4.2.10 Conclusión anticipada de la visita domiciliaria	146
4.2.11 Levantamiento de las actas en las oficinas de las autoridades fiscales.	147
4.2.12 Duración de la visita domiciliaria	148
4.2.13 Ampliación de la visita domiciliaria.	149
4.2.14 Casos por los que se suspende la visita domiciliaria	150
4.2.15 Limites al ejercicio de las facultades de comprobación	151

4.3 REVISIÓN DE "ESCRITORIO" O "GABINETE"	151
4.3.1 Lugares donde va a llevarse a cabo la revisión de "escritorio" o "gabinete".	151
4.3.2 Plazo para desvirtuar el oficio de observaciones.	152
4.3.3 No conclusión de la revisión de "escritorio" o de "gabinete" en el plazo señalado.	154
4.3.4 Ampliación de la revisión de "escritorio" o "gabinete".	155
4.3.5 Casos por los que se suspende la revisión de "escritorio" o "gabinete".	156
4.4. REVISIÓN DE DICTAMEN FISCAL.	157
4.4.1 Regulación del dictamen fiscal.	157
4.4.2 Inicio de la revisión del dictamen fiscal.	157
4.4.3 Dictamen fiscal obligatorio.	160
4.4.4 Dictamen fiscal optativo.	161
4.4.5 Casos por los que el aviso en el que se opta para dictaminar los estados financieros no surte efectos.	162
4.4.6 Plazo para presentar el dictamen fiscal.	163
4.4.7 Forma de presentar el dictamen fiscal.	164
4.5 RECABAR INFORMES Y DATOS DE LOS FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS PÚBLICOS, Y FEDATARIOS.	167
4.5.1 Regulación de la facultad consistente en recabar informes de los funcionarios y empleados públicos, y fedatarios	167
4.6 REVISAR LAS DECLARACIONES, SOLICITUDES Y AVISOS PRESENTADOS POR EL CONTRIBUYENTE.	168
4.6.1 Regulación de la facultad de comprobación consistente en revisar las declaraciones, avisos y solicitudes presentadas por los contribuyentes.	168
4.7 PRACTICAR ACTOS DE FISCALIZACIÓN CON MOTIVO DE LA INVESTIGACIÓN DE CONDUCTAS QUE PUEDAN SER DELITOS FISCALES.	169
4.7.1 Regulación de la facultad para formular denuncias, querrelas o declaratorias por la posible comisión de delitos fiscales.	169
4.8 DETERMINACIÓN Y NOTIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS.	171
4.9 PLAZO PARA PAGAR LAS CONTRIBUCIONES DETERMINADAS CON MOTIVO DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.	173
CONCLUSIONES	175
BIBLIOGRAFIA	

INTRODUCCION

Observamos que en la actualidad la apremiante necesidad que enfrenta la autoridad fiscal en su función recaudatoria tanto a nivel Federal como local en el Distrito Federal provoca que ejerza sus facultades de comprobación de tal manera que constantemente incurre en violación de preceptos constitucionales y legales, lo cual trae como consecuencia ulterior la pérdida de tiempo y el gasto de recursos humanos y económicos al destinarlos a la defensa de sus actos o bien a la reposición de procedimientos que eventualmente son anulados, pues no son las menos las ocasiones en que los contribuyentes que resienten actos de molestia de la autoridad fiscal los impugnan, no obstante que son deudores de créditos fiscales.

Esta problemática puede tener su causa en dos razones fundamentales. Primero, porque los funcionarios y empleados públicos que se encargan de llevar a cabo los procedimientos para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales no cuentan con suficiente preparación jurídica, ni tienen un genuino compromiso de servicio público; en segundo lugar, porque la regulación jurídica de la materia resulta deficiente y genera en su ejecución la puesta en práctica de mecanismos ineficaces para la finalidad que persiguen, sobre todo cuando se considera que el ejercicio de la actividad fiscalizadora esta sujeta al principio constitucional de legalidad que impera en el Estado Mexicano para todos los actos de los órganos públicos.

En este trabajo se pretende un estudio comparativo de las facultades de comprobación fiscal, en el nivel teórico jurídico, que regula el Código Fiscal de la Federación y el Código Financiero del Distrito Federal. Para dicho propósito se eligió el método comparativo por considerarlo el idóneo para realizar el análisis de esta institución jurídica, ya que permite reconocer y evaluar los aciertos así como las deficiencias que existen en estas legislaciones.

El objetivo de este esfuerzo es el estudio de las consecuencias e implicaciones de la relación jurídica que se establece por virtud del ejercicio de las facultades de comprobación, destacando sus ventajas y desventajas, con miras a que la autoridad fiscal competente cumpla de mejor manera con su función fiscalizadora, sin que con ello viole disposiciones constitucionales y legales que establecen derechos de respeto inexcusable a favor de los gobernados.

De acuerdo con la exposición que se hará respecto de la regulación jurídica de las diversas figuras, que en su conjunto integran las facultades de comprobación que se contemplan en los códigos respectivos objeto de nuestra comparación, se pretende demostrar que resulta indispensable una profunda reforma en ambos para lograr que con su realización no se afecte de ninguna manera los derechos de los contribuyentes, pues son justamente ellos y no otra la causa y fin de las obligaciones fiscales.

De tal suerte que con la demostración que se propone y con los señalamientos específicos de las ventajas y desventajas aludidas quedará patente el hecho de que la inadecuada práctica de la fiscalización causa no sólo perjuicio directo a los contribuyentes, sino también de manera inmediata a la Administración Pública, a través del gasto excesivo e inútil que lleva a cabo la autoridad durante los procedimientos administrativos y luego durante los procedimientos jurisdiccionales, y de manera indirecta o mediata a los propios contribuyentes, pues no hay que soslayar que éstos son quienes soportan el gasto público, entre cuyos rubros se encuentra el

sostenimiento de un aparato burocrático creado para fiscalizar y para defender las resoluciones emanadas de esta primera actividad.

En el fondo creemos que la situación imperante deviene en el absurdo que subyace en todo ello. Esto es que, para verificar el cumplimiento de una obligación fiscal, que los propios ciudadanos se han impuesto a sí mismos a través de sus órganos de representación legislativa, se transgreden los derechos de esos mismos ciudadanos. Razón de más para llevar al cabo un estudio de la regulación jurídica y la práctica de los mecanismos de fiscalización. En el entendido de que las observaciones y comentarios aquí aseverados se agreguen a los tantos que se han vertido sobre esta materia y con ello se logre integrar un cuerpo conceptual y doctrinario que oriente los criterios legislativos para obtener la mejor normatividad posible.

CAPITULO I. LINEAMIENTOS GENERALES.

1.1 POTESTAD TRIBUTARIA

Antes de definir que se debe entender por potestad tributaria, es necesario determinar de donde deriva dicha potestad.

De acuerdo a la concepción normativista o positivista¹ que es la aplicable en nuestro sistema constitucional mexicano, una vez que por voluntad del pueblo nace el Estado (entendido este como la organización jurídica y política de la sociedad), surge la necesidad de plasmar dicha voluntad soberana en la Constitución (entendida como norma jurídica) para determinar la génesis, el ejercicio y los límites del poder del Estado. Es decir, en ella se establece la forma en que se va organizar jurídica y políticamente, siendo las limitaciones a ese poder político: las garantías individuales y la división de poderes, reguladas en la Constitución en su parte dogmática y orgánica respectivamente.

En la Ley Suprema se establece que la soberanía reside en el pueblo. "La soberanía es una cualidad esencial del poder del Estado, pero reside en el pueblo si se concibe la voluntad general, aunque puede manifestarse a través de sus representantes."² De manera que el pueblo al no poder ejercerla directamente, ese poder soberano se distribuye entre órganos jurídicos estructurados y dotados de competencias limitadas, que en nuestro país se depositan en 3 poderes: el ejecutivo, el legislativo y el judicial; por lo que "... la fuerza del Estado se transforma en poder público, sometido al Derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él."³

En este orden de ideas, la Constitución Política establece la existencia, organización y competencia de cada uno de los poderes, por lo que dichos órganos deben de actuar siempre dentro del orden jurídico establecido. Por lo tanto, una manifestación del Poder del Estado, es el Poder tributario, del cual, al estar comprendido en nuestro orden superior, "emana la potestad tributaria, que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente."⁴

¹ El Doctor Miguel Covián Andrade en su obra *Teoría Constitucional*, distingue entre la corriente que considera a la Constitución como una Ley Suprema, Norma de Normas (de ahí que se le llame normativista), señalando que su error consiste en sostener que el Estado es de naturaleza jurídica. Y en contraposición encontramos a la corriente ontológica, la cual sostiene que la Constitución es política y no jurídica. Ello lo explica haciendo referencia a la teoría de los factores reales de poder de Lasalle, y ellos mismos son los que consignan la Constitución sobre la hoja de papel, es decir, la Constitución es resultado de procesos políticos que reflejan la realidad la cual también es de naturaleza política. Y ello aunado a la teoría de las decisiones políticas fundamentales de Schmitt, se concluye que la Constitución es de carácter político, y se entiende por ella el conjunto de decisiones políticas fundamentales tomadas por los factores reales del poder que determinan el ser o modo de ser del Estado. Por lo tanto, a la expresión en la "hoja" de papel de ese conjunto de decisiones políticas (Constitución) tomadas por los factores reales de poder, le da el nombre de Norma Jurídica que confiere el carácter de obligatorio a dichas decisiones.

² DE LA CUEVA, Arturo. "Derecho Fiscal"; Edit. Porrúa, México, 1999. p. 45.

³ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis H. "Principios de Derecho Tributario"; 3ª ed., Edit. Trillas, México, 1999.p.45.

⁴ Ibidem. p.46.

En otras palabras, al estar regulada la potestad tributaria dentro de la Norma Suprema, se faculta a los órganos legislativos para establecer contribuciones mediante una ley. Es decir, dicha potestad deriva del poder de imperio del Estado.

La potestad tributaria tiene su justificación en el hecho de que el Estado, para cumplir con sus funciones requiere de recursos económicos, es decir, "... el Gobierno Federal, a través de diversos organismos y entes públicos, eroga anualmente considerables cantidades para satisfacer las necesidades 'físicas' y 'espirituales' de la sociedad mexicana."⁵ Una de las maneras que tiene para obtener ingresos es mediante el establecimiento de contribuciones en la ley.

Por tanto, las contribuciones recaudadas necesariamente deben estar vinculadas al gasto público pues su finalidad es el Presupuesto, esto es, el gasto de los proyectos planeados para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones, pues su finalidad es "... prever hasta donde sea posible, el importe de todos los gastos del Gobierno Federal."⁶

Lo anterior finalmente se traduce en la imposibilidad de establecer contribuciones sin que previamente exista un gasto público determinado y calculado, ya que es la única manera en que "... se justifica que el Estado exija compulsivamente de los ciudadanos la prestación pecuniaria cuando con ella se atienden las funciones y los servicios públicos."⁷

1.1.1 Concepto.

El Diccionario de la Lengua Española, señala que la palabra potestad proviene del latín *potestas* que significa: " dominio, poder, jurisdicción o facultad que se tiene sobre una cosa."⁸

La palabra tributo cuya raíz latina es *tributum*, es " lo que se tributa. Carga u obligación de tributar".⁹ Por otro lado, establece que la palabra tributar significa: " entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para las cargas y atenciones públicas, cierta cantidad en dinero o en especie".¹⁰ Y por último que la palabra tributaria deriva del latín *tributarios* que es " lo perteneciente o relativo al tributo".¹¹

De manera que la Potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado a través del órgano facultado expresamente para ello en la Constitución, de establecer contribuciones mediante leyes de carácter general y obligatorio, para cubrir el gasto público que requiere para poder cumplir con sus funciones.

⁵ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano"; 14ª ed., Edit. Porrúa, México, 1999.p. 117.

⁶ ORRANTIA ARELLANO, Fernando. "Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal"; Edit. Porrúa, México, 1998.p.50.

⁷ LUQUI, Juan C. "La Obligación Tributaria"; Edit. Depalma, Buenos Aires, (Argentina), 1989.p.191.

⁸ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española; Tomo. II, 21ª ed., Madrid, (España), 2001. p. 1650.

⁹ Ibidem. p. 2024.

¹⁰ Idem.

¹¹ Idem.

En el ámbito doctrinario, no existe en un consenso entre los autores para denominar a esta facultad que tiene el Estado de establecer contribuciones mediante una ley. Se le ha llamado: poder tributario, potestad tributaria, supremacía tributaria, entre otras. A continuación se citarán algunas de las definiciones de potestad tributaria:

Catalina García Vizcaino señala que el poder tributario "consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efecto de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida."¹²

Narciso Sánchez Gómez conceptúa a la potestad tributaria como: " la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe de ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico geográfico." ¹³

Jesús Quintana y Jorge Rojas, señalan que el poder tributario es " la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de las personas o bienes que se hallan en su jurisdicción es lo que representan la potestad o poder tributario."¹⁴

1.1.2 Fundamentos Constitucionales de la Potestad Tributaria.

El artículo 31 fracción IV Constitucional establece la obligación de los mexicanos para contribuir con el gasto público de la Federación, del Distrito Federal, Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

Así mismo, el artículo 40 de nuestra Carta Magna señala que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república, representativa, democrática y federal.

De estos dos preceptos constitucionales se desprende que la Federación, el Distrito Federal y las Entidades Federativas pueden establecer contribuciones, es decir, pueden ejercer su potestad tributaria, por eso es importante estudiar las disposiciones que determinan la competencia en materia tributaria que poseen los diferentes niveles de gobierno integrantes de la Federación.

Específicamente del artículo 31 fracción IV constitucional se desprende el principio de que toda contribución debe encontrarse establecida en la ley, es decir, el llamado principio de legalidad tributaria que a continuación estudiaremos a detalle.

¹² GARCIA VIZCAINO, Catalina. "Derecho tributario"; Tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires (Argentina), 1997, p.225.

¹³ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. "Derecho Fiscal Mexicano"; 2ª ed., Edit. Porrúa, México, 2000.p.92.

¹⁴ QUINTANA, Jesús y ROJAS, Jorge. "Derecho Tributario Mexicano"; 4ª ed., Edit. Trillas, México, 1999.p. 69.

1.1.2.1 Artículo 124 constitucional. Distribución de competencias entre la Federación y las Entidades Federativas.

La Ley Suprema en este numeral establece la distribución de competencias entre la Federación y las Entidades Federativas, al determinar que todas aquellas facultades no otorgadas expresamente a las autoridades de la Federación, estarán reservadas a los Estados. Es decir, las Entidades Federativas tendrán competencia para regular todas aquellas materias que expresamente no se concedieron a la Federación.

1.1.2.2 Artículo 73 fracción XXIX y artículo 74 fracción IV de la Ley Suprema. Facultades Exclusivas del Congreso de la Unión.

El Congreso de la Unión es el órgano legislativo de la Federación; el ejercicio de su función legislativa se divide en Cámara de Senadores y de Diputados.

Las materias que son exclusivas del Congreso de la Unión en relación a la potestad tributaria en las que puede legislar este órgano, por estarles expresamente señaladas son las siguientes: comercio exterior; aprovechamiento y explotación de recursos naturales (artículo 27); instituciones de crédito y sociedades de seguro, y servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación. Además puede establecer contribuciones tratándose de energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados, productos derivados del petróleo y gasolina; cerillos y fósforos; aguamiel y sus derivados, lo relativo a la explotación forestal, y de la cerveza su consumo y producción.

El artículo 74 fracción IV Constitucional, establece que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para determinar las contribuciones necesarias para el gasto público. De manera que el ejecutivo federal hace llegar a la Cámara de Diputados la iniciativa de la Ley de Ingresos, y si la aprueba se la enviará posteriormente a la Cámara de Senadores. Esta función se le encomienda a la Cámara de Diputados pues son los que tienen la representación directa de los gobernados.

1.1.2.3 Artículo 73 fracción VII Constitucional. Facultades concurrentes entre la Federación y de los Estados.

Este precepto constitucional establece que el Congreso de la Unión tiene la facultad de establecer todas las contribuciones que estime necesarias para el gasto público. De manera que si el Congreso Federal considera que son insuficientes los ingresos obtenidos de las contribuciones que expresamente esta facultado de imponer, podrá gravar materias que no le están concedidas en el texto constitucional, es decir, aquellas que se entienden reservadas a los Estados. En conclusión, todas las facultades no encomendadas en la Norma Suprema a la Federación, con base en este precepto, podrán ser gravadas tanto por la Federación como por los Estados.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció jurisprudencia sobre el tema en cuestión:

Séptima Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: *Apéndice de 1995. Tomo: Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 172. Página: 173*

IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS. *Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a). Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de Ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b). Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c). Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118)*

Amparo en revisión 3368/65. Salvador Dámazo Zamudio Salas. 26 de junio de 1969. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 1015/63. Angel Torronategui Millán. 29 de julio de 1969. Unanimidad de veinte votos.

Amparo en revisión 1016/63. Hilario Guzmán Landeros. 26 de agosto de 1969. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 1005/63. Mariha Arellano Sandoval. 14 de octubre de 1969. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 3721/80. Industrias IEM, S. A. de C. V. y otra. 17 de noviembre de 1981. Unanimidad de diecisiete votos.

NOTA:

En el mismo sentido se publicó una tesis en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1934, con el número 537, pág. 1024 y rubro: "IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE."

En la doctrina, algunos autores han llegado a considerar que la concurrencia que establece el precepto constitucional en cuestión, implica doble e incluso triple tributación, pues se grava varias veces sobre la misma fuente de ingresos, "... exigiéndole a las mismas personas físicas y morales el pago de tributos sobre su riqueza, bienes, operaciones o ingresos..."¹⁵; lo que trae como consecuencia una carga fiscal muy fuerte al contribuyente.

Para resolver este problema se expidió la Ley de Coordinación Fiscal, la cual establece los sistemas de recaudación, coordinando y regulando los convenios suscritos entre la Federación y los Estados y Municipios, para que estos adquieran el compromiso de cobrar ciertos impuestos federales a cambio de recibir una participación de lo recaudado.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha manifestado de la siguiente manera:

Novena Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIII, Mayo de 2001. Tesis: 2a./J. 17/2001. Página: 293

COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DE LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL RELATIVO RESPECTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL. *Cuando una entidad federativa celebra un convenio de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se generan diversas consecuencias respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al Congreso Local de que se trate. En principio, dicha facultad, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, no podrá desarrollarse en su aspecto positivo, relativo a la creación de tributos, en cuanto a los hechos impositivos que se encuentren gravados por un impuesto federal participable, ya que al celebrarse la mencionada convención debe entenderse que la potestad tributaria se ha ejercido no en su aspecto positivo, ni en el negativo, correspondiente a la exención de impuestos, sino en su expresión omisiva que se traduce en la abstención de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha establecido un impuesto, lo que provocará la recepción de ingresos, vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que gravan aquellos hechos o actos. Por otra parte, en razón de que al adherirse la respectiva entidad federativa al señalado Sistema de Coordinación Fiscal, el órgano legislativo local renunció a imponer las contribuciones que concurren con los impuestos federales*

¹⁵ SANCHEZ GOMEZ; op.cit.p.109.

participables, ello conlleva, incluso a la desincorporación temporal de su ámbito competencial de la potestad relativa, por lo que si aquél crea contribuciones de esa especie, estará explayando disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello, tal como deriva del contenido de la tesis jurisprudencial número 146 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 149 del Tomo I del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA."

Amparo en revisión 2240/97. Inmobiliaria Pedro de Alvarado, S.A. de C.V. 11 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 942/2000. Carlos Enrique Campos Stenner. 23 de febrero de 2001. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Amparo en revisión 943/2000. Jaime Martín García Corral. 23 de febrero de 2001. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matias.

Amparo en revisión 1291/2000. Gerardo Quiñones Canales. 23 de febrero de 2001. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Moisés Muñoz Padilla.

Amparo en revisión 7/2001. Adriana Margarita García Soto. 23 de febrero de 2001. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Sofía Verónica Ávalos Díaz.

Tesis de jurisprudencia 17/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintistete de abril de dos mil uno

Nota: La ejecutoria relativa al amparo en revisión 2240/97, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, enero de 2001, página 957.

Adolfo Arrijo Vizcaíno, considera que los convenios de coordinación fiscal, solucionan el problema de la múltiple tributación, pero acarrea una mayor desventaja pues "... provoca un centralismo tributario a través de una marcada tendencia hacia el establecimiento de impuestos federales únicos, de cuyos rendimientos se otorgan determinados porcentajes de participación a las Entidades Federativas y Municipios."¹⁶

1.1.2.4 Artículo 117 fracciones III, V, VI Y VII, y 118 fracción I de la Constitución. Facultades expresamente prohibidas a los Estados.

Como se ha dicho anteriormente la Federación puede legislar en las materias que expresamente se le conceden, y establecer las contribuciones que estime necesarias para el gasto público. Sin embargo, el precepto a analizar señala cuales son las materias que no pueden llevar a cabo las Entidades Federativas, por lo que se entiende están reservadas a la Federación. Las prohibiciones de los Estados en materia tributaria están reguladas en las siguientes fracciones:

"Artículo 117 Constitucional...

III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado; ...

V. Prohibir, ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

¹⁶ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. "Derecho Fiscal"; 15ª ed., Edit. Themis, México, 2000. p. 163.

VI. Gravar la circulación y el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos, cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;
 VII. Expedir y mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia; ..."

Por lo tanto, las Entidades Federativas tienen potestad tributaria para establecer sus contribuciones siempre y cuando no graven las materias expresamente otorgadas a la Federación, aún cuando ésta grave aquellas que no se le concedan, pero estime que son necesarias para contribuir al gasto federal.

Respecto al artículo 118 fracción I establece la prohibición de determinar derechos de tonelaje, ni de puertos, así como imponer impuestos o derechos al comercio exterior (importación y exportación), siempre que no medie el consentimiento del Congreso de la Unión.

1.1.2.5 Artículo 115 fracciones II y IV Constitucional. Facultad de los Estados de establecer las contribuciones de los Municipios.

Esta disposición señala que los Municipios son el cimiento de la división territorial, y de la organización administrativa y política de los Estados. La fracción segunda de este precepto establece que los Estados son los competentes para establecer las leyes que van aplicarse a los Municipios. Y como las contribuciones únicamente se pueden establecer mediante una ley (artículo 31 fracción IV), se entiende que los Municipios no tiene competencia para fijar sus propias contribuciones, por lo tanto no tienen potestad tributaria.

La fracción IV determina que los Municipios podrán libremente administrar su Hacienda. Así mismo, dicha Hacienda se integrará de las contribuciones que por medio de ley les establezcan los Estados, así como otros ingresos que percibirán tales como participaciones federales y los ingresos obtenidos por la prestación de servicios públicos.

Finalmente, como nuestro tema de estudio se refiere a la Potestad Tributaria, de lo expuesto anteriormente se concluye que los Municipios carecen de ella pues no tienen competencia para establecer sus propias contribuciones.

1.1.2.6 Artículo 73 fracción VIII y artículo 122 Constitucional. Facultad del Distrito Federal de establecer sus contribuciones mediante su Asamblea legislativa.

Con base en estas dos disposiciones, para efectos del Distrito Federal legisla la Asamblea Legislativa del Distrito Federal. Esta Asamblea tiene competencia expresa o explícita y no residual ni implícita como las Legislaturas de las Entidades Federativas para establecer contribuciones. Este órgano es el competente para expedir la Ley de Ingresos que se publica en la Gaceta Oficial del Distrito Federal, donde se establecen las contribuciones que deberán cubrirse

por los habitantes del Distrito Federal: predial, agua, clausuras, licencias, revisión de permisos, negativa de permisos, espectáculos públicos, entre otras materias.

Por lo tanto, el Distrito Federal tiene potestad tributaria en tanto que su órgano legislativo denominado Asamblea Legislativa, se encarga de establecer las obligaciones cuyo cumplimiento correrá a cargo de los contribuyentes situados dentro de su ámbito de competencia: el Distrito Federal.

1.1.3 Principios que delimitan la Potestad tributaria.

Antes de abordar cada uno de los principios "legales" que rigen en materia fiscal, es conveniente explicar los principios doctrinarios aportados por Adam Smith contenidos en su obra *La riqueza de las naciones*.

Narciso Sánchez Gómez, señala que los principios doctrinarios, "... representan el hilo conductor de la obligación tributaria a fin de evitar abusos, arbitrariedades o desigualdades por parte del Estado y en perjuicio de los contribuyentes".¹⁷

Los principios elaborados por Adam Smith son cuatro:

1. Principio de Justicia: se integra de dos reglas;

a) Regla de generalidad. Indica que todas las personas deben de cumplir con la obligación sustantiva de pagar impuestos de acuerdo a su capacidad contributiva. Sin embargo, quedarán eximidos de pagar el impuesto: el contribuyente que sólo tenga el mínimo capital para subsistir; las cooperativas e industrias necesarias para fomentar el desarrollo económico del país; y a los que se les otorgan concesiones de servicios.

b) Regla de uniformidad. Establece que todos los contribuyentes con la misma capacidad contributiva, sean iguales para efectos de contribuir, es decir, los que tengan las mismas condiciones económicas deberán de pagar los mismos impuestos.

Las reglas de generalidad y de uniformidad se refieren a lo que posteriormente se estudiará como principios de proporcionalidad y de equidad respectivamente.

2. Principio de Certidumbre. Sostiene que las contribuciones a pagar deben de estar correctamente determinadas, lo cual se traduce en que las disposición reguladora de contribuciones, señalará la forma, cobro, y la época de pago de manera clara y precisa, pero no dar cabida a la corrupción y arbitrariedad por parte de las autoridades fiscales. Este principio se encuentra estrechamente vinculado con el principio de legalidad regulado en el artículo 16 de nuestra Ley Suprema.

3. Principio de Comodidad. Señala que la época, la forma y el lugar de pago de las contribuciones deben ser los más convenientes para el obligado a pagar, pues de lo contrario se

¹⁷ SANCHEZ GOMEZ; op.cit.p.177.

provoca la evasión y el incumplimiento de la obligación sustantiva impidiendo la obtención de ingresos para que la autoridad pueda cumplir sus funciones.

4. Principio de Economía. Este principio implica que los impuestos deben de ser productivos, es decir, no debe existir una gran diferencia entre los impuestos recaudados y el monto que finalmente obtiene el fisco. Para alcanzar este fin es necesario:

- a) La existencia de procedimientos administrativos eficaces para la recaudación.
- b) No establecer impuestos o sanciones ruinosas que afecten la capacidad contributiva del obligado.
- c) El incorrecto ejercicio de las facultades de comprobación fiscal que obstruyan el desarrollo de las autoridades del contribuyente.

De manera que, entre más productivos sean los impuestos el fisco podrá contar con mayores ingresos para cumplir con sus tareas tendientes a fomentar el bienestar económico, social e incluso cultural del país.

Los principios legales que delimitan la potestad tributaria son:

- a) Principio de legalidad.
- b) Principio de proporcionalidad.
- c) Principio de equidad.
- d) Principio de irretroactividad de la ley.
- e) Principio de prohibición de exentar impuestos.

1.1.3.1 Principio de Legalidad.

Este principio lo encontramos dentro de la fracción IV del artículo 31 de la Ley Suprema, al determinar que las contribuciones a las que están obligados a pagar los ciudadanos deben de estar establecidas en una ley. Es decir, solamente se puede establecer una contribución mediante ley, *contrario sensu* no puede haber contribución sin ley, así como lo señala el aforismo romano: "*nullum tributum sine lege*."

El órgano encargado de fijar las contribuciones en materia Federal es el Congreso de la Unión, específicamente la Cámara de Diputados pues es a quien se le concede la facultad de elaborar las iniciativas de leyes destinadas a crear contribuciones; la razón es que "se trata del órgano legislativo que se presume en contacto más directo y permanente con el pueblo..."¹⁸

El jurista argentino Juan Carlos Luqui en su obra *La Obligación Tributaria*, al referirse al principio de legalidad establece que: "... no hay obligación sin vínculo legal. Jurídicamente la obligación es una institución autónoma que siempre implica un vínculo o ligamen,... creado únicamente por la ley."¹⁹

¹⁸ LUQUI; op.cit. p.33.

¹⁹ Ibidem. p.29.

El objeto del principio de legalidad no únicamente se refiere a que la contribución emane del poder legislativo, por ser éste quien representa directamente la voluntad del pueblo, de manera que él mismo determine sus contribuciones. Sino también implica que en la norma jurídica se especifique claramente el contenido de la obligación tributaria para los ciudadanos obligados a contribuir, es decir, precisar quienes son los sujetos pasivos, el objeto de la obligación, así como las formas de cumplir con ella. Por lo que este principio sirve como "... una importante delimitación al ejercicio del poder público y como una especie de escudo protector de la esfera de derechos de los particulares."²⁰

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto ha resuelto lo siguiente:

Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 168. Página: 169

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

El artículo 16 de la Ley Suprema regula la garantía de legalidad, la cual consiste en que sólo a través de mandamiento escrito da autoridad competente se puede molestar a una persona en sus derechos, papeles o posesiones. La competencia no se limita a que la autoridad este facultada para realizar el acto, sino también a que exista en materia fiscal, y además tenga competencia en cuanto al territorio.

Este principio en cuanto a las autoridades se refiere a que únicamente pueden hacer lo expresamente facultado, de lo contrario, su actuación se considerara ilegal, con las consecuencias

²⁰ ARRIJOA VIZCAINO; op.cit. p. 23.

jurídicas correspondientes, generalmente consistentes en la nulidad del acto que llevaron a cabo.

Por lo tanto, este principio se determina que no puede haber contribución sin ley, pues permite conocer al contribuyente cual es exactamente su obligación, impidiendo de esta manera que la autoridad fiscal ejerza facultades que no le están expresamente señaladas.

1.1.3.2 Principio de Proporcionalidad

El principio de proporcionalidad es un aspecto de suma importancia tanto para el ejercicio de la potestad tributaria, así como para determinar la contribución a la que esta obligado a pagar el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Narciso Sánchez Gómez señala que la proporcionalidad, "... significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobreecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal."²¹

Esta característica de las contribuciones esta relacionada con un aspecto económico denominado la capacidad contributiva del contribuyente. Significa que según el ingreso de cada contribuyente, será el importe del impuesto a pagar. La capacidad contributiva se refiere a la capacidad de pago, esto es que la obtención de ingresos y la posibilidad de contribuir no destruya la fuente de la riqueza. Por lo tanto, este principio relacionado con la potestad tributaria se refiere que las leyes emitidas por el órgano legislativo deben de establecer contribuciones proporcionales, es decir, de acuerdo a la capacidad contributiva del ciudadano.

El establecer contribuciones sin tomar en consideración la capacidad contributiva de los sujetos pasivos trae como consecuencia la evasión fiscal, pues el cumplir con las obligaciones fiscales entrañaría un menoscabo a su fuente de riqueza y, por lo tanto, la autoridad fiscal no obtendría ingresos para destinarlos al gasto público.

Acerca de este principio, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció:

Octava Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: IV, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1989. Tesis: P./J. 4/1990. Página: 143

PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. *La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.*

²¹ SANCHEZ GOMEZ; op.cit.p. p. 148

Amparo en revisión 1717/88. Constructora Maple, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordóñez expresó que su voto lo emita en acatamiento de la jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2286/88. Johnson and Johnson de México, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordóñez expresó que su voto lo emita en acatamiento a la jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2384/88. Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordóñez expresó que su voto lo emita en acatamiento de la jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1564/88. Telas Especiales de México, S.A. de C.V. 6 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra y por la concesión del amparo; Adato Green y Chapital Gutiérrez votaron en contra y porque se sobreyera en el juicio. Rodríguez Roldán y Schmill Ordóñez manifestaron que su voto lo emitan en acatamiento de la jurisprudencia relativa. Díaz Romero expresó que su voto lo emita acatando un acuerdo previo del Tribunal Pleno y Rocha Díaz y Schmill Ordóñez manifestaron que no estaban conformes con algunas de las consideraciones del proyecto. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1463/88. Química Fluor, S.A. de C.V. 5 de diciembre de 1989. Mayoría de dieciocho votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra y por la concesión del amparo. Ausente: Fernández Doblado. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Guillermo Cruz García.

Texto de la tesis de jurisprudencia 4/1990 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada de jueves dieciocho de enero de 1990. Unanimidad de veinte votos de los ministros: de Silva Nava, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez. Ausente: Magaña Cárdenas. México, D. F. a 24 de enero de 1990.

Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: X. Noviembre de 1999 Tesis: P./J. 109/99. Página: 22

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una

situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitum de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Angulano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Angulano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

De manera que las contribuciones deberán ser moderadas y con tarifas progresivas, pagando de acuerdo a la capacidad contributiva de los sujetos.

1.1.3.3 Principio de Equidad.

Establece que debe existir un trato igual y generalizado a cada clase de contribuyentes distintos, a los cuales se les diferencia con base en su actividad. Esto es, "igualdad entre los iguales", lo cual quiere decir también que habrá un trato desigual entre las distintas clases de contribuyentes pero igualdad entre ellos.

El citado autor Narciso Sánchez Gómez, respecto a la equidad indica, "... que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que estén colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que realicen iguales actos..."²²

Se ha sostenido que cuando se integran los conceptos de proporcionalidad y equidad se puede hablar de justicia tributaria. Sin que ello signifique que proporcionalidad y equidad son lo mismo. De manera que la justicia, "... exige trato a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos no son tenidas en cuenta."²³

En cuanto al principio de equidad y proporcionalidad la Suprema Corte de Justicia estableció lo siguiente:

Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 170. Página: 171

²² SANCHEZ GOMEZ; op.cit.p. p. 149

²³ QUINTANA J. y ROJAS J. op.cit. p. 77

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en la tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farias Salcedo. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 4328/85. Jean Vandenhoute Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

1.1.3.4 Principio de irretroactividad de la ley fiscal.

Este principio esta consagrado en el artículo 14 constitucional, el cual señala que la ley no puede aplicarse retroactivamente. En materia fiscal no opera la retroactividad por el interés público, y porque iría en contra del principio de equidad.

Además esta garantía, "... tiende a satisfacer uno de los fines primordiales del derecho, el cual es la seguridad jurídica."²⁴; pues con estos principio se trata de evitar que la autoridad actúe de manera arbitraria desconociendo deberes y derechos creados en una norma, en virtud de otra emitida con posterioridad.

Sergio Francisco de la Garza sostiene que el principio de irretroactividad de la ley obliga tanto al poder legislativo como al ejecutivo, al primero para que no expida leyes retroactivas, y al segundo para no aplicarlas.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia ha resuelto lo siguiente:

Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VI, Noviembre de 1997. Tesis: P./J. 87/97. Página: 7

²⁴ SANCHEZ GOMEZ; op.cit.p. p. 139

IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA. Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 constitucional, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstos; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atenta que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.

Amparo en revisión 2030/99. Grupo Calidra, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 375/2000. Ceras Johnson, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Giliñón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1531/99. Domos Corporación, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Quintero Montes.

Amparo en revisión 2002/99. Grupo Maz, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Manuel González Díaz.

Amparo en revisión 1037/99. Fibervisions de México, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rosalía Argumosa López.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veinte de septiembre en curso, aprobó, con el número 123/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de septiembre de dos mil uno.

En el ámbito del Derecho fiscal se entiende por irretroactividad, que toda contribución debe de determinarse conforme a las disposiciones vigentes al momento de su nacimiento; de lo anterior se desprende que la ley no puede aplicarse retroactivamente ni a favor ni en contra del contribuyente.

Sin embargo, en tratándose de las normas procesales, si bien por la redacción actual del segundo párrafo artículo 6 del Código Fiscal de la Federación pudiera pensarse que éstas sí pueden aplicarse de manera retroactiva, esta afirmación no sería del todo correcta. Lo cierto es que los preceptos de regulan los procedimientos o procesos no dejan de estar sometidos al principio constitucional de no retroactividad de la ley, o si se prefiere, de que los hechos y actos se regulan conforme a las leyes vigentes en el momento que surgen o se producen.

De esta manera los actos procesales, que por su propia naturaleza se generan de momento en momento, conforme éstos se van presentando, y por ello deben regularse por la norma vigente en ese mismo tiempo. Así que en su aplicación se deben observar las normas vigentes en el momento en que acontecen, no obstante que mediante ese procedimiento o juicio se estén ventilando controversias sobre aspectos sustantivos, que al igual que éstos se rigen bajo la ley vigente en el momento de su creación, pero que al haber acaecido con anterioridad al procedimiento o juicio en el que se debaten, no coinciden necesariamente por cuanto hace a la vigencia temporal de las normas que se van a aplicar a una y otro.

Dicho en otras palabras, ni sustantiva ni procesalmente, en materia fiscal, por regla general, puede existir aplicación retroactiva de la ley. No obstante, es pertinente comentar que la posible confusión se debe a que en la redacción del precepto legal destinado a regular la aplicación temporal de la ley fiscal se tuvo que hacer hincapié en que, aun cuando los hechos generadores de obligaciones fiscales deben regularse por las normas vigentes en el momento de la realización de la conducta sancionada, si con posterioridad es necesario un procedimiento o juicio para resolver una controversia originada por la misma, las normas aplicables para regular ese procedimiento, suponiendo que hayan sido modificadas o incluso derogadas, no serán las que estuvieron vigentes en el momento en que nació la relación sustantiva, sino precisamente, las vigentes en el momento en que se inicia el procedimiento o proceso respectivo. Lo cual puede interpretarse erróneamente como que se está permitiendo con ello la aplicación retroactiva de la ley fiscal procesal.

1.1.3.5 Principio de prohibición de exentar impuestos.

En el artículo 28 de la Ley Suprema establecen la prohibición para eximir de pago de los impuestos, pues vulneraría los principios anteriormente señalados. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia se ha pronunciado en el sentido de que se pueden eximir los impuestos (entendidos estos como contribuciones), bajo las siguientes reglas:

1. La exención debe de ser general, no sólo a una persona se le exime el impuesto.
2. Que sea mediante decreto del Ejecutivo Federal.
3. Atendiendo a las condiciones económicas, políticas o sociales.

1.2. RELACION JURIDICA TRIBUTARIA.

1.2.1 Concepto.

Una vez establecido que la potestad tributaria es la facultad de los órganos legislativos del Estado para establecer contribuciones (principio de legalidad). A continuación se estudiará la relación jurídica que se origina de la norma legal, pues es en ella donde se establecen las situaciones que al actualizarse, van a crear una serie de derechos y obligaciones entre los sujetos contemplados en el precepto legal.

El Diccionario Jurídico Mexicano conceptúa a la relación jurídica tributaria como "... el vínculo que se establece como consecuencia de la realización del hecho generador del tributo,

entre la administración pública que como acreedor es titular del derecho y debe de exigir una prestación la que puede consistir, según lo prevenga la ley, como un dar, hacer, no hacer o tolerar."²⁵

En la doctrina, algunos autores como Emilio Margáin Manautou distinguen entre relación jurídica tributaria y obligación tributaria, pues circunscriben a esta última al pago, es decir, a una obligación de dar. En tanto que la relación jurídica tributaria abarca a todo tipo de obligaciones: dar, hacer, no hacer y tolerar.

Doricela Mabarak Cerecedo, le da el nombre de obligación fiscal a "... todo tipo de formas de conducta que el sujeto pasivo o gobernado debe adoptar en favor del fisco..."²⁶; y que el término obligación tributaria únicamente se refiere a la conducta consistente en un dar, considerando a la relación jurídica tributaria como el género y a la obligación tributaria como la especie.

Para el jurista Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez la obligación tributaria es sólo una de las partes integrantes de la relación jurídica tributaria, pues considera que esta última es: "... un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria."²⁷

Por último propone que se identifique la conducta consistente en un dar como obligación tributaria sustantiva, y a las demás conductas de hacer, no hacer y tolerar como obligaciones tributarias formales. Consideramos esta postura doctrinaria como la correcta, por lo que nos adherimos a ella.

Otras corrientes doctrinales, erróneamente designan a la obligación tributaria (identificada esta como la de pago), como la principal, y a las demás obligaciones (hacer, no hacer, o tolerar) como obligaciones accesorias. Ello es debido a que se limita la obligación a la actividad de dar pues, "... el objeto y fin esencial de los tributos o contribuciones es el recaudar los recursos que necesita el Estado..."²⁸

Al respecto el jurista argentino Juan Carlos Luqui señala que el deber de pagar, "... [es] precisamente la de mayor importancia y gravitación, porque, ..., si falta esta no pueden nacer las otras, que no tendrían razón de existir ni tampoco campo de donde actuar."²⁹

Sin embargo, es necesario recordar el principio " lo accesorio sigue la suerte de lo principal", lo cual trasladado a nuestra materia de estudio, implica que si se extingue la obligación principal, las accesorias también dejarán de existir. Esto en el plano fáctico no sucede, pues incluso hay obligaciones de hacer, no hacer o tolerar sin que para ello exista previamente la obligación de dar.

²⁵ LANZ CARDENAS, Fernando. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas; Tomo. P-Z, 13a ed., Edit. Porrúa y UNAM, México, 1999. p.2775.

²⁶ MABARAK CERECEDO, Doricela. "Derecho Financiero Público"; Edit. Mc.Graw Hill, México, 1999. p.130.

²⁷ DELGADILLO GUTIERREZ; op.cit. p. 98.

²⁸ Idem

²⁹ LUQUI, op.cit. p.19.

El concepto que se propone para referirnos a la relación jurídica tributaria es el siguiente: es el vínculo jurídico que nace de la realización material del supuesto de hecho previsto en la ley como generador de derechos y obligaciones (dar, hacer, no hacer o tolerar), entre el Estado identificado como sujeto activo, y otro sujeto llamado pasivo (persona física o moral en calidad de contribuyente).

1.2.2 Hecho imponible de la obligación tributaria.

Como se señaló anteriormente, las obligaciones tributarias substancial o formales sólo se pueden establecer mediante una ley expedida por el órgano legislativo competente en el nivel de gobierno que corresponda. Es importante distinguir en que momento el particular en su carácter de contribuyente queda constreñido a cumplir la obligación fiscal tributaria. Por lo tanto, se debe diferenciar entre los conceptos denominados hecho imponible y hecho generador.

Por hecho imponible se debe entender la situación de hecho prevista en la ley como generadora de obligaciones tributarias, ya sean de dar, hacer, no hacer o tolerar. " Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o el hecho imponible."³⁰

Esto es, la ley señala las situaciones que generarán el cumplimiento de obligaciones; "...el hecho imponible no puede ser descrito por disposiciones reglamentarias, las cuales tampoco pueden alterar o en modo alguno modificar su caracterización."³¹

Por lo que el precepto legal debe establecer perfectamente quién será el sujeto obligado al cumplimiento, el sujeto obligado a exigirlo así como el objeto que podrá consistir en una prestación (dar o hacer), o en una abstención (no hacer o tolerar).

Específicamente tratándose de la obligación de dar, deberá fijarse con claridad en la disposición legal la base, cuota, tasa, tarifa y la época de pago, del impuesto a cubrir, ello por virtud del principio de legalidad que rige en materia fiscal.

1.2.3 Hecho Generador de la obligación tributaria.

Para que el supuesto de hecho previsto en la ley como generador de una obligación tributaria sustantiva o formal (hecho imponible), imponga a un contribuyente a cumplir esas obligaciones, es necesario la concurrencia de otro elemento al cual la doctrina lo ha identificado con el nombre de Hecho Generador.

³⁰ JARACH, Dino. "El Hecho Imponible". Teoría General del Derecho Tributario Substantivo; 3ª ed; Edit. Abeledo Perrot. Buenos Aires, (Argentina), 1996. p. 73

³¹ MARTINEZ, José y RODRIGUEZ, Guillermo. "Derecho Tributario General", Tomo II, Ediciones Depalma; Buenos Aires, (Argentina), 1989. p. 165.

Hecho generador es la colocación del contribuyente en la hipótesis legal, en otras palabras, es la realización material de la situación de hecho prevista en la ley generadora de una obligación tributaria sustantiva o formal, que deberá cumplir el contribuyente.

1.2.4 Nacimiento de la obligación tributaria.

Respecto al nacimiento de la obligación tributaria, el tratadista Juan Carlos Luqui señala que en la doctrina se ha dividido la opinión respecto al momento en el cual ésta se genera, diciendo que hay dos posturas, "... una sostiene que la obligación nace en el mismo instante en que queda promulgada la ley, y es ese el momento que comienza su obligatoriedad. Otra posición sostiene que sólo cuando se produce el hecho imponible nace la obligación..."³²

Debido a lo estudiado en los dos puntos anteriores, es decir lo referente al hecho imponible y hecho generador, se considera que el nacimiento de la obligación tributaria sustantiva o formal, se identifica con el hecho generador, es decir, la obligación fiscal va a nacer cuando el contribuyente actualiza la situación de hecho prevista en la ley, por lo que quedará sujeto al cumplimiento de la obligación consistente en una prestación o abstención.

El fundamento legal del nacimiento de la obligación tributaria sustantiva, lo encontramos en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación vigente que 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."

1.2.5 Determinación de la obligación tributaria sustantiva (dar).

Una vez que nace la obligación tributaria sustantiva, el siguiente paso es establecer el monto a cubrir por el contribuyente por haberse colocado en el hipótesis legal generadora de dicha obligación, para lo cual se debe de llevar a cabo la determinación.

La determinación esta integrada por dos cuestiones:

- a) La constatación de que se realizaron los supuestos de hecho previstos en la ley como generadores de la obligación tributaria de dar, es decir, que se haya realizado el hecho generador.
- b) El cálculo aritmético que se lleva a cabo para fijar el impuesto a pagar.

Autores como Doricela Mabarak Cerecedo y Narciso Sánchez Gómez, consideran que determinar y liquidar son dos cosas diferentes. Pues estiman que la determinación únicamente se refiere a constatar que se haya realizado la situación de hecho previsto en la ley, y es previa a la liquidación, la cual es únicamente el cálculo aritmético que se hace para establecer el monto de la contribución a pagar.

³² LUQUI; op.cit. p.p. 25 - 26.

A nuestra consideración, la determinación en materia fiscal implica tanto la verificación de que se realizó la hipótesis legal generadora de la obligación, así como el cálculo aritmético realizado para establecer el monto del impuesto a pagar. Pues la determinación da lugar al crédito fiscal, el cual es aquella cantidad a favor del fisco Federal, que por concepto de contribuciones, o de cualquier otro concepto se encuentre establecido como tal (artículo 4 del Código Fiscal de la Federación).

La obligación de determinar las contribuciones corresponde originalmente a los contribuyentes, pues con ello se pretende facilitar a las autoridades fiscales la recaudación de contribuciones. Sin embargo, la autoridad también podrá llevar acabo la determinación bajo las siguientes circunstancias:

- a) Que el contribuyente no haga la determinación.
- b) La haga pero de manera errónea.
- c) Por que así lo disponga ley.

Por lo tanto la determinación puede ser:

1. Sobre bases ciertas: lo que el contribuyente tiene de contabilidad y manifiesta en su declaración.
2. Sobre bases presuntas: la autoridad fiscal tiene la facultad de presumir los ingresos de las personas que no pagan impuestos.

Con arreglo al principio de irretroactividad legal que rige en materia fiscal, las contribuciones deben de determinarse conforme a las disposiciones vigentes al momento del nacimiento de la obligación (de dar), las cuales nacen una vez realizado el hecho generador, como lo establece el segundo párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, el mismo precepto señala: "...pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posteridad." De manera que con dicha expresión debe entenderse que, cuando las normas procesales vigentes en el momento en que se presenta el hecho generador han cambiado para el momento en que se inicia un procedimiento o un juicio que versará sobre aquella, lo cual, desde luego, ocurre con posterioridad, se podrán aplicar esas nuevas normas adjetivas. Pero hay que dejar en claro que esta prevención normativa de ninguna manera representa la autorización para aplicar retroactivamente la ley fiscal procesal, sino, por el contrario, respeta el principio constitucional de aplicación de la ley de acuerdo con el momento en que se presenta la relación jurídica procedimental que va a regular, independientemente que su objeto sea dirimir una controversia o desahogar un procedimiento respecto de una relación sustantiva cuyas normas reguladoras coincidan o no temporalmente con las normas adjetivas.

1.2.6 Elementos de la Relación Jurídica Tributaria.

Con base en el principio de legalidad, la normas que establezcan la obligación tributaria sustantiva (dar), o formal (hacer, no hacer o tolerar), deben identificar plenamente a los sujetos de la obligación, así como su objeto.

1.2.6.1 Sujetos.

Como anteriormente se dijo, el precepto que establezca una obligación tributaria sustantiva o formal, debe de señalar los sujetos obligados a cumplirla, así como la obligación de exigirla.

1.2.6.1.1 Sujeto Activo.

Se identifica como sujeto activo de la relación jurídica tributaria a la autoridad que con fundamento en la ley tiene la facultad (derecho) de exigir el cumplimiento de una obligación ya sea de dar, hacer, no hacer o tolerar.

De acuerdo al citado artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política, tienen el carácter de sujeto activo: la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios.

Debido a que las competencias de estas autoridades ya fueron estudiadas en el presente trabajo, remitimos al apartado denominado "Fundamento constitucional de la potestad tributaria", pues ahí se señalan las facultades que en materia tributaria tienen la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios, así como las disposiciones que les otorgan el carácter de sujetos activos de la relación tributaria.

Respecto a los organismos a quienes se les da el carácter de fiscales y autónomos, puesto que pueden determinar contribuciones, establecer las bases de la liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución. Se considera al practicar estos actos se convierten en sujetos activos de la relación tributaria, pues "... el acreedor es el ente o institución encargada de recaudar dichos ingresos."³³ Como es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), entre otros.

Sin embargo, Emilio Margáin Manautou en su libro *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, no considera que dichos organismos tengan el carácter de sujeto activo de la relación tributaria. Señala que únicamente la Federación, el Distrito Federal, los Estados o Municipios tienen el carácter de sujeto activo, por lo que "... ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales."³⁴

Por último, Doricela Mabarak Cerecedo, considera que un particular puede adquirir el carácter de sujeto activo, en los casos en que la autoridad le tiene que regresar cantidades pagadas indebidamente. Se considera esto incorrecto, pues en este caso el beneficio es particular y no general, es decir, el dinero obtenido no será destinado al gasto público.

³³ DELGADILLO GUTIÉRREZ; op.cit. p.118.

³⁴ MARGAIN MANAUTOU; op.cit. p. 227.

1.2.6.1.2 Sujeto Pasivo.

Se entiende por sujeto pasivo de la relación tributaria la persona física o moral, nacional o extranjera que actualiza el supuesto de hecho previsto por la ley convirtiéndose en el sujeto de la obligación fiscal, es decir, es quien le da cumplimiento a la obligación tributaria que puede consistir en un dar, hacer, no hacer o tolerar. Concretamente, respecto a las obligaciones de dar el sujeto pasivo es quien con sus ingresos coadyuva a que el Estado realice sus funciones, puesto que es "... quien se beneficia por las ventajas y seguridades que le protegen su propiedad, el goce de sus bienes..."³⁵

Las formas de cumplir con la obligación tributaria sustantiva o formal, son las siguientes:

- a) Cuando el mismo contribuyente genera la obligación tributaria, debe cumplirla el mismo.
- b) Cuando un tercero es quien cumple con la obligación fiscal, al quien se le ha identificado como tercero auxiliar de la administración pública, quien es la persona física o moral que en virtud de las leyes fiscales, esta obligado a vigilar el cumplimiento de la obligaciones tributarias a cargo del sujeto pasivo original. Tratándose de la obligación sustantiva, debe de verificar, calcular, retener y enterar al fisco el impuesto generado por otro.
- c) Cuando la determinación la lleva acabo el tercero auxiliar de la administración pública, con la ayuda del mismo sujeto pasivo que generó la obligación tributaria sustantiva o formal.

Ernesto Flores Zavala, señala que las obligaciones del sujeto pasivo colocado en el supuesto de hecho previsto en la ley (sujeto pasivo principal), son de dar, hacer, no hacer y de tolerar. A diferencia de los terceros auxiliares de la administración pública, los cuales únicamente pueden tener obligaciones de hacer, no hacer o tolerar. Sin embargo, no consideró que en el caso de incumplimiento de dichas obligaciones, estos terceros responderán con su patrimonio para extinguir la obligación de pago.

En cuanto a la obligación tributaria (en general), es importante considerar respecto del sujeto pasivo las siguientes características:

- a) Capacidad: En materia fiscal difiere de la capacidad civil, pues en el primer caso no importa que el sujeto pasivo no tenga la capacidad de ejercicio entendida esta como aquella que tienen los ciudadanos para poder ejercer derechos y cumplir obligaciones. En materia tributaria basta que la persona se coloque en el supuesto de hecho previsto en la ley como generadora de obligaciones para producir efectos jurídicos, es decir, si producen consecuencias los actos de incapaces. La excepción la encontramos en los procedimientos administrativos en donde existen obligaciones fiscales de hacer o tolerar, aquí sí se requiere la capacidad de ejercicio para actuar frente a la autoridad fiscal, y tratándose de los incapaces, "... el cumplimiento de tales obligaciones se llevará a cabo por medio de su representante legal."³⁶

³⁵ LUQUI; op.cit. p.118.

³⁶ QUINTANA J. y ROJAS J.; op.cit. p.181

b) Domicilio: Este aspecto es relevante no sólo para cumplir la obligación tributaria sustantiva, sino que también es de suma importancia con relación a las obligaciones tributarias formales, las cuales están relacionadas con las actividades de control y fiscalización de la autoridad fiscal, mismas que se estudiará a detalle en los siguientes capítulos.

El artículo 10 del Código Fiscal de la Federación establece que se considera como domicilio fiscal de las personas físicas: el local donde se encuentre el principal asiento de sus negocios siempre que realicen actividades empresariales (comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas); si prestan servicios personales y no realizan actividades empresariales entonces se considerará como su domicilio fiscal el lugar donde realicen sus actividades.

Tratándose de personas morales: el lugar donde se ubique el principal asiento de sus negocios siempre que residan en el país; el establecimiento donde se encuentren si residen en el extranjero, si se trata de varios establecimientos el lugar donde tengan su administración principal, o en el que designen.

c) Ocupación: Es muy importante, pues de acuerdo a la actividad realizada por el contribuyente, serán las obligaciones que deberá cumplir. En las hipótesis legales donde se establezcan obligaciones tributarias sustantiva o formales (hecho imponible), se señalan las personas quienes tendrán el carácter de sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, en donde la ocupación, oficio o actividad que desempeñen será determinante.

Con base a lo anterior podemos concluir que la calidad de sujeto pasivo generalmente se le atribuye a los gobernados. Sin embargo, puede darse el caso de que las autoridades tengan dicho carácter, pero únicamente ello será "... en los casos que la ley tenga previstos de manera expresa, los entes públicos podrán tener este carácter."³⁷

1.2.6.2 Objeto

Este elemento siempre debe de señalar el hecho imponible, el cual es la situación de hecho prevista en la ley como generadora de una obligación que puede consistir en una prestación (dar o hacer), o en una abstención (no hacer o tolerar).

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez sostiene que el objeto sustancial de la obligación tributaria es la prestación de recursos para cubrir el gasto público, que se manifiesta "... directamente en las obligaciones de dar, y a manera indirecta en las de hacer y no hacer [o tolerar] ya que, como se precisó, aunque en estas obligaciones el contenido de la conducta debida no es la entrega de recursos, su existencia es para ese efecto."³⁸

³⁷ MABARAK CERECEDO; op.cit. p. 142

³⁸ DELGADILLO GUTIÉRREZ; op.cit. p. 101.

Por lo tanto, el objeto de la obligación puede consistir en una prestación (dar o hacer), o bien, una abstención (no hacer o tolerar).

1.3 FACULTADES DE COMPROBACION DE LA AUTORIDAD FISCAL.

Una vez que el sujeto pasivo de la relación tributaria realiza el supuesto de hecho previsto en la ley (hecho generador), nace a la obligación tributaria sustantiva, por lo que deberá pagar la contribución determinada.

Actualmente se vive un grave problema de evasión fiscal, pues los contribuyentes no le dan a conocer a la autoridad fiscal los hechos generadores de las contribuciones, o bien, los manifiestan voluntariamente de manera errónea. La autoridad fiscal no puede atenerse sólo a lo que señalan los contribuyentes, pues no podría percibir las contribuciones necesarias para cumplir con sus funciones.

Por tales circunstancias, a través de sus órganos administrativos lleva a cabo una actividad tendiente a investigar si el contribuyente ha manifestado todos los hechos generadores de obligaciones sustantivas que se han presentado, para determinar el monto del tributo omitido, y exigir su pago.

Las actividades cuya finalidad es verificar que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales, son reguladas por el derecho tributario administrativo; "la actividad administrativa tributaria del Estado, [es] realizada con el objeto de que los gobernados no se sustraigan al cumplimiento de sus obligaciones fiscales."³⁹

Autores como Jesús Quintana y Jorge Rojas, sostienen que en la relación jurídica tributaria administrativa surgen obligaciones formales: hacer, no hacer y tolerar o permitir, a cargo del tercero auxiliar de la administración pública (sujeto pasivo indirecto), y del sujeto pasivo que además, por haber efectuado el hecho generador de la obligación tributaria sustantiva, deberá realizar el pago de la contribución.

Son ejemplos de obligaciones tributarias formales, que se dan en la relación jurídica tributaria administrativa:

1. Obligaciones de hacer: inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes; llevar los registros de contabilidad; expedir comprobantes fiscales; registrar las actividades en equipo y sistemas electrónicos de los contribuyentes con local fijo; expedir comprobantes simplificados para el público en general; presentar declaraciones, etc.
2. Obligaciones de no hacer: no llevar dos libros de contabilidad; no utilizar documentos apócrifos que contengan operaciones o actividades inexistentes; así como no omitir el cobro e contribuciones retenidas o recaudadas de los contribuyentes.

³⁹ QUINTANA J. y ROJAS J.; op.cit. p. 153

3. Obligaciones de tolerar o permitir: permitir la realización de visitas domiciliarias; permitir que la autoridad revise documentos y registros contables; permitir la revisión de dictámenes fiscales, etc.

Estas obligaciones tributarias formales, además de estar contenidas en una ley, pueden derivar de actos administrativos emitidos por la autoridad fiscal, mismos que deben reunir los requisitos legales de todo acto de autoridad. Por lo que, "... las relaciones de carácter formal pueden entrañar relaciones de poder para la autoridad, y de sumisión para el obligado, diferentes a las relaciones sustantivas, que son relaciones de crédito, en que la Autoridad Fiscal tiene carácter de acreedor y el contribuyente el carácter de deudor."⁴⁰

En otras palabras, el hecho de que las obligaciones formales deriven de actos administrativos, implica la existencia de una relación de suprasubordinación entre la autoridad fiscal que emitió el acto y el contribuyente, y en caso de incumplirse, "... traerá como consecuencia el ubicar a los sujetos pasivos en infractores de las disposiciones fiscales e incluso, el pago de multas."⁴¹

1.3.1 Concepto

En la doctrina, los autores se refieren a las facultades de comprobación fiscal como actos de control y fiscalización, inspección fiscal o fiscalización, etc. Sin embargo, por ser el primer término la denominación que utiliza la legislación fiscal, emplearemos éste.

Doricela Mabarak Cerecedo define a la inspección fiscal como "... la acción o conjunto de acciones que realizan los órganos competentes o sus auxiliares, para verificar si los sujetos pasivos, responsables solidarios y aun terceros vinculados en alguna forma a la relación jurídica -fiscal, dieron cabal cumplimiento a sus obligaciones fiscales."⁴²

El Diccionario de la Lengua Española, señala que la palabra facultad deriva de la raíz latina *facultas* que es "[la] aptitud, potencia física o moral... [es el] poder, derecho para hacer alguna cosa."⁴³

La palabra comprobar proviene del latín *comprobare* que significa "... verificar, confirmar la veracidad o exactitud de una cosa."⁴⁴ Por último, la palabra comprobación proviene del latín *comprobatio-onis*, que es la "acción o efecto de comprobar."⁴⁵

Se va entender por facultad de comprobación de la autoridad fiscal el derecho o potestad con que cuenta la autoridad fiscal competente, para verificar que el sujeto pasivo de la relación

⁴⁰ DE LA GARZA, Sergio F. "Derecho Financiero Mexicano", 18ª ed; Edit. Porrúa, México, 1999.p.484

⁴¹ SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo. "Aplicación Práctica del Código Fiscal", Introducción al Derecho Fiscal; Edit. ISEF, México, 2001. p. 91

⁴² MABARAK CERECEDO; op.cit. p. 71

⁴³ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA; op.cit. p. 944.

⁴⁴ Ibidem. p. 526.

⁴⁵ Idem.

tributaria ha cumplido con su obligación sustantiva, por haber realizado el hecho generador previsto en la ley fiscal aplicable.

Por lo tanto, la función de las facultades de comprobación es comprobar que los contribuyentes están cumpliendo con sus obligaciones tributarias sustantivas, y "... descubrir en forma detallada las causas de incumplimiento, así como la medida, el tiempo, el lugar y las circunstancias en que ocurrió con el fin de que la autoridad las tome en cuenta al momento de emitir una resolución con la que se afecten los intereses del sujeto pasivo fiscalizado y se apliquen los instrumentos de corrección."⁴⁶

Las facultades de comprobación de la autoridad fiscal necesariamente implican un procedimiento, que es el conjunto de actos tendientes a la emisión de una resolución administrativa, la cual puede ser iniciada, ya sea por el propio particular o por la autoridad. En este caso se trata de una actividad que inicia la autoridad fiscal competente para verificar que el contribuyente ha cumplido con su obligación de pago.

Sergio Francisco de la Garza, dice que existen seis tipos de procedimientos administrativos: los procedimientos preparatorios y de control previo; los de determinación; los de reembolso y extinción de créditos fiscales; los coercitivos; los de ejecución forzosa y, los de impugnación.

De acuerdo a esta clasificación ubicamos a las facultades de comprobación fiscal dentro de los procedimientos de determinación, pues son aquellos en los cuales "... la Administración indaga la producción de hechos generadores que le han sido o no declarados, revisa las declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido propiamente denunciados y si la determinación hecha por el sujeto pasivo esta de acuerdo con la ley o bien rectifica la determinación, o hace la determinación cuando la ley así se lo encarga."⁴⁷

Por lo tanto, en los procedimientos de determinación, la autoridad va a revisar al contribuyente para cerciorarse de que los hechos generadores de las obligaciones fiscales han sido cumplidas correctamente, por lo que aquí encontramos a las facultades de comprobación.

1.3.2 Objeto de las facultades de comprobación.

Las actividades de investigación llevadas a cabo el fisco para comprobar el cumplimiento de las obligaciones sustantivas, tienen el objeto de evitar la evasión, es decir, verificar que el contribuyente cumpla con su obligación de dar una vez nacida ésta por haber realizado el supuesto legal generador de una contribución.

Si el contribuyente no cumplió con dicha obligación, la autoridad fiscal hará la determinación correspondiente para fijar el monto que el sujeto pasivo deberá cubrir.

⁴⁶ MABARAK CERECEDO; op.cit. p. 170.

⁴⁷ DE LA GARZA; op.cit. p. 675.

Sin embargo, hay autores como Doricela Mabarak Cerecedo que sostienen que el objeto de la actividad fiscalizadora es motivar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones.

Nuestra postura es que el objeto de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal implica por una parte, la obtención de recursos que utilizará para cumplir con sus obligaciones. Además su objeto no es motivar a los contribuyentes, sino intimidarlos y amenazarlos con el fin de que cumplan sus obligaciones fiscales dando origen a un "terrorismo fiscal" que impera en este país.

1.3.3 Fundamento Constitucional

1.3.3.1 Artículo 31 fracción IV constitucional. Principio de Legalidad.

Como se explicó anteriormente, este precepto establece que sólo puede haber una contribución mediante ley. Sin embargo, este principio trasladado a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, implica que se considerará ilegal la actuación de la autoridad consistente en el ejercicio de funciones que no le fueron atribuidas expresamente mediante ley.

Este principio también tiene injerencia sobre los procedimientos administrativos, pues estos "... deberán de sujetarse a las formalidades previstas en las leyes fiscales especiales así como al Código Fiscal de la Federación."⁴⁸

1.3.3.2 Artículo 16 primer párrafo de la Ley Suprema. Principio de legalidad del acto administrativo.

Sostiene que ninguna persona puede ser molestada en su persona, bienes, derechos, y posesiones, sólo si existe un mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive debidamente su actuación.

La autoridad fiscal (sujeto activo de la relación tributaria) tiene derechos y obligaciones, el ejercicio de esos derechos se denomina facultades.

De manera que la autoridad fiscal competente, solamente puede molestar a una persona en sus derechos, papeles y posesiones, a través de un mandamiento escrito, es decir, a través de un acto administrativo de autoridad competente. La competencia es el ámbito dentro del cual una autoridad puede ejercer sus facultades que se le otorgan expresamente en una ley, además también implica que la autoridad exista en materia fiscal, y tenga competencia territorial.

"La competencia también debe de fundarse y motivarse, para que los gobernados queden enterados del ejercicio y atribuciones legales del servidor público que formula la resolución o acto de que se trate."⁴⁹

⁴⁸ QUINTANA J. y ROJAS J.; op.cit. p. 155.

⁴⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ; op.cit. p.144.

La fundamentación del acto de autoridad es la cita del precepto aplicable al caso concreto de manera exhaustiva. No sólo se debe señalar la ley y el artículo, sino también la fracción, el párrafo, el subpárrafo, el inciso, el apartado, etc.

La debida fundamentación del acto de autoridad deberá de contener:

1. Con relación a la actuación de la autoridad:
 - a) Señalar los preceptos que le den existencia,
 - b) los que le den facultades (competencia),
 - c) los que le den alcance a su competencia por razón de territorio, materia, cuantía o grado.

2. Con relación al propio contribuyente, que se encuentre en el supuesto legal, la autoridad deberá demostrar o hacer constar, en su caso, que su mandamiento escrito contiene los preceptos legales que prueban que:
 - a) Existe como autoridad,
 - b) tiene facultades para emitir el acto (es competente),
 - c) tiene facultades específicas para molestar a un particular en especial, por estar dentro de su ámbito de competencia por razón de territorio, materia, cuantía y grado.

La motivación son todas aquellas situaciones de hecho, que llevan a la emisión del acto administrativo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre la fundamentación y motivación ha sostenido que:

Séptima Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo III, Parte SCJN. Tesis: 73. Página: 52

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

Amparo en revisión 8280/67. Augusto Vallejo Olivo. 24 de junio de 1968. Cinco votos.

Amparo en revisión 3713/69. Elias Chahin. 20 de febrero de 1970. Cinco votos.

Amparo en revisión 4113/68. Emeterio Rodríguez Romero y coags. 26 de abril de 1971. Cinco votos.

Amparo en revisión 2478/75. Maria del Socorro Castrejón C. y otros. 31 de marzo de 1977. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 5724/76. Raniero Tarango R. y otros. 28 de abril de 1977. Cinco votos.

Por otro lado, los Tribunales Colegiados de Circuito han señalado que:

Octava Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Tomo: No. 64, abril de 1993. Tesis: VI.2o. J/248. Página: 43

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de qué ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a) Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b) Los cuerpos legales y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

Amparo directo 194/88. Bufete Industrial Construcciones, S.A. 28 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo directo 367/90. Fomento y Representación Ultramar, S.A. de C.V. 29 de enero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Revisión fiscal 20/91. Robles y Compañía, S.A. 13 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo en revisión 67/92. José Manuel Méndez Jiménez. 25 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Waldo Guerrero Lázcaros.

Amparo en revisión 3/93. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. 4 de febrero de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Vicente Martínez Sánchez.

Octava Epoca. Instancia: Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XIV, Septiembre de 1994. Tesis: XXI. Io. 90 K. Página: 334

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. VIOLACION FORMAL Y MATERIAL. Cuando el artículo 16 constitucional establece la obligación para las autoridades de fundar y motivar sus actos, dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresan las normas legales aplicables, y los hechos que hacen que el caso encaje en las hipótesis normativas. Pero para ello basta que quede claro el razonamiento substancial al respecto, sin que pueda exigirse formalmente mayor amplitud o abundancia que la expresión de lo estrictamente necesario para que substancialmente se comprenda el argumento expresado. Sólo la omisión total de motivación, o la que sea tan imprecisa que no dé elementos al afectado para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por las autoridades, podrá motivar la concesión del amparo por falta formal de motivación y fundamentación. Pero satisfechos estos requisitos en forma tal que el afectado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoyó la autoridad, de manera que quede plenamente capacitado para rendir prueba en contrario de los hechos aducidos por la autoridad, y para alegar en contra de su argumentación jurídica, podrá concederse, o no, el amparo por incorrecta fundamentación y motivación desde el punto de vista material o de contenido, pero no por violación formal de la garantía de que se trata, ya que ésta comprende ambos aspectos.

Amparo directo 62/94. Efrén Valente Sánchez. 3 de marzo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra.

Amparo directo 35/94. Reynaldo Pineda Pineda. 3 de marzo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra. Secretario: José Luis Vázquez Camacho.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Sexta Parte, Tesis de Jurisprudencia número 27, pág. 51.

De manera que este principio en cuanto a las autoridades se refiere a que únicamente pueden hacer lo que les esta expresamente facultado, de lo contrario, su actuación se considerará

ilegal, con las consecuencias jurídicas correspondientes, que generalmente consisten en la nulidad del acto que llevo a cabo.

1.3.3.3 Artículo 16 antepenúltimo párrafo de la Constitución. Principio de inspección.

Este precepto constitucional establece la garantía de inviolabilidad de domicilio. Sin embargo, ahí mismo se establecen las excepciones: la orden de cateo y la visita domiciliaria.

La autoridad administrativa podrá realizar visitas domiciliarias únicamente para exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que han acatado las disposiciones fiscales. Se siguen las formalidades del cateo:

1. Orden escrita

- a) Autoridad competente y firmada por esta.
- b) Fundada.
- c) Motivada.

2. Lugar que ha de inspeccionarse (domicilio fiscal en que se llevará a cabo la visita).

3. Nombre de personas que hayan de aprehenderse (el nombre del visitado).

4. Los objetos que se buscan, a lo que únicamente deberá sujetarse la diligencia (el objeto de la visita domiciliaria se integra por: la materia - el impuesto- y la temporalidad - el ejercicio a revisar-).

5. Todo lo anterior deberá de constar en un acta circunstanciada.

1.3.3.4 Artículo 14 párrafo segundo constitucional. Garantía de audiencia.

En esta disposición se señala que "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades o posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."

La garantía de audiencia, se refiere a la oportunidad de ser oído y vencido en juicio. La palabra juicio técnicamente equivale a proceso entendido este como el conjunto de actos que se llevan a cabo mediante reglas preestablecidas con el fin de dirimir una controversia entre las partes, por una autoridad imparcial y que la resolución se dicte en ese proceso tenga una fuerza legal. Sin embargo, se le ha dado una connotación más general en este precepto legal a la palabra juicio, pues se entiende por juicio a cualquier acto de autoridad que pueda vulnerar las garantías individuales, por lo que aquí podremos encuadrar a los procedimientos administrativos.

Las formalidades esenciales del procedimiento son las etapas procesales que se deben de llevar a cabo en cualquier procedimiento: de manera escrita, ante autoridad competente, oportunidad de ofrecer pruebas, desahogo y valoración de las mismas, oportunidad de expresar alegatos, y que se dicte una resolución debidamente fundada y motivada.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha asentado jurisprudencia en el sentido de que si no se siguen las formalidades esenciales del procedimiento, se estimará que hubo violación de garantías individuales, y se podrá solicitar el amparo y protección de la justicia federal, es decir, podrá interponer el juicio de amparo.

1.3.4 Fundamento Legal.

Debido a que nuestro objeto de estudio son las facultades de comprobación fiscal reguladas en el Código Fiscal de la Federación y en el Código Financiero del Distrito Federal, se señalarán las disposiciones legales que regulan dichas facultades en los mencionados ordenamientos en los dos siguientes capítulos.

Por el momento únicamente haremos referencia a los preceptos que regulan las facultades objeto del presente trabajo:

1.3.4.1 Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Esta disposición establece que las autoridades fiscales van a practicar visitas domiciliarias, rectificar errores en las declaraciones y solicitudes, revisar la contabilidad, los dictámenes financieros, así como los comprobantes fiscales; practicar avalúos; y recabar informes de funcionarios, con el objeto de comprobar que los sujetos pasivos, responsables solidarios y terceros han cumplido con sus disposiciones fiscales. Así como determinar las contribuciones que se hayan omitido, y en su caso, comprobar que se han cometido delitos fiscales para darle aviso a la autoridad competente.

1.3.4.2 Artículo 71 del Código Financiero del Distrito Federal.

En este precepto se señala que el fisco local podrá ordenar y practicar visitas domiciliarias, hacer revisiones y practicar diligencias relacionadas con las tomas y medidores de agua; revisar las contraprestaciones que se otorguen por la concesión de uso temporal de inmuebles así como el monto que deriven de prestaciones laborales; requerir la contabilidad, obtener informes de funcionarios públicos; realizar avalúos, revisar declaraciones y; verificar el número de personas que acudan a espectáculos públicos y presenciar todo tipo de concursos. Todo ello con el ánimo de comprobar que se hayan cumplido con dichas disposiciones, para que en caso contrario se determinen y liquiden los créditos fiscales correspondientes, y verificar la existencia de infracciones a dichas disposiciones.

CAPITULO II. FACULTADES DE COMPROBACIÓN REGULADAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

2.1. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL.

El Código Fiscal de la Federación regula en su artículo 42, las facultades que tiene la autoridad para comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros vinculados con ellos, han cumplido con sus obligaciones fiscales una vez que se han realizado el supuesto de hecho previsto en la ley como generador de deberes tributarios. Y en su caso, determinar el monto de contribuciones o créditos fiscales que no se hayan pagado.

Las facultades reguladas en la disposición en comento, son las siguientes:

- A) Facultades de comprobación fiscal que se llevan a cabo en el domicilio del contribuyente, responsables solidario o tercero
 - 1. Practicar visitas domiciliarias.
 - 2. Practicar visitas domiciliarias para:
 - a) Verificar que se han expedido los comprobantes fiscales de acuerdo a las leyes.
 - b) Comprobar que se han presentado los avisos correspondientes al Registro Federal de Contribuyentes.
 - c) Ver que se acredite la legal estancia en el país de mercancías de procedencia extranjera.
 - d) Revisar los envases que contengan bebidas alcohólicas para saber si cuentan con los marbetes o precintos que exige la Ley del Impuesto Especial sobre la Producción y Servicios.
- B) Facultades de comprobación que se llevan a cabo en las oficinas de las autoridades fiscales, es decir, fuera del domicilio del contribuyente, responsable solidario o tercero:
 - 1. Revisión de "escritorio" o "gabinete".
 - 2. Rectificar errores aritméticos u omisiones en las declaraciones, solicitudes o avisos.
 - 3. Revisión de dictamen fiscal.
 - 4. Verificar físicamente toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

Las facultades de comprobación con fundamento en el artículo 42 último párrafo del Código Fiscal de la Federación inician con el primer acto que se notifiquen al contribuyente.

2.1.1 Autoridades competentes para ejercer las facultades de comprobación.

El Diccionario Jurídico Mexicano define a la competencia de la siguiente manera: "Encuentra su raíz etimológica en las voces latinas *competentia*, a (*competens, entis*), relación, proposición, aptitud, apto, competente, conveniencia. En castellano se usan como sinónimos los vocablos: aptitud, habilidad, capacidad, suficiencia, disposición." "En un sentido jurídico general se alude a una idoneidad atribuida a un órgano de autoridad para conocer o llevar a cabo determinadas funciones o actos jurídicos."⁵⁰

El Pleno de La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto lo siguiente:

Octava Epoca Instancia: Pleno Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Tomo: 77, Mayo de 1994 Tesis: P./J. 10/94 Página: 12

COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACION ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD. Haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación. De lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y es conforme o no a la Constitución o a la ley; para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecúe exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley fundamental o la secundaria.

Contradicción de tesis 29/90. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tribunal (en la actualidad Primero) Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 17 de junio de 1992. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Carlos de Silva Nava. Secretario: Jorge D. Guzmán González.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el martes diecinueve de abril en curso, por unanimidad de dieciséis votos de los señores Ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Miguel Angel García Domínguez, Carlos Sempé Minvielle, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Gutiérrez, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número 10/1994, la tesis de jurisprudencia que antecede. El señor Ministro Miguel Angel García Domínguez integró el Pleno en términos de lo dispuesto en el artículo tercero de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y en virtud del Acuerdo Plenario de cinco de abril del año en curso. Ausentes: Noé Custañón León, Atanasio González Martínez, José Antonio Llanos Duarte e Ignacio Magaña Cárdenas. México, Distrito Federal, a veintidós de abril de mil novecientos noventa y cuatro.

Por otra parte el Cuarto Tribunal Colegiado de Primer Circuito ha ordenado:

Novena Epoca Instancia: Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Julio de 2000 Tesis: 1.4o.A./116 Página: 613

AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. ESTÁN OBLIGADAS A CITAR LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE FUNDEN SU COMPETENCIA. El artículo 16 de la Constitución Federal, prescribe que los actos de molestia, para ser legales, deben provenir de autoridad competente y cumplir con las formalidades esenciales que le den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad debe emitirse por quien esté legitimado para ello, expresándose en el acto mismo de molestia, el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, ya que de no ser así, se deja al

⁵⁰ FLORES GARCÍA, Fernando. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A-CH. Edit. Porrúa, UNAM. México, 1999. p.542

gobernado en estado de indefensión, al no poder examinar si la actuación de la autoridad emisora se encuentra dentro del ámbito competencial respectivo.

Amparo en revisión 334/91. Miguel Ramírez Garibay. 18 de abril de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: José Méndez Calderón. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 1494/96. Eduardo Castellanos Albarrán y coags. 12 de junio de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Francisco Alonso Fernández Barajas.

Amparo en revisión 294/98. Mauricio Fernando Ruiz González. 17 de junio de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Rubén Pedrero Rodríguez. Secretario: Francisco Alonso Fernández Barajas.

Amparo en revisión 1614/98. Leonardo Alonso Álvarez y coag. 17 de junio de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Rubén Pedrero Rodríguez. Secretario: Francisco Alonso Fernández Barajas.

Amparo en revisión 2424/98. Elvia Silvia Gordoza Cota. 12 de agosto de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Rubén Pedrero Rodríguez. Secretario: Francisco Alonso Fernández Barajas.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo VI, Materia Común, página 111, tests 165, de rubro: "COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD."

Es decir, competencia es el ámbito dentro del cual una autoridad puede ejercer sus facultades. Existen cuatro tipos de competencia:

1. Material
2. Territorial
3. Grado.
4. Cuantía.

Para nuestro objeto de estudio, delimitaremos la competencia material, territorial, por grado y cuantía que tienen la autoridad encargada de ejercer las facultades de comprobación.

1. Materia. La Administración de Auditoría Fiscal es la encargada de ejercer las facultades de comprobación.

2. Territorio. Por el debe entenderse la circunscripción territorial en donde ejerce sus facultades la autoridad administrativa. La República Mexicana se divide en 66 administraciones, en el Distrito Federal existen cuatro: norte, centro, sur y oriente. En el caso de la Administración de Auditoría Fiscal será competente por territorio la ubicada dentro del domicilio fiscal del contribuyente.

3. Por Grado. Va atender cuestiones inherentes al contribuyente, dependiendo a la actividad que se dedique va a ser la administración que le corresponda: general, local o especial. Es importante destacar que de conformidad con el artículo 17 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, la Administración General o Locales de Grandes contribuyentes sólo tendrán competencia para ejercer sus facultades, en relación con los sujetos y personas que al efecto se indican:

- a. La Federación; los Estados de la República; Distrito Federal; organismos descentralizados y empresas de participación estatal mayoritaria de la Federación y de las Entidades Federativas.
- b. Los fondos y fideicomisos con carácter de entidades paraestatales (excepto municipios);
- c. Los partidos y asociaciones políticas.
- d. Los órganos integrantes del Sistema Financiero Nacional.
- e. Las sociedades mutualistas que no operen con terceros.
- f. Las sociedades controladoras con base en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

g. Las sociedades mercantiles autorizadas para consolidar sus resultados fiscales con instituciones de crédito o casas de bolsa, las operadoras de sociedades de inversión y las sociedades controladoras de grupos financieros.

h. Los residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente o base fija en el país.

i. Los Estados extranjeros, organismos internacionales, los miembros del servicio exterior mexicano, los del personal diplomático y consular extranjero que no sean nacionales, así como los funcionarios nacionales que realicen sus funciones en el extranjero (183 días consecutivos fuera del país).

j. Cualquier contribuyente en materia de verificación de determinadas deducciones autorizadas e ingresos acumulables en operaciones celebradas con partes relacionadas.

4. Por Cuantía. Dependerá del monto de ingresos obtenidos por el contribuyente en el año fiscal anterior. Aquí también se debe hacer referencia a las Administraciones General y Locales de Grandes Contribuyentes.

De conformidad con el artículo 89 fracción I de nuestra Ley Suprema faculta al Ejecutivo Federal para:

"... I. Proveer y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia."

Trasladado este precepto a nuestra materia de estudio, el Ejecutivo Federal tiene la facultad de promulgar y ejecutar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión dentro de las cuales encontramos al Código Fiscal de la Federación que regula las facultades de comprobación.

El artículo 90 constitucional, establece que a través de una Ley Orgánica expedida por el Congreso, se distribuirán los negocios del orden administrativo de la Federación, entre los Secretarios de Estado y Departamentos administrativos, además indicará los requisitos necesarios para la creación de entidades paraestatales, así como la intervención directa del Ejecutivo Federal.

La ley a aplicar sería la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal la cual enumera en su segundo precepto las dependencias de la Administración Pública Centralizada encargadas de llevar a cabo los negocios encomendados al poder Ejecutivo: Secretarías de Estado, Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica.

El mismo ordenamiento señala que al frente de cada Secretaría de Estado habrá un secretario, quienes para la mejor organización de su trabajo podrán delegar facultades a los funcionarios, unidades administrativas, establecidos en el reglamento interior que al efecto expida el Presidente de la República.

A su vez, la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en su primer numeral ordena que el Servicio de Administración Tributaria (S.A.T.) es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.) con el carácter de autoridad fiscal.

Dentro de sus atribuciones, reguladas en el artículo 7 del mismo ordenamiento se encuentra la de:

"...VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras, y en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones."

Además, en el artículo 8 establece los órganos con los que contará para ejercer sus atribuciones: la Junta de Gobierno, el Presidente y las Unidades Administrativas que establezca su reglamento interior.

Finalmente el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (S.A.T.), es el que señala que las Administraciones General y Locales de Auditoría Fiscal son las competentes para ejercer las facultades de comprobación con fundamento en el artículo 23 fracciones I, IV, VII, VIII, IX, X, XI, XIV, XV, XVI, XIX, XX, XXI, y XVIII. Las unidades administrativas a través de las cuales va ejercer sus facultades la Administración de Auditoría Fiscal son:

1. Administración Central de Control y Evaluación de la Fiscalización Nacional "A": VIII, XI, XIV y XXIII.
2. Administración de Sistemas de Evaluación "A", Administración de Supervisión de Revisión de Impuestos Internos, Administración de Supervisión de Revisiones de Comercio Exterior y Administración de Supervisión de Programas Específicos de Fiscalización: VIII y XI.
3. Administración de Supervisión de Revisión de Dictámenes: VIII, XI y XIV.
4. Administración Central de Control y Evaluación de la Fiscalización Nacional "B": VIII, XI, XIV y XXIII.
5. Administración Central de Planeación de la Fiscalización Nacional y Administración Central de Normatividad de la Operación Fiscalizadora: I, VII y XXIII.
6. Administración de Planeación Nacional, Administración de Análisis Sectorial, Administración Técnico de Fiscalización y Administración de Modernización de la Fiscalización: VII y XXII.
7. Administración Central de Programación y Sistemas de la Fiscalización Nacional: XXIII.
8. Administraciones de Programación Nacional "1", "2" y "3": VII y XXIII.
9. Administración Central de Procedimientos Legales de Fiscalización: IV, VII, VIII, X, XVI, XIX, XX, XXI y XXIII.
10. Administración Central de Programas Especiales: VII, VIII, IX, X, XI, XIV, XV, XVI, XIX, XX y XXI.
11. Administraciones de Operación "1", "2" y "3": VII, VIII, IX, X, XI, XV, XVI, XIX, XX, XXI y XXIII.

12. Administración Central de Comercio Exterior: IV, VII, VIII, X, XI, XVI, XIX, XX y XXIII.

13. Administración de Valoración Aduanera de Comercio Exterior, Administración de Auditoría de Comercio Exterior y Administración de Investigaciones y Apoyo Logístico de Comercio Exterior: VII, VIII, X, XI, XVI, XIX, XX y XXIII.

14. Administración de Procedimientos Legales de Comercio Exterior: XI y XXIII.

15. Administración de Planeación y Programación de Comercio Exterior: VII y XI.

Las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal están facultadas de conformidad con las fracciones VII, VIII, IX, X, XI, XV, XVI, XIX, XX, XXI y XXIII del artículo 23 del Reglamento citado.

Sin embargo, hay otras administraciones a las cuales el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria les faculta para llevar a cabo facultades de comprobación:

1. Administración General de Grandes Contribuyentes fracciones XXX, XXXVII, XXXVIII, XLII, XLVII, L, LI y LX del artículo 17.

2. Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes: XXX, XXXVII, XXXVIII, XLII, L, LI y LX del artículo 17.

3. Administraciones General y Locales de Recaudación: XV y XX.

4. Administraciones General y Locales Jurídicas: XXII y XXIII.

5. Administración General de Aduanas: XI, XII, XXII, XXIII y LXV.

6. Administración Central de Investigación de Operaciones: VI y VII.

Cabe señalar que el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público faculta al Procurador Fiscal de la Federación para llevar a cabo actos de fiscalización con motivo de la investigación que realice para determinar si existen conductas que probablemente constituyan delitos fiscales. La unidad administrativa de la Procuraduría Fiscal de la Federación específicamente encargada facultada para llevar a cabo estas facultades de verificación es la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones de conformidad con el artículo 81 fracciones XV, XXIV, XXV, XXVII, XLI, XLII, XLV, XLIX y L del reglamento en comento.

2.1.2 Plazos para presentar la información.

Los plazos para presentar la información requerida por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación, son las siguientes;

1. Se deberán presentar inmediatamente los libros y registros que integren la contabilidad del contribuyente, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, cuando se trate de una visita domiciliaria.

2. Tratándose de documentos que tenga en su posesión el contribuyente, deberá presentarlos dentro de los seis días siguientes a aquel en el que se le notifique la solicitud (durante el desarrollo de una visita).

3. En todos los demás casos se dará un plazo de quince días siguientes a aquél en se realice la notificación.

Sólo en el caso de que la obtención de la información sea difícil, los plazos señalados se ampliarán por diez días más.

Emilio Margain Manautou, considera que sólo se puede entregar de inmediato la contabilidad cuando se trate de "... contribuyentes sujetos al régimen de simplificación tributaria y de los llamados pequeños contribuyentes"⁵¹; por lo que en la mayoría de los casos tarda incluso meses entregar toda la contabilidad, ejemplo de ello son los "... contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas y una de ellas reside en el exterior".⁵²

2.2 FACULTADES DE COMPROBACION QUE SE LLEVAN A CABO EN EL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE, REPRESENTANTE LEGAL O TERCERO.

2.2.1 VISITA DOMICILIARIA

2.2.1.1 Concepto.

Es la facultad de comprobación llevada a cabo por la autoridad fiscal competente dentro del domicilio del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, cuyo objeto es revisar los documentos y papeles de la contabilidad del contribuyente, para verificar que ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

El Diccionario Jurídico Mexicano definen a la visita domiciliaria como el "... procedimiento regulado por el «CFF» que llevan a cabo las autoridades fiscales en el domicilio de los contribuyentes, responsables solidarios y/o terceros, en ejercicio de las facultades de comprobación y fiscalización que el propio «CFF» les otorga, a fin de revisar la documentación, los bienes y la mercancía de los visitados, y con ello poder determinar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias."⁵³

2.2.1.2 Fundamento Legal.

El Código Fiscal de la Federación regula esta facultad de comprobación en el citado artículo 42 fracción III, que establece la autoridad tiene facultad para:

"... III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías."

⁵¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "Las Facultades de Comprobación Fiscal"; Edit. Porrúa, México, 1999.p.290

⁵² ROLANDO ARREOLA, Leopoldo. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo P- Z. Edit. Porrúa, UNAM. México, 1999. p. 3253

El procedimiento para efectuar la visita domiciliaria se encuentra regulado en los artículos 43 al 48 del mismo ordenamiento.

2.2.1.3 Requisitos constitucionales de la orden de visita domiciliaria.

Los requisitos constitucionales para practicar una visita domiciliaria se encuentran en el artículo 16 primero y antepenúltimo párrafo de la Ley Suprema. En este precepto se indican los requisitos de la orden de cateo, sin embargo, dichos lineamientos son los mismos que debe llevar la orden de visita domiciliaria, los cuales son indispensable para llevar a cabo la diligencia. Estos mismos requisitos también se encuentran enunciados en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación que establece los requisitos de todo acto administrativo.

De acuerdo al Diccionario Jurídico Mexicano es: "Es el acto que realiza la autoridad administrativa. Expresa la voluntad de la autoridad administrativa, creando situaciones jurídicas individuales, a través de las cuales se trata de satisfacer las necesidades de la colectividad o la comunidad. A veces, las autoridades legislativas o las judiciales realizan también el acto administrativo, cumpliendo funciones de autoridad administrativa."⁵⁴

De manera que los requisitos que debe llevar la orden de visita domiciliaria, son:

1. Orden escrita.
2. Emitida por autoridad competente.
3. Fundada y motivada.

En la práctica existen machotes de ordenes de visitas domiciliarias lo cual no se ha considerado como falta de fundamentación o motivación de la misma. Al respecto el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido lo siguiente:

Tercera Época. Instancia: Pleno R.T.F.F. Año VIII. No. 88. Abril 1995. Tesis: III-PSS-446 Página: 10

ORDENES DE VISITA.- SE ENCUENTRAN DEBIDAMENTE FUNDADAS Y MOTIVADAS AUN CUANDO NO RAZONEN LA IMPORTANCIA QUE COMO CONTRIBUYENTE TIENE EL VISITADO EN EL MARCO GENERAL DE LA RECAUDACION FISCAL.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, está facultada para practicar visitas a los contribuyentes, a los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías. Ahora bien, si en ejercicio de tales facultades la autoridad hacendaria practicó una visita domiciliaria y fundamentó su actuación, entre otros, en el artículo 42, fracciones II, III y VI del Código Fiscal de la Federación, la orden de visita está debidamente fundada y motivada, sin que exista en tal precepto o en otro la obligación de que las autoridades señalen el procedimiento que se sigue para seleccionar al contribuyente que se va a visitar. Así como tampoco obliga a que se den a conocer a los contribuyentes los antecedentes que obran en los expedientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.(3)

Juicio Atrayente No. 56/94/558/93.- Resuelto en sesión de 10 de febrero de 1995, por mayoría de 7 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretaria: Lic. Celina Macías Raygoza. (Tesis aprobada en sesión de 14 de marzo de 1995).

⁵⁴ NAVA NEGRETE, Alfonso. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A - CH. Edit. Porrúa, UNAM. México, 1999. p. 76

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto ha ordenado lo siguiente:

Novena Epoca Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Diciembre de 2000 Tesis: 2a. CLVI/2000 Página: 440

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. LA GARANTÍA RELATIVA NO ES EXIGIBLE, GENERALMENTE, RESPECTO DE LAS ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA. El requisito de fundamentación y motivación previsto en el artículo 16 de la Constitución Federal, por regla general, no es exigible para las actas de visita domiciliaria, ya que dada su naturaleza y objeto, las conclusiones en ellas asentadas no son vinculatorias ni trascienden a la esfera jurídica del gobernado, temporal o definitivamente; es decir, por ser actos de carácter instrumental que únicamente constituyen el reflejo de los actos de ejecución de una orden de visita y simples opiniones que, en todo caso, servirán para la motivación de la resolución liquidadora que llegara a dictar la autoridad legalmente competente, es evidente que por sí mismas no deparan perjuicio alguno al gobernado y, por tanto, no es necesario que el auditor precise los preceptos legales que estima resultan aplicables, ni que señale las causas especiales o razones particulares por las cuales considera que los hechos u omisiones observados encuadran en el supuesto que tales preceptos prevén, salvo que el acta de visita se elabore con motivo del ejercicio de las facultades decisorias que la ley le confiere al auditor.

Contradicción de tesis 49/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero del Sexto Circuito y el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 11 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Sin embargo, el Cuarto Tribunal Colegiado de Primer Circuito ha establecido un criterio diferente al que indiscutiblemente nos adherimos.

Octava Epoca Instancia: Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: XIII, Marzo de 1994 Página: 403

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. LA FALTA DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LA. PRODUCE SU NULIDAD LISA Y LLANA. Si la Sala fiscal declaró la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada con apoyo en los artículos 237 y 238, fracción IV, y 239, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, tal determinación es correcta, si se toma en consideración que la omisión de expresar en la orden de visita las obligaciones fiscales que van a verificarse se traducen en una violación al artículo 16 constitucional; orden que además constituye un acto primigenio a la visita domiciliaria y al acta respectiva, cuya ilegalidad invalida todos los actos subsecuentes. También debe considerarse correcta la nulidad lisa y llana decretada por la Sala, y no la nulidad para efectos que pretende la autoridad inconforme, con apoyo en la fracción III del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, ya que de acuerdo a este precepto legal no se deben fijar efectos cuando se trate de facultades discrecionales, y es claro que la facultad para emitir una orden de visita es discrecional, emanada del imperativo consignado en el artículo 16 constitucional, que dice que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias para cerciorarse de que se han cumplido las disposiciones fiscales. La anterior conclusión no está en desacuerdo con lo dispuesto en la parte final del artículo 239 del Código Fiscal que dice: "El Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se emita nueva resolución cuando se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, y en su caso, V del artículo 238 de este Código". Las fracciones que interesan en el caso son la II y la III. La primera de éstas determina que una resolución es ilegal, por omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación en su caso. En asuntos como el que nos ocupa no se comete la violación formal al dictarse la resolución impugnada sino en la orden de visita, de manera que no se está en el supuesto de la fracción II aludida. Asimismo, la violación directa al artículo 16 constitucional se dio en la orden de visita y no en el procedimiento respectivo y, por ende, tampoco se actualiza la hipótesis a que se refiere la fracción III del artículo invocado que dice "Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causas:... III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada". Lo anterior es así, pues la orden de visita no se produce durante la secuela del procedimiento, ya que es la orden la que en todo caso da lugar a que se forme ese procedimiento, previsto y regulado por los artículos 44, 45, 46 y 47, y demás relativos del Código Fiscal Federal, en cuyas disposiciones se contemplan las reglas y requisitos que deben contener las visitas así como el procedimiento a seguir para culminarlas en un acta final; de manera que al no quedar comprendida

como un "vicio del procedimiento", la violación relativa no encuadra en las fracciones II y III del pluricitado artículo 238, por lo que la Sala no tenía por qué ordenar que se repusiera la emisión de tal orden. Sin embargo, lo antes dicho no significa que la nulidad de que se trata restrinja el imperio de la autoridad para emitir otra orden de visita en uso de sus propias atribuciones pero en un nuevo acto, ya que es criterio reiterado que cuando una orden de visita no reúne las formalidades constitucionales no se puede impedir a la autoridad que emita las que considere necesarias; pero eso sí, independientemente de la que fue declarada nula.

Revisión fiscal 524/93. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras autoridades. 12 de mayo de 1993. Mayoría de votos. Disidente: Hilario Bárcenas Chávez. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: José Pablo Sáyago Vargas.

4. Nombre de la persona visitada. Si se desconoce su nombre se señalaran los datos que permitan su plena identificación.
5. El domicilio fiscal donde ha de llevarse a cabo la visita
6. Precisarse la resolución, causa, objeto o propósito del acto de autoridad, en este caso sería precisar la temporalidad (ejercicios fiscales a revisar) y la materia (contribuciones).

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto lo siguiente:

Novena Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VI, Diciembre de 1997 Tesis: 2a./J. 59/97 Página: 333

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO. Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema Corte en las tesis jurisprudenciales cuyos rubros son: "VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER." (tesis 183, página 126, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995) y "ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS." (tesis 509, página 367, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995), que toman en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y la similitud establecida por el Constituyente, entre una orden de cateo y una de visita domiciliaria, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realice un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérico, puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento va no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenore o detalle el capitulo o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe que contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo concierne a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco.

Contradicción de tesis 23/97. Entre las sustentadas por el Tercer y Quinto Tribunales Colegiados, ambos en Materia Administrativa, del Primer Circuito. 26 de septiembre de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Edgar Humberto Muñoz Grajales.

Tesis de jurisprudencia 59/97. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública de veintiséis de septiembre de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

7. Firma autógrafa de la autoridad competente.

Tratándose de firma facsimilar la orden será nula pues la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ha establecido lo siguiente:

Octava Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo III, Parte SCJN Tesis: 468 Página: 340

FIRMA FACSIMILAR. DOCUMENTOS PARA LA NOTIFICACION DE CREDITOS FISCALES. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido reiteradamente el criterio de que de conformidad con lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República, para que un mandamiento de autoridad esté fundado y motivado, debe constar en el documento la firma autógrafa del servidor público que lo expida y no un facsímil, por consiguiente, tratándose de un cobro fiscal, el documento que se entregue al causante para efectos de notificación debe contener la firma autógrafa, ya que ésta es un signo gráfico que da validez a los actos de autoridad, razón por la cual debe estimarse que no es válida la firma facsimilar que ostente el referido mandamiento de autoridad.

Contradicción de tesis. Varios 16/90. Entre las sustentadas por el Primero y Segundo Tribunales Colegiados del Sexto Circuito. 21 de noviembre de 1991. Mayoría de 4 votos. Disidente: Carlos de Silva Nava. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Víctor Hugo Mendoza Sánchez.

Tesis de Jurisprudencia 2/92. aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada de veintinueve de junio de mil novecientos noventa y dos, por unanimidad de cinco votos de los señores ministros: Presidenta Fausta Moreno Flores, Atanasio González Martínez, Carlos de Silva Nava, Noé Castañón León y José Manuel Villagorda Lozano.

A su vez, el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito ha establecido lo siguiente:

Novena Epoca. Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VII, Marzo de 1998. Tesis: VI.2o.115 K Página: 790

FIRMA FACSIMILAR. EL DOCUMENTO EN QUE SE CONTIENE CARECE DE VALIDEZ. De la definición proporcionada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, del vocablo firma, consistente en: "El nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena para darle autenticidad o para obligarle a lo que en él se dice", se concluye que el documento en que aparece una firma facsimilar carece de validez, habida cuenta de que ésta consiste en una imitación o reproducción de la firma autógrafa, por lo que en esa hipótesis no es posible atribuir la autoría de tal documento a la persona cuya firma en facsímil fue estampada, pues es evidente que el sello en que se contiene pudo inclusive asentarse sin su consentimiento.

Revisión fiscal 35/97. Efrén Hernández Romero. 15 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Loranca Muñoz. Secretario: Alfonso Gazca Cossío.

2.2.1.4 Requisitos legales de la orden de visita domiciliaria.

Los requisitos legales de la orden de visita domiciliaria se encuentran expresados en los artículos 38 (señalados anteriormente) y 43 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 43 establece dos requisitos adicionales que debe de llevar la orden de visita:

1. Señalar el lugar o lugares a revisarse. Sólo se pueden aumentar los lugares a revisar siempre y cuando se le notifique al contribuyente.

2. Indicar las personas autorizadas para practicar la visita. Se les conoce con el nombre de auditores los cuales pueden ser substituidos o aumentados en cualquier momento de la visita, siempre y cuando se le notifique al contribuyente, así mismo podrán actuar conjunta o separadamente.

Emilio Margain Manautou divide los requisitos que debe tener la orden de visita domiciliaria en:

a) Esenciales: su ausencia "... produce la nulidad lisa y llana de la resolución que llegara a emitirse en perjuicio del contribuyente... [además]no suspende la caducidad de las facultades de la autoridad administrativa para determinar créditos fiscales."⁵⁵

Los requisitos esenciales son que exista un mandamiento, conste por escrito, emitido por autoridad competente, realizarse la visita en el domicilio fiscal, consignar en la orden el nombre del visitado, fundado y motivado, precisar el objeto, señalar el periodo sujeto a revisión, señalar el nombre de los visitadores,

b) Formales: su falta "... produce nulidad relativa o para efectos de la reposición de la(s) formalidad(es) omitida(s)."⁵⁶ Y por otro lado, "... suspende la caducidad de las facultades hasta el momento en que se incurre en la irregularidad."⁵⁷

Los requisitos formales son levantar actas circunstanciadas, señalar testigos delante de los cuales se levantarán las actas, y que la practique quien tenga el carácter de autoridad.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia señaló que los requisitos de la orden de visita domiciliaria son:

Novena Epoca Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: V, Abril de 1997 Tesis: P. LVIII/97 Página: 17

VISITA DOMICILIARIA. EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 44 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA ELABORAR UNA RELACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE INTEGRA LA CONTABILIDAD ANTES DEL INICIO DE LA VISITA, CON EL PURO CITATORIO, CONTRAVIENE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. En concordancia con el principio de que el respeto al domicilio de las personas constituye un derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual, el artículo 16 constitucional establece que la orden para la práctica de visitas domiciliarias expedida por las autoridades administrativas para cerciorarse de que se han acatado, entre otras, las disposiciones fiscales, debe constar en mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde y motive su causa, expresándose el nombre del visitado, el domicilio en que debe llevarse a cabo la visita y su objeto, levantándose, al concluirse, acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia; por lo tanto, al disponer el segundo párrafo de la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación que, si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no existiere el visitado o su representante, delarán citatorio, pudiendo, en ese momento, elaborar una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre

⁵⁵ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. op.cit. p.15

⁵⁶ Idem.

⁵⁷ Idem.

la contabilidad del visitado, transgrede lo establecido en el artículo 16 constitucional, al permitir a la autoridad administrativa empezar la visita sin cumplir con las formalidades prescritas en la citada disposición constitucional.

Amparo directo en revisión 1823/95. Teresa Dana Kamaji. 9 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el ocho de abril en curso, aprobó, con el número LVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a ocho de abril de mil novecientos noventa y siete.

La fracción IV del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación señala que pueden ser substituidos tanto las autoridades como los visitadores, por otros competentes lo cual deberá hacerse del conocimiento del visitado. Además de que a las nuevas autoridades se les podrá solicitar que realicen otras visitas con el objeto de verificar situaciones relacionados con la primera visita que se realizó.

2.2.1.5 Inicio de la visita domiciliaria.

La diligencia de visita domiciliaria inicia con la notificación de la orden de visita domiciliaria, la cual es un mandamiento escrito emitido por autoridad competente, debidamente fundado y motivado.

2.2.1.5.1 Notificación de la orden de visita.

La orden de visita se debe de notificar personalmente, para lo cual el notificador debe de constituirse en el domicilio fiscal del contribuyente. Aunque la ley no obliga al visitador a entregar la orden de visita algunos tribunales como el Tercero Colegiado en materia Administrativa pues ha señalado la obligación de entregar al contribuyente tanto la orden de visita como un ejemplar del acta circunstanciada levantada para que se pueda determinar si se desarrolló la visita conforme a lo establecido en la orden.

2.2.1.5.2 Ausencia del visitado.

Una vez constituido en el domicilio, se requerirá la presencia del visitado o de su representante legal. Si ninguno de los dos se encuentra, se dejará un citatorio en el que se asienta la razón por la cual esta requiriendo la presencia del contribuyente al día hábil siguiente, y a una hora fija. En otras palabras, el citatorio debe indicar que se requiere la presencia del contribuyente o de su representante legal para efectuar una visita domiciliaria.

El mencionado citatorio puede ir dirigido al contribuyente o a su representante legal, pero ello no significa que la orden de visita también, pues esta sólo debe de ir dirigida al contribuyente.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado en relación con el citatorio lo siguiente:

Novena Epoca Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Octubre de 2000 Tesis: 2a./J. 92/2000 Página: 326

VISITA DOMICILIARIA. CONFORME AL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA. El artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal establece que en los casos de visita en el domicilio fiscal si el presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita y, si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado. Lo anterior permite concluir que la intención del legislador fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento cierto de que se realizará una visita en su domicilio fiscal, finalidad que sólo se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita, es decir, para recibir la orden de visita y, si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, lo que se corrobora, por una parte, con las consecuencias que en el propio precepto se establecen de la falta de atención al citatorio y que darán lugar a que la visita se inicie con quien se encuentre en el lugar visitado, pues al implicar la visita una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional al encontrarse consignado como derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual la inviolabilidad domiciliaria, es claro que no es lo mismo una diligencia en la que sólo se notifique al particular una resolución determinada y en la que pueda estimarse irrelevante su presencia para recibirla, que la recepción de una orden de visita que implica su realización inmediata y la intromisión a su domicilio para revisar sus papeles, bienes y sistemas de registro contables y, por la otra, con las consecuencias de la recepción del citatorio, pues conforme al segundo párrafo de la fracción II del precepto en análisis si con posterioridad al citatorio el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, lo que significa una excepción al requisito que tanto el artículo 16 de la Carta Magna como el artículo 43, fracción I, del Código Fiscal establecen para las órdenes de visita domiciliaria, lo que lleva a la necesidad de que el contribuyente a quien se va a visitar tenga conocimiento indudable de la clase de diligencia administrativa para la que se le cita, porque sólo así podrá establecerse la consecuencia a la que se encuentra sujeto si presenta aviso de cambio de domicilio con posterioridad al citatorio. En consecuencia, conforme al artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal, es requisito de legalidad del citatorio que se especifique que la cita es para la recepción de una orden de visita, siendo insuficiente que tan sólo se haga alusión a la práctica de una diligencia administrativa.

Contradicción de tesis 46/2000-SS. Entre las sustentadas por el Primer y Segundo Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 22 de septiembre del año 2000. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaría: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 92/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintidós de septiembre del año dos mil.

En el supuesto de que el contribuyente o representante legal no estén en el domicilio donde se practicará la diligencia el día y hora fijados en el citatorio, se iniciará la visita con la persona que se encuentre en el lugar.

Si recibido el citatorio, el contribuyente presenta un aviso de cambio de domicilio fiscal, la visita se llevará a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, sin que exista la necesidad de emitir una nueva orden o ampliación de orden de visita, siempre que el visitado conserve el local del anterior domicilio; por lo que sólo se harán constar estos hechos en un acta circunstanciada que se levante al efecto.

En el supuesto de que los visitantes sean quienes no acuden el día y hora hábiles señalados en el citatorio, este quedará sin efectos tal y como lo establece el Tribunal Fiscal de la Federación ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la siguiente resolución:

Segunda Época. Instancia: Primera Sala Regional Noreste. (Monterrey) R.T.F.F.: Año VII. No. 77. Mayo 1986. Tesis: II-TASR-IX-733 Página: 1086

CITATORIO PREVIO.- QUEDA SIN EFECTOS SI LOS AUDITORES NO ACUDEN A LA HORA FIJADA EN AQUEL.- Resulta violada la fracción II del Artículo 44 del Código Fiscal de la

Federación, si los auditores dejan un citatorio previo al visitado o a su representante legal en el que se señala una hora determinada de espera para el día siguiente y son los propios auditores quienes no acuden a la cita a la hora determinada por ellos mismos y tal circunstancia se hace constar en el acta respectiva. Queda entonces, sin efectos el mencionado citatorio, debiéndose volver a citar al interesado o a su representante legal para hora determinada del día siguiente. (XII)

Juicio No. 378/85.- Sentencia de 25 de febrero de 1986, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Ma. Guadalupe González R. de Uresti.- Secretaria: Lic Adriana Cabecut Uribe.

Los visitadores al momento de hacer el citatorio correspondiente podrán llevar a cabo una lista de todos los libros, documentos, sistemas y registros de la contabilidad del contribuyente.

2.2.1.5.3 Aseguramiento de la contabilidad.

La palabra asegurar significa "...dejar firme y seguro; establecer, fijar sólidamente...". "...Preservar o resguardar de daño a las personas y las cosas; defenderlas e impedir que pasen a poder de otro."⁵⁸

Las dos situaciones por las cuales los visitadores pueden asegurar la contabilidad del contribuyente son:

1. Cuando el visitado obstaculiza el desarrollo de la visita.
2. Cuando los visitadores descubran que el visitado no ha declarado ante las autoridades fiscales o no ha obtenido su autorización para importar, tener, producir, explotar, capturar o transportar bienes ("Del latín *bene*, entre sus acepciones están: utilidad, beneficio, hacienda, caudal. Jurídicamente se entiende por bien todo aquello que puede ser objeto de apropiación, entendiéndose como tales, las cosas que no se encuentran fuera del comercio por naturaleza o por disposición de la ley («aa.» 747 a 749 «CC»)."⁵⁹); o mercancías (que son los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular), de manera que los asegurará.

El aseguramiento se llevará a cabo colocando sellos o marcas en los papeles, bienes, muebles, archiveros u oficinas en los que se encuentren los documentos relativos a la contabilidad. Así mismo, previo inventario que se realice dejarán dichos documentos, bienes, etc, en calidad de depósito al visitado, a su representante legal o la persona con la que se entienda la diligencia.

Los sellos y marcas que se coloquen no deben de impedir la realización de las actividades del visitado, siempre que los documentos asegurados no correspondan a las actividades del mes en curso y los dos anteriores. Sólo en el caso que sea necesario obtener algún papel o documento que se halle dentro de un archivo u oficina sellada, se podrá romper el aseguramiento ante la presencia de los visitadores, los cuales obtendrán copia de dichos documentos o papeles.

⁵⁸ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. op.cit. p. 280

⁵⁹ PEREZ DUARTE. Alicia E. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A - CH. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999. p. 338

2.2.1.5.4 Identificación de los visitadores.

Los visitadores señalados en la orden de visita domiciliaria, son los únicos que pueden actuar en su desarrollo. Los cuales como dijimos anteriormente pueden ser substituidos o aumentados en cualquier momento siempre que tal circunstancia se notifique personalmente al contribuyente; además de que pueden actuar conjunta o separadamente. Por lo que una vez constituidos en el domicilio deben de identificarse ante las personas con las que se va entender la diligencia. Así pues, la misma persona que notifica el acto administrativo es el visitador. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que los requisitos para la identificación de los visitadores son:

Octava Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Apéndice de 1995 Tomo: Tomo III, Parte SCJN Tesis: 576 Página: 419

VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACION DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN. Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitadores y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.

Contradicción de tesis 6/89. Entre las sustentadas por el Tercero y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 20 de agosto de 1990. Unanimidad de 4 votos. Ausente: Carlos de Silva Nava. Ponente: Fausta Moreno Flores de Corona. Secretario: Mario Alberto Adame Nava.

Tests de Jurisprudencia 6/90 aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada celebrada el diecinueve de octubre de mil novecientos noventa. Unanimidad de cuatro votos de los señores ministros: Atanasio González; Martínez, Carlos de Silva Nava, Fausta Moreno Flores y Noé Castañón León. Ausente: Presidente José Manuel Villagordoa Lozano.

El Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la Primera Sala Regional Noreste (Monterrey) del Tribunal Fiscal de la Federación han establecido respecto al carácter de los visitadores lo siguiente:

Segunda Época. Instancia: Pleno R.T.F.F. Año VII. No. 77. Mayo 1986. Tesis: II-TASS-8815 Página: 1060

VISITAS DE AUDITORÍA.- NO ES NECESARIO QUE EL PERSONAL QUE LAS PRACTIQUE TENGA EL CARÁCTER DE AUTORIDAD.- Si de conformidad con el artículo 252 de la Ley del Seguro Social el Consejo Técnico es el representante legal y administrador del Instituto Mexicano del Seguro Social y, en los términos del artículo 268 del mismo ordenamiento, éste tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, resultan extensivas para aquél, en consecuencia, las facultades de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente, como lo es, entre otras, la práctica de visitas domiciliarias. Asimismo, si en los términos del artículo 253, fracción VI, de la misma Ley, al Consejo Técnico le compete la expedición de los reglamentos interiores del Instituto, al expedir el Reglamento de Organización Interna de las Delegaciones Regionales y Estatales del Instituto Mexicano del Seguro Social, se encontraba facultado para investir a los Delegados de la facultad de ordenar y llevar a cabo, con el personal que en cada caso designaran, las visitas de auditoría necesarias, siendo dichos Delegados, por lo tanto, la autoridad competente para emitir las correspondientes órdenes de visita, sin que exista el imperativo de que el personal nombrado para desahogarlos deba tener a su vez el carácter de autoridad, puesto que éste sólo cumplimenta el acto material de la inspección ordenada por la autoridad competente, sin que las actas que así levante tengan el carácter de resolución fiscal. (83)

Revisión No. 1800/84.- Resuelta en sesión de 21 de mayo de 1986, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Lic. Mario Bernal Ladrón de Guevara.

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: IV, Octubre de 1996 Tesis: P. CXXVIII/96 Página: 190

VISITA DOMICILIARIA. LOS AUDITORES NO DETERMINAN EN DEFINITIVA LA SITUACION 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 330/93. Salvamento y Desarrollo Empresarial, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosa María Galván Zárate.

Amparo en revisión 1979/93. La Carolina y Reforma, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecisiete de octubre en curso, aprobó, con el número CXXVIII/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a diecisiete de octubre de mil novecientos noventa y seis.

Segunda Época. Instancia: Primera Sala Regional Noreste. (Monterrey) R.T.F.F.: Año VII. No. 77. Mayo 1986. Tesis: H.TASR-IX-722 Página: 1081

AUDITORES.- SI TIENEN FACULTADES PARA REQUERIR DOCUMENTACION DENTRO DE LA PRACTICA DE UNA VISITA DOMICILIARIA.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 106 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, vigente para 1983, la facultad de requerir información en una visita domiciliaria, no es exclusiva del administrador fiscal regional, sino de los funcionarios autorizados de ésta dependencia. En consecuencia, si el administrador mencionado autoriza a los auditores para que ejerzan dicha facultad, a través de la orden de auditoría y otro documento, los requerimientos por ellos efectuados, se deben considerar legalmente válidos.(1)

Juicio No. 522/84.- Sentencia de 1o. de octubre de 1985, por unanimidad de 6 votos.- Magistrada Instructora: Ma. Guadalupe González de Uresti.- Secretaria: Lic. Adriana Cabezu Uribe.

Emilio Margain Manautou al respecto señala que "[s]i en la orden de cateo debe de señalarse la autoridad que la llevará a cabo, en la orden de visita domiciliaria debe a darse conocer que autoridad la desahogará... se concluye que no teniendo los visitadores del Fisco Federal el carácter de autoridad, la labor que ellos desarrollan se encuentra viciada al no cumplirse con esta formalidad prescrita para los cateos"⁶⁰

2.2.1.6 Contenido del Acta Parcial de Inicio.

El acta parcial de inicio de la visita domiciliaria debe de contener:

1. La fecha, hora y lugar en el que se va a llevar a cabo la visita. Se entiende por día hábil todos aquellos que no sean festivos o se determinen como inhábiles. En el caso de las horas serán hábiles las comprendidas entre las siete treinta y dieciocho horas. Si la visita inicia en una hora hábil, podrá terminarse en una inhábil, lo mismo sucede cuando se vaya asegurar la contabilidad o bienes del contribuyente. Sólo cuando el visitado realice

⁶⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, op.cit. p.68

actividades que deban pagar contribuciones en días y horas inhábiles, la autoridad fiscal habilitará los días y horas inhábiles

2. Se señala que se notifica la orden de visita domiciliaria.
3. El nombre y apellidos de la persona con la que el visitador o visitadores están entendiendo la visita, así como el documento con el que acredita su personalidad. En el caso de que se entienda la diligencia con el representante legal del visitado, se le debe requerir su identificación como tal, debido a que en materia fiscal esta prohibida la gestión de negocios.
4. El nombre completo de las personas autorizadas para llevar a cabo la visita, así como señalar su identificación pormenorizada. Al respecto el Tribunal Colegiado de Décimo Octavo Circuito ha ordenado lo siguiente:

Octava Época Instancia: Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: VIII. Noviembre de 1991 Tesis: XVIII. J/5 Página: 137

VISITA DOMICILIARIA. EN EL ACTA DE INICIO DE LA, DEBEN ASENTARSE LOS PORMENORES DEL DOCUMENTO QUE IDENTIFICA A LOS VISITADORES. La identificación de los visitadores debe hacerse constar en forma pormenorizada, ya que el visitado debe conocer con precisión todas las circunstancias que concurren en tal acto, por exigirlo así la seguridad jurídica del gobernado. Es verdad que la fracción III, del artículo 44, del Código Fiscal de la Federación, establece que los visitadores que intervengan en la visita se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, sin agregar más al respecto, pero obviamente este precepto debe administrarse con la fracción I, del artículo 46, de la citada compilación impositiva, que establece la obligación para los visitadores de asentar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los propios visitadores. Ahora bien, la identificación es un hecho del que deben tener conocimiento los visitadores, pues es evidente que entre los hechos conocidos se encuentra el de su designación para practicar la visita y las facultades que en la orden respectiva se les confiere, por lo que entre los hechos conocidos a que se refiere la fracción I, del artículo 46 en cita, debe considerarse el relativo a la identificación, que si bien es una formalidad que debe efectuarse al inicio de toda visita domiciliaria, no por ello deja de ser un hecho conocido: en el desarrollo de la visita deben cumplirse con otras formalidades y no por ello puede decirse que no sean "hechos" a los que la ley se refiere, sino que el cumplimiento de todas las formalidades debe hacerse constar en acta pormenorizada. Así, no basta que los visitadores hubieren hecho constar que se identificaron mediante credenciales en las cuales aparecen la fotografía, el nombre y la firma de cada uno de ellos, sino que es necesario asentar pormenorizadamente los datos que en tales documentos obran, pues el propósito de la identificación es el de dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con la personalidad, representación y competencia de quienes intervienen en dichas diligencias, dado que ello tiende a proteger las garantías individuales del visitado, porque de las inspecciones se puede derivar una posibilidad de afectación a sus intereses jurídicos. Así, si la identificación del visitador es un hecho realizado, en la secuela de la diligencia respectiva, se deben hacer constar, con toda precisión, los pormenores de ella, a fin de que el visitado tenga todas las oportunidades de defensa y contradicción que la ley le otorga. Sólo así puede cumplirse el texto y la intención del artículo 16 constitucional que exige en los casos de visitas domiciliarias, la autoridad administrativa se sujete a las formalidades prescritas para los cateos, formalidades que, en la parte final del primer párrafo del propio texto constitucional, incluyen la obligación de levantar acta circunstanciada, o sea, acta en la que se pormenoricen las circunstancias surgidas durante la práctica de la visita, entre cuyas circunstancias se encuentra obviamente la identificación, por lo que nuevamente se concluye que para acatar el mandamiento constitucional deben hacerse constar los pormenores de los documentos identificatorios.

Amparo directo 84/89. Lilia García Ramírez. 29 de agosto de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Alejandro Roldán Velázquez. Secretario: Mario Guerrero García

Amparo directo 452/88. Distribuidora de Muebles para Baño "La Veracruzana", S. de R. L. 13 de septiembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Alejandro Roldán Velázquez. Secretario: Mario Guerrero García.

Revisión fiscal 18/90. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 20 de junio de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Alejandro Roldán Velázquez. Secretario: Mario Guerrero García.

Amparo directo 393/89. Inmobiliaria del Sur, S. A. 4 de julio de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Alejandro Roldán Velázquez. Secretario: Mario Guerrero García.

Revisión fiscal 23/90. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 6 de julio de 1990. Unanimidad de votos.

Ponente: Jaime Julio López Beltrán. Secretario: Eusebio M. Cordero Avilez.

Nota: La presente tesis no fue reiterada como vigente, según los acuerdos a que llegó la Comisión Coordinadora encargada de los trabajos para la publicación del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995.

5. El apercibimiento que se le hace al contribuyente visitado, para que designe dos testigos, pues de lo contrario si no los designa o los designados no aceptan el cargo, los nombrarán los visitadores sin que ello traiga como consecuencia la invalidez de la visita.

El Diccionario de la Real Academia Española, señala que testigo es la "...persona que da testimonio de una cosa, o lo atestigua. Persona que presencia o adquiere directo y verdadero conocimiento de una cosa. ...El que se halló presente al caso sobre que atestigua o depone. Persona que se constituye en vigilante para observar lo que se hace o acontece."⁶¹

La designación de testigos es de suma importancia para la validez de las actas que se levanten en el desarrollo de la diligencia, tal y como lo ha señalado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente jurisprudencia:

Sexta Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Apéndice de 1995 Tomo: Tomo III, Parte SCJN Tesis: 185 Página: 127

VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE LAS. Para que las actas relativas a las visitas domiciliarias practicadas por la autoridad administrativa tengan validez y eficacia probatoria en juicio, es necesario que satisfagan la exigencia establecida por el artículo 16 constitucional, consistente en haber sido levantadas en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia o negativo, por la autoridad que practique la diligencia.

Amparo en revisión 4008/61. Guadalupe García Armora y coags. 15 de febrero de 1962. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 6387/61. Yolanda G. de Gerard y coags. 15 de febrero de 1962. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 3877/61. Cia. Medicinal La Campana, S. A. 21 de febrero de 1962. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 4220/61. Jesús Rivera Ortiz y coags. 16 de marzo de 1962. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 4570/61. Jesús Cortés Bonilla y coags. 16 de marzo de 1962. Unanimidad de cuatro votos.

También debe de asentarse la forma con que se identifican los testigos. Además podrán ser sustituidos en cualquier momento por las siguientes razones:

- a) Porque no se presentan en lugar donde se practica la diligencia de visita,
- b) por ausentarse antes de que termine la diligencia y,
- c) si ellos mismos expresan su deseo de ya no ser testigos.

En todos los casos, se debe asentar en forma pormenorizada el lugar, día, hora y sobre todo la razón por la cual ya no son testigos. La persona con la que se entiende la visita deberá de designar nuevamente testigos, y si estos no quieren o están impedidos serán los visitadores quienes nombren a otros testigos, si que ello afecte la validez de la diligencia. No pueden ser testigos los empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tal y como lo establece la siguiente resolución del Tribunal Fiscal de la Federación ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

Tercera Época. Instancia: Pleno R.T.F.F.: Año V. No. 49. Enero 1992. Tesis: III-PSS-120 Página: 13

TESTIGOS.- NO PUEDEN SERLO LOS EMPLEADOS DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO.- De conformidad con el artículo 46, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación, si en el cierre del acta final de la visita, el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla o a aceptar copia de la misma, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; por tanto, cuando no comparezcan ni el interesado ni sus testigos, no obstante el citatorio que se le dejó un día hábil antes de cerrarse el acta de auditoría, los visitadores están facultados para nombrar a otros testigos sustitutos, pero esta designación, conforme a una recta interpretación del artículo 16 constitucional, deberá recaer en personas que puedan actuar imparcialmente, caso en el que no se encuentran los empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.⁶²

Juicio de Competencia Atrayente No. 130/89.- Resuelto en sesión de 28 de enero de 1992, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Gilberto García Camberos.- Secretaria: Lic. Esperanza M. Pérez Díaz.

Se ha considerado que sólo cumplen con su función los testigos del acta de inicio pues "... en las restantes se les llama para que se enteren de que se va a levantar un acta parcial o la última acta parcial y la final, pero sin serlo de lo que se está asentado en cada una de ellas, porque los visitantes jamás informan a los testigos de la labor que están desarrollando..."⁶²

Lo anterior es reforzado por la siguiente resolución del Tribunal Fiscal de la Federación ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

Tercera Época. Instancia: Pleno R.T.F.F.: Año VII. No. 79. Julio 1994. Tesis: III-PSS-366 Página: 7

VISITA DOMICILIARIA.- LOS TESTIGOS DESIGNADOS DEBEN ESTAR PRESENTES ÚNICAMENTE EN EL LEVANTAMIENTO DE ACTAS LEVANTADAS.- De la interpretación de lo dispuesto por los artículos 16 Constitucional en relación con el artículo 46 fracciones IV y VI del Código Fiscal de la Federación, se desprende que la formalidad que debe revestir toda acta levantada con motivo de una visita domiciliaria debe hacerse ante la presencia de testigos, sin que pueda inferirse que la presencia de los testigos deba ser durante todo el tiempo que dure la visita domiciliaria, por tanto, si como en el caso consta en las actas que se levantaron en presencia de los testigos, lo que además se avala con las rúbricas de éstos, no se viola lo dispuesto en los preceptos citados (1)

Juicio Atrayente No. 376/92/759/92.- Resuelto en sesión de 23 de marzo de 1994, por mayoría de 5 votos a favor y 3 en contra.- Magistrado Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. Ma. Concepción Martínez Godínez.

6. El requerimiento al visitado para que presente los documentos relativos a los ejercicios e impuestos sujetos a revisión. Los libros y registros que integren la contabilidad así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico se deberán presentar inmediatamente, en todos los demás casos en quince días y se otorgarán diez días más tratándose de aquellos de difícil obtención.

En este último caso se le darán 6 días para que presente la documentación, sino lo hace el visitador podrá:

- a) Determinar presuntivamente.
- b) Embargar precautoriamente.
- c) Asegurar la documentación (sellar o marcar los archivos).

7. En el cierre del acta deberán firmar todas las personas que actuaron en la diligencia, en todas y cada una de las hojas debidamente foliadas del acta.

⁶² MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op.cit. p. 117. (fc)

2.2.1.7 Obligaciones de los visitados.

El visitado, su representante legal o la persona con quien se entienda la diligencia tendrán que cumplir con una serie de obligaciones durante el desarrollo de la visita domiciliaria:

1. Permitir que los visitadores tengan acceso a todos los lugares u oficinas del domicilio fiscal.
2. Dejar a disposición de los visitadores toda la documentación relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, de las cuales podrán sacar copias certificadas una vez que sean cotejadas con los originales, y se anexas a las actas que correspondan (parciales y final).
3. No obstaculizar la verificación que hagan los visitadores sobre los bienes y mercancías ubicados en el lugar, así como la revisión de cualquier medio o sistema en que tenga su contabilidad. Este puede ser incluso electrónico, para lo cual los visitados pondrán a disposición de los visitadores las computadoras y sus operadores para que coadyuven a su tarea.

2.2.1.8 Actas parciales y complementarias que se levantan durante el desarrollo de la visita.

Durante el desarrollo de la visita domiciliaria se levantarán actas parciales en las cuales se asentarán de manera circunstanciada los hechos u omisiones de obligaciones fiscales del visitado, así como de todas las actuaciones que se realicen durante la visita.

Por otro lado las actas complementarias son aquellas que "... viene[n] a perfeccionar el contenido de lo asentado en una acta parcial"⁶³ Se entiende por acta es la "relación escrita de lo sucedido, tratado o acordado en una junta."⁶⁴ "Certificación en que consta el resultado de la elección de una persona para ciertos cargos públicos o privados."⁶⁵ En tanto que circunstanciar es "... determinar las circunstancias de algo."⁶⁶

Las actas en las que se asienten los hechos u omisiones encontradas por los visitadores harán prueba plena de los mismos.

El Tribunal Fiscal de la Federación ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sostuvo que el carácter de las actas de visita es el siguiente:

Tercera Época. Instancia: Pleno R.T.F.F. Año IV. No. 47. Noviembre 1991. Tesis: III-PSS-103 Página: 7

ACTAS DE VISITA.- SU CARACTER.- Conforme a los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en materia fiscal, 46, fracción I, 34 vigente hasta el 31 de diciembre de 1989, y 234, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, las actas de visita domiciliarias levantadas por personal comisionado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son documentos públicos que hacen prueba plena de los hechos en ellas contenidos; por tanto, cuando se pretendan desvirtuar éstos, la carga de la prueba recae en el contribuyente para que sea éste quien

⁶³ Ibidem. p. 168

⁶⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. op.cit. p. 34

⁶⁵ Idem

⁶⁶ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. op.cit.p. 482

mediante argumentos y elementos probatorios eficaces y fundados demuestre que los hechos asentados en ellas son incorrectos, restándoles así la eficacia probatoria que como documentos públicos poseen.(2)

Juicio de Competencia Atrayente No. 56/89.- Resuelto en sesión de 18 de septiembre de 1991, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado Ponente: Jorge Alberto García Cáceres.- Secretario: Lic. Adalberto G. Salgado Borrego.

Dichas actas deberán de contener las firmas autógrafas de los visitadores, del visitado o su representante legal y de los testigos, en el caso de que se nieguen a firmar dicha omisión se asentará en el acta respectiva sin que afecte su validez y valor probatorio. Si al momento del levantamiento de las actas no se encuentra el visitado ni su representante se les dejará citatorio para que el día hábil siguiente estén presentes, si no asisten se levantará el acta con cualquier persona que se encuentre en el domicilio.

2.2.1.8.1 Acta última parcial.

Una vez que se revisaron los documentos relativos al o los ejercicios e impuestos objeto de la visita domiciliaria, si la autoridad se percató que el contribuyente ha incumplido con sus obligaciones fiscales, se levantará el acta última parcial. En esta acta se indican los hechos u omisiones incurridas por el visitado. En el caso de que no exista irregularidad alguna, el acta se levantará sin observaciones.

Si se realiza la visita domiciliaria en varios domicilios fiscales, en cada uno se levantarán las actas parciales correspondientes.

Al respecto la Sala Regional del Pacífico y la Primera Sala Regional Noroeste (Ciudad Obregón) establecen en relación al levantamiento del acta última parcial y del acta final lo siguiente:

Tercera Época. Instancia: Sala Regional Pacífico - Centro (Morelos). R.T.F.F.: Año VIII. No. 85. Enero 1995. Tesis: III-TASR-XIV-128 Página: 39

ACTAS ULTIMA PARCIAL Y FINAL.- FALTA DE LEVANTAMIENTO.-*A fin de dar debido cumplimiento a lo dispuesto en la fracción IV' del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que establece los lineamientos a que ha de sujetarse la actuación de la autoridad fiscalizadora en la práctica de visitas domiciliarias cuando se conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar el incumplimiento de disposiciones fiscales, debe levantarse acta parcial última, en la que se harán constar tales circunstancias por el visitador, y entre ésta y el acta final, debe mediar un término de 15 días con el objeto que el contribuyente visitado pueda presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen tales hechos u omisiones precisamente en la etapa fiscalizadora, por tanto si no se levantaron dichas actas, se impide al sujeto visitado el ejercicio de ese derecho, resultando nulo todo lo actuado.(16)*

Juicio No. 76/94-III.- Sentencia de 24 de noviembre de 1994, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Leopoldo Ramírez Olivares.- Secretaria: Lic. Rita Tovar Meza.

Cuarta Época. Instancia: Primera Sala Regional Noroeste. (Cd. Obregón) R.T.F.F.: Año II. No. 12. Julio 1999. Tesis: IV-TASR-VII-137 Página: 251

ACTAS DE VISITA ÚLTIMA PARCIAL Y FINAL.- SU CONCLUSIÓN EN DÍAS Y HORAS INHÁBILES EN TÉRMINOS DE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 13 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-*Establece el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo que, "La práctica de diligencias de las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación*

iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez. Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día". Asimismo, en su segundo párrafo dispone que "Las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando las personas con quien se va a practicar la diligencia realicen las actividades por las que deban pagar contribuciones en días u horas inhábiles. También se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días u horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular". Por lo tanto, si del contenido de las última acta parcial y acta final de visita, se desprende que la autoridad fiscalizadora inició su levantamiento en horas hábiles, concluyendo dichas diligencias en horas inhábiles, con tal proceder el personal visitador violenta en perjuicio del accionante lo dispuesto por el artículo 13 último párrafo del Código Fiscal de la Federación, al no demostrar haberse ubicado en alguno de los supuestos de excepción previstos en dicho precepto, resultando inadmisibles que pretenda justificar su actuación so pretexto que estaba facultada para concluir en horas inhábiles el levantamiento de las actas última parcial y final de auditoría, tratando de ubicar su conducta en la hipótesis legal prevista en dicho numeral, consistente en continuar en horas inhábiles una visita domiciliaria iniciada en días y horas hábiles, pues la continuación tenía por objeto el aseguramiento de la contabilidad del contribuyente revisado, pues por una parte, del contenido de las actas cuestionadas no se desprende la circunstanciación de tal eventualidad, mientras que por la otra, atendiendo a la naturaleza misma de dichas diligencias, éstas tienen como presupuesto necesario e indispensable la revisión de la contabilidad y documentación comprobatoria del contribuyente revisado, ya que a través de ellas la autoridad fiscalizadora le da a conocer el particular auditado el resultado de los hechos u omisiones detectados con motivo de la visita domiciliaria practicada, otorgándole al contribuyente el plazo legal que por derecho le corresponde para presentar los documentos, libros y registros que desvirtúen los hechos u omisiones, según lo dispone el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Federal Tributario. (12)

Juicio No 1524/98.- Sentencia de 25 de enero de 1999, aprobada por mayoría de votos, firmando con los resolutivos el Magistrado José Félix Delgadillo Vázquez y en contra el Magistrado Gamaliel Olivares Juárez.- Magistrado Instructor: Carlos Miguel Moreno Encinas.- Secretario: Lic. Manuel Gustavo Anguilano Germán.

2.2.1.8.2 Acta Final.

Entre la emisión del acta última parcial y del acta final, deben de transcurrir por lo menos veinte días debido a dos razones:

1. Para que el visitado desvirtúe el acta última parcial, o bien,
2. para autocorregir los errores y omisiones en que haya incurrido.

Este término podrá ampliarse por quince días más siempre que se presente la solicitud de prórroga antes de que venzan los veinte días y se revise más de un ejercicio fiscal. En caso de que el visitado no desvirtúe el acta última parcial, se tendrán por ciertos los hechos consignados en ella. Sin embargo, ello no quiere decir que "... ha consentido la resolución que emita la autoridad fiscal, ya que no se esta frente a un recurso administrativo, sino que simplemente el visitado tiene toda la carga de la prueba al acudir al medio de defensa que considere idóneo, ya que la autoridad no tuvo que referirse a algo para demostrar la legalidad de su acto"⁶⁷

La autoridad para emitir el acta final debe de valorar las pruebas que presenta el visitado para desvirtuar el acta última parcial. Por lo que el contenido del acta final será la decisión de la autoridad de desvirtuar o no, total o parcialmente el acta última parcial. De manera que, si considera que hubo errores u omisiones mandará al contribuyente a autocorregirse.

A partir de que la autoridad emite el acta final, tiene seis meses para determinar las contribuciones omitidas, si no lo hace la orden de visita quedará sin efectos así como todo lo

⁶⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op.cit. p. 179. (fc)

actuado. La determinación que realice el visitador no constituye una resolución fiscal definitiva, ello de acuerdo a la tesis de jurisprudencia sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al establecer:

Novena Epoca Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: III, Abril de 1996 Tesis: 2a./J. 16/96 Página: 170

VISITA DOMICILIARIA, EL ACTA FINAL O EL DOCUMENTO EN EL QUE LOS VISITADORES DETERMINAN LAS PROBABLES CONSECUENCIAS LEGALES DE LOS HECHOS U OMISIONES QUE HUBIEREN CONOCIDO DURANTE EL TRANCURSO DE AQUELLA, NO CONSTITUYE UNA RESOLUCION FISCAL DEFINITIVA Y EN SU CONTRA NO PROCEDE JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. Si bien es cierto que a partir de las reformas al artículo 46 del Código Fiscal de la Federación que entraron en vigor el día primero de enero de mil novecientos noventa, mediante las cuales se modificaron sus fracciones I y IV, y se adicionó una fracción VII, los visitadores se encuentran facultados para determinar en el acta final de visita o en documento por separado, las consecuencias legales de los hechos u omisiones que hubieren conocido durante el transcurso de la visita; tal determinación es una probabilidad y no un acto definitivo para efectos del juicio de nulidad, en tanto que los asientos de los visitadores forman parte de una etapa del procedimiento administrativo de fiscalización y sólo pueden servir de motivación a la resolución que, en definitiva, emita la autoridad competente expresamente facultada para ello por el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual no está obligada a realizar la determinación correspondiente en los mismos términos en que lo hicieron los visitadores.

Contradicción de tesis 34/92. Entre las sustentadas por el Tercer y Quinto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 8 de marzo de 1996. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adela Domínguez Salazar.

Tesis de jurisprudencia 16/96. Aprobada por la Segunda Sala de este alto tribunal, en sesión pública de ocho de marzo de mil novecientos noventa y seis, por unanimidad de cinco votos de los Ministros: Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel.

En el caso de que no hubiera acta última parcial, se levantará el acta final sin observaciones para que concluya la visita.

2.2.1.8.3 Papeles de trabajo.

Los documentos que los visitadores pueden elaborar durante la visita domiciliaria, en los que constan las operaciones aritméticas que realizan los visitadores a efecto de comprobar la omisión de contribuciones, son los llamados: papeles de trabajo.

Tanto las actas parciales como los papeles de trabajo que se levanten durante el desarrollo de la visita, por ministerio de ley forman parte del acta final, aunque ello no se señale.

Los papeles de trabajo deben de reunir los mismos requisitos de las actas parciales, y tienen que estar firmadas por todas las personas que actuaron en la diligencia para que tengan validez. La Segunda Sala de nuestro Supremo Tribunal ha resuelto lo siguiente:

Novena Epoca Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Diciembre de 2000 Tesis: 2a./J. 101/2000 Página: 393

PAPELES DE TRABAJO. LOS FORMULADOS POR LOS AUDITORES DURANTE LA PRÁCTICA DE UNA VISITA DOMICILIARIA, NO SON PARTE DE LA CIRCUNSTANCIACIÓN DEL ACTA RESPECTIVA, NI INTEGRAN JUNTO CON ÉSTA UNA SOLA ACTUACIÓN JURÍDICA; POR TANTO, LA VALIDEZ DEL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA NO DEPENDE DEL CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO EN LOS QUE SE APOYA. Los papeles de trabajo son los documentos elaborados por los auditores, por sus auxiliares o por cualquier otra persona, en

los que con base en la documentación recabada y en los hechos u omisiones circunstanciadas en las actas de inicio y/o parciales se plasman, de manera provisional, con el carácter de borrador, las irregularidades fiscales observadas durante la práctica de la visita domiciliaria, o bien, se formulan las operaciones aritméticas necesarias o se desarrolla el sistema previsto por la ley para el cálculo de una contribución para, en su caso, determinar el monto de las contribuciones omitidas, ello con el objeto de facilitar el desarrollo de la visita y la formulación del acta respectiva. Sin embargo, no puede estimarse que los papeles de trabajo forman parte de la circunstanciación de un acta de visita, pues si bien sirven de apoyo para determinar en la misma las posibles consecuencias legales de los hechos u omisiones observados, lo cierto es que el requisito de circunstanciación que exige la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, consiste en detallar o pormenorizar en el acta de visita, en forma concreta, los datos de los libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad del contribuyente visitado, así como de los discos, cintas o cualquier medio de procesamiento de datos que éste tenga en su poder, o bien, de los objetos y mercancías que se encontraron en el domicilio visitado y de la información proporcionada por terceros, que hagan posible la identificación particular de cada uno de los hechos u omisiones que conocieron los auditores durante el desarrollo de la visita, mas no así, en precisar en qué papeles de trabajo se contiene dicha información; habida cuenta de que el proceso fenomenológico que se da entre los hechos u omisiones conocidos y las conclusiones respectivas no forman parte de la circunstanciación. Por tanto, no es necesario que en la propia acta se precisen operaciones aritméticas, o el desarrollo del sistema previsto por la ley para el cálculo de una contribución, que se haya realizado para determinar, en su caso, el monto del crédito omitido, pues basta que se den a conocer al contribuyente pormenorizadamente los hechos u omisiones relacionados con el posible incumplimiento de sus obligaciones fiscales para que esté en posibilidad de conocer las consecuencias jurídicas de los mismos y así estar en aptitud de corregir su situación fiscal. En esa virtud, para la circunstanciación de un acta de visita no se requiere anexas a la misma los papeles de trabajo en que se haya apoyado la autoridad para la formulación de las observaciones respectivas, y por tanto, dichos documentos no integran conjuntamente una sola actuación jurídica; máxime que conforme a lo dispuesto por el artículo 45 del ordenamiento legal en cita, los únicos documentos que pueden integrarse a las actas parciales o complementarias, son las copias certificadas de la contabilidad y demás papeles relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales que obran en poder del visitado, y las únicas documentales que integran el acta final de visita, son las actas parciales o complementarias. Luego, resulta patente que la validez de las actas de visita en ningún caso dependerá del contenido de los papeles de trabajo.

Contradicción de tesis 49/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero del Sexto Circuito y el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 11 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Tesis de jurisprudencia 101/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diez de noviembre del año dos mil.

2.2.1.8.4 Levantamiento de las actas en las oficinas de la autoridad fiscal.

Si resulta ya imposible efectuar la diligencia de visita los establecimientos del contribuyente, las actas correspondientes podrán levantarse en el domicilio de las autoridades fiscales competentes, siempre que notifique tal circunstancia al visitado, a su representante legal o con quien se entiende la visita, a no ser que el visitado haya abandonado durante el desarrollo de la diligencia su domicilio fiscal.

El acta final deberá de levantarse ante la presencia del visitado o su representante legal, de lo contrario se dejará un citatorio para que al día siguiente y en una hora determinada estén presentes. Si llegado el día y la hora no se encuentran ninguno de los dos, se cerrará el acta ante cualquier persona que se encuentre en el lugar. Todos o sólo uno de los visitadores, los testigos y la persona con quien se entendió la diligencia deberán de firmar el acta. En el supuesto de que la persona con la que se entiende la diligencia rehúsa firmar el acta o bien, recibir copia de la misma, se asentará en el acta sin que ello invalide y afecte el valor probatorio del acta.

Si se realiza la visita domiciliaria en varios domicilios, en cada uno se levantarán las actas parciales correspondientes, pero sólo se levantará un acta final en alguno de los domicilios donde se practicaron las diligencias de visita domiciliaria. Todas las actas parciales formarán parte del acta final aunque ello no se exprese.

Cuando se trata de visitas relacionadas con las facultades de la autoridad ejercidas con base en los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ahora artículos 215 y 216), el plazo que debe existir entre el acta última parcial y la final será de tres meses, y sólo a solicitud del contribuyente se ampliará por una vez por un plazo de dos meses.

Tratándose de personas morales, a partir de que se expida el última acta parcial se darán quince días para que el contribuyente designe uno o dos representantes de manera escrita, y presentarlos ante la autoridad, para que tengan acceso a la información confidencial obtenida de terceros independientes, respecto de operaciones comprobables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. En caso de que los representantes no sean nombrados en el tiempo y forma anteriormente señalados, se tendrá por consentida la información confidencial obtenida.

Si el contribuyente es una persona física, no tiene la obligación de designar representantes, por lo que tendrá acceso directo a la información confidencial.

Los representantes tendrán acceso a la información confidencial de la cual sólo podrán tomar nota, hasta los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a partir de la fecha en que se de a conocer la situación fiscal del contribuyente que los designó. Sólo mediante aviso a la autoridad fiscal los contribuyentes podrán substituir a sus representantes, de lo cual se levantará acta circunstanciada.

El contribuyente será responsable de la información confidencial proporcionada por terceros hasta por un plazo de cinco años contados a partir de que tuvo conocimiento de dicha información, y los representantes desde el momento en que fueron designados. Así también, el contribuyente será responsable solidario del mal manejo que de la información hagan los representantes que nombró, e inclusive cuando dichos representantes sean substituidos.

2.2.1.9 Casos por los que se obtendrán copias de la contabilidad.

Los visitadores podrán obtener copias de la contabilidad, y de los documentos de los que se desprenda el cumplimiento de obligaciones fiscales, para poder cotejar con los documentos originales. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 45 antepenúltimo párrafo señala que la contabilidad esta integrada por papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable que permita el almacenamiento de datos.

Los casos en que se obtendrán copias de la contabilidad son los siguientes:

1. Cuando se niegue a recibir la orden de visita el contribuyente, su representante legal o la persona que se encuentre en el domicilio donde se practicará la diligencia.
2. Por no estar debidamente sellados los libros, registros o sistemas de contabilidad que así lo requieran por disposición legal fiscal.

3. Porque el visitador se percate que el contribuyente lleva dos sistemas o libros de contabilidad con contenido distinto.
4. Existan dos o más libros sociales de distinto contenido.
5. Cuando no se hayan presentado las declaraciones provisionales del periodo objeto de la visita domiciliaria.
6. En el supuesto de que los datos que se asentaron en la contabilidad no correspondan a los derivados de los avisos o declaraciones presentadas por los visitados. Cuando se determine que son falsos o amparan operaciones inexistentes aquellos documentos relativos a las actividades de los contribuyentes, o bien, se hayan presentado fuera de plazo legal.
7. Si los sellos o marcas oficiales que hayan sido colocados por los visitadores son alterados, desprendidos o destruidos de manera parcial o total; o se impida que se logre el objetivo para el cual se colocaron.
8. Dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la huelga o suspensión de labores, a las que sea emplazado el contribuyente, se le recogerán los documentos relativos a su contabilidad.
9. Si el visitado, su representante legal o la persona con la que se entiende la diligencia, obstaculiza el desarrollo de la visita.

En cualquiera de estos casos el visitado deberá de levantar un acta parcial expresando la situación por la cual se obtuvo la copia certificada de la contabilidad, con la cual podrá concluir la práctica de la diligencia en el domicilio o locales del visitado, continuando la visita en el domicilio del visitado o en las oficinas de la autoridad donde se levantará el acta final.

Cuando los visitadores sólo obtuvieron copias de parte de la contabilidad, la diligencia de visita se seguirá practicando en el domicilio del visitado, y la autoridad no estará facultada para recoger la contabilidad.

2.2.1.10 Conclusión anticipada de la visita domiciliaria.

En el caso de que el visitado (persona física) exhiba el aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el cual opta por dictaminar sus estados financieros respecto al ejercicio e impuestos sujetos a revisión en términos del artículo 32- A del Código en estudio a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretende dictaminar con lo cual concluirá anticipadamente la visita domiciliaria. La autoridad competente no puede declarar de manera discrecional la conclusión anticipada de la visita domiciliaria, una vez que en términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación surta efectos dicho aviso.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la conclusión anticipada de la visita domiciliaria manifestó lo siguiente:

VISITAS DOMICILIARIAS. NO ES DISCRECIONAL LA ATRIBUCIÓN DE CONCLUIRLAS ANTICIPADAMENTE, PREVISTA EN EL ARTICULO 47, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El artículo 47, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece: "Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos: I. Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos, que al efecto señale el reglamento de este código". La interpretación sistemática del artículo transcrito, en relación con los artículos 46 y 47 del reglamento del propio código, permite concluir que contiene una facultad reglada, puesto que señala la conducta específica que debe seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal. Lo anterior es así, dado que tal precepto señala que la autoridad fiscal "podrá" dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria cuando antes del inicio de la visita se dé aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de que el visitado presentará sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado; empero, no hasta la sola presentación del aviso de referencia, para que se produzca la terminación anticipada de la visita, sino que la autoridad deberá analizar, por imperativo legal, si en el caso específico se cumplen los requisitos que marcan los citados artículos reglamentarios, ante cuya satisfacción estará obligada a concluir anticipadamente la visita domiciliaria.

Contradicción de tesis 26/96. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito 21 de mayo de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Tesis de jurisprudencia 31/97. Aprobada por la Segunda Sala de este alto tribunal, en sesión pública de veintinueve de mayo de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel. Ausente: Mariano Azuela Guitrón.

Por lo tanto, no opera la conclusión anticipada de la visita, tratándose de los contribuyentes obligados a dictaminarse (personas morales), pues no tienen la obligación de presentar el aviso a la autoridad en el cual indican que dictaminan sus estados financieros.

Sin embargo, no se les podrá revisar a través de la visita el ejercicio dictaminado cuando el contribuyente tenga la obligación de dictaminar sus estados financieros, por lo que la autoridad fiscal en ese caso deberá "... empezar por examinar este documento y de tener necesidad de aclaraciones, de datos, informes o de documentación, dirigirse al contador público que lo elaboró"⁶⁸

2.2.1.11 Duración de la visita domiciliaria.

Al igual que la revisión de "gabinete" o "escritorio", la diligencia de visita tendrá una duración de 6 meses contados a partir desde que se notifica la orden de visita, hasta que se levanta el acta final. Sin embargo, los casos en los cuales no opera el término de 6 meses y sus prórrogas:

1. Cuando la autoridad tuvo la necesidad de solicitar información a autoridades extranjeras.
2. Cuando se tenga la necesidad de hacer la verificación de origen a productores y exportadores extranjeros por virtud de los tratados internacionales suscritos por México.

⁶⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. op.cit. p. 201

3. Cuando se lleve a cabo la verificación de las obligaciones previstas e los artículos 58 fracción XIV, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ahora artículos 215 y 216).

4. Tratándose de empresas que pertenezcan al sistema financiero el país (instituciones de crédito, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, uniones de crédito, instituciones de fianzas y seguros, etc.), así como las que consoliden sus estados financieros con base en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2.2.1.11.1 Ampliación de la visita domiciliaria.

La visita domiciliaria podrá prorrogarse hasta por dos períodos más de seis meses. Las ampliaciones deben de notificarse al contribuyente. La primera prórroga debe ser ordenada por la autoridad que expidió la orden de vista, y la segunda debe ser emitida por el superior jerárquico de dicha autoridad. La excepción se da cuando el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita, por lo que las autoridades competentes para expedir las prórrogas, serán aquellas que competentes por razón de territorio.

2.2.1.12 Reposición del procedimiento.

De conformidad con el artículo 46 fracción VII último párrafo del Código en estudio, se ordena que una vez concluida la visita, se podrá iniciar otra a la misma persona a través de la nueva orden que se emita, aún cuando las facultades de comprobación sean para revisar el mismo objeto (ejercicios y contribuciones).

2.2.1.13 Casos en que se suspende la visita domiciliaria.

Los casos por los que suspenderá la visita domiciliaria son:

1. Huelga. La suspensión durará desde que inicia la huelga hasta que concluye. Sin embargo, durante el emplazamiento la autoridad puede asegurar la contabilidad, y llevar a cabo la revisión en su domicilio.
2. Fallecimiento del contribuyente. Inicia la suspensión desde el fallecimiento del visitado, hasta en tanto no se nombre el representante de la sucesión.
3. Desocupación del domicilio fiscal. Si el contribuyente desocupa su domicilio, la suspensión se contará a partir de este hecho, hasta que se localice al contribuyente.
4. Interposición de medio de defensa ante autoridad nacional o extranjera. Si en contra de actos derivados del desarrollo de la visita se interpone un medio de defensa la suspensión va durar hasta que dicho recurso se resuelva en definitiva.

Se tendrá por concluida la visita domiciliaria cuando las autoridades no notifiquen el acta final de la visita dentro de los plazos indicados, quedando la orden de visita y todo lo actuado

como nulo. Una vez concluida la visita se podrá realizar otra sobre el mismo sujeto y objeto (impuestos y ejercicios) siempre que se de cumplimiento a las disposiciones legales fiscales.

2.2.2 VISITAS DOMICILIARIAS QUE SE PRACTICAN CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 42 FRACCIÓN V DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El ordenamiento en comento regula en el artículo 42 fracción V lo siguiente:

"... V. 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, así como para solicitar la exhibición de comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito."

El procedimiento para efectuar esta clase de diligencias de visitas domiciliarias se encuentra establecido en el artículo 49 del ordenamiento en estudio.

2.2.2.1 Procedimiento de la visitas domiciliarias.

El procedimiento para efectuar la visita domiciliaria en los casos previstos por la fracción V del artículo 42 de la ley fiscal en estudio, es el siguiente:

1. La diligencia se llevará a cabo en o los lugares donde el visitado realice enajenaciones, preste servicios, contrate el uso o goce temporal de bienes, o en donde se almacenen mercancías.
2. Los visitados una vez que se identifiquen deberán de entregar la orden de visita con la persona que se encuentre en el lugar, apercibiéndolo para que designe dos testigos, de lo contrario los nombrará el visitador sin que ello invalide los resultados de la diligencia.

El Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Tercer Circuito ha sostenido lo siguiente:

*Cuarta Época. Instancia: Primera Sala Regional Noroeste. (Ciudad. Obregón) R.T.F.F.: Año II. No. 8. Marzo 1999
Tesis: IV-TASR-VII-96 Página: 189*

NOTIFICACIÓN DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, GIRADA CON EL OBJETO DE VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.- ES LEGAL.- Cuando se realiza indistintamente, con el representante legal del visitado, encargado, o quien se encuentre al frente del establecimiento donde se llevará a cabo la visita de inspección, sin que sea indispensable la existencia del previo citatorio, lo anterior es de acuerdo a lo previsto en la fracción II del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que para tal evento los verificadores deberán sujetarse literalmente a las reglas que para tal efecto señala el citado numeral, y no a las reglas ordinarias de toda visita domiciliaria, las cuales son reguladas en la fracción II, del artículo 44

del referido Código, por tal virtud si los inspectores al notificar la referida orden, se sujetaron a los lineamientos del artículo 49 fracción II, del Código Tributario Federal, su actuación fue apegada a derecho. (29)

Juicio No. 303/98.- Sentencia de 27 de agosto de 1998, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: José Félix Delgado Vázquez.- Secretario: Lic. Jesús Ricardo López Corral.

3. Se debe levantar acta circunstanciada en la que se asentarán los hechos u omisiones que se detecten durante el desarrollo de la inspección. Si el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia, o los testigos se niegan a firmar el acta o a recibir copia de esta, dicha situación se asentará en la misma acta sin que ello haga nulo su valor probatorio.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido lo siguiente:

Segunda Época. Instancia: Pleno R.T.F.F.: Año VIII. No. 89. Mayo 1987. Tests: II-TASS-9978 Página: 960

ACTAS DE VISITA.- PARA SU VALIDEZ DEBEN ESTAR DEBIDAMENTE CIRCUNSTANCIADAS.- Cuando en contra de un acta de visita domiciliaria el visitado invoca una falta de circunstanciación por no aparecer en ella datos que la autoridad tomó en cuenta para elaborar una liquidación, dicha acta es nula si no se demuestra en forma fehaciente que los ahudidos datos si se encuentran contenidos en su texto y que fueron hechos del conocimiento del particular.(82).

Revisión No. 1868/85.- Resuelta en sesión de 28 de mayo de 1987, por mayoría de 3 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez.- Secretario: Lic. Antonio Romero Moreno.

Segunda Época. Instancia: Pleno R.T.F.F.: Año VI. No. 66. Junio 1985. Tesis: II-TASS-7586 Página: 990

VISITAS DE INSPECCION.- PARA SU VALIDEZ REQUIEREN ESTAR DEBIDAMENTE CIRCUNSTANCIADAS.- Conforme a lo que establece la parte final del primer párrafo del artículo 16 Constitucional, para su validez las actas de inspección deben cumplir con el requisito de circunstanciación que se traduce en hacer constar con toda claridad los hechos y omisiones observadas durante la visita, ya que éste es el fin principal de dichas actas, en virtud de que con base en ellas la autoridad emitirá en su caso la resolución que corresponda.(82)

Revisión No. 952/83.- Resuelta en sesión de 12 de junio de 1985, por unanimidad de 7 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomeli Cerezo.- Secretario: Lic. Hugo Valderrábano Sánchez.

4. Una vez concluida la visita, si el visitador se percató que hubo incumplimiento de obligaciones fiscales emitirá la resolución en que haga la determinación correspondiente. En el caso de que se descubra que el visitado no se encuentra inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, a demás de las sanciones que se haga merecedor el visitador requerirá los documentos necesarios para realizar la inscripción.

2.3 FACULTADES DE COMPROBACION QUE SE LLEVAN A CABO FUERA DEL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE , RESPONSABLE SOLIDARIO O TERCERO.

2.3.1 REVISIÓN DE "ESCRITORIO" O "GABINETE".

2.3.1.1 Concepto.

Es la facultad que tiene la autoridad fiscal federal de requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros vinculados con ellos, una parte o la totalidad de su

contabilidad así como los documentos e informes relacionados con ella, para que esta sea exhibida en el domicilio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Durante mucho tiempo se cuestionó la constitucionalidad de la revisión de "escritorio" o "gabinete", dado que el artículo 16 de nuestra Carta Magna establece claramente que la visita domiciliar se llevará a cabo sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades para los cateos, por tanto el visitador jamás podrá sacar del domicilio fiscal la contabilidad del contribuyente. De manera que la revisión de "escritorio" o "gabinete" al consistir en la revisión de la contabilidad fuera del domicilio fiscal del contribuyente contraviene la disposición en comento. Sin embargo, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció:

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: II, Noviembre de 1995 Tesis: P. XCVI/95 Página: 80

COMPROBACION FISCAL. NO ES VIOLATORIA DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN AL ESTABLECER DIVERSAS FORMAS DE REALIZARLA. Las facultades de comprobación fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pueden llevarse a cabo conjunta, indistinta u sucesivamente, a criterio de la autoridad hacendaria, a través de cualquiera de las formas establecidas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es decir, por medio de la revisión de declaraciones, de dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, por medio de la práctica de avalúos o verificación física de toda clase de bienes, allegándose información de funcionarios, o bien, a través de la práctica de visitas domiciliarias o requiriendo la exhibición de la contabilidad en el domicilio del contribuyente o en las oficinas de las autoridades correspondientes. Por tanto, la circunstancia de que la fracción II del citado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establezca la posibilidad de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros exhiban su contabilidad incluso en el domicilio de las autoridades administrativas, no infringe lo dispuesto por el artículo 16, noveno párrafo, de la Carta Magna, ya que éste se refiere únicamente a la práctica de visitas domiciliarias y no a todas y cada una de las formas de comprobación fiscal, las que constituyen actos de molestia regulados por el párrafo primero del propio precepto constitucional. En tales condiciones, debe concluirse que la facultad de comprobación a que se refiere el multicitado artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, queda comprendida dentro de la disposición general consagrada en el primer párrafo del propio artículo 16 de la Ley Fundamental, esto es, que el acto autoritario de molestia debe ser consecuencia de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Cabe destacar que el hecho de que el Constituyente haya establecido un párrafo relativo a visitas domiciliarias, obedeció a que quiso dar una regla de protección especial al domicilio, de tal forma que no pudiera violarse sino en los casos previstos por el propio artículo 16 constitucional, es decir, para cateos o visitas domiciliarias, sin que ello implique que las facultades de comprobación fiscal no puedan llevarse a cabo en forma diversa, siempre y cuando se respeten las disposiciones a que debe sujetarse todo acto de autoridad a que se refiere el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal.

Amparo en revisión 367/92. Industrial Eléctrica Filor, S.A. 19 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Maritza Leonor Bautista de la Luz.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinticuatro de octubre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Gáltrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Guidón Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número XCVI/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a veinticuatro de octubre de mil novecientos noventa y cinco.

2.3.1.2 Fundamento Legal.

El artículo 42 fracción II del Código en estudio establece que la autoridad fiscal tendrá facultad para:

"... II. 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."

También se encuentra su fundamento legal en el artículo 48 del mismo ordenamiento, que regula el procedimiento de la revisión de "escritorio" o "gabinete".

Antes de entrar propiamente al estudio de la facultad de comprobación en comento, es importante hacer referencia a la obligación relativa a la contabilidad.

Sergio Ricossa en su *Diccionario de Economía*, define a la contabilidad como el "...sistema de cuentas en valores monetarios destinados a descubrir y analizar un sistema económico, por ejemplo la gestión de una empresa durante un año, o la gestión del patrimonio de una familia. También: el conjunto de las reglas a que obedece el sistema de cuentas"⁶⁹

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, señala las obligaciones en materia contable, que son las siguientes:

1. Llevar los sistemas y registros contables que ordenen las disposiciones fiscales.
2. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán realizarse dentro de los dos meses posteriores a la fecha en que se llevaron a cabo las actividades.
3. Llevar la contabilidad en su domicilio.

Así mismo, integrarán la contabilidad, a demás de todo lo anteriormente mencionado, las cuentas especiales, libros, registros sociales, equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal, los documentos y comprobantes de cumplimiento de obligaciones fiscales.

Las personas no obligadas a llevar su contabilidad conservarán en su domicilio todos los documentos que comprueben el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

2.3.1.3 Requisitos legales del requerimiento de la contabilidad.

La revisión de "escritorio" o "gabinete", inicia con un oficio de solicitud de información y documentación, el cual debe de reunir los requisitos del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, que son precisamente aquellos con los que debe de contar todo acto administrativo emitido por autoridad competente. El citado precepto es una copia del artículo 16 constitucional que consagra la garantía de legalidad.

Los requisitos legales del oficio de solicitud de información y documentación son los siguientes:

1. Constar por escrito.

⁶⁹ RICOSSA, Sergio. "Diccionario de Economía" Traducción de Stella Mastrangeto. Edit. Siglo Veintiuno :Editores. México, D.F. 1990. p. 128

2. Emitido por autoridad competente.
3. Fundado
4. Motivado.
5. Objeto y propósito del acto, que en este caso se refiere al o los impuestos y al ejercicio o ejercicios que se someterán a la revisión. La Primera Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido lo siguiente:

Tercera Época. Instancia: Primera Sala Regional Noroeste. (Ciudad. Obregón) R.T.F.F.: Año IX. No. 102. Junio 1996. Tesis: III-TASR-VII-525 Página: 130

REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE DEBEN PRECISAR EL OBJETO POR SER UN ACTO DE MOLESTIA.- Al tenor de lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional, todo acto de molestia al particular debe estar debidamente fundado y motivado, igual lineamiento se precisa en el artículo 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación que ordena que todo acto administrativo que se deba notificar, deberá estar fundado y motivado, expresando la resolución, objeto o propósito de que se trate, de esa tesitura se sigue que si los oficios que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público requiriendo a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, diversa información y documentación contable no contienen el objeto de tal solicitud, es evidente que las liquidaciones derivadas de la revisión de esos documentos e información, son fruto de un acto viciado de ilegalidad por cuanto que ese oficio de información y documentación constituye un acto de molestia al particular que debe observar lo dispuesto en los numerales 16 Constitucional y 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, pues precisamente constituyen el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad contempladas en la fracción II del artículo 42 del Código Invocado.(3)

Juicio de Nulidad No. 621/95.- Sentencia de 28 de febrero de 1996, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Lucella M. Villanueva Olvera.- Secretario: Lic. Carlos M. Moreno Encinas.

6. Firma del funcionario competente.
7. Nombre de las personas a quien vaya dirigido, en el caso de que se desconozca, se indicarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de que exista responsabilidad solidaria, se deberá indicar la causa legal de la misma.

En el supuesto de que el contribuyente haya presentado aviso donde manifieste dictaminar sus estados financieros, "[s]e considera que si el contribuyente presentó el aviso en el plazo legal, a más tardar el 31 de diciembre del año que termina, no puede ser objeto de una revisión de gabinete por lo que toca al ejercicio a dictaminarse pues el Código lo coloca en una situación desigual de aquel que presentó tal aviso y se pretendió hacersele una visita domiciliaria, máxime que en esta revisión no se le puede sustraer la contabilidad del domicilio fiscal y en aquella si..."⁷⁰

2.3.1.4 Notificación del requerimiento de la contabilidad.

Con fundamento en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, el oficio de solicitud de información y documentos debe notificarse personalmente en el domicilio fiscal del contribuyente, que es precisamente el manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes, o en el caso de que la contabilidad a revisar sea de personas físicas, se puede notificar en el domicilio particular o en el lugar donde se encuentre. La notificación se hará de la siguiente forma:

⁷⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. op.cit. p.218 (fc)

Una vez que el notificador se circunscribe en el domicilio donde deba llevarse a cabo la diligencia requerirá la presencia de la persona a quien va dirigida la solicitud, si esta no se encuentra ni su representante legal, dejará un citatorio con la persona que se encuentre en el lugar.

Al día siguiente se presentará el notificador a la hora señalada en el citatorio, para que lo esperen el contribuyente, o su representante legal, o tercero, o responsable solidario. Si llegado el día y hora señalados en el citatorio no se presenta ninguna de las personas anteriormente mencionadas, se entenderá la diligencia con la persona que se encuentre en el lugar.

2.3.1.5 Plazos para presentar la contabilidad.

Con base en el artículo 53 inciso c) del ordenamiento en estudio en el oficio de solicitud de información y documentación se debe indicar el plazo y el lugar en el cual se tiene que presentar la documentación. Por lo que el plazo será de quince días contados a partir del día siguiente en que se practicó la notificación del oficio.

2.3.1.5.1 Ampliación del plazo para presentar la contabilidad.

Sólo mediante solicitud se podrá prorrogar dicho término por diez días más cuando sea difícil proporcionar u obtener los informes o datos requeridos.

2.3.1.6 Oficio de observaciones.

Una vez concluido el término para presentar los documentos pueden suceder tres situaciones:

1. La autoridad se percate de que hubo cumplimiento
2. Si la autoridad que realiza la revisión se percata que se incumplieron las obligaciones.
3. El contribuyente, responsable solidario o tercero vinculado con aquel, no presentó toda la documentación que se le requirió; en cuyo caso se le hará un nuevo requerimiento debiendo pagar la multa que al efecto determine la autoridad.

La autoridad emitirá el oficio de observaciones en donde asentarán en forma circunstanciada los hechos y abstenciones que constituyen el incumplimiento de obligaciones fiscales atribuibles al contribuyente o a su responsable solidario.

Respecto al oficio de observaciones la Segunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha resuelto lo siguiente:

Tercera Época. Instancia: Segunda Sala Regional Metropolitana. R.T.F.F.: Año I. No. 11. Noviembre 1988. Tesis: III-PSR-II-46 Página: 54

OFICIO DE OBSERVACIONES.- FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.-

Todo acto de molestia a los particulares proveniente de la autoridad, debe expresar los hechos que motivaron su emisión y señalar el fundamento legal en que se apoya el contenido del mismo, debiendo existir la debida adecuación entre el fundamento y el motivo, de conformidad con el artículo 16 Constitucional. Los oficios de observaciones que emite la autoridad hacendaria en ocasión de la revisión de dictámenes de contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes no

están exceptuados del cumplimiento de los requisitos constitucionales de fundamentación y motivación legales, toda vez que constituyen actos de molestia a los contribuyentes, máxime si en ellos se insertan requerimientos para aportar pruebas en plazos determinados. Más aún de manera expresa y categórica, el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación dispone que los actos administrativos que se deban notificar, entre otros requisitos, deben estar fundados y motivados.(4)

Juicio No. 11632/87.- Sentencia de 13 de septiembre de 1988, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Gloria Valtierra de Yañez.- Secretario: Lic. José Francisco Pérez R.

El procedimiento para notificar el oficio de observaciones es el mismo que se empleó para notificar el oficio de solicitud de informes y documentación.

2.3.1.6.1 Plazo para desvirtuar el oficio de observaciones.

Una vez notificado el oficio de observaciones, se tienen veinte días para desvirtuarlo, o bien, veinte días para corregir las omisiones en que se incurrieron. Este plazo, se puede prorrogar por quince días más, siempre y cuando se revise más de un ejercicio fiscal, y se solicite antes de que venza el plazo de los veinte días, pues dicha prórroga no opera automáticamente.

Es posible que el contribuyente o responsable solidario opte por corregir su situación fiscal mediante declaración complementaria en la que pague los accesorios y multas (50% de las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, siempre que pague antes de la notificación de la resolución que determinó el monto a pagar). En este caso posteriormente deberá presentar una copia de la forma de corrección a la autoridad que llevó a cabo la revisión.

Las autoridades fiscales podrán obtener información a través de terceros relativa al incumplimiento de obligaciones fiscales del contribuyente cuya contabilidad este sujeta a revisión, en cuyo caso deberán dársela a conocer en el oficio de observaciones, a efecto de que el contribuyente pueda presentar pruebas para desvirtuar dicha información.

El artículo 48 en su fracción VII ordena que si la revisión se lleva a cabo con base en los artículos 64-A y 65 (ahora 215 y 216) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo para desvirtuar el oficio de observaciones será de tres meses, los cuales a solicitud del contribuyente podrán ampliarse una sola vez por un plazo de dos meses. En este caso, los representantes que designe el contribuyente, tendrán acceso a información confidencial de terceros independientes.

La Ley de Impuesto sobre la Renta fue reformada el 31 de diciembre de 2001, por tanto, lo establecido en los numerales 64-A y 65 de la anterior ley, ahora esta comprendido en el Título VI, Capítulo II relativo a las empresas multinacionales, en los artículos 215 y 216 que regulan la facultad de la autoridad fiscal de determinar ingresos acumulables y deducciones autorizadas a los contribuyentes, a través de las operaciones que realicen las personas morales indicadas en el Título Segundo de la ley citada, con sus partes relacionadas.⁷¹

⁷¹ La Ley del Impuesto sobre la Renta señala que son partes relacionadas cuando de dos o más personas "... una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se considera como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas... se consideren partes relacionadas de dicho integrante... se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas [señaladas anteriormente] y sus establecimientos permanentes."

Si no se desvirtúa el oficio de observaciones o no se corrigió totalmente la situación fiscal, la autoridad determinará el monto de lo que se deba de pagar, pues se entenderá que son ciertos los hechos y omisiones consignados en dicho oficio. La resolución que determine las obligaciones fiscales omitidas y sus accesorios, tendrá que notificarse al contribuyente personalmente.

El Pleno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha manifestado en relación con los efectos de la revisión de "escritorio" o de "gabinete":

Segunda Época. Instancia: Pleno R.T.F.F.: Año VI. No. 63. Marzo 1985. Tests: II-TASS-7241 Página: 722

REVISIÓN DE ESCRITORIO.- SUS EFECTOS.- Si la autoridad fiscal descubre omisiones impositivas a cargo de determinado causante al revisar la documentación contable de éste, y además las observaciones efectuadas se notifican al propio sujeto pasivo para el efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga en el plazo que señale la propia autoridad, de no hacerlo el causante se estará a la presunción de validez que establecía el artículo 89 del Código Fiscal anterior sin que puedan tenerse por ciertas las observaciones formuladas por la autoridad en los términos de lo dispuesto en la fracción VIII del artículo 84 del Código citado, en tanto que a dicho procedimiento no le son aplicables las reglas para las visitas domiciliarias.(42)

Revisión No. 1222/83.- Resuelta en sesión de 12 de marzo de 1985, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretaria: Lic. Aurea López Castillo

2.3.1.6.2 Oficio de Conclusión.

Se puede dictar por tres circunstancias:

1. Una vez presentada la documentación, durante la revisión la autoridad puede percatarse de que se han cumplido con las obligaciones fiscales, por lo que sin necesidad de emitir un oficio de observaciones, dictará el oficio de conclusión.
2. En caso de que se haya emitido el oficio de observaciones, y dentro del término de veinte días se logra desvirtuar o autocorregir totalmente (utilizando las formas que expida para tal efecto la Secretaría), la autoridad emitirá el oficio de conclusión.
3. La autoridad emita una resolución en que determine las contribuciones omitidas mismas que deberán de notificarse personalmente, cuando no se haya desvirtuado los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones.

2.3.1.7 Duración de la revisión de "escritorio" o "gabinete".

Esta revisión llevada a cabo en las oficinas de la autoridad no puede durar más de seis meses contados a partir de que inició la facultad de comprobación de la autoridad, es decir, a partir de que se notificó el oficio de solicitud de información y documentos, hasta que se notifique personalmente al contribuyente o responsable legal el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión. Si la autoridad se excede de este término, se revocará el oficio de solicitud, quedando sin efecto todo lo actuado, y la autoridad podrá nuevamente ejercer su facultad de comprobación.

La revisión podrá durar más de seis meses en los siguientes casos (artículo 46-A párrafo primero del Código Fiscal de la Federación): cuando se trate de "... contribuyentes respecto de

los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o; este ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 58, fracción XIV, 64- A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta [ahora artículos 215 y 216] o; cuando la autoridad aduanera este llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, por el o los ejercicios sujetos a revisión; a los integrantes del sistema financiero, así como a los que en esos mismos ejercicios consoliden para efectos fiscales, de conformidad con el Título II, Capítulo IV de la citada Ley ..."

2.3.1.7.1 Ampliación de la revisión de "escritorio" o "gabinete".

Los seis meses durante los cuales se lleva a cabo la revisión, se pueden prorrogar por dos períodos más de seis meses. La primera prórroga debe ser dictada por la misma autoridad que expidió el primer oficio de solicitud de informes y documentos. Y la segunda prórroga tiene que ser emitida por el superior jerárquico de la autoridad que dictó el oficio de solicitud.

La excepción la encontramos cuando el contribuyente durante el desarrollo de la revisión de "escritorio" o "gabinete" cambia de domicilio fiscal, por lo que las autoridades competentes por razón del territorio en donde se ubique el nuevo domicilio fiscal del contribuyente, serán las que autoricen las prórrogas de la facultad de comprobación.

Si el oficio de observaciones o el de conclusión de la revisión de "escritorio" o "gabinete" no se notifica en los plazos mencionados, quedará sin efecto la solicitud de informes y documentos, así como todo lo actuado durante el ejercicio de esta revisión.

2.3.1.7.2 Casos por los que se suspende la revisión de "escritorio" o "gabinete".

Las situaciones por las cuales se puede suspender la revisión con fundamento en el artículo 46-A del Código en comento, son:

"I. Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.

II. Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

III. Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado y hasta que se le localice.

Si durante el plazo para concluir la visita o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, o las prórrogas procedan de conformidad con este artículo, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos."

2.3.2 RECTIFICACION DE LOS ERRORES ARITMÉTICOS U OMISIONES EN LAS DECLARACIONES, SOLICITUDES O AVISOS.

El artículo 42 fracción I del Código Fiscal de la Federación ordena que la autoridad fiscal tendrá facultades para:

"... I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros 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 artículo 31 del mismo ordenamiento ordena que los contribuyentes obligados a presentar solicitudes, avisos y declaraciones, emplearán las formas oficiales por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.), a las cuales adjuntarán los documentos y ejemplares requeridos por las disposiciones fiscales.

Los contribuyentes podrán hacer solicitudes a la autoridad fiscal, con fundamento en el artículo 8 de nuestra Carta Magna, en el cual se consagra la garantía o derecho de petición. Este derecho lo ejerce el particular para pedir o solicitar algo a la autoridad, siempre que lo haga de manera pacífica y respetuosa. La autoridad tiene la obligación de recibirla y contestarla por escrito en un lapso no mayor de cuatro meses, de lo contrario, violará la garantía constitucional.

Son ejemplos de solicitudes: inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.), solicitud de pago en parcialidades de contribuciones omitidas, etc.

El Diccionario Jurídico Mexicano define a las declaraciones fiscales como "... la manifestación que efectúa el contribuyente por mandato de ley de sus obligaciones tributarias durante un ejercicio fiscal anual. En los sistemas tributarios contemporáneos los causantes tienen a su cargo la determinación de sus obligaciones fiscales; especialmente en los casos de la imposición al ingreso y de la imposición general al consumo. La declaración fiscal es, como apuntamos, anual, si bien para el cobro de algunos impuestos suelen realizarse pagos provisionales."⁷²

En cuanto a las declaraciones Doricela Mabarak Cerecedo sostiene que son, "... el acto mediante el cual el gobernado cumple con las obligaciones que le imponen las disposiciones fiscales: la declaración presenta dos aspectos el sustancial, es decir, con el que el sujeto cumple la obligación de pagar su tributo, cuando esta obligación exista legalmente y sea exigible al momento mismo de la presentación del documento; y el aspecto formal, que consiste en la manifestación a la autoridad en ese mismo documento sobre el cómo, por qué, cuándo y dónde del cumplimiento de la obligación."⁷³

Existen declaraciones provisionales (para pagos provisionales), anuales (ejercicio fiscal de persona física o moral), informativas (de operaciones con clientes y proveedores de bienes y servicios), mensuales o trimestrales dependiendo de la actividad a que se dedique el contribuyente, y complementarias que sirven para modificar los datos de las declaraciones

⁷² GIL VALDIVIA, Gerardo. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo D-H. Edit. Porrúa, UNAM. México, 1999. p. 868

⁷³ MABARAK CERECEDO, Doricela. op.cit. p. 180

presentadas anteriormente y podrán presentarse hasta por tres veces antes de que inicie el ejercicio de una facultad de comprobación.

Las personas físicas y las morales que tienen la obligación de presentar declaraciones periódicas deberán de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.), el cual es un control para vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Iniciadas las facultades de comprobación sólo se presentarán declaraciones periódicas

Actualmente se pueden presentar electrónicamente las declaraciones y avisos que al efecto señale mediante reglas de carácter general la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Dichas declaraciones se pueden presentar en las formas señaladas cuando se quiera el sello o impresión de la máquina registradora de la oficina de la autoridad. Si no se han publicado las formas se utilizarán las publicadas en el último mes antes de la fecha en que el contribuyente deba utilizarlas. En caso de no existir forma alguna entonces se presentarán por escrito en forma triplicada, que debe contener el nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del Registro Federal de Contribuyentes, el ejercicio y datos de la obligación que se pretende cumplir, el monto de la obligación si esta es de pago y la firma.

No se aceptan las declaraciones que no contengan todos los datos, o si se presenta electrónicamente cuando no cuente con la firma electrónica.

Una vez inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.), de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes estarán obligados a presentar los siguientes avisos: cambio de denominación o razón social, de domicilio fiscal; aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades; liquidación o apertura de sucesión; y cancelación de inscripción.

Las solicitudes, declaraciones y avisos deberán de presentarse en las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.), de manera que, una vez en su poder dichas promociones presentadas por el contribuyente, procederá a verificarlas en ejercicio de la facultad de comprobación en estudio.

Emilio Margain Manautou, en su libro *Las Facultades de Comprobación*, estima que la mayoría de los errores u omisiones contenidos en los instrumentos en comento, "... tienen un origen mecanográfico, de impresión, que tratándose de cantidades a pagar pueden ir en perjuicio o en beneficio del fisco..."⁷⁴

Los errores aritméticos por el contribuyente serán rectificadas por la autoridad fiscal, para lo cual requerirá la documentación correspondiente.

El citado autor explica que dichos errores aritméticos derivan de las propias autoridades fiscales, pues en ocasiones "... no existen dichas omisiones debido a que la autoridad fiscal esta haciendo una incorrecta aplicación o interpretación de la ley".⁷⁵

Por último, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que los avisos o solicitudes que se hayan presentado con errores, omisiones, o utilizando una forma equivocada,

⁷⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio.op.cit. p. 4

⁷⁵ Idem.

se rectificaran a través de solicitudes o avisos complementarios que presenten durante los plazos indicados en las normas fiscales.

Esta facultad fiscalizadora se iniciará mediante el requerimiento que haga la autoridad de los documentos relacionados con la contabilidad para verificar el contenido de las declaraciones, avisos y solicitudes.

2.3.3 REVISIÓN DE DICTAMEN FISCAL.

2.3.3.1 Concepto.

Es la facultad de comprobación de la autoridad fiscal que tiene para revisar el dictamen que emite un contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el cual se refleja la situación fiscal ya sea de una persona física, o bien, moral.

Al dictamen fiscal se le da presunción de valor por la ley, pues lo realiza un contador autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

2.3.3.2 Fundamento legal.

La revisión de dictamen fiscal se encuentra regulada en la fracción IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que establece la facultad de la autoridad para:

"... IV. 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 por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales."

También encontramos su regulación en los artículos 32-A, 52 y 53 del ordenamiento citado.

Con fundamento en lo dispuesto en el artículo 55 fracciones II y III, y el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se establece que inicia el ejercicio de esta facultad de comprobación cuando las autoridades fiscales competentes revisen el dictamen y requieran por escrito:

1. Al contribuyente, la información y documentos necesarios para demostrar que ha cumplido con sus obligaciones fiscales y, la exhibición de sistemas, registros y documentos originales de su contabilidad.
2. A los terceros y responsables solidarios, la información y documentos necesarios para comprobar lo señalado en el dictamen fiscal y en los documentos correspondientes.

Lo anterior es independiente de que al contador público se le solicite la información donde estén contenidos los estados financieros, la exhibición de los papeles de trabajo, la información para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, y en su caso, los sistemas,

registros contables y documentación original. Dichos informes, documentos y registros se solicitarán por escrito al contador público dejando una copia de la solicitud al contribuyente.

2.3.3.3 Tipos de dictámenes fiscales

La palabra dictamen proviene del "...latín *dictamen*. Opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa."⁷⁶ En tanto que dictamen fiscal es el documento elaborado por contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el cual constan los estados financieros de los contribuyentes que estén obligados o se obligen a dictaminarse.

El Diccionario Jurídico Mexicano define a los estados financieros como: "Aquellos documentos que muestran la situación económica de una empresa, la capacidad de pago de la misma a una fecha determinada, pasada, presente o futura; o bien, el resultado de operaciones obtenidas en un periodo o ejercicio pasado, presente o futuro, en situaciones normales o especiales (Perdomo M., Abraham)."⁷⁷ "Jurídicamente podríamos entender por estados financieros los documentos que refieren la situación económica de una persona (física o jurídico-colectiva) en un tiempo determinado. Sus elementos son los siguientes: a) un documento; b) presenta una situación económica; c) de una persona física o moral, y d) a un tiempo determinado."⁷⁸ "... tratándose de un estado financiero sería el escrito elaborado por persona competente (contador público titulado, o licenciado en contaduría), que acredita los hechos económicos que refiere, a una fecha determinada. 2. Situación económica. Consiste en un conjunto de realidades que tienen relación con el patrimonio de la persona física o moral."⁷⁹

Hay dos tipos de dictámenes fiscales.

1. Dictamen fiscal obligatorio. Deberán presentarlo las personas físicas que realicen actividades empresariales (comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras, y silvícolas); y las siguientes personas morales:

a) Las que obtengan ingresos acumulables superiores a \$ 24 965, 463.00, que el valor de su activo determinado sea mayor a \$49 930, 926.00; o por lo menos trescientos de sus trabajadores le hayan prestado sus servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. En estos mismos supuestos también estarán obligados a dictaminarse los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en nuestro país. Sin embargo, no estarán obligados a dictaminarse si se encuentran en el segundo ejercicio de suspensión de sus actividades, salvo las excepciones que la ley del Impuesto al Activo y su reglamento señalen.

b) Las autorizadas para recibir donativos en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en este caso el dictamen se realizará de manera simplificada. Las personas autorizadas para recibir donativos son "... personas morales, generalmente constituidas como asociaciones civiles o instituciones de asistencia privada, que son fundaciones o

⁷⁶ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. op.cit. p. 746

⁷⁷ ACOSTA ROMERO, Miguel. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A - CH. Edit. Porrúa, UNAM. México, 1999. p. 1341

⁷⁸ Idem.

⁷⁹ Idem.

asilos o escuelas autorizadas para recibir donativos que deben destinar a los fines para los cuales se constituyeron."⁸⁰

El contenido del dictamen simplificado de acuerdo al artículo 51- A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación es el siguiente: dictamen e informe de la situación fiscal del contribuyente; estado de ingresos y egresos y sus notas; relación de donativos recibidos en especie y en efectivo; gastos de administración; relación de donantes y donativos, de contribuciones federales a su cargo, de bienes inmuebles; análisis de contribuciones a pagar, y de donatarias; informes sobre el origen y destino de los donativos en bienes, y dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

c) Las fusionadas y escindidas.

La fusión consiste en que dos personas morales unen sus activos, pasivos y capitales para que sólo una de ellas subsista. Las obligaciones fiscales de la sociedad desaparecida las absorbe la subsistente, quien tendrá la obligación de dictaminar sus estados financieros (del año anterior y el de la fusión) para el siguiente ejercicio fiscal inmediato a la fusión.

La escisión consiste en la separación de sociedades, es la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país creadas expresamente para ello, denominadas escindidas. Para efectos fiscales, pagará los impuestos la sociedad que subsista, quien también deberá cumplir con los requisitos y obligaciones legales como es la de dictaminarse en el año fiscal en que ocurra la escisión y el siguiente.

d) Las entidades administrativas reguladas en la Ley Federal de Entidades Paraestatales, y las que formen parte de la administración pública estatal o municipal. Sin embargo, no estarán obligados a dictaminarse al igual que los contribuyentes señalados en el inciso a), cuando se encuentren en el segundo ejercicio de suspensión de sus actividades, salvo que se encuentren obligados a pagar el impuesto al activo.

El artículo 32- A del ordenamiento en estudio que señala las personas obligadas a dictaminar sus estados financieros, se ha considerado violatorio de los artículos 80 (poder ejecutivo), y el 90 (administración pública federal) de la Ley Suprema, pues se creía que se otorgaba al contador público autorizado la facultad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente cuyos estados financieros va dictaminar.

2. Dictamen fiscal optativo. Tanto las personas físicas que realicen actividades empresariales, las personas morales y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país no obligados a dictaminar sus estados financieros, podrán hacerlo siempre que presenten un aviso a las autoridades fiscales competentes a más tardar el treinta y uno de diciembre del ejercicio fiscal que se pretende dictaminar.

Las ventajas del dictamen fiscal optativo son las siguientes:

1. Se puede presentar una declaración complementaria por dictamen de los errores en que se hayan incurrido. El contribuyente persona física pagará las contribuciones con

⁸⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. op.cit. p. 251

actualización y recargos, pero sin multas pues dichas contribuciones no son determinadas por la autoridad.

2. La autoridad fiscal difícilmente ejercerá sus facultades de comprobación, al percatarse de que la persona física dictamina sus estados financieros.

El contribuyente podrá renunciar a la presentación del dictamen, siempre que informe a la autoridad fiscal competente en un plazo de tres meses contados a partir de que le dio a conocer el aviso en el que optó por dictaminar sus estados financieros, indicando los motivos de la renuncia.

2.3.3.3.1 Caso por el cual el aviso para dictaminar los estados financieros no surte efectos.

El aviso para obtener la autorización de dictaminar de estados financieros no surtirá efectos, cuando éste no se presente dentro del plazo legal anteriormente indicado

2.3.3.3.2 Requisitos para que los hechos contenidos en los dictámenes se presuman ciertos.

En el artículo 52 párrafo primero el Código en estudio, establece que se presumirán ciertos los siguientes hechos contenidos en los dictámenes salvo prueba en contrario:

1. El contador público esté registrado ante las autoridades fiscales federales.
2. El dictamen de la declaratoria formulada con motivo de los saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado, se haya elaborado conforme a lo dispuesto en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría.
3. El contador público emita junto con su dictamen un informe sobre la situación fiscal del contribuyente en el que consigne los datos señalados en el Reglamento, bajo protesta de decir verdad.

Emilio Margáin Manautou, señala que la expresión se presumirán ciertos salvo prueba en contrario se refiere a que "... la autoridad fiscal deberá dirigirse en primer término al contador público que lo formuló y sólo que este no pueda proporcionar los datos, documentación o informes que le solicite la autoridad fiscal o esta observe irregularidades que el contador no puede explicar, entonces puede ella dirigirse al contribuyente y en ese momento se inician sus facultades de comprobación..."⁸¹

El Pleno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha resuelto lo siguiente:

Tercera Época. Instancia: Pleno R.T.F.F.: Año VII. No. 73. Enero 1994. Tests: III-PSS-322 Página: 22

ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.-CORRESPONDE A LA AUTORIDAD ACREDITAR QUE LO ASENTADO EN ELLOS NO ES CIERTO.- Si en el procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación la actora ofrece como prueba de su dicho, la documental consistente en estados financieros dictaminados por contador pública autorizado, y la autoridad no está de acuerdo con lo asentado en ellos, corresponde a ésta acreditar que los hechos contenidos en los dictámenes no son ciertos, ya que conforme a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, existe la presunción legal de que lo asentado en ellos es cierto, es decir, que si

⁸¹ Ibidem. p. 262

un contribuyente dictaminó sus estados financieros opera en favor de éste la presunción legal de que los hechos contenidos en el dictamen son ciertos.(11)

Juicio Atrayente No. 100/92/3085/92.-Resuelto en sesión de 13 de enero de 1994, por unanimidad de 7 votos.-Magistrado Ponente: Jorge Alberta García Cáceres.- Secretario: Lic. Luis Moisés García Hernández.

2.3.3.4 Requisitos que debe reunir el contador público para formular dictámenes financieros.

Las normas de auditoría relativas al contador público como la de capacidad, desempeño de su trabajo e imparcialidad se encuentran establecidas en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Los requisitos que debe reunir un contador público para ser autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.), para elaborar dictámenes fiscales, son los siguientes:

1. Ser un contador público titulado.
2. Presentar una solicitud ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.), en la cual se demuestre que tiene por lo menos tres años de haberse titulado.
3. Acreditar su nacionalidad mexicana, aunque también se puede autorizar a un extranjero naturalizado mexicano.
4. Presentar un examen en el que se debe demostrar que efectivamente conocen todos los principios de contabilidad
5. Para que no se les revoque la autorización cada año:
 - a) Deben presentar el examen para acreditar su actualización profesional o,
 - b) presentar la constancia en donde se demuestre que están estudiando en un centro de educación continua.

Si no efectúan ninguno de estas dos situaciones, se les revocará la autorización.

También podrán realizar dictámenes las personas extranjeras autorizadas en virtud de los tratados internacionales suscritos por México.

Los despachos de contadores públicos que cuenten con autorización para dictaminar estados financieros, deberán de registrarse ante la autoridad fiscal.

Respecto al carácter del contador público autorizado, se ha negado que sea responsable solidario o tercero.

Tercera Época. Instancia: Pleno R.T.F.F.: Año VI. No. 62. Febrero 1993. Tesis: III-PSS-226 Página: 10

RESPONSABLE SOLIDARIO O TERCERO.- NO TIENE ESTE CARACTER EL CONTADOR PÚBLICO QUE DICTAMINA LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL CONTRIBUYENTE PARA FINES FISCALES.- Es indebido atribuir la calidad de tercero o responsable solidario al contador público que dictamina para fines fiscales los estados financieros de un contribuyente, en virtud de que el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación al referirse limitativamente a los sujetos que pueden

ser responsables solidarios con los contribuyentes no menciona con ese carácter al profesionalista en cuestión, quien tampoco reviste la característica de un tercero, sino la de un auxiliar técnico del contribuyente que contrata sus servicios para la formulación del dictamen, según se interpreta del artículo 52 del citado ordenamiento fiscal que regula el registro de los contadores públicos, los términos y condiciones en que debe efectuarse el dictamen sobre los estados financieros, en tanto que por tercero debe entenderse a aquel sujeto que ha tenido relación de negocios con el contribuyente, ya sea como cliente o como proveedor. (3)

Juicio Atrayente No. 280/91/373/91.- Resuelto en sesión de 26 de febrero de 1993, por unanimidad de 7 votos.- Magistrada Ponente: Ma. Guadalupe Aguirre Soria.- Secretario: Lic. Avelino C. Toscano Toscano.

2.3.3.4.1 Impedimentos para dictaminar los estados financieros.

Se encuentran enumerados en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, y son los siguientes:

1. Ser cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta, transversal dentro del cuarto grado y por afinidad en el segundo; propietario o socio principal de la empresa o algún empleado de confianza con injerencia directa en la administración.
2. Ser o haber sido empleado del contribuyente o de una empresa afiliada o subsidiaria o vinculada económica o administrativamente a él. No así en el caso del comisario.
3. Ser arrendador o arrendatario de bienes inmuebles del contribuyente, que sean objeto del dictamen.
4. Haber tenido alguna relación de carácter económico en los negocios del contribuyente.
5. Cuando su emolumento dependa del resultado de su auditoría o de la emisión del dictamen fiscal.
6. Laborar en la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal o en cualquier organismo competente para determinar contribuciones en materia local o federal.
7. Ser agente o corredor de bolsa de valores.
8. Cualquier relación con el contribuyente que detrimento su independencia e imparcialidad.

2.3.3.4.2 Sanciones al contador público autorizado.

La autoridad fiscal suspenderá el registro del contador público cuando incurra en alguna de las siguientes conductas:

1. Cuando durante el ejercicio de sus funciones no cumpla con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación.
2. Por no elaborar el dictamen fiscal cuando el contribuyente haya optado por hacerlo, o tenga la obligación de dictaminar sus estados financieros.

3. Por incumplir los procedimientos de auditoría.

En cualquiera de los tres casos la autoridad fiscal competente previa audiencia, sancionará al contador público registrado de las siguientes maneras:

- a) Amonestación. "Del latín *moneo, admoneo*, amonestar, advertir, recordar algo a una persona.)" "La amonestación se emplea con frecuencia como corrección disciplinaria..."⁸²
- b) Suspensión hasta por dos años.
- c) Cancelación del registro por reincidencia en las conductas mencionadas anteriormente, o por haber cometido un delito fiscal, en cuyo caso, se dará aviso inmediato al colegio profesional o a su Federación en la que este suscrito el contador público.

2.3.3.5 Plazos para presentar el dictamen.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que se enviará electrónicamente el dictamen fiscal a más tardar dentro del mes de mayo inmediato posterior al ejercicio fiscal a dictaminar.

Las personas que presentarán el dictamen en fecha distinta a la mencionada con anterioridad son:

- a) Las sociedades controladoras que opten por dictaminarse, a más tardar el doce de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal.
- b) Los obligados a dictaminarse con motivo de la liquidación de una sociedad, se entregará el dictamen dentro de los tres meses siguientes a la presentación de la declaración que deba hacerse por el impuesto sobre la renta.

En caso de error el dictaminador no es obligado solidario. Junto con el dictamen fiscal, el contador público tiene la obligación de presentar un informe acerca de la situación fiscal del contribuyente, así mismo sus opiniones e interpretaciones no vincularán a las autoridades fiscales.

Antes o durante la revisión de dictamen fiscal, la autoridad podrá ejercer otras facultades de comprobación sobre los mismos sujetos (contribuyentes o responsables solidarios).

2.3.3.5.1 Contenido del dictamen fiscal.

El dictamen tanto obligatorio como optativo lo presentará el contribuyente o el contador público autorizado mediante el envío de documentos digitales (que contengan firma digital), a la dirección electrónica que indiquen las reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria.

Los contadores deberán presentar:

⁸² FIX ZAMUDIO, Héctor. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A - CH. Edit. Porrúa, UNAM. México, 1999. p.152

1. Carta de presentación del dictamen.
2. Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.
3. Hoja de cálculo electrónico o el sistema que contenga la información sobre los estados financieros y los datos de autoevaluación inicial emitidos en las reglas de carácter general.

Recibida la documentación digital, el Servicio de Administración Tributaria enviará el acuse de recibo de manera digital, previa validación de la documentación.

2.3.3.5.2 Procedimiento de revisión de dictamen fiscal para contador público.

El procedimiento para revisar los dictámenes emitidos por contadores públicos registrados consiste en lo siguiente:

1. La autoridad ordena notificar un oficio mediante el cual solicita la presentación de los papeles de trabajo elaborados por el contador público registrado, así como los documentos que permitan la revisión del dictamen fiscal
2. La autoridad levantará un acta en la que consten las respuestas elaboradas al contador público registrado.
3. En el caso de no encontrar irregularidades el acta se cerrará entregándose al contador público autorizado el acta original.
4. Si la autoridad encuentra irregularidades se harán del conocimiento del contador público o del contribuyente para que se desvirtúen, de lo contrario se hará la determinación de las contribuciones omitidas.

A nuestra consideración no existe procedimiento legal al cual deba ceñirse la autoridad competente para que en ejercicio de sus facultades de comprobación revise los dictámenes fiscales formulados por el contador público autorizado, ya que el procedimiento regulado en el artículo 48 del Código en comento relativo a las facultades de comprobación que se ejercen fuera del domicilio del contribuyente, especifica que es para revisar la contabilidad, por lo que no señala expresa ni específicamente que sea aplicable para la revisión de los dictámenes fiscales.

Sin embargo, en la práctica el procedimiento para revisar los dictámenes, es el señalado en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación sosteniéndose el criterio de que con base en que esta norma es de naturaleza civil, *luto sensu*, y que de conformidad con el artículo 14 de la Constitución relativo a que en los juicios del orden civil la sentencia se basará en la letra de la ley, la primera forma de interpretar dicha norma para saber a qué clase de facultades se refiere, y por lo tanto cuáles deben seguir el procedimiento allí mencionado, es la interpretación literal.

Por lo tanto, literalmente el precepto en referencia establece de modo indubitable que los procedimientos allí previstos se deberán seguir tratándose del ejercicio de facultades de comprobación fuera de visita, esto es, se aplica a todas las demás facultades de dicha naturaleza que prevé el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, sin que de ningún modo se pueda pensar que se ha excluido alguna. Además, otra manera de interpretar tal norma obedece al

principio jurídico de que "donde el legislador no distingue el interprete no tiene porqué distinguir".

Luego entonces, en la práctica resulta incuestionable que el procedimiento administrativo que se sigue en el ejercicio de facultades de comprobación consistentes en la revisión del dictamen fiscal, es el regulado por el artículo 48.

2.3.4 ALLEGARSE DE PRUEBAS NECESARIAS PARA DENUNCIAR LA POSIBLE COMISION DE DELITOS FISCALES.

La última facultad de la autoridad fiscal (sin afirmar que sea de comprobación) regulada en el artículo 42 fracción VIII del Código Fiscal de la Federación es la siguiente:

"...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."

Cesar Augusto Osorio y Nieto habla de la necesidad de proteger a la hacienda pública, "... ya que el gasto público es pagado precisamente con los ingresos del Estado, principalmente de ahí que esta protección haya sido en todo tiempo enérgica ..."⁸³

El concepto de delito puede estudiarse desde dos puntos de vista:

1. Formal: se refiere al concepto establecido en la propia legislación penal.
2. Sustantivo: es el aportado por la doctrina que estudia el derecho penal. Alvaro Bunster define al delito en el Diccionario Jurídico Mexicano de la siguiente forma: "En derecho penal, acción u omisión ilícita y culpable expresamente descrita por la ley bajo la amenaza de una pena o sanción criminal."⁸⁴

La doctrina han denominado como especiales los delitos que se encuentran regulados en las distintas disposiciones legales diferentes a las penales, de manera que los delitos ubicados dentro del Código Fiscal de la Federación son especiales entendiendo por ellos "... disposiciones normativas penales que no forman parte del Código Penal y que tipifican un delito ..."⁸⁵

Por lo tanto, son delitos fiscales los "actos u omisiones tipificados en las leyes hacendarias, mediante las cuales se omite el cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente"⁸⁶

⁸³ OSORIO Y NIETO, César A. "Delitos Federales", 5ª ed., Edit. Porrúa, México, 2001. p. 208.

⁸⁴ BUNSTER, Alvaro. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo D - H. Edit. Porrúa, UNAM. México, 1999. p.868

⁸⁵ ACOSTA, Miguel y LOPEZ, Eduardo. "Delitos Especiales", 5ª ed. Edit. Porrúa, México, 1998. p.11

⁸⁶ OSORIO Y NIETO, César A. op.cit. p. 212

Desde el punto de vista formal son delitos fiscales los "... previstos en el Código Fiscal de la Federación"⁸⁷; y desde el formal "... toma como eje al sujeto pasivo o titular del bien jurídico: el fisco federal"⁸⁸

El bien jurídico tutelado en el delito fiscal "... lo encontramos en el sistema de tributación pero en ese sistema queda incluido, según el tipo de delito fiscal el aspecto patrimonial del Estado, la protección de la Hacienda Pública."⁸⁹

A su vez el artículo 93 del ordenamiento en comento, establece que la autoridad fiscal comunicará al Ministerio Público cuando tenga conocimiento de la realización de un delito fiscal perseguible de oficio, aportándole los documentos y pruebas que tenga en su poder.

El Código Fiscal de la Federación, regula en sus artículos 92 a 115 los delitos fiscales.

Esta facultad consiste en obtener pruebas necesarias para:

1. Formular querellas. La palabra querella proviene "del latín *querella*, acusación ante juez o tribunal competente, con que se ejecutan en forma solemne y como parte en el proceso la acción penal contra los responsables de un delito."⁹⁰

En nuestra materia de estudio, es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la formule independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo, cuando se trate de delitos relacionados con el comercio exterior; del delito de defraudación fiscal⁹¹; por infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes; cuando se registren las operaciones en dos o más libros o sistemas de contabilidad, se destruyan dichos sistemas o registros, se determine falsedad de pérdidas, no se presenten declaraciones, se divulgue o se haga uso indebido de información confidencial; y en el caso de que los depositarios o interventores dispongan para sí el bien depositado, de sus productos o de sus garantías.

2. Declaración de perjuicio. Se utiliza el término perjuicio fiscal para referirse al "ejercicio de atribuciones de las autoridades fiscales, para significar que éstas han sufrido un menoscabo o afectación de naturaleza pecuniaria como consecuencia directa de la comisión de ciertas conductas delictivas por parte del contribuyente."⁹² Por lo que la declaratoria de perjuicio fiscal es "...la manifestación formal que hace la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Procuraduría Fiscal, en la cual da a conocer al citado Órgano Investigador que se han realizado determinados actos y omisiones que han producido que el fisco sufra o pudiera haber sufrido detrimento o merna en el cobro de contribuciones".⁹³

⁸⁷ TORRES LOPEZ, Mario A. "Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales"; 2ª ed., Edit. Porrúa, México, 2000. p. 35

⁸⁸ Idem.

⁸⁹ ORELLANA WIARCO, Octavio A. "El Delito de Defraudación Fiscal". Ensayo Dogmático Jurídico Penal, Edit. Porrúa, México, 2000. p.91

⁹⁰ MARQUEZ PIÑEIRO, Rafael. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo P - Z. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999. p. 2674

⁹¹ El delito de defraudación fiscal lo comete "quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal".

⁹² QUINTANA ACEVES, Federico. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo P - Z. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999. p.2387

⁹³ OSORIO Y NIETO, César A. op.cit. p.212

Para realizar la declaración es necesario que cause perjuicio al fisco federal la mala disposición que haga el depositario o interventor del bien depositado; y por el apoderamiento de las mercancías que se encuentren en el recinto fiscal o fiscalizado, que es el "local propiedad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o habilitado, para el depósito de mercancías pendientes de algún pago de contribuciones o trámite, para resolver su situación jurídica"⁹⁴

3. Formular declaratoria de contrabando de mercancías. El delito de contrabando regulado en el artículo 102 del ordenamiento en estudio lo comete "...quien introduzca al país o extraiga de el mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello."

Esta declaratoria sólo se puede formular por dos casos:

a) Tratándose del contrabando de mercancías no sujetas al pago de impuestos (regímenes de importación o exportación).

b) O bien, del contrabando de mercancías prohibidas (aquellas que por disposición legal no pueden estar sujetas a los regímenes de importación o exportación).

4. Presentar denuncia de hechos ante el Ministerio Público. Se presentará en todos los demás casos no señalados anteriormente. Este término deriva del "...verbo denunciar, que proviene del latín *denuntiare*, el cual significa "hacer saber", "remitir un mensaje". La expresión denuncia tiene varios significados. El más amplio y difundido es el que la entiende como un acto en virtud del cual una persona hace del conocimiento de un órgano de autoridad, la verificación o comisión de determinados hechos, con el objeto de que dicho órgano promueva o aplique las consecuencias jurídicas o sanciones previstas en la ley o los reglamentos para tales hechos."⁹⁵

La razón por la cual analizamos esta figura de la autoridad fiscal es debido a que de conformidad con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público reformado y adicionado el 31 de junio de 2002, en su artículo 10 fracciones XL, XLI, XLIII, LIX, LX, LXI, LXIII, LX, LXVII, LXVIII el Procurador fiscal está facultado realizar actos

⁹⁴ Ibidem. P.213

⁹⁵ OVALLE FAVELA, José. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo D - H. Edit. Porrúa, UNAM. México, 1999.p. 899

de fiscalización establecidos tanto en la legislación fiscal como aduanera con motivo de las investigaciones que sobre delitos fiscales realice.

La unidad administrativa encargada específicamente para ejercer estas facultades es la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, tal y como lo establece el artículo 81 fracciones XV, XXIV, XXV, XXVII, XXVII, XLI, XLII, XLIII, XLV, XLIX y L mismas que son:

- a) Solicitar la ayuda o coordinarse con las autoridades fiscales para llevar a cabo los actos de verificación.
- b) Practicar actos de fiscalización contenidos en los ordenamientos fiscales o aduaneros con motivo de las investigaciones que realice para comprobar la probable comisión de delitos fiscales.
- c) Solicitar toda la documentación e información necesaria para practicar sus actos de verificación e incluso imponer multas por el cumplimiento extemporáneo del requerimiento, además de solicitar a las autoridades administrativas los reportes de operaciones relevantes y sospechosas.
- d) Requerir el apoyo de las autoridades competentes del Servicio de Administración Tributaria para llevar a cabo sus facultades de comprobación e incluso de determinación y cobro de los créditos fiscales y sus accesorios como resultado de la investigación.
- e) Notificar los actos relacionados con el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- f) Remitir los créditos fiscales a la unidad administrativa competente del Servicio de Administración Tributaria
- g) Habilitar días y horas inhábiles para la práctica de las facultades.
- h) Ordenar y practicar el embargo precautorio cuando la autoridad considere que el contribuyente tienen la intención de evitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- i) Dar a conocer a los particulares sujetos a los actos de fiscalización los hechos u omisiones imputables a ellos, y hacerlos constar en el oficio de observaciones, o en el última acta parcial, acta final o la resolución que se emita.
- j) Determinar los impuestos y los accesorios de carácter federal y remitirlos a la unidad competente del Servicio de Administración Tributaria para su control y cobro.

2.3.5 VERIFICAR FÍSICAMENTE TODA CLASE DE BIENES, INCLUSO DURANTE SU TRANSPORTE.

La fracción VI del artículo 42 del ordenamiento fiscal en comento, señala como facultad de la autoridad fiscal:

"... VI. Practicar u ordenar que se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte."

Doricela Mabarak Cerecedo señala que la verificación de bienes podrá realizarse durante el ejercicio de una diligencia de visita, por lo que dentro de la orden deberá mencionarse la realización de la verificación de bienes en el lugar donde se practique la visita.

Por otro lado, la Ley Aduanera faculta a las autoridades a verificar sin necesidad de orden escrita, los bienes que entran y salen de las zonas inspección y vigilancia, es decir, aquellos bienes sujetos a los regímenes de importación y exportación. Sólo cuando la verificación se realice fuera de dichas zonas, la autoridad requerirá de mandamiento escrito emitido por autoridad competente, debidamente fundado y motivado para poder realizar la verificación. Son hábiles todos los días y horas para realizar la verificación física de bienes.

Quintana Valtierra y Jorge Rojas consideran que los propósitos de esta facultad de la autoridad fiscal son, "... comprobar que los contribuyentes han cumplido con sus disposiciones fiscales, establecer en su caso los tributos omitidos, o bien, determinación la comisión de delitos fiscales"⁹⁶

La facultad de comprobación en estudio puede llevarla a cabo la autoridad fiscal con el auxilio de las autoridades que se señalan en el artículo 3 de la Ley Aduanera, así como de la Procuraduría General de la República, en los siguientes casos:

- I. Cuando los bienes importados ingresan al país, la verificación se puede realizar desde el momento en que salen del recinto fiscal hasta que llegan a su destino.
- II. Tratándose del régimen de tránsito:
 1. Tránsito interno: Es el que se lleva a cabo en el territorio nacional. En este caso, la verificación se puede llevar a cabo desde que los bienes salen de la aduana de entrada hasta que llega a la aduana de despacho.
 2. Tránsito internacional: Se realiza en el territorio extranjero, y a su vez puede ser de dos tipos:
 - a) Si los bienes ubicados en la aduana de entrada mexicana tienen que salir al territorio extranjero para poder llegar a la aduana de despacho de México.
 - b) Si los bienes ubicados en la aduana de un país extranjero deben pasar por México para llegar a la aduana de destino ubicada fuera del territorio nacional.

En todos los casos la autoridad fiscal que realice la verificación deberá emitir un orden que deberá cumplir con los requisitos del primer párrafo del artículo 16 constitucional.

Si la autoridad fiscal no encuentra irregularidades emitirá un oficio de conclusión, pero si se encuentran mercancía ilegal se embargarán precautoriamente dichos efectos dando inicio al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA).

2.6 CONSECUENCIAS JURIDICAS DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

2.6.1 Recabar informes y datos de funcionarios y empleados públicos, y fedatarios.

La facultad de la autoridad fiscal de recabar informes de funcionarios y fedatarios públicos se encuentra regulada en el artículo 42 fracción VII de la legislación fiscal en estudio:

⁹⁶ QUINTANA, J y ROJAS, J.op.cit. p.188

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

Esta facultad de comprobación la llevan cabo los servidores públicos y los fedatarios como los notarios y corredores públicos. Doricela Mabarak Cerecedo señala que estos funcionarios y fedatarios tienen dos tipos de obligaciones:

1. Recaudar las contribuciones causadas por hechos o actos realizados ante ellos, o de los que tengan conocimiento.
2. Cuando del ejercicio de sus facultades se percaten del incumplimiento de disposiciones fiscales por lo que darán a viso a las autoridades fiscales.

Si los servidores y empleados públicos son fiscales, realizarán el aviso a la autoridad fiscal competente en el plazo señalado en las disposiciones fiscales que regulan sus funciones.

De lo anterior se puede concluir, que la propia ley hace distinción entre empleado y funcionario público, y la autoridad fiscal.

El Diccionario Jurídico Mexicano define a la autoridad de la siguiente manera: "Puede entenderse por autoridad pública: a) el poder público en sí mismo o fuerza pública b) el funcionario que en representación de un órgano público ejerce dicho poder o fuerza y c) el órgano estatal a quien la ley atribuye tal poder o fuerza..." "... Autoridad para el derecho administrativo, es la persona física, trabajador del Estado, dotada por la ley de poder público."⁹⁷

En tanto que funcionario es "... en México es un servidor del Estado, designado por disposición de la ley para ocupar grados superiores de la estructura orgánica de aquel y para asumir funciones de representatividad, iniciativa, decisión y mando. Este concepto se fundamenta en un criterio orgánico, de jerarquía y de potestad pública que da origen al carácter de autoridad que reviste a los funcionarios públicos para distinguirlos de los demás empleados y personas que prestan sus servicios al Estado, bajo circunstancias opuestas, es decir, ejecutan ordenes de la superioridad y no tienen representatividad del órgano al que están adscritos."⁹⁸

El tercer párrafo del numeral en estudio indica los funcionarios y empleados públicos exentos de la obligación de dar aviso a las autoridades fiscales:

1. Los obligados a guardar información confidencial.
2. Los que asistan a los contribuyentes.

Con forme a lo ordenado en el artículo 72 de la ley fiscal, en un plazo de quince días los empleados y funcionarios públicos a partir de que tengan conocimiento de hechos u omisiones de obligaciones fiscales, deberán de darlo a conocer a la autoridad fiscal, de lo contrario se harán acreedores a sanciones fiscales o incluso incurrirán en responsabilidad, que "... es la

⁹⁷ NAVA NEGRETE, Alfonso Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A - CH. Edit. Porrúa, UNAM. México, 1999. p. 287

⁹⁸ HERNANDEZ ESPINDOLA, Olga. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A - CH. Edit. Porrúa, UNAM. México, 1999. p. 1500

situación en que se encuentra aquel que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causó un daño.⁹⁹

Para llevar a cabo esta facultad basta que la autoridad fiscal gire oficio al a autoridad de la cual requiera la información que sea necesaria para que le permita comprobar que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

2.6.2. Infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación.

Las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación son:

- a) El oponerse al desarrollo de la visita, no suministrar los datos e informes, la contabilidad y todos los elementos que requiera la autoridad para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.
- b) No conservar la contabilidad ni la correspondencia que los visitantes dejen en depósito.
- c) No entregar los datos e informes sobre clientes y proveedores o no los relacionen con la clave correspondiente.
- d) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros.

2.6.3 Información de los datos y hechos obtenidos por el ejercicio de las facultades de comprobación.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), así como organismos descentralizados podrán utilizar los hechos que se obtengan:

1. Por el ejercicio de las facultades de comprobación.
2. Los que consten en expedientes o documentos en poder de las autoridades fiscales.
3. Los proporcionados por autoridades fiscales.

Tratándose de la información obtenida de terceros, las autoridades fiscales estarán obligadas a mantener su confidencialidad. Las copias o reproducciones de microfilm o disco óptico, tendrán valor probatorio siempre que sean certificados por la autoridad competente, sin necesidad de cotejo con los originales.

2.6.4 Determinación y notificación de las contribuciones omitidas.

Si durante el desarrollo de las facultades de comprobación específicamente de la visita domiciliaria y la revisión de "escritorio" o "gabinete", se entera que el contribuyente ha incumplido con sus obligaciones fiscales emitirá una resolución de determinación que deberá de notificarse personalmente al contribuyente en los siguientes momentos:

⁹⁹ LOMELI CERESO, Margarita. "Derecho Fiscal Represivo", 3ª ed., Edit. Porrúa., México, 1998. p. 45

1. Tratándose de visitas domiciliarias la resolución que forme la autoridad fiscal competente para determinar las contribuciones omitidas deberá de notificarse en un plazo no mayor de seis meses contados a partir del día en que se levantó el acta final.

2. En el caso de la revisión de "gabinete" o "escritorio", la notificación se realizará después de transcurridos los plazos que tienen los contribuyentes para desvirtuar el oficio de observaciones.

Los plazos indicados no se aplicarán en los casos en que la visita domiciliaria o la revisión de "gabinete" o "escritorio" duren más de seis meses (artículo 46-A párrafo primero del Código Fiscal de la Federación)

Se podrá suspender la emisión de la resolución que determine las contribuciones omitidas en el caso de huelga, fallezca el contribuyente, desocupe el domicilio fiscal o por que impugne el acta final o el oficio de observaciones según se trate.

Si la resolución de determinación no es emitida en los plazos señalados, quedarán sin efectos tanto las actas como todo lo actuado en las facultades de comprobación.

Los hechos u omisiones conocidos por autoridades fiscales extranjeras para determinar contribuciones omitidas se tendrán por ciertos.

2.6.5 Plazo para pagar las contribuciones determinadas con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

El contribuyente tiene cuarenta y cinco días contados a partir del día siguiente en que surta efectos la resolución de determinación que la autoridad fiscal haya emitido con motivo de las facultades de comprobación para:

- a) Pagar las contribuciones omitidas y sus accesorios (se extingue la obligación sustantiva).
- b) O bien, para impugnar la resolución (se suspende el Procedimiento Administrativo de Ejecución).

En el caso de que el contribuyente no pague o garantice dentro del plazo iniciará el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE).

2.6.6 Suspensión de la extinción de las facultades para determinar créditos e imponer sanciones con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, regula todo lo relativo a la extinción de las facultades de la autoridad fiscal para determinar contribuciones y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales. A esta extinción se le conoce con el nombre de caducidad. La excepción la encontramos en el penúltimo párrafo de la disposición en comento pues señala que no caducarán las facultades de la autoridad fiscal para investigar los hechos que constituyan delitos fiscales.

Por caducidad se entiende "... la acción o el efecto de caducar, perder su fuerza una ley o un derecho. Doctrinalmente se entiende como una sanción por la falta de ejercicio oportuno de un derecho. El legislador subordina la adquisición de un derecho a una manifestación de voluntad en cierto plazo o bien permite una opción. Si esa manifestación no se produce en ese tiempo, se pierde el derecho o la opción."¹⁰⁰

El plazo para que caduquen las facultades de la autoridad fiscal es de cinco años contados a partir de:

1. La presentación de la declaración del ejercicio.
2. Tratándose de declaración complementaria, a partir de que se presentó, sólo respecto de los renglones modificados.
3. La presentación de la declaración o aviso de contribuciones no calculadas por ejercicio.
4. Se cometió la infracción a la disposición fiscal, y si esta es continua, hasta que se consuma.
5. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada.

El plazo será de diez años cuando los contribuyentes no:

1. Estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.
2. Lleven su contabilidad
3. Presente declaración cuando este obligado a ello.

El plazo se reducirá a tres años cuando resulte insuficiente la garantía del interés fiscal ofrecida por el responsable solidario cuando este sea liquidador o síndico.

La caducidad se puede suspender por los siguientes casos:

1. Por llevar a cabo alguna de las siguientes facultades de comprobación: visita domiciliaria, revisión de "escritorio" o "gabinete" y revisión de dictamen fiscal. La suspensión inicia desde que se notifica el ejercicio de la facultad hasta que concluya. A demás cada seis meses deberá se levante un acta parcial o final o se dicte la resolución definitiva.

El plazo por el que se suspende la caducidad, junto con el plazo por el que no se suspende no deberá exceder de diez años cuando la suspensión sea resultado de la revisión de dictamen fiscal; y no excederá de seis años seis meses tratándose de visitas domiciliarias y revisiones de contabilidad realizadas en las oficinas de las autoridades fiscales.

2. Cuando se interponga un medio de defensa
3. En el caso de no poder ejercer las facultades de comprobación porque el contribuyente cambió de domicilio fiscal y no dio el aviso correspondiente, o por no haberlo señalado correctamente.

¹⁰⁰ SANCHEZ- CORDERO DAVILA, Jorge. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A - CH. Edit. Porrúa, UNAM. México, 1999. p.371

El contribuyente podrá solicitar la declaración de extinción de las facultades cuando se presenten algunas de los anteriores supuestos. " Si por alguna circunstancia el contribuyente no ha solicitado la declaratoria de caducidad, o no la ha obtenido, en caso de que después de que se ha producido la caducidad, por el transcurso de los años de que se trate, la autoridad pretende utilizar sus facultades, podrá utilizar en su defensa ya sea el recurso de revocación, si es que la autoridad indebidamente ha determinado un crédito fiscal, o bien promover Juicio de Nulidad..."¹⁰¹

De manera que la caducidad desde el punto de vista del sujeto activo, es la extinción de las facultades de autoridad fiscal para determinar créditos e imponer sanciones en un término de cinco años contados a partir de que presente la solicitud de declaración correspondiente.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa respecto a la caducidad de las facultades de comprobación ha resuelto lo siguiente:

Cuarta Época. Instancia: Segunda Sección R.T.F.F.: Año II. No. 19. Febrero 2000. Tesis: IV-P-2aS-189 Página: 38

CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE DETERMINACIÓN DE LAS AUTORIDADES, PLAZO APLICABLE CUANDO EL CONTRIBUYENTE OMITIÓ PRESENTAR LA DECLARACIÓN DEL EJERCICIO.- Conforme al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir de 1993, la extinción de las facultades de las autoridades para determinar créditos fiscales y sus accesorios, así como para imponer multas por infracciones a las normas fiscales, por regla general se extinguen en un plazo de cinco años, el cual se inicia, tratándose de contribuciones que se calculan por ejercicios, a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración; sin embargo, como una excepción a lo anterior, la norma en estudio establece que el plazo de caducidad será de diez años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código, así como por los ejercicios en que no presente la declaración del ejercicio estando obligado a ello y, en este último supuesto, el plazo se computará a partir del día siguiente a aquél en que debió haberse presentado la declaración. Por tanto, si en un caso concreto queda acreditado que el particular omitió presentar las declaraciones respecto de contribuciones que se calculan por ejercicios fiscales, como el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, se actualiza la regla de excepción ya referida, por lo que el plazo de caducidad aplicable será de diez años. (3)

Juicio No. 1002/98-07-01-2/99-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 14 de septiembre de 1999, por mayoría de 3 votos a favor y 1 más con los puntos resolutive. - Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega. - Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez. (Tesis aprobada en sesión privada de 5 de octubre de 1999).

¹⁰¹ KAYE, Dionisio J. "Derecho Procesal Fiscal"; 6ª ed., Edit. Themis, México, 2000. p.205

CAPITULO III. FACULTADES DE COMPROBACIÓN REGULADAS EN EL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL

3.1 FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL.

El Código Financiero del Distrito Federal en su numeral 71 establece las facultades de comprobación que se otorgan a las autoridades fiscales competentes en materia local (Distrito Federal) para determinar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, la existencia de créditos fiscales, dar las bases para su liquidación, verificar que se han cumplido con las disposiciones fiscales y que no se han cometido infracciones a las mismas.

Las facultades de comprobación de las autoridades fiscales del Distrito Federal son las siguientes:

A) Facultades de comprobación que se desarrollan en el domicilio del contribuyente, responsable solidario o terceros:

1. Practicar visitas (domiciliarias) para revisar la contabilidad, bienes y documentos relacionados con el cumplimiento de obligaciones fiscales.

2. Practicar visitas domiciliarias para verificar:

- a) El estado de las tomas de agua, sus ramificaciones y medidores.
- b) Las instalaciones de los inmuebles donde su ubiquen las tomas de agua.
- c) El consumo de agua de los contribuyentes.
- d) El estado o condiciones de los dispositivos permanentes de medición continua en las descargas la red de drenaje, y el volumen de agua extraída.

3. Practicar visitas para inspeccionar y verificar:

- a) Los diámetros y usos de las tomas de agua.
- b) Practicar u ordenar la lectura del consumo en los medidores de agua.(instalar los medidores de agua.)
- c) Clasificar, valorar o comprobar todos los bienes relacionados con el cumplimiento de obligaciones fiscales.
- d) Las contraprestaciones por conceder el uso o goce temporal de bienes.
- e) El monto total de los salarios y las prestaciones derivadas de la relación jurídica laboral.
- f) El registro cronológico de las mediciones del consumo de agua y la aplicación de las tarifas correspondientes.
- g) La cantidad de personas que ingresan a los espectáculos públicos, el valor que perciban y la forma de manejar los boletos.
- h) Presenciar la celebración de loterías, rifas, sorteos, concursos, juegos con apuestas permitidas de toda clase, así como, revisar los ingresos percibidos.

B) Facultades de comprobación que se llevan a cabo en las oficinas de las autoridades fiscales, es decir, que no se realizan en el domicilio del contribuyente, responsables solidario o terceros:

1. Revisión de "escritorio" o "gabinete"
2. Revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes.
3. Revisar los dictámenes financieros presentados por los contribuyentes (artículo 87 del Código Financiero del Distrito Federal).
4. Verificar los avalúos presentados por los obligados o fedatarios públicos.

Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 85-A del Código Financiero del Distrito Federal, el orden para revisar las contribuciones objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, será el siguiente:

1. Las causadas en el último ejercicio fiscal de doce meses, incluyendo las generadas a la fecha del ejercicio de la facultad.
2. Tratándose de dictámenes fiscales, se revisarán las contribuciones del último ejercicio fiscal de doce meses por el que se presentó el dictamen, pero si transcurrió otro plazo igual sin haber presentado dictamen, se revisarán también las generadas en ese periodo. Si durante los periodos anteriores se encuentran irregularidades, se pueden determinar contribuciones de ejercicios anteriores.

La autoridad fiscal competente determinará contribuciones si encontró omisiones o irregularidades durante la revisión.

3.1.1 Autoridades competentes para ejercer las facultades de comprobación.

El Código Financiero del Distrito Federal en su numeral 16, establece la competencia que tienen las autoridades fiscales del Distrito Federal para ejecutar la Ley de Ingresos, mediante el ejercicio de las facultades de comprobación que al efecto se les otorguen. Así mismo el artículo 17 del mismo ordenamiento, enuncia a quienes se les otorgará el carácter de autoridades fiscales: la Jefatura de Gobierno del Distrito Federal, la Secretaría (de Finanzas), la Tesorería, la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, la Comisión de Aguas del Distrito Federal, y la dependencia, órgano desconcentrado, entidad o unidad administrativa facultada legalmente para ejercer (en este caso) las facultades de comprobación reguladas en la ley fiscal local materia de nuestro estudio.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal vigente, en su artículo 14 faculta al Jefe de Gobierno del Distrito Federal para promulgar, publicar y ejecutar las leyes y decretos de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, así como aquellos relativos al Distrito Federal expedidos por el Congreso de la Unión. Lo anterior en relación con nuestra materia de estudio significa que el Jefe de Gobierno del Distrito Federal tiene facultades para promulgar, publicar y

ejecutar las leyes expedidas por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal dentro de las cuales encontramos al Código Financiero del Distrito Federal.

El artículo 15 fracción VIII del mismo ordenamiento, establece que el Jefe de Gobierno se auxiliará de la Secretaría de Finanzas. En su numeral 30 fracción V faculta a dicha Secretaría para ordenar y practicar visitas domiciliarias, y en la fracción X para formular denuncias y querellas ante el Ministerio Público. También lo faculta para emitir reglamentos. Así pues, el Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal vigente, señala las autoridades que tendrán competencia en materia de facultades de comprobación fiscal, y que son las siguientes:

- A) A la Secretaría de Finanzas le quedará adscrita la Tesorería del Distrito Federal, quedando a su vez adscrita a esta última la Subtesorería de Fiscalización integrada por: la Dirección de Programas y Control de Auditorías; la Dirección de Auditorías Directas; la Dirección de Revisiones Fiscales y la Dirección de Evaluación y Procedimientos Legales. Todas las unidades administrativas mencionadas son las encargadas de llevar a cabo facultades de comprobación fiscal.
- B) La Tesorería del Distrito Federal para llevar a cabo facultades de comprobación fiscal.
- C) Dirección de registro perteneciente a la Subtesorería de Administración Tributaria adscrita a la Tesorería del Distrito Federal está facultada para revisar las declaraciones que presenten los contribuyentes.
- D) Misma facultad se le otorga tanto a la Dirección de Servicios al Contribuyente como a las Administraciones Tributarias con fundamento en los artículos 75 fracción IV y 80 fracción VIII respectivamente.
- E) Subtesorería de Fiscalización para llevar a cabo facultades de comprobación fiscal, así como realizar actividades inherentes a dichas facultades.
- F) Dirección de Programación y Control de Auditorías se encarga de resolver solicitudes de pago a plazo de los créditos fiscales determinados con motivo del ejercicio de facultades de comprobación fiscal.
- G) Dirección de Auditorías Directas, para comprobar obligaciones fiscales, así como para realizar actividades inherentes a dichas facultades. Misma facultades se le otorgan a la Dirección de Revisiones Fiscales.
- H) Dirección de Evaluación y Procedimientos legales, le corresponde determinar los créditos fiscales que se deriven del ejercicio de las facultades de comprobación; evaluar los avances de los programas de dichas facultades de la Subtesorería de Fiscalización; así como establecer los vínculos con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público derivados del cumplimiento de los Acuerdos de Coordinación Fiscal.
- I) Subtesorería de Catastro y Padrón le corresponde ordenar las prácticas de avalúos sobre bienes embargados.

3.1.2 Convenios de colaboración administrativa.

El último párrafo del artículo 71 del Código Financiero del Distrito Federal ordena que la Secretaría de Finanzas en representación del Jefe de Gobierno del Distrito Federal podrá celebrar convenios de colaboración administrativa con los Estados y Municipios en las siguientes materias: verificación (facultades de comprobación), determinación y recaudación de contribuciones, notificación de créditos fiscales y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

Por otro lado, el artículo 280 del Código en comento, establece que se consideran ingresos locales del Distrito Federal, "... los derivados del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, de conformidad con el Acuerdo o Convenio de Coordinación que al efecto se celebre, y la legislación aplicable."

La Ley de Coordinación Fiscal tiene como propósito coordinar el sistema fiscal Federal, de las Entidades Federativas y del Distrito Federal conocido como Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, cuya finalidad es evitar la doble tributación. Se encarga también de determinar las participaciones que correspondan a cada uno de los integrantes del mencionado sistema de coordinación, así como establecer las reglas de colaboración administrativa entre las autoridades fiscales mismas a las que se conoce como acuerdo o convenios de colaboración administrativa

El Diccionario Jurídico Mexicano define a la coordinación fiscal como "... la armonización en el ejercicio de las facultades tributarias y la concertación de las relaciones fiscales entre diversos niveles de gobierno en un Estado. La coordinación fiscal suele estar vinculada con la estructura federal, como forma de organización del territorio de un Estado. En relación con el federalismo, la coordinación fiscal es la armonización de las facultades tributarias y de las relaciones fiscales entre la federación y las entidades federativas."¹⁰²

Para pertenecer al sistema de coordinación es necesario la celebración de los convenios o acuerdos de adhesión al Sistema, que son aquellos celebrados entre la Federación, las Entidades Federativas y el Distrito Federal con el objeto de armonizar las facultades tributarias y la concertación de sus relaciones fiscales. De manera que la Federación, Estados, Municipios y el Distrito Federal una vez adscritos podrán celebrar los convenios de colaboración administrativa.

Los convenios tienen el fin de que las Entidades administren ingresos federales a cambio de determinados estímulos. Dentro de dicha administración encontramos a los actos de fiscalización y administración objeto de nuestro tema de estudio.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, respecto a la violación de los convenios de adhesión al Sistema Nacional de coordinación fiscal, ha establecido lo siguiente:

Novena Epoca Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII Diciembre de 2000 Tesis: 2a. CLXIII/2000 Página: 437

COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. REGLAS PARA DETERMINAR SI UN TRIBUTO LOCAL SE TRADUCE EN UNA VIOLACIÓN AL RESPECTIVO

¹⁰² GIL VALDIVIA, Gerardo. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A - CH. Edit. Porrúa, UNAM. México, 1999. p.749

CONVENIO DE ADHESIÓN Y, POR ENDE, SE SUSTENTA EN UN ACTO LEGISLATIVO CARENTE DE FUNDAMENTACIÓN. Con la finalidad de determinar si un impuesto de carácter local se traduce en una violación al respectivo convenio de adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal resulta necesario conocer, primero, si dicha tributo se encontraba vigente antes de la celebración de éste, o bien si fue emitido con posterioridad. De ahí que en caso de que con anterioridad al referido pacto el tributo correspondiente ya existiera, para determinar si se ha respetado lo convenido será necesario analizar si la autoridad administrativa no ha acatado la suspensión de su cobro, situación que por sí sola no bastará para considerar inconstitucional el requerimiento o liquidación realizados, en virtud de que aunado a lo anterior, será necesario verificar si durante ese ejercicio fiscal o periodo, respecto del hecho imponible que dio lugar a la determinación impugnada, existe la obligación de pagar el impuesto al valor agregado, alguno de los diversos impuestos especiales que sólo puede establecer la Federación, o bien, una diverso en términos del respectivo convenio de adhesión, pues de no presentarse tales circunstancias, no tendrá lugar la doble imposición que la entidad federativa aceptó eliminar al celebrar éste. En cambio, tratándose de una contribución local que no se haya suspendido expresamente en el convenio de adhesión, el estudio de constitucionalidad se limitará a determinar si éste recae sobre el mismo hecho imponible que grava uno de los referidos impuestos participables, generando una doble tributación, para lo cual deberá analizarse en relación con el ejercicio o periodo respectivo y en atención a lo planteado por el quejoso, la legislación tributaria de ambos niveles de gobierno. Ahora bien, de existir la doble tributación, se impondrá determinar la inconstitucionalidad de las disposiciones que regulan la contribución local impugnada, por tratarse de normas carentes de fundamentación, la que subsistirá, respecto del peticionario de garantías, en tanto no se modifique el correspondiente contexto legal, ya sea federal o local.

Amparo en revisión 2240/97. Inmobiliaria Pedro de Alvarado, S.A. de C.V. 11 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

3.2 FACULTADES DE COMPROBACION FISCAL QUE SE LLEVAN A CABO EN EL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE, REPRESENTANTE LEGAL O TERCERO.

3.2.1 VISITA (DOMICILIARIA) PARA REVISAR LA CONTABILIDAD, BIENES Y DOCUMENTOS RELACIONADOS CON EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES.

3.2.1.1 Concepto

Esta facultad consiste en la comprobación que dentro del domicilio fiscal hace la autoridad de la contabilidad, bienes y documentos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos.

3.2.1.2 Fundamento Legal.

El artículo 71 fracción I del Código Financiero del Distrito Federal, establece la facultad de comprobación que tiene la autoridad fiscal para determinar créditos fiscales, fijar las bases para su liquidación, así como para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales ordenando y practicando:

"... visitas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y documentos que estén relacionados con sus obligaciones fiscales contenidas en este Código y, en su caso, asegurarlos dejando en calidad de depositario al visitado, previo inventario que al efecto se formule."

Esta facultad de comprobación también se encuentra regulada en los artículos 82, 83 y 83-A del citado Código.

3.2.1.3 Requisitos constitucionales de la orden de visita domiciliaria.

Para practicar la diligencia es necesario que se emita la orden de visita domiciliaria, la cual conforme al artículo 16 constitucional primero y antepenúltimo párrafos, y el artículo 91 de la ley citada, deberá reunir los siguientes requisitos:

1. Constar por escrito.
2. Emitida por autoridad competente.
3. Fundado y motivado.
4. El nombre completo de la persona a quien va dirigida la orden, que en caso de desconocerse se indicarán los datos que permitan su identificación.
5. El domicilio fiscal donde va llevarse a cabo la visita.
6. Precisarse la resolución, causa, objeto o propósito del acto de autoridad, en este caso, la orden de visita. El objeto deberá de señalar los impuestos y período a revisar, este último no podrá ser mayor de tres años contados a partir de la notificación de la orden de visita.

La Sala Superior del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal ha establecido lo siguiente:

Época: Tercera Instancia: Sala Superior, TCADF Tesis: S.S/JJ. 3 G.O.D.F., noviembre 26, 1998

VISITA DOMICILIARIA. EN LA ORDEN DE VISITA DEBEN SEÑALARSE EN FORMA EXPRESA Y ESPECIFICA LAS CONTRIBUCIONES CUYA REVISIÓN ES OBJETO DE LA- Las autoridades fiscales competentes, para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones que rigen la materia, están facultadas para ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes. La orden de visita que para tal efecto se emita, debe estar debidamente fundada y motivada en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el diverso 82, fracción I, inciso c) del Código Financiero del Distrito Federal; por lo que deberá expresarse de manera precisa su objeto, y señalar en forma específica y detallada únicamente las contribuciones por las que proceda la revisión. Por lo tanto, es ilegal la orden de visita domiciliaria que contenga un listado genérico de contribuciones, pues viola la garantía de legalidad establecida en el referido artículo 16 Constitucional, relacionado con el 82, fracción I, inciso c), del Código Financiero del Distrito Federal.

- R.A.- 1713/96-2615/96.- Parte actora: Alejandro Gasca Luna.- 26 de febrero de 1997.- Unanimidad de cinco votos.- Ponente: Mag. Lic. Antonio Casas Calena.- Secretario: Lic. José Amado Clemente Zayas Domínguez.
- R.A.- 1821/96-2139/96.- Parte actora: Ford Motor Company, S.A. de C.V.- 5 de marzo de 1997.- Unanimidad de cinco votos.- Ponente: Mag. Lic. Victoria Eugenia Quiroz de Carrillo.- Secretaria: Lic. María Carrillo Sánchez.
- R.A.- 122/97-2833/96.- Parte actora: Ferpar Gastronómica, S.A. de C.V.- 5 de marzo de 1997.- Unanimidad de cinco votos.- Ponente: Mag. Lic. Jaime Araiza Velázquez.- Secretaria: Lic. Socorro Díaz Mora.
- R.A.- 1474/96-2173/96.- Parte actora: Ana Isabel Hackl de Kolmann.- 12 de marzo de 1997.- Unanimidad de cinco votos.- Ponente: Mag. Lic. Horacio Castellanos Coutiño.- Secretario: Lic. Ramón González Sánchez.
- R.A.- 273/97-2329/96.- Parte actora: L. R. Laminados Plásticos, S.A. de C.V.- 26 de junio de 1997.- Unanimidad de cinco votos.- Ponente: Mag. Lic. Antonio Casas Cadena, Secretario: Lic. José Amado Clemente Zayas Domínguez.

Tests de jurisprudencia aprobada por la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, en sesión del 7 octubre de 1998.

7. La firma autógrafa de la autoridad competente que emitió el acto.

La Sala Superior del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal, ha establecido en relación a los requisitos con los que debe contar toda visita domiciliaria lo siguiente:

Época: Tercera Instancia: Sala Superior, TCADF Tests: S.S./J. 11 G.O.D.F., noviembre 4, 1999

ORDENES DE VISITA. DESDE EL MOMENTO DE SU CONOCIMIENTO PUEDEN SER IMPUGNADAS LAS.- Las órdenes de visita son actos de autoridad que deben reunir las formalidades legales consignadas en el artículo 16 Constitucional, consistentes en constar por escrito, estar fundadas y motivadas, y firmadas por autoridad competente. En tal virtud, si una orden de visita no reúne los citados requisitos, el afectado podrá impugnarla, por tratarse de un acto de molestia; o bien esperar hasta que sea de su conocimiento la resolución definitiva, derivada de dicha orden. Es decir, podrá promover simultáneamente la nulidad de la orden de visita y la de la resolución definitiva.

R.A. 1721/96-473/96.- Parte Actora: "Actividades comerciales e industriales, S.A. de C.V.- Febrero 19 de 1997.- Unanimidad de votos.- Ponente: Mag. Lic. Victoria Eugenia Quiroz de Carrillo.- Secretaria de Acuerdos, Lic. María Carrillo Sánchez.

R.A. 1673/96-2504/96.- Parte actora: Inmobiliaria C.G.R., S.A. de C.V.- Marzo 5 de 1997.- Unanimidad de votos.- Ponente: Mag. Lic. Antonio Casas Cadena.- Secretario de Acuerdos, Lic. J.A. Clemente Zayas Domínguez.

R.A. 382/97-2512/96.- Parte actora: Inmuebles Susana, S.A. de C.V.- Abril 30 de 1997.- Unanimidad de votos.- Ponente: Mag. Lic. Jaime Araiza Velázquez.- Secretaria de Acuerdos, Lic. Socorro Díaz Mora.

R.A. 764/97-253/97.- Parte Actora: Hongos de México, S.A. de C.V.- Agosto 21 de 1997.- Unanimidad de votos.- Ponente: Mag. Lic. Horacio Castellanos Cotoño.- Secretario de Acuerdos, Lic. Ramón González Sánchez.

R.A. 1593/97-2135/97.- Parte Actora: Manuel Hernández Menéndez.- Marzo 18 de 1998.- Unanimidad de votos.- Ponente: Mag. Lic. Antonio Casas Cadena.- Secretario de Acuerdos, Lic. J.A. Clemente Zayas Domínguez.

Tests de jurisprudencia aprobada por la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, en sesión del 6 de octubre de 1999.

3.2.1.4 Requisitos legales de la orden de visita domiciliaria.

El artículo 82 del Código local, establece que la orden también deberá de contener:

1. El lugar o lugares en donde se practicará la visita.
2. El nombre completo de los visitadores. Los cuales al inicio de la diligencia y al momento de levantar cualquiera de las actas, deberán de identificarse con la persona con quien se entienda la visita. Todo lo anterior tendrá que asentarse en un acta circunstanciada, así como la fecha de vigencia de la identificación del visitador, la dependencia a la que está adscrito y el cargo que ostenta.

3.2.1.5 Inicio de la visita domiciliaria.

La visita domiciliaria iniciará con la notificación de la orden de visita la cual deberá de ser un mandamiento escrito emitido por autoridad competente debidamente fundado y motivado.

3.2.1.5.1 Notificación de la orden de visita domiciliaria

Una vez constituido el visitador en el domicilio en el cual se practicará la diligencia, requerirá la presencia de la persona a quien va dirigida la orden de visita, si esta se encuentra o su representante legal comenzará la práctica de la diligencia.

3.2.1.5.2 Ausencia del visitado.

En el caso de no encontrarse presente el visitado, ni siquiera su representante legal, el visitador dejará la carta de derechos del contribuyente¹⁰³ y un citatorio con la persona que se encuentre en el lugar. En el citatorio se indicará el día hábil siguiente y la hora en la que la persona a quien va dirigida la orden o su representante deben de esperar al visitador. El visitador en ausencia de la persona visitada o su representante legal, podrá elaborar una relación de todos los documentos relacionados con la contabilidad y por ende, con el cumplimiento de obligaciones fiscales. Lo anterior es toda luz violatorio del artículo 16 constitucional, puesto que para realizar dichos actos se requiere la presencia de los testigos que al efecto sean designados; además de que inicia actos de fiscalización sin iniciar facultades de comprobación.

La visita podrá realizarse en el nuevo y anterior domicilios fiscales siempre que el visitado conserve el último, y haya presentado ante la autoridad competente el aviso de cambio de domicilio fiscal, sin mayor trámite que el asentamiento de dicha circunstancia en el acta que para tal efecto se levante. Si llegado el día y hora fijados en el citatorio no se encuentran ninguna de las personas señaladas anteriormente, el visitador practicará la visita con quien se encuentre en el lugar señalado en la orden de visita.

3.2.1.5.3 Aseguramiento de la contabilidad.

Los visitadores podrán asegurar la documentación relacionada con la contabilidad y con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, cuando considere que el visitado puede ausentarse o impedir que inicie la práctica de la diligencia. Así mismo, pueden asegurarse la correspondencia, los registros cronológicos de lecturas al aparato medidor, los registros de erogaciones por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado en el Distrito Federal, los comprobantes de pago, y la documentación no registrada dentro de la contabilidad.

El aseguramiento se lleva a cabo a través de dos actos:

1. Sellar o marcar los muebles, archiveros u oficinas que contengan documentos relativos a la contabilidad.
2. Dejarlos en depósito con la persona con quien se entienda la diligencia.

Siempre que se realice a la vista de los visitadores sólo se permitirá romper los sellos colocados en archiveros, muebles u oficinas en los cuales se contengan documentos necesarios para que el visitado realice sus actividades, de los cuales se podrán obtener copias.

¹⁰³ De acuerdo al artículo 93 fracción V del ordenamiento citado, la carta de contribuyentes es un medio para dar a conocer al contribuyente los derechos y medios de defensa a interponer en contra de las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales; dicha carta será proporcionada por la autoridad de manera gratuita.

3.2.1.5.4 Identificación de los visitantes.

Iniciada la diligencia los visitantes se identificarán de manera pormenorizada mostrando la credencial que los acredita como visitantes, el cargo que ostentan y la dependencia a la cual están adscritos. Todo ello con el fin de que el visitado o su representante legal constate que son las mismas personas señaladas en la orden de visita las que efectivamente la realizarán.

Los visitantes pueden actuar conjunta o separadamente también, pueden ser substituidos, reducidos o aumentados por la autoridad competente, con el único requisito de darle a conocer por escrito dichas situaciones al visitado.

En relación a la identificación de los visitantes la Sala Superior del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal respecto a la identificación de los visitantes ha señalado lo siguiente:

Época: Tercera Instancia: Sala Superior, Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal Tesis: S.S./J. 6 G.O.D.F., noviembre 4, 1999

VISITAS DOMICILIARIAS.- LA IDENTIFICACION DE LOS VERIFICADORES DEBE CONSTAR CIRCUNSTANCIADAMENTE EN EL ACTA DE LAS.- A fin de respetar la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 fracción II de la Ley para el Funcionamiento de Establecimientos Mercantiles en el Distrito Federal, la identificación de los verificadores es requisito legal indispensable para efectuar las visitas de verificación. En tal virtud, en el acta que al efecto se levante, debe constar circunstanciadamente el contenido de la credencial o documento identificatorio del verificador: nombre, fotografía, firma y cargo; nombre y firma de la autoridad que lo expidió; fecha de expedición y vigencia; datos y sello de la unidad administrativa de adscripción del visitador, así como el nombre de la dependencia a la que pertenece.

R.A. 4497-2653/96.- Parte actora: Ernesto Ortega Rubio.- Marzo 25 de 1997.- Unanimidad de votos.- Ponente, Mag. Lic. Horacio Castellanos Coutiño.- Secretario de Acuerdos, Lic. Felipe Uribe Rosaldo.

R.A. 80497-3429/96.- Parte actora: Fondas Hipocampo, S. A. de C. V.- Agosto 21 de 1997.- Unanimidad de votos.- Ponente, Mag. Lic. Horacio Castellanos Coutiño.- Secretario de Acuerdos, Lic. Ramón González Sánchez.

R.A. 781/97-263/97.- Parte actora: María Elena Cruz Escalante.- Agosto 26 de 1997.- Unanimidad de votos.- Ponente, Mag. Lic. Victoria Eugenia Quiroz de Carrillo.- Secretario de Acuerdos, Lic. Daniel Rámila Aquino.

R.A. 1731/97-3103/96.- Parte actora: Grupo Amigos de San Angel, S.A. de C.V.- Enero 15 de 1998.- Unanimidad de votos.- Ponente, Mag. Lic. Victoria Eugenia Quiroz de Carrillo.- Secretario de Acuerdos, Lic. Eduarita Fortis Garduño.

R.A. 2142/97-2669/96.- Parte actora: Heladita Vázquez Pérez.- Febrero 18 de 1998.- Unanimidad de votos.- Ponente, Mag. Lic. Jaime Ariza Velázquez.- Secretaria de Acuerdos, Lic. Rosa Barzalobre Pichardo.

Tesis de jurisprudencia aprobada por la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, en sesión del 6 de octubre de 1999.

3.2.1.6 Contenido del acta parcial de inicio.

El acta parcial de inicio de la visita domiciliaria debe de contener:

1. La fecha, hora y lugar en el que se va a llevar a cabo la visita.
2. Se señala que se notifica la orden de visita domiciliaria.
3. El nombre y apellidos de la persona con la que el visitador o visitantes están entendiendo la vista, así como el documento con el que acredita su personalidad. En el caso de que se entienda la diligencia con el representante legal del visitado, se le debe requerir su identificación como tal, debido a que en materia fiscal esta prohibida la gestión de negocios.

4. El nombre completo de las personas autorizadas para llevar a cabo la visita, así como señalar su identificación pormenorizada.

5. El apercibimiento que se le hace al contribuyente visitado, para que designe dos testigos, pues de lo contrario si no los designa o los designados no aceptan el cargo, los nombrarán los visitadores sin que ello traiga como consecuencia la invalidez de la visita.

También debe de asentarse la forma con qué se identifican los testigos. Además podrán ser sustituidos en cualquier momento por las siguientes razones:

- a) Porque no se presentan en lugar donde se practica la diligencia de visita.
- b) Por ausentarse antes de que termine la diligencia.
- c) Si ellos mismos expresan su deseo de ya no ser testigos.

En todos los casos, se debe asentar en forma pormenorizada el lugar, día, hora y sobre todo la razón por la cual ya no son testigos. La persona con la que se entiende la visita deberá de designar nuevamente testigos, y si estos no quieren o están impedidos serán los visitadores quienes nombren a otros testigos, si que ello afecte la validez de la diligencia.

En los tres casos la persona con quien se entienda la diligencia deberá designar a otros testigos, y si no lo hace serán designados por los visitadores.

El Pleno del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal, ha establecido en relación a los testigos.

Época: Primera Instancia: Pleno, Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal. GODDF, julio 1º de 1973

ACTAS DE VISITAS DOMICILIARIAS SIN TESTIGOS. PRODUCEN ANULACION DE LA SANCION.-
Los actos de visitas domiciliarias formuladas por las autoridades administrativas del Departamento del Distrito Federal para hacer constar hechos u omisiones que constituyan violaciones a las leyes, reglamentos o acuerdos generales de carácter administrativo de dicha dependencia, deben levantarse con intervención de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, o por la autoridad visitante en ausencia o negativa de aquel. De no cumplirse con tal requisito, el acta carece de eficacia y valor probatorio en el juicio contencioso-administrativo y produce la nulidad de la infracción o sanción que sólo en ella pretenda fundarse.

EXPEDIENTE	ACTOR
387/71	Genaro Aguilar Reséndiz
296/71	Marcial Rodríguez Graña
391/71	Celedonio Espejel Pérez
115/72	José Diego Cárdenas Fernández
288/72	Martha Pérez de Viramontes

6. El requerimiento al visitado para que presente los documentos relativos a los ejercicios e impuestos sujetos a revisión.

7. En el cierre del acta deberán de firmar todas las personas que actuaron en la diligencia, en todas y cada una de las hojas debidamente foliadas del acta.

3.2.1.7 Obligaciones de los visitados.

La persona con la que se entiende la diligencia de visita domiciliaria deberá permitir que:

1. Los visitadores ingresen al lugar o lugares donde ha de practicarse la diligencia.
2. Dejar a disposición de los visitadores todos los documentos que comprueben:
 - a) los pagos efectuados,
 - b) el registro cronológico de lecturas al aparato medidor,
 - c) registro de erogaciones realizadas por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado del Distrito Federal y,
 - d) todos los papeles, libros, registros relacionados con el cumplimiento de obligaciones fiscales.

De los cuales saquen fotocopias de los documentos previo cotejo con los originales, para que una vez certificados se agreguen a las actas correspondientes.

3. Se verifiquen los documentos, medidores, así como todos aquellos instrumentos donde se almacene información.

Al respecto, una tesis aprobada por Pleno de la Suprema Corte de Justicia, ha ordenado lo siguiente:

Novena Epoca Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Septiembre de 2000 Tesis: P. CXXVIII/2000 Página: 45

VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 71, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE FACULTA A LAS AUTORIDADES COMPETENTES PARA PRACTICARLAS, NO TRANSGREDE EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El artículo 16 de la Constitución Federal señala que tratándose de las visitas domiciliarias, las autoridades administrativas podrán exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, lo que debe interpretarse en un sentido amplio, porque de lo contrario todas las visitas de inspección tendrían que limitarse a la revisión de libros y papeles sin importar el motivo de la visita, contraviniendo dicha norma constitucional, en virtud de que ésta sólo exige que para comprobar que se ha cumplido con las disposiciones fiscales, se deben observar las leyes respectivas y las formalidades prescritas para los cateos, lo que significa que al remitir a esas leyes, autoriza que el legislador ordinario prevea las obligaciones fiscales y su comprobación de manera completa. Además, de conformidad con lo dispuesto en la tesis P. XCVI/95, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, noviembre de 1995, página 80, el hecho de que el Constituyente haya establecido un párrafo relativo a visitas domiciliarias, obedeció a que quiso dar una regla de protección especial al domicilio, entendiéndose éste como una profundización de la libertad individual, de tal forma que éste no pudiera violarse sino en los casos previstos por el propio precepto de la Carta Magna, es decir, para cateos o visitas domiciliarias, sin que ello implique que las facultades de comprobación fiscal no puedan llevarse a cabo en forma diversa, siempre y cuando se respeten las disposiciones que debe observar todo acto de autoridad a que alude el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal. En estas condiciones, debe concluirse que el hecho de que el artículo 71, fracción I, del Código Financiero del Distrito Federal, faculte a las autoridades competentes a ordenar y practicar visitas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes o documentos, que estén relacionados con sus obligaciones fiscales, con la finalidad de determinar la existencia de créditos fiscales, dar las bases de su liquidación, cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones que rigen la materia y comprobar infracciones a dichas disposiciones, no puede considerarse violatorio del precepto constitucional de referencia, en virtud de que del análisis integral del citado artículo 71, los bienes que pueden ser objeto de revisión en la práctica de una visita domiciliaria, son únicamente aquellos que se encuentren relacionados con obligaciones fiscales del contribuyente, contenidas en el propio código.

Amparo en revisión 859/97. Inmobiliaria Grupo Metropolitano, S.A. de C.V. 14 de octubre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Mariano Azuela Gutiérrez, José Vicente Aguinaco Alemán y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia, hizo suyo el proyecto José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Jesús Enrique Flores González.

3.2.1.8 Actas parciales y complementarias que se levantan durante el desarrollo la visita.

Todos los hechos u omisiones que se realicen durante el desarrollo de la visita, así como aquellos relacionados con el cumplimiento de obligaciones fiscales e incluso las situaciones dadas a conocer por terceros deberán de asentarse en actas parciales o complementarias debidamente circunstanciadas las cuales harán prueba plena de los mismos, en relación a las contribuciones objeto de revisión, sin que tengan la naturaleza de resoluciones fiscales. Dichas actas deberán de contener las firmas autógrafas de los visitantes, el visitado o su representante legal y de los testigos, en el caso de que estos tres últimos se nieguen a firmar dicha omisión se asentará en el acta respectiva sin que afecte su validez y valor probatorio.

En el supuesto de que al momento del levantamiento de las actas en cuestión no se encuentre presente el visitado o su representante, se les dejará citatorio para que se presenten el día hábil siguiente, sino se presentan se levantará el acta correspondiente con cualquier persona que se encuentre presente.

De toda acta que se levante durante el desarrollo de la diligencia deberá de entregarse una copia legible al visitado, (o a la persona con quien se entienda la diligencia).

3.2.1.8.1 Última acta parcial.

En el última acta parcial, los visitantes asentarán los hechos y omisiones que se desprendan del desarrollo de la diligencia. En el caso que no exista irregularidad alguna en el acta se levantará sin observaciones. Pero si se encuentran irregularidades el visitado tendrá un plazo de veinte días a partir de levantada el acta para desvirtuar lo consignado en ella (de lo contrario se tendrán como cierto), o para autocorregir los errores u omisiones en que se haya incurrido.

Sólo mediante solicitud que presente el contribuyente antes de que venza el anterior plazo, y se revise más de un ejercicio fiscal, dicho plazo se prorrogará por quince días más. Si se realiza la visita en varios lugares, en cada uno se levantarán las actas parciales correspondientes.

3.2.1.8.2 Acta final.

El acta final misma que estará integrada por las actas parciales, deberá de levantarse en la presencia del visitado o su representante legal, sino se encuentran se hará citatorio para que el día siguiente hábil se encuentren presentes, de lo contrario se levantará el acta con quien este presente.

Toda corrección de la situación fiscal del visitado realizada con motivo del acta final, deberá de constar en declaraciones complementarias con la firma el contribuyente o su representante legal.

Para la emisión de la acta final la autoridad debe de valorar las pruebas que se presentaron para desvirtuar el acta última parcial, de manera que el contenido del acta final será la decisión de la autoridad de desvirtuar o no total o parcialmente el acta última parcial. Si no se encontraron irregularidades se levantará el acta última parcial sin observaciones.

3.2.1.8.3 Papeles de trabajo.

Como se explicó en el capítulo anterior, los papeles de trabajo son los documentos en los que constan las operaciones aritméticas que se realizan para calcular el monto de las contribuciones debidas por el visitado.

Los papeles de trabajo, para que formen parte de las actas levantadas durante el desarrollo de la visita deberán de reunir los mismos requisitos, es decir, estar firmados por los visitadores, y darse copia de los mismos al visitado. Por lo que los hechos y omisiones asentados en los papeles de trabajo serán válidos legalmente, e integran una misma actuación jurídica junto con las actas levantadas, de manera que formarán parte del acta final.

3.2.1.8.4 Levantamiento de actas en oficinas fiscales.

Las actas se podrán levantar en las oficinas fiscales previa notificación al visitado con el objeto de que asista junto con sus testigos al levantamiento de las actas, siempre que exista algún impedimento para continuar con la diligencia.

3.2.1.9 Conclusión anticipada de la visita domiciliaria.

El artículo 83-A del Código Financiero del Distrito Federal, ordena concluir anticipadamente las visitas domiciliarias sólo respecto al objeto (contribuciones y períodos) de la misma, si antes del inicio de la visita el contribuyente presenta ante la Tesorería aviso para dictaminar sus estados financieros

Por otro lado, antes de que la autoridad fiscal competente determine créditos fiscales por el incumplimiento de obligaciones fiscales, el visitado podrá corregir su situación fiscal.

3.2.1.10 Duración de la visita domiciliaria.

La visita domiciliaria concluirá en un plazo no mayor de seis meses contados a partir de la notificación de la orden de visita. La diligencia quedará sin efectos si el acta final no se levanta en dicho plazo.

3.2.1.10.1 Ampliación de la visita domiciliaria.

Los casos por los cuales el plazo de seis meses se prorrogará por un período igual, siempre que la autoridad emisora de la orden de vista expida el acto en el cual se notifique la prórroga:

1. Cuando se soliciten informes o datos a los servidores públicos del Gobierno del Distrito Federal o fedatarios,
2. Practicar avalúos a bienes inmuebles.
3. Si el inmueble tiene dos o más cuentas o tomas.
4. Si durante el desarrollo de la visita cambie de domicilio fiscal sin dar el aviso correspondiente

En todos los anteriores casos se debe de expedir y notificar el oficio correspondiente de la prórroga.

3.2.11 Reposición del procedimiento.

En el supuesto de que la autoridad al revisar las actas y documentos levantadas durante la diligencia y determine que hubo irregularidades en el desarrollo de la misma contraviniendo lo establecido en el Código de la materia, se podrá por una sola vez de oficio ordenar la reposición del procedimiento, independientemente de la responsabilidad incurrida por los visitadores

Por último el artículo 71-A del ordenamiento en estudio establece que no se pueden realizar más de dos visitas domiciliarias o revisiones de "escritorio" o de "gabinete" en un mismo ejercicio fiscal respecto de las mismas contribuciones y el mismo contribuyente.

3.2.2 VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR EL ESTADO Y CONDICIONES DE LAS TOMAS DE AGUA, DE SUS INSTALACIONES, EL CONSUMO DE AGUA; LOS DISPOSITIVOS PERMANENTES DE MEDICIÓN CONTINUA EN LAS DESCARGAS A LA RED DE DRENAJE, Y EL VOLUMEN DE AGUA EXTRAÍDA.

Esta facultad de comprobación se encuentra regulada en las fracciones II y XVII del artículo 71 del ordenamiento en estudio, que establecen lo siguiente:

"II. Ordenar y practicar visitas domiciliarias para verificar el estado y condiciones de las tomas de agua, sus ramificaciones y medidores, en su caso, adecuarlas y corregirlas; el de las instalaciones de los inmuebles en donde se encuentren; el consumo de agua efectuado por los contribuyentes; así como para proceder para suspender o restringir, en su caso, el suministro de agua y restablecer el servicio; ..."

"XVII. Ordenar y practicar visitas domiciliarias para verificar el estado y condiciones de los dispositivos permanentes de medición continua en las descargas a la red de drenaje, así como verificar el volumen de agua extraída."

Esta facultad de comprobación, tiene el propósito de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente relacionadas con el pago de los derechos por suministro de agua, y los derechos de descarga a la red de drenaje regulados en los siguientes artículos del Código Financiero del Distrito Federal:

Artículo 196. "Están obligados al pago de los derechos por suministro de agua que provea el Distrito Federal, los usuarios del servicio. El monto de dichos derechos comprenderá las erogaciones necesarias para adquirir, extraer, conducir y distribuir el líquido así como red de drenaje y las que se realicen para mantener y operar la infraestructura necesaria para ello."

Artículo 264. "Están obligados al pago de estos derechos, las personas físicas y morales que utilizan agua de fuentes diversas a la red de suministro del Distrito Federal, por las descargas de este líquido en la red de drenaje."

3.2.2.1 Casos en que se practicarán visitas de inspección y verificación.

El artículo 84- A del Código en estudio, establece el procedimiento que debe seguirse para practicar visitas de inspección y verificación. De la interpretación literal de la ley se considera que los casos por los cuales se llevará a cabo esta facultad de comprobación se encuentran regulados en el artículo 71 del ordenamiento citado, en las siguientes fracciones:

"III. Verificar los diámetros y usos de las tomas de agua;

IV. Practicar u ordenar la lectura de consumo en los medidores de agua;

VI. Proceder a la verificación física, clasificación, valuación o comprobación de toda clase de bienes relacionados con las obligaciones fiscales establecidas en este Código;

VII. Verificar las contraprestaciones por conceder el uso o goce temporal de inmuebles;

VIII. Verificar el monto total de salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral;

IX. Verificar el registro cronológico de las mediciones del consumo de agua, así como la aplicación de las tarifas correspondientes

XV. Verificar el número de personas que ingresan a los espectáculos públicos, así como el valor que se perciba y la forma en que se manejan los boletos;

XVI. Presenciar la celebración de loterías, rifas, sorteos, concursos, juegos con apuestas y apuestas permitidas de toda clase y verificar los ingresos que se perciban".

Las facultades de comprobación de la autoridad fiscal derivan de las contribuciones fiscales que sobre las materias anteriormente enunciadas deben de pagar los contribuyentes residentes dentro del Distrito Federal. Las contribuciones son las siguientes:

1. Derechos por suministro de agua:

Artículo 196. "Están obligados al pago de los derechos por suministro de agua que provea el Distrito Federal, los usuarios del servicio. El monto de dichos derechos comprenderá las erogaciones necesarias para adquirir, extraer, conducir y distribuir el líquido así como red de drenaje y las que se realicen para mantener y operar la infraestructura necesaria para ello".

2. Impuestos sobre espectáculos públicos:

Artículo 163. "Están obligados al pago del impuesto sobre espectáculos públicos establecido en este Capítulo, las personas físicas o morales que obtengan ingresos por los espectáculos públicos que organicen, exploten o patrocinen en el Distrito Federal, por los que no estén obligados al pago del impuesto al valor agregado.

Se considera espectáculo público todo acto, función, diversión o entretenimiento al que tenga acceso el público y cubra una cuota de entrada, donativo, cooperación o cualquier otro concepto, ya sea directamente o por un tercero."

3. Impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos:

Artículo 169. "Están obligados al pago del impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos que se celebren en el Distrito Federal, las personas físicas o las morales:

- I. Que organicen loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas, apuestas permitidas y concursos de toda clase, aun cuando por dichos eventos no se cobre cantidad alguna que represente el derecho de participar en los mismos;
- II. Que obtengan los premios derivados o relacionados con las actividades a que se refiere la fracción anterior... ;
- III. Que organicen las actividades a que se refiere la fracción I de este artículo u obtenga los premios derivados de las mismas, cuando los billetes, boletos o contraseñas, sean distribuidos en el Distrito Federal, independientemente del lugar donde se realice el evento."

4. Impuesto sobre nóminas.

Artículo 178. "Se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre nóminas, las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue.

Para los efectos de este impuesto, se consideran erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, las siguientes:

- I. Sueldos y salarios;
- II. Tiempo extraordinario de trabajo;
- III: Premios, primas, bonos, estímulos e incentivos;
- IV: Compensaciones;
- V. Gratificaciones y aguinaldos;

- VI: Participación patronal al fondo de ahorros;
- VII. Primas de antigüedad;
- VIII. Indemnización por despido o terminación de la relación laboral;
- IX. Comisiones; y
- X. Pagos realizados a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia o Administración de sociedades y asociaciones."

La facultad de comprobación regulada en la fracción XVIII del ordenamiento en estudio, consistente en verificar el monto de los salarios y demás prestaciones derivadas de una relación de trabajo, provienen del impuesto de nóminas a que se está obligado a contribuir de acuerdo con el artículo del citado ordenamiento.

Los requisitos para practicar las visitas de inspección y verificación son:

1. Mandamiento escrito de autoridad competente fundado y motivado que deberá contener:

- a) Nombre, denominación o razón social del visitado.
- b) Lugar o lugares a inspeccionar o verificar.
- c) Objeto de la visita, consistente en algunos de los ocho casos mencionados anteriormente.
- d) El nombre de los visitadores que practicarán la visita.

Este mandamiento escrito al ser un acto de autoridad, deberá de contener los requisitos que ordena el primer párrafo del artículo 16 constitucional, mismos que están contemplados en el artículo 91 del Código Financiero del Distrito Federal, a saber:

- 1. Constar por escrito.
- 2. Emitido por autoridad competente.
- 3. Fundado y motivado, expresando la resolución, causa, objeto o propósito de la práctica (de la diligencia).
- 4. Contener la firma autógrafa de la autoridad que la emite.
- 5. El nombre o nombres de las personas a quienes se les dirija el acto, si se desconocen se indicarán los datos que permitan su identificación.
- 6. Si el acto de autoridad además determina responsabilidad solidaria, señalará la causa legal de su existencia.

3.2.2.2 Procedimiento para efectuar las visitas de inspección y verificación.

Una vez que la autoridad fiscal competente elabora el mandamiento escrito que ordena la práctica de la diligencia, el procedimiento para efectuarla es el siguiente:

1. Los visitadores se presentarán en el lugar indicado en la orden de visita y se identificarán con quien se entienda la diligencia para constatar que son las mismas personas autorizadas por la autoridad competente, lo cual quedará asentado en un acta circunstanciada.

2. La persona con quien se entienda la diligencia deberá de nombrar a dos testigos para que ante ellos se levanten las actas circunstanciadas necesarias durante el desarrollo de la visita, de lo contrario, será el visitado quien los designe asentando tal circunstancia en el acta correspondiente de la que se dejará copia al interesado (aunque se niegue a firmarla) sin que ello afecte su validez.

Las actas circunstanciadas en las que se asienten los hechos u omisiones detectados durante la visita harán prueba plena de su existencia sin tener la naturaleza de resolución fiscal, salvo aquellos controvertidos por los visitados.

3.3 FACULTADES DE COMPROBACION FISCAL QUE SE LLEVAN A CABO FUERA DEL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE, REPRESENTANTE LEGAL O TERCERO.

3.3.1 REVISIÓN DE "ESCRITORIO" O "GABINETE".

3.3.1.1 Concepto

Al igual que en el Código Fiscal de la Federación, en materia local la revisión de "escritorio" o "gabinete" consiste en la facultad que tiene la autoridad fiscal para requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, la exhibición de la contabilidad y demás documentos relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en las oficinas de la autoridad fiscal.

3.3.1.2 Fundamento Legal.

La facultad de comprobación en comento se encuentra regulada en el numeral 71 fracción X del Código Financiero del Distrito Federal que a la letra señala que la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de las disposiciones del Código en estudio podrá:

"Requerir a los sujetos directamente obligados, responsables solidarios o terceros, con el fin de que exhiban en su domicilio o en las oficinas de las propias autoridades fiscales, los libros de contabilidad y los demás documentos que se estimen necesarios para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como que proporcione los datos e informes que tengan relación con dicho cumplimiento, debiendo levantarse una última acta parcial; o, en su caso, notificar oficio de observaciones teniendo el contribuyente un plazo de 15 días contados a partir de su notificación para desvirtuar los hechos y omisiones observados."

El procedimiento de la revisión de "escritorio" o "gabinete" se encuentra regulado en el artículo 84 del Código citado.

En relación directa con el ejercicio de esta facultad de comprobación, el artículo 63 incisos h) e i) del Código en estudio obliga a los contribuyentes a:

- a) Conservar en su domicilio ubicado en el Distrito Federal los documentos y elementos contables y comprobatorios en un periodo de cinco años.
- b) Presentar en el plazo fijado en la ley los datos e informes relacionados directamente con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

3.3.1.3 Requisitos legales del requerimiento de la contabilidad.

La autoridad fiscal se encarga de llevar a cabo la revisión de "escritorio" o "gabinete", podrá requerir total o parcialmente a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros los documentos relacionados con su contabilidad, dicho requerimiento deber cumplir con los requisitos enunciados en el artículo 91 del ordenamiento en estudio, y que son precisamente los señalados en el artículo 16 de nuestra Carta Magna:

- a) Constar por escrito.
- b) Emitido por autoridad competente.
- c) Fundado, motivado, y expresar la resolución, causa, objeto o propósito del acto administrativo.
- d) Firma autógrafa del funcionario competente que lo emite, así como el nombre de las personas a quienes vaya dirigido, en el caso de que se desconozca se indicarán los datos suficientes que permitan su identificación.
- e) Sólo en el caso de responsabilidad solidaria, deberá indicarse la causa legal de la responsabilidad.

3.3.1.4 Notificación del requerimiento de la contabilidad.

El requerimiento o solicitud deberá notificarse personalmente en el domicilio fiscal.¹⁰⁴, en el caso de que la solicitud este dirigida a una persona física, también podrá notificarse en su domicilio particular o donde se encuentre. La notificación se hará de la siguiente forma:

1. Una vez que se constituya el notificador en el domicilio en donde se practicará la diligencia requerirá la presencia de la persona a quien vaya dirigida la solicitud o a su representante legal si lo hay.

2. Si no se encuentran ninguna de las personas nombradas anteriormente, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en el lugar, en donde se señalará el día hábil siguiente y la hora, en que se deberá esperar al notificador el contribuyente, o su representante legal, o reponsable solidario o tercero.

3. Si llegados el día y la hora hábiles indicados en el citatorio no se encuentra ninguna de las personas citadas, la notificación se llevará a cabo con quien se encuentre en domicilio.

¹⁰⁴ Se entiende por domicilio fiscal para las personas físicas: el local donde se encuentre el principal asiento de sus negocios (en el D.F.); su casa habitacional si trabaja en la vía pública; tratándose de contribuciones relacionadas con bienes el lugar donde se ubiquen. El domicilio fiscal de las personas morales será: donde tengan la administración principal de su negocio dentro del D.F., si este se encuentra fuera entonces el lugar del local ubicado en el D.F.; las sucursales o agencias de negocios ubicadas en fuera del D.F. el lugar donde se encuentren; a falta de todos los anteriores el lugar donde se realice el hecho generador de la obligación. En el caso de bienes inmuebles, el lugar donde se encuentren salvo que el contribuyente señale otro por escrito a la autoridad

3.3.1.5 Plazo para presentar la contabilidad.

La solicitud mediante la cual se requiere la contabilidad establecerá los plazos en que se presentarán los informes, datos o documentos y la totalidad o parte de la contabilidad. Los plazos son los que a continuación se enumeran:

1. Inmediatamente:

- a) las boletas o declaraciones de pago de contribuciones;
- b) los libros o registros que formen parte de la contabilidad;
- c) los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico.

2. En todos los demás casos, en un plazo de diez días contados a partir del día siguiente a aquel en que se notificó.

Además, todos estos documentos, informes o libros deberán ser presentados por la persona requerida en la solicitud, o por su representante legal.

3.3.1.5.1 Ampliación del plazo para presentar la contabilidad.

Los plazos indicados en el punto anterior, se podrán ampliar por diez días mas cuando la información sea de difícil obtención.

3.3.1.6 Oficio de observaciones.

Una vez que la autoridad tenga en su poder todos los documentos, informes y libros que requirió, comprobará que se hayan cumplido con las obligaciones fiscales, por lo que pueden darse tres situaciones:

1. La autoridad se percate que hubo cumplimiento de obligaciones fiscales.
2. Se percate que hubo incumplimiento de obligaciones fiscales.
3. Si no presentó todo lo requerido, se le hará un nuevo requerimiento debiendo pagar la multa que al efecto señale la autoridad.

La autoridad notificará personalmente a quien se haya dirigido la solicitud o a su representante legal, el oficio de observaciones en el cual se señalará de manera circunstanciada, los hechos u omisiones en que se hayan incurrido respecto al cumplimiento de obligaciones fiscales.

3.3.1.6.1 Plazo para desvirtuar el oficio de observaciones.

El contribuyente de acuerdo al artículo 71 fracción X del Código en comento, tendrá un plazo no mayor de quince días contados a partir de su notificación, para desvirtuar los hechos u omisiones establecidas por la autoridad fiscal en el oficio de observaciones. Sin embargo, el artículo 84 fracción V del ordenamiento estudiado, establece que el plazo del contribuyente para desvirtuar presentando los libros, registros o documentos necesarios, será de veinte días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación.

3.3.1.6.2 Oficio de conclusión.

Se puede emitir en tres casos:

- a) Cuando la autoridad encuentre que no hubo incumplimiento de obligaciones fiscales, deberán notificar personalmente al contribuyente en un plazo no mayor de seis meses el resultado del ejercicio de su facultad de comprobación.
- b) Cuando el contribuyente dentro del plazo de los veinte días logra desvirtuar el oficio de observaciones o corrige totalmente su situación fiscal.
- c) La autoridad emite resolución en la que se determinen contribuciones omitidas, misma que se notificará personalmente al contribuyente.

3.3.1.7 Duración de la revisión de "escritorio" o "gabinete".

La revisión de "escritorio" o "gabinete", al igual que la diligencia de visita domiciliaria tendrá una duración máxima de seis meses contados a partir de que se notifique al contribuyente, responsable solidario o tercero el requerimiento de documentación y la totalidad o parte de la contabilidad. Si durante la facultad de comprobación en comento no concluye la revisión en el plazo anteriormente señalado se entenderá concluida en esa fecha y quedarán sin efecto todos los actos realizados durante su desarrollo.

3.3.1.7.1 Ampliación de la revisión de "escritorio" o "gabinete".

El plazo anteriormente mencionado de seis meses, se podrá prorrogar por otros seis meses siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga sea expedido por la misma autoridad que ordenó la práctica de la diligencia y además, se realice alguno de los siguientes supuestos:

1. La autoridad fiscal haya solicitado a los servidores y fedatarios públicos de la Federación y Entidades Federativas, datos e información.
2. Se practiquen avalúos a bienes inmuebles.
3. Si el inmueble tiene dos o más cuentas o tomas.
4. Si durante el ejercicio de la facultad de comprobación, sin previo aviso el contribuyente cambie de domicilio fiscal.

3.3.2 REVISAR LAS DECLARACIONES PARA VERIFICAR LA CORRECTA APLICACIÓN DEL CÓDIGO FINANCIERO, LA OPORTUNIDAD DE SU PRESENTACIÓN Y PAGO.

Los contribuyentes de conformidad con los numerales 30 y 63 fracción I, incisos c) y d) del ordenamiento citado, tienen la obligación de presentar declaraciones para el pago de sus obligaciones ante la autoridad fiscal competente.

Las personas obligadas a presentar declaraciones, lo harán de la siguiente manera:

1. Presentar las declaraciones en las formas oficiales que al efecto expida la Secretaría, mismas que se darán a conocer a través de su publicación en la Gaceta Oficial del Distrito Federal.

2. Sino se han publicado las formas correspondientes, el contribuyente presentará su declaración por escrito la cual deberá contener mínimamente:

- a) La firma del contribuyente o su representante legal.
- b) Nombre o razón social del contribuyente.
- c) Domicilio fiscal
- d) Número de cuenta y las contribuciones a pagar .
- e) El periodo(s) a cubrir y el monto del importe.

Si la autoridad no acepta el pago, el monto de la contribución a pagar se podrá consignar en el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, el cual dentro de los dos días siguientes lo enviará a la Tesorería.

3. En caso de presentar la declaración mediante las formas oficiales mencionadas, deberá de acompañarse de los ejemplares, documentos e informes necesarios. Además de que la autoridad podrá realizar propuestas para facilitar la presentación de la declaración.

La Secretaría de Finanzas en caso de que el contribuyente no presente sus declaraciones en el plazo legal correspondiente requerirá su presentación y :

1. Si omite presentar una declaración periódica, le hará efectiva una cantidad igual a la contribución determinada.

2. Si no ha presentado declaraciones en tres años o no atendió tres requerimientos de la autoridad, embargará precautoriamente los bienes o negociación de la autoridad

3. Imponer multa y hacer otro requerimiento que en caso de incumplirlo en el plazo de seis días se impondrá otra multa hasta llegar al tercer requerimiento.

La facultad de comprobación en estudio consiste en comprobar que las declaraciones presentadas por el contribuyente hayan cumplido con las disposiciones fiscales correspondientes, tal y como lo establece la fracción XIV del artículo 72 del Código estudiado, que ordena lo siguiente:

"XVI. Revisar las declaraciones que en los términos de este Código se presenten, a fin de verificar en general la correcta aplicación de sus disposiciones, la oportunidad de su presentación y de su pago"

3.3.3 REVISIÓN DE DICTAMEN FISCAL.

3.3.3.1 Concepto

La revisión de dictamen fiscal, es la facultad que tiene la autoridad fiscal competente para revisar los dictámenes fiscales de los estados financieros de las empresas que realizan los contadores públicos autorizados, en los cuales se refleja la situación fiscal ya sea de una persona física o moral.

3.3.3.2 Fundamento legal.

La facultad de comprobación en comento se encuentra regulada en los artículos 64 al 67-A y específicamente en los numerales 86 al 88 del Código Financiero del Distrito Federal.

El artículo 87 de la ley citada, establece lo siguiente:

"Las autoridades fiscales estarán facultadas para revisar los dictámenes presentados por los contribuyentes..."

3.3.3.3 Tipos de dictámenes fiscales.

En materia local existen también dos tipos de dictamen fiscal:

I. Dictamen fiscal obligatorio: Lo deberán presentar las personas físicas o morales que encuadren en alguno de los supuestos siguientes:

A) Los que en el año calendario anterior:

- a) Hayan tenido en promedio mensual trescientos o más trabajadores;
- b) Hayan tenido inmuebles con uso distinto al habitacional cada uno con valor catastral mayor a \$65, 399, 000.00.
- c) Hayan consumido más de 2000m³ de agua bimestral promedio, a través de dos o más tomas de uso doméstico, no doméstico o ambos; en el primer caso sólo cuando el inmueble donde se encuentre la toma se haya otorgado en uso o goce temporal total o parcial.

B) Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal mayoritaria y los fideicomisos públicos.

Respecto al dictamen obligatorio la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ha establecido lo siguiente:

Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Octubre de 2000 Tesis: 2a. CXXX/2000 Página: 355

OBLIGACIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 64 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO, QUE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE DICTAMINAR EL CUMPLIMIENTO DE AQUELLAS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO, RESPECTO DE ALGUNAS CATEGORÍAS DE CONTRIBUYENTES.

NO ES UNA LEY PRIVATIVA. La obligación de dictaminar el cumplimiento de las obligaciones fiscales que corresponde a determinadas categorías de contribuyentes, contenidas en el artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal, está dirigida a todos los contribuyentes que se ubiquen dentro de las hipótesis previstas en el propio precepto, y su vigencia permanece después de aplicarse a un caso concreto, atento que continúa regulando todos aquellos casos posteriores en que se actualicen los supuestos contenidos en él. En esta testitura, es evidente que el referido numeral instituye obligaciones fiscales cuyo cumplimiento corresponde a todos los sujetos que se coloquen dentro de las hipótesis que prevé; luego, no regula una situación concreta para un sujeto o número determinado de personas con exclusión de otras ni su vigencia es por un plazo o periodo previamente determinado, por lo que no constituye una ley privativa de las proscribas por el artículo 13 constitucional.

Amparo en revisión 3333/98. Banco Internacional, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Bital y otras. 23 de junio del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Gutiérrez. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matías.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto al dictamen fiscal, también se ha pronunciado de la siguiente forma:

Novena Epoca Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Octubre de 2000 Tesis: 2a. CXXXII/2000Página: 356

OBLIGACIONES FISCALES. EL DICTAMEN QUE RESPECTO A SU CUMPLIMIENTO FORMULE EL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO, NO ES UN ACTO UNILATERAL E IMPERATIVO, CUYO EJERCICIO ESTÉ RESERVADO AL ESTADO. De acuerdo con la interpretación sistemática de lo dispuesto en los artículos 64, 65, 66, 67, 83-A, 86, 87 y 88 del Código Financiero del Distrito Federal, vigente en 1998, determinadas categorías de contribuyentes se encuentran obligadas a dictaminar por contador público autorizado, el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; sin embargo, la elaboración del dictamen correspondiente de ninguna manera es un acto unilateral o imperativo, pues por principio, es el contribuyente quien determina en pleno ejercicio de su voluntad, quién será el profesional que lleve a cabo el respectivo dictamen, el cual debe ser suscrito por el contribuyente y por el contador que lo emita e, incluso, la única limitación material que a la voluntad del contribuyente impone la ley, es en cuanto a la selección de aquél, se traduce en que el nombramiento respectivo no recaiga en una persona que se encuentre vinculada en cualquier forma con el contribuyente, que le implique formularlo con independencia e imparcialidad. Además, en el desarrollo de la función dictaminadora la voluntad del contribuyente no está sujeta a la del contador público, ya que éste, al no encontrarse investido de imperio no puede obligar a aquél para que presente forzosamente determinada documentación y tampoco puede afectar en manera alguna la esfera jurídica del sujeto dictaminado, a diferencia de lo que sucede con los actos imperativos de fiscalización, entre los cuales destacan, por una parte, los desarrollados por los visitadores que al tenor del artículo 83, fracción II, del código citado, están facultados para ingresar al domicilio del gobernado, para sellar o colocar marcas en los documentos, objetos, bienes 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 se formule, y por la otra, la revisión que del mencionado dictamen realice la autoridad hacendaria competente, por lo que no existe motivo alguno para justificar que el acto de fiscalización que en sentido amplio se atribuye al respectivo contador público sea un acto reservado al Estado.

Amparo en revisión 3333/98. Banco Internacional, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Bital y otras. 23 de junio del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Gutiérrez. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matías.

2. Dictamen fiscal optativo: Las personas físicas o morales que no se encuentren en ninguno de los anteriores supuestos, y cumplan con las siguientes formalidades:

A) Presentar aviso de opción de dictaminar sus estados financieros dentro de los cinco meses siguientes a la terminación del periodo a dictaminar, si es posterior al plazo señalado, la autoridad fiscal analizará las causas del retraso, y si lo considera razonable aceptará el aviso.

B) El aviso deberá entregarse con la forma oficial aprobada por la autoridad fiscal, los anexos que indiquen los inmuebles y las bases de las contribuciones declaradas.

C) Sólo se dictaminarán las contribuciones causada en un año calendario, y el dictamen será válido respecto al período y contribuciones en él señalados.

D) El dictamen deberá ser suscrito tanto por el contador público y el contribuyente.

E) La autoridad fiscal podrá conceder prórroga para presentar el dictamen fiscal cuando cambien el contenido del aviso:

a) Porque el contador público señalado en el aviso sea sustituido y ello se hace del conocimiento de la autoridad fiscal competente dentro el mes siguiente a la presentación del aviso indicándose los motivos de tal decisión. La sustitución podrá hacerse en cualquier momento antes de que termine el plazo para presentar el dictamen.

b) Si el contador público designado en el aviso esté impedido física o legalmente para elaborar el dictamen fiscal correspondiente.

Los contribuyentes que opten y los obligados a dictaminar los estado financieros lo harán tratándose de:

1. Impuesto predial.¹⁰⁵
2. Derechos por el suministro de agua.¹⁰⁶
3. Impuesto sobre nóminas.¹⁰⁷
4. Impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.¹⁰⁸

Sin embargo, los contribuyentes podrán dictaminar otras obligaciones fiscales, por lo que la anterior lista es enunciante mas no limitativa.

¹⁰⁵ Artículo 148. "Están obligados al pago del impuesto predial establecido en este Capítulo, las personas físicas y las morales que sean propietarias o poseedoras del suelo y las construcciones adheridas a él, independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero. No se ubican en la hipótesis de causación quienes son poseedores de mala fe."

¹⁰⁶ Artículo 196. "Están obligados al pago de los derechos por suministro de agua que provea el Distrito Federal, los usuarios del servicio. El monto de dichos derechos comprenderá las erogaciones necesarias para adquirir, extraer, conducir y distribuir el líquido así como red de drenaje y las que se realicen para mantener y operar la infraestructura necesaria para ello."

¹⁰⁷ Artículo 178. "Se encuentran obligados al pago del impuesto sobre nóminas, las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue."

¹⁰⁸ Artículo 186-A. "Están obligados al pago del impuesto a la prestación de servicios de hospedaje, las personas físicas y las morales que presten servicios de hospedaje en el Distrito Federal. Para los efectos de este impuesto se consideran servicios de hospedaje, la prestación de alojamiento o albergue temporal de personas a cambio de una contraprestación, dentro de los que quedan comprendidos los servicios prestados por hoteles, hostales, moteles, campamentos, paraderos de casas rodantes, tiempo compartido y departamentos amueblados, siempre que en este último caso la contraprestación que se hubiese percibido, no se hubiese tomado en consideración para efectos de la fracción II del artículo 149 de este Código"

El contador público deberá obtener opiniones por escrito para elaborar su dictamen fiscal y así determinar la base gravable del impuesto predial de las siguiente personas:

1. Instituciones de Crédito.
2. Sociedades civiles o mercantiles dedicadas a la realización de avalúos.
3. Dirección General de Patrimonio Inmobiliario.
4. Corredores públicos.

3.3.3.1 Casos por los que el aviso para dictaminar los estados financieros no surtirá efectos.

Los avisos para dictaminar los estados financieros de las personas físicas o morales no surtirán efecto cuando:

1. Se presente en un formato diferente al indicado por la autoridad.
2. Si el contador público no cuenta o esté suspendido su registro, o bien, se encuentre impedido.
3. Cuando se esté practicando visita domiciliaria respecto al mismo periodo a dictaminar.
4. Cuando el contador público una vez que esta registrado, no presenta dentro de los cuatro meses siguientes a cada año:
 - a) Aviso de que es socio activo de un colegio profesional.
 - b) Constancia de cumplimiento de la norma de educación continua.
 - c) O bien, constancia de que sustento o aprobó el examen ante la autoridad fiscal.

3.3.3.2 Requisitos para que los hechos contenidos en los dictámenes se presuman ciertos.

Los hechos contenidos en los dictámenes fiscales emitidos por contador público autorizado por la Secretaría de Finanzas, se presumirán ciertos siempre que:

1. El contador público cuente con registro para dictaminar contribuciones locales.
2. El dictamen se formule de acuerdo por a lo dispuesto en el Código en comento y a las reglas de carácter general expedidas por la Secretaría de Finanzas.
3. El contador público anexe al dictamen el informe sobre la revisión fiscal donde consigne protesta bajo decir verdad los requisitos ordenados en el Código local y las reglas de carácter general.

Las opiniones o interpretaciones elaboradas por el contador público no son vinculatorias, pues la autoridad fiscal después de revisar el dictamen elaborado por el contador será quien determine la existencia o no de créditos fiscales, además de que dicha revisión podrá realizarse respecto al mismo contribuyente o responsable solidario, antes o en el mismo tiempo en que se ejerzan otras facultades de comprobación.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido una tesis en la que se fortalece el argumento consistente en no considerar al dictamen elaborado por contador público autorizado como no vinculatorio:

Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Diciembre de 2000 Tesis: 2a. CLVIII/2000 Página: 449

OBLIGACIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 64 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO, QUE ESTABLECE EL DEBER DE DICTAMINAR EL CUMPLIMIENTO DE AQUELLAS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO, NO VIOLA EL ARTÍCULO 122, BASE SEGUNDA, FRACCIÓN II, CONSTITUCIONAL. En sentido amplio, por acto de fiscalización, se puede entender aquel a través del cual una autoridad o un particular revisa o inspecciona el cumplimiento que otro efectúa respecto de determinadas obligaciones. Ahora bien, en el ámbito del derecho tributario el acto de fiscalización, que en sentido estricto puede desarrollarse únicamente por un órgano u organismo del Estado, es aquel mediante el cual un órgano estatal en forma unilateral y en ejercicio de la potestad de imperio, con atribuciones, incluso, para afectar la esfera jurídica del gobernado, revisa y determina si éste ha cumplido con sus obligaciones fiscales, actividad de índole diversa a la que realiza el propio gobernado o un tercero, contratado por éste, para verificar tal cumplimiento. Consecuentemente, el deber de dictaminar el cumplimiento de las obligaciones fiscales que prevé el artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal, no implica el ejercicio de facultad alguna del jefe de Gobierno de esta entidad o de alguno de sus subalternos o funcionarios, ya que tales atribuciones de fiscalización se encuentran perfectamente establecidas en el artículo 71 del código indicado. Por tanto, es obvio que a través del dictamen formulado por el contador público autorizado no se ejerce ninguna de las facultades enumeradas en el artículo 122, base segunda, fracción II, constitucional, sino simplemente se observa un dispositivo fiscal, el cual, de acuerdo con la interpretación sistemática de los artículos 71 al 98 del ordenamiento primeramente citado, se realiza hasta que la autoridad hace uso de alguna de sus facultades de imperio al comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, entre las que se encuentra la de revisar el dictamen de que se trata. Además, conforme a lo dispuesto en el artículo 86 del código invocado, el dictamen es una opinión técnica que se encuentra subordinada a la comprobación que realice la autoridad fiscalizadora en virtud de su potestad de imperio, pudiendo hacer uso de los diversos medios coercitivos que tiene a su alcance para lograr el cumplimiento de sus facultades de inspección, verificación o comprobación; prerrogativa de la que no goza el contador autorizado al desarrollar las labores encaminadas a dictaminar la situación fiscal del contribuyente.

Amparo en revisión 3333/98. Banco Internacional, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Bital y otras. 23 de junio del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Gutiérrez. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matias.

3.3.3.4 Requisitos que debe reunir el contador público para formular dictámenes fiscales.

Los requisitos que debe reunir todo contador público para dictaminar los estados financieros de las personas físicas o morales son:

1. Contar con Cédula Profesional registrada ante la Secretaría de Educación Pública que lo acredite como contador público.

2. Ser miembro e un colegio de contadores registrado ante la Secretaría citada.

3. Presentar ante la autoridad fiscal competente :

- a) Solicitud de registro ante la Secretaría.
- b) Copia certificada de su cédula profesional.
- c) Copia certificada de la constancia que lo acredite como miembro activo de un colegio de contadores en un período de por lo menos tres años, expedida dentro de los meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Cumplidos todos los requisitos la autoridad fiscal dentro de un plazo no mayor de quince días naturales contados a partir de que presentó la solicitud, expedirá el registro para poder elaborar dictámenes fiscales. Además el contador quedará obligado a presentar cada año dentro de los primeros cuatros meses una constancia en la que demuestre ser socio activo del colegio de contadores, dar cumplimiento a las normas de educación continua, o de que sustentó y aprobó el examen ante la autoridad fiscal.

3.3.3.4.1 Impedimentos para dictaminar los estados financieros.

Los contadores públicos estarán impedidos para dictaminar sus estados financieros en los siguientes casos:

1. Ser cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta, transversal dentro del cuarto grado y por afinidad en el segundo; propietario o socio principal de la empresa o algún empleado de confianza con injerencia directa en la administración.
2. Ser o haber sido empleado del contribuyente o de una empresa afiliada o subsidiaria o vinculada económica o administrativamente a él. No así en el caso del comisario.
3. Ser arrendador o arrendatario de bienes inmuebles del contribuyente, que sean objeto del dictamen.
4. Haber tenido alguna relación de carácter económico en los negocios del contribuyente.
5. Cuando su emolumento dependa del resultado de su auditoría o de la emisión del dictamen fiscal.
6. Laborar en la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal o en cualquier organismo competente para determinar contribuciones en materia local o federal.
7. Ser agente o corredor de bolsa de valores.
8. Cualquier relación con el contribuyente que detrimento su independencia e imparcialidad.

3.3.3.4.2 Sanciones a los contadores públicos autorizados.

Los contadores públicos que emitan los dictámenes fiscales de los contribuyentes sin pegarse a lo establecido en el Código citado, serán acreedores a:

1. Amonestación por escrito cuando: presente incompleta la información del dictamen fiscal; no presente los papeles de trabajo y los documentos relacionados con el cumplimiento de obligaciones fiscales.
2. Suspensión de su registro hasta por tres años por: no formular el dictamen de acuerdo a lo dispuesto en el Código en cometo; no elabore el dictamen; por haberse no auxiliado de

las personas indicadas en la ley para determinar la base gravable del impuesto predial. La suspensión será por dos años cuando acumule tres amonestaciones independientemente del contribuyente, y será indeterminada hasta en tanto dure el proceso a que se encuentre sujeto el contador por la comisión de delitos fiscales o intencionales que ameriten pena corporal.

3. Cancelación en definitiva del registro por: haber resultado culpable de delitos fiscales o intencionales que ameriten pena corporal. En tal circunstancia, se hará al contador de su conocimiento mediante oficio que se le notifique, el cual deberá de ser desvirtuado en un plazo de quince días naturales para que la Secretaría emita la resolución pertinente.

3.3.3.5 Plazos para presentar los dictámenes fiscales.

Los dictámenes fiscales tanto obligatorios como optativos, deberán presentarse dentro de los nueve meses posteriores al periodo a dictaminar. Este plazo se prorrogará por un mes más, siempre que se presente la solicitud firmada por el contribuyente ante la Secretaría de Finanzas dentro de los quince días antes de que termine el plazo de los nueve meses, señalándose los motivos de la solicitud. Se entenderá prorrogado el plazo, si la autoridad no contesta en los diez días naturales siguientes a aquel en el que se presentó la solicitud.

3.3.3.5.1 Contenido del dictamen fiscal.

El dictamen fiscal, ya sea obligatorio u optativo deberá de acompañarse de los siguientes documentos:

1. Carta de presentación.
2. El informe.
3. Los anexos.

El dictamen fiscal a demás estará integrada por la opinión del contador público respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales comprendidas dentro del período a dictaminar, la cual deberá emitirse con dependencia de las normas generales y procedimientos de auditoría. Son normas de auditoría las relativas a:

1. La capacidad, independencia e imparcialidad profesionales siempre que el registro sea vigente y no este impedido.
2. Al trabajo profesional:
 - a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares.
 - b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente para conocer la forma en que se debe de auditar.
3. El informe que acompañe el dictamen contendrá:
 - a) Protesta de decir bajo verdad que el informe se elaboró con base a la revisión del período correspondiente, conforme a la normas de auditoría y a las reglas de carácter general emitidas por la Secretaría de Finanzas.

- b) Que conforme a las normas y procedimientos de auditoría se examinaron los estados financieros, señalando por escrito si se encontraron o no omisiones en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales
- c) Que se verificó el cálculo y el entero de las obligaciones fiscales objeto del dictamen.

4. Los anexos se presentarán en las formas oficiales expedidas por la Secretaría de acuerdo al tipo de contribución dictaminada.

5. Las omisiones deberán de pagarse antes de presentarse el dictamen, o de lo contrario se dará aviso a la autoridad fiscal de la existencia de las mismas.

Todo lo no regulado dentro del Código Financiero del Distrito Federal, se encontrará en las reglas de carácter general expedidas por la Secretaría de Finanzas.

3.3.3.6 Reglas para revisar los dictámenes fiscales.

Las reglas a las cuales deben apegarse las autoridades fiscales competentes para revisar los dictámenes presentados por los contadores públicos registrados ante la Secretaría de Fianzas son los siguientes:

1. Al contador público se le requerirá por escrito notificándole personalmente al contribuyente en un plazo no mayor de quince días hábiles a partir del día del requerimiento:

- a) Los papeles de trabajo (propiedad del contador público) elaborados durante el desarrollo de la auditoría.
- b) Los informes y documentos de los que se desprenda el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

2. Sólo si el contador público no presenta los documentos e informes señalados en el lapso indicado, se requerirá al contribuyente para sea quien los presente.

3. A partir de que el contribuyente o contador público presenten la documentación requerida contarán con seis meses (por cada ejercicio revisado) para que la autoridad emita el oficio de observaciones. Si la autoridad encuentra la omisión en el cumplimiento de obligaciones fiscales requerirá al contribuyente para que las pague. El contribuyente tendrá veinte días contados a partir de que surta efectos la notificación del oficio de observaciones para desvirtuarlo.

4. Si de la revisión realizada por la autoridad considera que el dictamen fiscal no se elaboró con estricto apego al Código Financiero del Distrito Federal, después ejercerá directamente sus facultades de comprobación, dando conocer tales hechos al contribuyente y al contador público.

Las autoridades podrán efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de la revisión de dictamen otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

3.3.4 VERIFICAR LOS AVALUOS PRESENTADOS POR LOS OBLIGADOS O FEDATARIOS PÚBLICOS.

De conformidad con los artículos del 35 y 36 Código en estudio, las personas autorizadas para realizar los avalúos de los cuales deberán de entregar copia a la autoridad competente dentro de los quince días siguientes al mes en que se realizaron, son: las Instituciones de Crédito; las Sociedades civiles o mercantiles dedicadas a practicar avalúos; tanto las instituciones como las sociedades deberán contar con la ayuda de una persona física registrada ante la autoridad fiscal.

También podrán realizar avalúos la Dirección General de Patrimonio Inmobiliario y los Corredores públicos.

La autorización de las personas para realizar avalúos se suspenderá por tres años, cuando el valuador no se apegue a las disposiciones legales correspondientes para su elaboración. Y se cancelará en definitiva, por reincidir en la conducta anteriormente mencionada o por cometer un delito fiscal.

Los avalúos tendrán una vigencia de seis meses, a no ser que antes de dicho plazo el inmueble valuado sufra alguna modificación.

La autoridad fiscal podrá revisar los avalúos emitidos por las personas registradas, independientemente de que se ejerza otra facultad de comprobación.

Sin embargo, el artículo 72 fracción XIII del ordenamiento en estudio que señala la facultad de la autoridad fiscal para:

"XIII. Practicar avalúos de bienes inmuebles y revisar los avalúos que presenten los contribuyentes o fedatarios públicos."

Por lo tanto, esta facultad la podemos dividir en tres aspectos:

1. Practicar avalúos
2. Revisar los avalúos efectuados con la personas registradas a que se refiere el artículo 35 mencionado anteriormente.
3. Revisar los efectuados por los contribuyentes o fedatarios públicos. En este caso la autoridad fiscal liquidará tanto el impuesto de que se trate y sus accesorios cuando encuentre errores que incrementen o demeriten los inmuebles. Estos errores pueden ser:
 - a) Aritméticos;
 - b) de clasificación de inmuebles o aplicación de valores;
 - c) manifestaciones incorrectas en la superficie de terreno de la construcción o número de niveles;
 - d) omisión de valuación de instalaciones especiales, elementos accesorios u obras complementarias;
 - e) incorrecta aplicación de factores de eficiencia.

Por otro lado, si las diferencias son a favor del contribuyente, la autoridad oficiosamente las corregirá, pudiendo solicitarse la devolución o la compensación de dichas diferencias.

3.3.5 CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

3.3.5.1 Obtener de los servidores públicos y fedatarios los informes y datos en materia fiscal y administrativa, que con motivo del ejercicio de sus funciones tengan acceso.

Esta facultad de comprobación se encuentra regulada en la fracción XI del artículo 72 del Código en comento que ordena:

" XI. Recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones en materia fiscal y administrativa;..."

Esta facultad consiste en obtener informes de los servidores públicos y fedatarios de los cuales se desprenda el incumplimiento de obligaciones fiscales.

Esta facultad de verificación se lleva a cabo cuando la autoridad fiscal competente gire oficio a la autoridad administrativa de la cual le interese obtener información que le permitan comprobar si un contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

3.3.5.2 Allegarse de las pruebas necesarias para denunciar o formular querrela ante el ministerio público cuando se tenga conocimiento de la posible comisión de delitos fiscales.

El artículo 72 fracción XII el Código Financiero del Distrito Federal establece la facultad de comprobación fiscal consistente en:

""XII. Allegarse de las pruebas necesarias para denunciar ante el Ministerio Público la posible comisión de delitos fiscales, o en su caso, para formular la querrela respectiva".

A falta de disposición expresa en el Código Financiero del Distrito Federal se aplicarán supletoriamente el Código Penal y el Código de Procedimientos Penales del Distrito Federal.

De conformidad con el artículo 517 del Código en estudio, las autoridades administrativas (fiscales) que en el ejercicio de sus facultades de comprobación se percaten de la probable comisión de delitos fiscales, proporcionarán a la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal los elementos necesarios y suficientes para la integración y formulación de las denuncias o querrelas ante el Ministerio Público.

La autoridad fiscal podrá continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación para obtener más elementos que comprueben la comisión del delito que se trate.

3.3.5.3 Infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación.

Del ejercicio de las facultades de comprobación fiscal pueden derivar las siguientes infracciones:

- a) Oponerse al desarrollo de la visita domiciliaria.
- b) No suministrar a la autoridad los datos, informes, la contabilidad y los demás elementos relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o de terceros.
- c) No conservar la contabilidad ni la correspondencia dejada en depósito a los visitadores.
- d) Proporcionar documentación falsa o indebida en la que consten el cumplimiento de obligaciones fiscales.

3.3.5.4 Información de los datos y hechos obtenidos por el ejercicio de las facultades de comprobación.

El personal oficial que con motivo de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal tenga conocimiento de las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o terceros relacionados con ellos, estarán obligados a reservarlos.

El personal oficial no estará obligado a guardar reserva:

1. En los casos expresamente indicados en el Código.
2. Cuando deban suministrarse a los funcionarios encargados de la administración y defensa de los intereses fiscales del Distrito Federal.
3. Los que deban proporcionarse a las autoridades judiciales civil (pensión alimenticia) o penal.
4. Si existe un convenio de intercambio de información con otra autoridad.

3.3.5.5 Determinación y notificación de las contribuciones omitidas.

Las autoridades fiscales que en ejercicio de sus facultades de comprobación se percaten de la comisión de infracciones por parte del contribuyente resultando de ello el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas. La resolución que contenga la determinación correspondiente se notificará dentro de los noventa días siguientes a aquel en el cual se levantó el acta final, tratándose de la práctica de una visita domiciliaria, o bien, después de vencido el plazo para desvirtuar el oficio de observaciones en el caso de llevar a cabo una revisión de gabinete.

En el supuesto de no encontrar ninguna omisión, tal situación se hará del conocimiento al contribuyente dentro de los cinco días hábiles siguientes a la conclusión de la visita domiciliaria y revisión de gabinete.

3.3.5.6 Plazo para pagar las contribuciones determinadas con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

Los créditos fiscales determinados con motivo del ejercicio de alguna de las facultades de comprobación previstas en el Código Financiero del Distrito Federal deberán pagarse junto con sus accesorios dentro de los quince días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de la resolución fiscal en la que consta la determinación.

El artículo 28 del ordenamiento en comento establece que se debe entender por crédito fiscal:

"Son créditos fiscales, los que tenga derecho a percibir el Distrito Federal o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos, de sus accesorios, incluyendo los que se deriven de responsabilidades resarcitorias, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y demás que el Distrito Federal tenga derecho a percibir por cuenta ajena..."

Por lo tanto, créditos fiscales que la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación haya determinado por percatarse del incumplimiento de obligaciones fiscales podrán:

1. Pagarse.
2. Impugnarse.

El pago o la garantía de los créditos fiscales junto con sus recargos, se deberá hacer dentro de los quince días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del crédito.

3.3.5.7 Suspensión de la extinción de las facultades para determinar créditos e imponer sanciones con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

Las facultades de la autoridad fiscal para determinar créditos fiscales derivados de contribuciones caducarán en un plazo de cinco años a partir del día siguiente a aquel en que:

1. Se presentó la declaración del ejercicio, tratándose de declaraciones complementarias a partir de su presentación.
2. Se presentó o debió presentarse la declaración de contribuciones no causadas por ejercicio, o las que al causarse no se está obligado a declarar.
3. Se cometa la infracción, o hasta su consumación si fuere continua.
4. Se cometa la conducta lesionadora, dañina o perjudiciosa a la Hacienda Pública del Distrito Federal o al patrimonio de las entidades.

El contribuyente podrá solicitar una vez transcurrido el plazo, que se declare la caducidad por presentarse alguna de las situaciones anteriormente enunciadas.

La caducidad se suspenderá por un plazo no mayor de seis meses contados a partir de la notificación del ejercicio de alguna de las facultades de comprobación. Si no concluye en ese plazo no se suspenderá la caducidad.

CAPITULO IV. COMPARACIÓN ENTRE LAS FACULTADES DE COMPROBACION FISCAL DE LA AUTORIDAD FEDERAL Y LAS DE LA AUTORIDAD DEL DISTRITO FEDERAL

4.1 FACULTADES DE COMPROBACION

4.1.1 Facultades de comprobación comunes entre en el Código Fiscal de la Federación y el Código Financiero del Distrito Federal.

Las facultades de comprobación fiscal ejercidas tanto por las autoridades fiscales federales (artículo 42 del Código Fiscal de la Federación) como las del fisco del Distrito Federal (artículo 71 y 87 del Código Financiero del Distrito Federal) son las siguientes:

1. Revisión de "escritorio" o de "gabinete".
2. Visita domiciliaria.
3. Revisión de dictamen fiscal.
4. Revisar las declaraciones, solicitudes y avisos presentados por los contribuyentes

4.1.2 Facultades de comprobación exclusivas de la competencia de las autoridades federales reguladas en el Código Fiscal de la Federación y facultades exclusivas de las autoridades locales reguladas por el Código Financiero del Distrito Federal.

Las facultades de comprobación exclusivas de cada uno de los Códigos analizados no las consideramos motivo de comparación en este estudio, toda vez que son propias de la materia federal o local, según las materias que por disposición constitucional sólo corresponden a su respectiva competencias. En otras palabras, de conformidad con nuestra Carta Magna la Federación, las Entidades Federativas y el Distrito Federal pueden establecer contribuciones a través de las disposiciones constitucionales que determinan la competencia que en materia tributaria posean dichos niveles de gobierno. Por lo que nuestra Constitución señala expresamente las materias competencia de la Federación y del Distrito Federal, y de manera residual establece las correspondientes a las Entidades Federativas. En consecuencia demostrar la ventaja o desventaja de la regulación sobre estas materias sería irrelevante, pues jamás se podría legislar sobre los mismos supuestos. Las facultades de competencia exclusiva de la Federación o del Distrito Federal que mencionamos son las siguientes.

I: En el ámbito Federal:

1. Practicar visitas domiciliarias para:
 - a) Verificar que se han expedido los comprobantes fiscales de acuerdo a las leyes.
 - b) Comprobar que se han presentado los avisos correspondientes al Registro Federal de Contribuyentes.

- c) Verificar que se acredite la estancia legal en el país de mercancías de procedencia extranjera.
- d) Revisar los envases que contengan bebidas alcohólicas, para saber si cuentan con los marbetes o precintos que exige la Ley del Impuesto Especial sobre la Producción y Servicios.

2. Verificar físicamente toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

II. En el ámbito local del Distrito Federal:

1. Practicar visitas domiciliarias para verificar:

- a) El estado de las tomas de agua, sus ramificaciones y medidores.
- b) Las instalaciones de los inmuebles donde se ubiquen las tomas de agua.
- c) El consumo de agua de los contribuyentes.

2. Practicar visitas para inspeccionar y verificar:

- a) Los diámetros y usos de las tomas de agua.
- b) Practicar u ordenar la lectura del consumo en los medidores de agua, (instalar los medidores de agua).
- c) Clasificar, valorar o comprobar todos los bienes relacionados con el cumplimiento de obligaciones fiscales.
- d) Las contraprestaciones por conceder el uso o goce temporal de bienes.
- e) El monto total de los salarios y las prestaciones derivadas de la relación jurídica laboral.
- f) El registro cronológico de las mediciones del consumo de agua y la aplicación de las tarifas correspondientes.
- g) La cantidad de personas que ingresan a los espectáculos públicos, el valor que perciban y la forma de manejar los boletos.
- h) Presenciar la celebración de loterías, rifas, sorteos, concursos, juegos con apuestas permitidas de toda clase, así como revisar los ingresos percibidos.

3. Verificar los avalúos presentados por los obligados o fedatarios públicos.

A continuación señalaremos las diferencias que encontramos en ambas legislaciones.

4.1.3 Orden para revisar y determinar las contribuciones objeto de las facultades de comprobación.

I. En materia federal

Segundo artículo transitorio del decreto de reformas al Código Fiscal De la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2000.

El segundo artículo transitorio del decreto de reformas al Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2000 y vigente desde el 1 de enero de 2001 en su fracción VII establece el orden que debe seguir la autoridad fiscal para determinar las contribuciones omitidas con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación:

" ... a) Cuando el ejercicio de las facultades de comprobación de que se trate inicie de acuerdo a lo siguiente:

1. Tratándose de contribuyentes distintos a aquellos que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, cuando el ejercicio de las facultades de comprobación inicie:

i. Entre abril de 2001 y marzo de 2002, determinarán, en primer lugar, las contribuciones omitidas en el ejercicio correspondiente al año 2000.

ii. Entre abril de 2002 y marzo de 2003, determinarán, en primer lugar, las contribuciones omitidas en los ejercicios correspondientes a cualesquiera de los años 2000 y 2001.

iii. Entre abril de 2003 y marzo de 2004, determinarán, en primer lugar, las contribuciones omitidas en los ejercicios correspondientes a cualesquiera de los años 2000, 2001 y 2002.

iv. Entre abril de 2004 y marzo de 2005, determinarán, en primer lugar, las contribuciones omitidas en los ejercicios correspondientes a cualesquiera de los años 2000, 2001, 2002 y 2003.

2. Tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, cuando el ejercicio de las facultades de comprobación inicie:

i. Entre septiembre de 2001 y agosto de 2002, determinarán, en primer lugar, las contribuciones omitidas en el ejercicio correspondiente al año 2000.

ii. Entre septiembre de 2002 y agosto de 2003, determinarán, en primer lugar, las contribuciones omitidas en el ejercicio correspondiente al año 2000 y 2001.

iii. Entre septiembre de 2003 y agosto de 2004, determinarán, en primer lugar, las contribuciones omitidas en el ejercicio correspondiente al año 2000, 2001 y 2002.

iv. Entre septiembre de 2004 y agosto de 2005, determinarán, en primer lugar, las contribuciones omitidas en los ejercicios correspondientes a cualesquiera de los años 2000, 2001, 2002 y 2003.

Se podrán determinar contribuciones de ejercicios anteriores al 2000 en los siguientes casos:

a) Cuando inicie la revisión de dictámenes fiscales antes de 2001.

b) En todos los demás casos cuando las facultades de comprobación inicien antes de abril de 2001.

Si durante la revisión los períodos mencionados la autoridad encontró que se omitió el pago de contribuciones u otras irregularidades, se podrán determinar en el mismo acto o con

posteridad las contribuciones omitidas en ejercicios anteriores sin más limitación que la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal para determinar créditos e imponer sanciones, e incluso las que no se pudieron determinar anteriormente por la aplicación de esta misma fracción.

Siempre se podrá volver a determinar contribuciones omitidas correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes.

Además se pueden determinar contribuciones de ejercicios anteriores si en el segundo día después de iniciada la facultad de comprobación, hasta la notificación de la resolución que determine el crédito, se presentan declaraciones complementarias o las formas para corregir la situación fiscal respecto del ejercicio fiscal por el que se iniciaron las facultades de comprobación, y las declaraciones o formas corrijan alguna de las irregularidades señaladas en la misma fracción.

Por otro lado, las contribuciones retenidas o que debieron retenerse pueden ser determinadas en cualquier tiempo aunque no se hayan encontrado irregularidades o determinado contribuciones.

II. En materia Local:

Artículo 85-A del Código Financiero del Distrito Federal.

El artículo 85-A del Código Financiero del Distrito Federal dispone el orden para revisar las contribuciones a través de las facultades de comprobación que ejerza la autoridad de la siguiente manera:

Primero. Contribuciones generadas en el último ejercicio fiscal de doce meses incluyendo aquellas generadas a la fecha en que se ejerza la facultad

Segundo. Cuando la facultad de comprobación es la revisión de dictamen fiscal, se verificarán las contribuciones generadas el último ejercicio fiscal de doce meses por el que se presentó el dictamen, pero si transcurrió un tiempo igual sin que se presentará dictamen, se revisarán también las generadas en ese período.

Si durante la revisión de estos períodos se encontró alguna omisión de pago de contribuciones o de presentación de declaraciones, u otra irregularidad la autoridad podrá en ese mismo acto o en otro posterior determinar contribuciones de períodos anteriores, sin más limitación que la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal para determinar contribuciones.

Comentario

Como podemos apreciar en la comparación, en materia federal se establece el orden que debe seguir la autoridad que ejerza las facultades de comprobación para determinar créditos

cuando se encuentren omisiones en el pago de contribuciones, en función del año en que inicie la facultad de comprobación.

A diferencia de la legislación local, en la cual se establece de manera expresa la limitación de la autoridad no para determinar contribuciones omitidas, sino para revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, además de que no señala el orden que se debe seguir para emitir actos de determinación de acuerdo al criterio específico del tiempo en que se inicia el ejercicio de facultades fiscalizadoras como si se presenta en materia federal. No obstante, se debe considerar que es una consecuencia lógica de la extinción de las facultades de la autoridad para revisar el cumplimiento de obligaciones fiscales la extinción de las facultades para determinar las posibles omisiones averiguadas. Pero precisamente el hecho de que exista una limitante en el ejercicio de actos de molestia como lo son los relativos a las facultades de comprobación representa una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes, quienes con fundamento en estos preceptos limitativos para la autoridad fiscales podrán tener mejores argumentos de defensa.

Por otro lado, en ambos códigos se señala que si se encuentran omisiones en las declaraciones, en el pago de contribuciones u otras irregularidades (que sólo están especificadas en materia federal), se podrán determinar contribuciones en el mismo acto o con posterioridad de ejercicios anteriores, sin más limitación que la caducidad de las facultades para determinar créditos e imponer sanciones.

Lo anterior es debido a la "presunción de legalidad" o principio de buena fe que se le da al contribuyente, la cual consiste en que si de los ejercicios revisados en primer término no se desprende el incumplimiento de obligaciones fiscales u alguna otra irregularidad, no deben haber omisiones o irregularidades en los ejercicios anteriores. Cabe señalar que esta disposición sólo se refiere a la posibilidad de determinar contribuciones en ejercicios anteriores, más no impide que la autoridad pueda revisarlos, y por extensión, que si encuentra omisiones en el pago de contribuciones no significa que los exima de su pago, sino que posteriormente la autoridad llevará a cabo otro acto de autoridad tendiente al cobro de las omisiones detectadas en dichos ejercicios.

Sin embargo, en materia federal encontramos dos supuestos que permiten determinar contribuciones de ejercicios anteriores aun cuando no se hayan detectado omisiones o irregularidades en las primeros ejercicios revisados:

- a) Si en lapso comprendido desde el segundo día en que inició la facultad de comprobación hasta la notificación de la resolución que determine créditos fiscales y sus accesorios, el contribuyente presentó declaraciones complementarias o formas de corrección de su situación fiscal.
- b) Las contribuciones retenidas o que deban retenerse pueden ser determinadas en cualquier tiempo.

Lo anterior implica una inseguridad jurídica al contribuyente, pues reduce la posibilidad de que no le sean determinadas contribuciones de ejercicios anteriores. (pero ya se señaló que se

puede revisar y después determinar por medio de otro acto de autoridad sin más limitación que la caducidad)

Cabe hacer mención que el artículo transitorio que comentamos es la piedra angular de la famosa "amnistía fiscal" anunciada como parte del cambio en las políticas fiscales del gobierno foxista; es el fundamento legal de la campaña de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria del famoso programa "Cuenta nueva y Borrón", que sin embargo no es tan alentador como nos lo quieren hacer ver sus promotores, he aquí algunas reflexiones que nos permiten cuando menos dudar de los beneficios de esta disposición.

Nos dice el articulista Lic. Raúl Mérito Villa, opinión en la que *grosso modo* coincidimos, que para lograr los fines de estímulo al contribuyente propuestos en dicha reforma, "Las autoridades fiscales, para proceder a determinar créditos fiscales por irregularidades cometidas en ejercicios anteriores a los que señala el mencionado artículo Segundo Transitorio, deberán determinar previamente al contribuyente créditos fiscales por aquel que están obligados a revisar primeramente, y esperar a que dichos créditos queden firmes, es decir, que haya transcurrido el plazo para impugnarlos, o en su caso, que de haber sido controvertidos, las resoluciones hayan causado estado, e iniciar de nueva cuenta el ejercicio de sus facultades de comprobación". Lo anterior porque, en su opinión, "...de otra forma es muy sencillo el que las autoridades no respeten esas normas y determinen ejercicios anteriores con el pretexto de haber encontrado irregularidades, lo cual equivaldría simplemente a la aplicación de las demás normas tributarias, sin el respeto a esa supuesta "protección jurídica" concedida por la reforma, pues entonces estaría a cargo de los propios particulares el demostrar que no hubo esas "irregularidades" ya ante los Tribunales Administrativos, pero pesando en su contra una resolución que les determinó más ejercicios de los autorizados por la regla en estudio."¹⁰⁹

Otro argumento que se esgrime el autor en cita en contra de lo provechoso de la reforma comentada es que señalan muchos casos por los que no se aplicará lo establecido en la fracción VII del artículo segundo transitorio del 2001, lo cual excluye a muchos contribuyentes de sus supuestos beneficios, pues la restricción de determinar contribuciones anteriores a los períodos precisados no aplican tratándose de facultades de comprobación relacionadas con aportaciones de seguridad social, de contribuciones que se causen con motivo de la importación de bienes, y del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos e Impuesto sobre Automóviles Nuevos, entre otros.

4.1.4 Inicio de las facultades de comprobación

I. En materia Federal:

Artículo 42 último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Establece que las facultades de comprobación inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

II. En materia Local:

No existe disposición legal que de manera general señale el momento en el que inician las facultades de comprobación, aunque de manera específica sí se indica el momento en el que inician.

Comentario.

A pesar de que en materia Local no exista una disposición legal que establezca el inicio de las facultades de comprobación de manera general, se entiende que inician también con el primer acto que se notifique de dichas facultades a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, de acuerdo con la regulación específica que cada una tiene el propio código.

Al respecto basta mencionar que el acto administrativo con el que inician las facultades de comprobación debe reunir los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional párrafo primero (y antepenúltimo sólo en el caso de la visita domiciliaria), mismos que se encuentran transcritos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 91 del Código Financiero del Distrito Federal. Además de que el acto debe ser notificado personalmente. El procedimiento de dichas notificaciones es el siguiente:

1. La diligencia de notificación deberá entenderse con el destinatario del acto de autoridad, o en su defecto con su representante legal.
2. Si el destinatario ni su representante legal se encuentran en el domicilio, el notificador deberá dejar citatorio en el cual se señale una hora fija del día hábil siguiente en que deba esperar al notificador.
3. Llegado el día y la hora fijados en el citatorio si no se encuentran ninguna de las personas especificadas anteriormente, la notificación se llevará a cabo con cualquier persona que se encuentre en el domicilio.

Los lugares donde pueden llevarse a cabo las notificaciones personales son:

- A) El domicilio fiscal del destinatario de la resolución.
- B) El domicilio designado para oír y recibir notificaciones.
- C) El domicilio de las autoridades fiscales si el destinatario o su representante legal acuden a dichas dependencias.

Las notificaciones personales surten efectos el día hábil siguiente a aquel en que se llevaron a cabo. En relación con el particular el autor Armando Jiménez González opina que resulta de capital importancia resolver la cuestión referente al momento a partir del cual surten efectos la notificación, lo anterior en virtud de que la resolución o respuesta a dicha cuestión determinará el momento a partir del cual empieza el cómputo de los términos o plazos".

4.1.5 Simultaneidad de las facultades de comprobación.

I. En materia Federal:

Artículo 42 último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Establece que las facultades de comprobación se podrán ejercer conjunta, indistinta o separadamente.

II. En materia Local:

Artículo 86 último párrafo del Código Financiero del Distrito Federal.

Sólo se señala que la revisión de dictámenes se puede realizar en forma previa o simultánea al ejercicio de otras facultades de comprobación.

Comentario.

En materia federal se establece que las facultades de comprobación se pueden ejercer conjunta o indistinta o separadamente sin hacer distinción alguna. Al respecto el Segundo Tribunal Colegiado de Circuito y el Pleno de la Suprema Corte de Justicia han establecido las siguientes tesis:

Novena Epoca Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VII, Enero de 1998 Tesis: VI.2o.119 A Página: 1097

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE OBLIGACIONES FISCALES. SU EJERCICIO SIMULTÁNEO O AISLADO NO VIOLA EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. Partiendo del principio que establece que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, se deduce que las autoridades fiscales pueden ejercer de manera simultánea o separada las facultades de comprobación de cumplimiento de obligaciones contributivas a cargo del gobernado, que la ley de la materia prevé, ya que no existe disposición legal que prohíba hacer uso de tales facultades en una u otra forma; por tanto, la orden de visita domiciliaria expedida en contra de un particular con el propósito de verificar si éste ha dado cumplimiento o no a determinadas contribuciones no infringe el artículo 16 constitucional por el hecho de encontrarse pendiente de concluir la revisión de escritorio ordenada respecto de las mismas obligaciones fiscales, lo que únicamente acontecería si en ambos procedimientos se emitieran resoluciones, determinándose en contra del particular créditos tributarios por idéntico ejercicio fiscal y por el incumplimiento de las mismas obligaciones contributivas, pues ello se traduciría evidentemente en una duplicidad en el cobro de un crédito hacendario.

Amparo en revisión 240/97. Acabados Finos Textiles, S.A. de C.V. 28 de noviembre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Antonio Meza Alarcón. Secretario: Enrique Baigis Muñoz.

Novena Epoca Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: II, Noviembre de 1995 Tesis: P. XCVI/95 Página: 80

COMPROBACION FISCAL. NO ES VIOLATORIA DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL LA FRACCION II DEL ARTÍCULO 42 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION AL ESTABLECER DIVERSAS FORMAS DE REALIZARLA. Las facultades de comprobación fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pueden llevarse a cabo conjunta, indistinta o sucesivamente, a criterio de la autoridad hacendaria, a través de cualquiera de las formas establecidas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es decir, por medio de la revisión de declaraciones, de dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, por medio de la práctica de avalíos o verificación física de toda clase de bienes;

allegándose información de funcionarios, o bien, a través de la práctica de visitas domiciliarias o requiriendo la exhibición de la contabilidad en el domicilio del contribuyente o en las oficinas de las autoridades correspondientes. Por tanto, la circunstancia de que la fracción II del citado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establezca la posibilidad de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros exhiban su contabilidad incluso en el domicilio de las autoridades administrativas, no infringe lo dispuesto por el artículo 16, noveno párrafo, de la Carta Magna, ya que éste se refiere únicamente a la práctica de visitas domiciliarias y no a todas y cada una de las formas de comprobación fiscal, las que constituyen actos de molestia regulados por el párrafo primero del propio precepto constitucional. En tales condiciones, debe concluirse que la facultad de comprobación a que se refiere el multicitado artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, queda comprendida dentro de la disposición general consagrada en el primer párrafo del propio artículo 16 de la Ley Fundamental, esto es, que el acto autoritario de molestia debe ser consecuencia de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Cabe destacar que el hecho de que el Constituyente haya establecido un párrafo relativo a visitas domiciliarias, obedeció a que quiso dar una regla de protección especial al domicilio, de tal forma que no pudiera violarse sino en los casos previstos por el propio artículo 16 constitucional, es decir, para cateos o visitas domiciliarias, sin que ello implique que las facultades de comprobación fiscal no puedan llevarse a cabo en forma diversa, siempre y cuando se respeten las disposiciones a que debe sujetarse todo acto de autoridad a que se refiere el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal.

Amparo en revisión 367/92. Industrial Eléctrica Filor, S.A. 19 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Martha Leonor Bautista de la Luz.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinticuatro de octubre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Gutiérrez, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número XCVI/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a veinticuatro de octubre de mil novecientos noventa y cinco.

En tanto que en materia local únicamente se hace referencia a este punto respecto de la revisión del dictamen fiscal, la cual se puede ejercer de manera previa o simultánea a otras facultades de comprobación. Lo que implica que no se pueden llevar a cabo simultáneamente una revisión de gabinete y una visita domiciliaria u cualquier otra facultad de comprobación que no sea la revisión de dictamen fiscal. Lo anterior significa una ventaja al contribuyente, responsable solidario o tercero, toda vez que permitiría a la persona que va a ser revisada cumplir con sus obligaciones dentro del desarrollo de la facultad de comprobación sin que se viera impedida u obstaculizada a cumplir con otras derivadas de una revisión fiscalizadora diversa.

4.1.6 Plazos para presentar la información del contribuyente:

I. En materia Federal: Artículo 53 del Código Fiscal de la Federación.

Los plazos para presentar la información solicitada por la autoridad durante el ejercicio de las facultades de comprobación son:

- a) Inmediatamente, tratándose de una visita los libros y registros (incluso electrónicos) que integren la contabilidad.

- b) Los documentos que deba tener en su poder el contribuyente y se requieran en el desarrollo de una visita, deberán presentarse dentro de los seis días contados a partir del siguiente en que se notificó la solicitud.
- c) En quince días contados a partir del día siguiente en que se notificó el requerimiento en todos los demás casos .

Estos plazos se pueden prorrogar por diez días más cuando sea difícil presentar u obtener la información.

II. En materia Local:

Artículo 84 fracción VII del Código Financiero del Distrito Federal.

Los plazos para presentar los documentos solicitados por la autoridad fiscal con motivo de los ejercicios de las facultades de comprobación son los siguientes:

- a) Inmediatamente: las boletas o declaraciones de pago de contribuciones, los libros o registros que formen parte de la contabilidad, los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico.
- b) Los documentos que deba tener en su poder el contribuyente, y sean solicitados durante el desarrollo de una visita en un plazo de seis días contados a partir del día siguiente en que se notificó la solicitud.
- c) En un plazo de diez días contados a partir del día en que se notificó el requerimiento en todos los demás casos.

Los anteriores plazos se pueden prorrogar por diez días más cuando sea difícil obtener o presentar la información. Todo lo anterior debe ser presentado por la persona requerida en la solicitud.

Comentario.

En el Código Fiscal de la Federación señala dos plazos para la presentación de la documentación requerida en tratándose de la visita domiciliaria, cuyo lapso depende de la documentación requerida. Señala, en cambio, un sólo plazo para ese mismo efecto en todas las demás facultades de comprobación.

Por lo que hace a el Código Financiero del Distrito Federal éste señala tres plazos, cuyo término se diferencia según la clase de documentación requerida. El primero que se aplica a todas las facultades de comprobación sin distinción; el segundo aplicable exclusivamente a la visita domiciliaria, y un tercero para las demás facultades de comprobación, siempre que no se trate de los documentos especificado en el primer plazo.

Los plazos para presentar la documentación en ambas legislaciones son: inmediatamente, seis días, diez o quince días, mismos que se pueden prorrogar por diez días más cuando sea difícil obtenerlos o presentarlos. El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del

Sexto Circuito ha emitido jurisprudencia respecto a qué se debe entender por "inmediatamente" señalando lo siguiente:

*Novena Época Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIII, Marzo de 2001 Tests: VI.1o.A J/15
Página: 1628*

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ALCANCES DEL TÉRMINO "DE INMEDIATO" PREVISTO EN EL ARTÍCULO 53, INCISO A), DEL. Dicho precepto legal establece que: "En el caso de que con motivo de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales soliciten datos, informes o documentos del contribuyente, responsable solidario o tercero, se estará a lo siguiente: Se tendrán los siguientes plazos para su presentación: a) Los libros y registros que formen parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, en su caso.". Ahora bien, el término "de inmediato" para la presentación de la documentación solicitada en el curso de una visita, debe entenderse que ha de realizarse enseguida a la solicitud correspondiente, pero ello no significa como lo aduce la quejosa que el cumplimiento deba ser tan rápido que ni siquiera le dé tiempo de buscar la documentación en sus archivos, sino que esté en condiciones de atender lo solicitado el mismo día en que se haga el requerimiento respectivo, de tal manera que el término "de inmediato" sí constituye un plazo, el cual aun cuando breve permite al visitado presentar la documentación solicitada el día en que ésta es requerida.

Amparo directo 177/99. Corporación Maquiladora de Café, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona. Secretaria: Isabel Iliana Reyes Muñiz.

Amparo directo 494/99. Comercial Rueda Carreón y Sucesores, S.A. de C.V. 4 de mayo de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona.

Amparo directo 413/99. Pinturas Comex Sarape, S.A. de C.V. 14 de junio de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretaria: María Elena Gómez Aguirre.

Amparo directo 35/2000. Susana Montero Zárate. 7 de noviembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretaria: Luz Idalia Osorio Rojas.

Amparo directo 207/2000. Hotelera Las Matas, S.A. de C.V. 15 de febrero de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretaria: Luz Idalia Osorio Rojas.

Dichos plazos no están ajustados a la realidad, pues dependiendo de las actividades a las cuales se dedique el contribuyente será la facilidad o la dificultad que tengan para presentarlos, pues para un contribuyente que se dedique a una actividad empresarial será más complicado presentar una documentación inmediatamente; situación diversa respecto de un contribuyente persona física, debido a la cantidad de operaciones con repercusión fiscal que realicen. Además no debe soslayarse para resaltar esta inequidad que el incumplimiento del contribuyente de no presentar la documentación requerida le obliga a pagar multas. Esta situación será más conflictiva cuando un mismo contribuyente deba presentar documentación cuando se le ejercen facultades de comprobación simultáneas.

Con lo anterior no se quiere decir que la autoridad no establezca un plazo para presentar la documentación, sino que se destaca la necesidad de contar con plazos "razonables" de acuerdo a las actividades del contribuyente para que pueda cumplir a tiempo con la obligación de presentarlos.

Una propuesta que hacemos sobre los plazos para presentar la contabilidad y los documentos relacionados con ella es la siguiente:

1. Se presentarán inmediatamente entendiendo por ello un plazo de cinco días hábiles contados a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento de los libros y registros que integren la contabilidad.

2. Los documentos que deba tener en su poder el contribuyente, y le sean solicitados durante el desarrollo de una visita domiciliaria, se presentarán en un plazo de diez días hábiles contados a partir de que surta efectos la notificación de la solicitud.
3. En todos los demás casos, la documentación requerida se presentará dentro del plazo de quince días hábiles contados a partir de que surta efectos la notificación de la solicitud.

Los plazos se prorrogarían por quince días más cuando sea difícil la presentación u obtención de la documentación.

4.1.7 CUANDO NO SE CONSIDERA QUE LAS AUTORIDADES EJERCEN SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

I. En materia Federal:

Artículos 41-A y 42-A Código Fiscal de la Federación.

Las actividades que puede realizar la autoridad fiscal sin que ello signifique el inicio de las facultades de comprobación son las siguientes:

- a) Cuando soliciten a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos informes o documentos adicionales para aclarar la información contenida en las declaraciones (definitivas, complementarias) en un plazo no mayor de tres meses a partir de la presentación de la declaración. La documentación requerida deberá presentarse dentro de los quince días siguientes en que surta efectos la solicitud.
- b) O cuando soliciten de las personas señaladas anteriormente los datos, informes y documentos para planear y programar actos de fiscalización, sin que ello tenga el carácter de revisión de "escritorio" o "gabinete".

II. En materia Local:

No existe disposición alguna que establezca los casos por los cuales la autoridad no estará ejerciendo sus facultades de comprobación.

Comentario.

La disposición que prevé en materia federal los casos en los cuales no se considera que las autoridades ejercen sus facultades de comprobación, de ninguna manera significa una ventaja sobre el ordenamiento local.

Por lo contrario, resulta absurdo la regulación del Código Fiscal de la Federación cuando, en primer lugar, establece que se puede requerir documentación para aclarar la información contenida en las declaraciones de pago provisional, de ejercicio y complementarias y que sin embargo no se esté ejerciendo alguna facultad de comprobación, ya que la fracción I del artículo 42 del mismo ordenamiento establece como facultad de la autoridad (misma que consideramos

de comprobación), requerir documentos para rectificar los errores aritméticos u omisiones en las declaraciones contenidas en las declaraciones. En este caso es indudable que a pesar de la negativa del código efectivamente sí se están ejerciendo facultades de comprobación, ya que además en el último precepto citado no se hace distinción entre tipos de declaraciones; y aunado a ello hay que considerar que el objeto tanto de revisar las declaraciones para aclarar la información asentada en ellas y el de rectificar los errores aritméticos y omisiones de las declaraciones es el de verificar que el contribuyente ha cumplido cabalmente con sus obligaciones fiscales, por lo tanto en ambos casos estamos hablando de facultades de comprobación. Por lo demás no existe alguna otra razón o motivo para que la autoridad requiriera información a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros sino para aclarar lo asentado en las declaraciones; es decir, verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones a su cargo.

El ordenamiento federal también establece que no se considerará facultad de comprobación, el requerimiento de datos, informes o documentos para planear o programar actos de fiscalización es decir, facultades de comprobación. Esto implica una gran desventaja al contribuyente pues le pueden requerir su documentación sin seguir ninguna de las formalidades establecidas en el propio Código en estudio. Además tal situación es violatoria del artículo 16 constitucional, tal y como lo señala la tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que establece lo siguiente:

Novena Epoca Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Septiembre de 2000 Tesis: P. CLV/2000 Página: 25

FISCALIZACIÓN. LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PREVISTA POR EL ARTÍCULO 42-A (VIGENTE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA PLANEAR Y PROGRAMAR LOS ACTOS RELATIVOS, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. La garantía de seguridad jurídica que se contiene en el artículo 16, párrafo primero, de la Constitución Federal implica, en principio, que ningún gobernado puede ser molestado sino a través de un mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento. Sin embargo, el legislador no puede facultar a cualquier autoridad para emitir todo tipo de actos de molestia, sino que está obligado a hacerlo dentro de las facultades y límites que impone el marco jurídico al que debe sujetarse cada autoridad, en función de las obligaciones que correlativamente tienen los gobernados; de ahí que tratándose de las autoridades fiscales, el legislador sólo puede facultar a éstas para emitir los actos de molestia que, en función de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir para los gastos públicos, tiendan a verificar su cumplimiento, pues sólo en relación con ésta se justifican sus facultades e incluso su existencia. En congruencia con lo anterior, es de estimarse que el referido artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación, al facultar a las autoridades fiscales para solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, con el fin de planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 del propio código y sin que tal solicitud signifique que las citadas autoridades estén iniciando el ejercicio de sus facultades de comprobación, viola la garantía constitucional de referencia. Ello es así, porque el citado artículo 42-A permite que el contribuyente sea molestado por las autoridades fiscales, sin que el acto de molestia guarde relación alguna con su obligación de contribuir a los gastos públicos. Esto es, si las facultades de las autoridades fiscales sólo se justifican en función de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos y si la solicitud de datos, informes o documentos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no está encaminada a verificar el cumplimiento de esa obligación, resulta inconcuso que el aludido artículo 42-A del código tributario es violatorio de la mencionada garantía de seguridad jurídica.

Amparo en revisión 481/99. Ford Motor Company, S.A. de C.V. 13 de julio de 2000. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo en revisión 1378/99. Climate Systems Mexicana, S.A. de C.V. 13 de julio de 2000. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: José Luis Vázquez Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy cinco de septiembre en curso, aprobó, con el número CLV/2000, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a cinco de septiembre de dos mil.

4.2 VISITA DOMICILIARIA

4.2.1 Fundamento legal de aplicación de la visita domiciliaria

I. En materia Federal:

Artículo 42 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

Con base en el artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación, la visita domiciliaria se puede practicar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos para revisar la contabilidad, bienes y mercancías.

II. En materia Local:

Artículo 71 fracción I del Código Financiero del Distrito Federal.

El Código Financiero del Distrito Federal, establece en la fracción I del artículo 71, la facultad de la autoridad fiscal para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, así como para revisar la contabilidad, bienes y documentos relacionados con sus obligaciones fiscales. Además señala la posibilidad de asegurarlos previo inventario que se elabore, donde el visitado tendrá la calidad de depositario.

Comentario.

Las diferencias que encontramos en cuanto al fundamento legal de aplicación de la visita domiciliaria es que en materia federal se establece que además de la contabilidad se pueden revisar bienes y mercancías, lo cual es debido a la competencia que en materia aduanera tiene la autoridad fiscal federal.

4.2.2 Objeto de la orden de visita domiciliaria.

I. En materia Federal:

Artículo 43 del Código Fiscal de la Federación.

No obstante que el artículo 43 no lo señala específicamente como uno de los requisitos de la orden de visita domiciliaria, en la orden respectiva se debe precisar el objeto o propósito de la misma, lo cual se traduce en indicar los ejercicios fiscales y las contribuciones a revisar, ya que al tratarse de un acto de molestia al domicilio se encuentra regulado por el artículo 16 párrafos primero y antepenúltimo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Pero no obstante no establece algún límite respecto al período a revisar

II. En materia Local:

Artículo 82 fracción I inciso d) del Código Financiero del Distrito Federal.

En cambio el Código Financiero del Distrito Federal establece respecto al objeto de la orden de visita domiciliaria precisa que el período a revisar (ejercicios fiscales) no podrá ser mayor de tres años, contados a partir de la notificación de la misma.

Comentario.

El establecimiento de un límite de tres años contados a partir de la notificación de la orden de visita en el Código Financiero del Distrito Federal respecto del período a revisar implica un gran avance en relación con la materia federal, pues el Código Fiscal de la Federación no establece límite alguno para revisar los períodos salvo la actualización de la caducidad para determinar créditos e imponer sanciones. A primera vista parecería innecesario establecer un límite respecto a los períodos a revisar pero hay que considerar que la caducidad se suspende por el ejercicio de las facultades de comprobación, por lo que es menester establecer un plazo en el cual caduquen la facultades de comprobación. Puesto que al no existir disposición alguna en la materia federal sobre el particular existe la posibilidad de un mayor número de ejercicio de las facultades de comprobación contra un contribuyente, lo cual se traduce en un mayor número de actos de molestia.

4.2.3 Ausencia del visitado.

I. En materia Federal:

Artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de que no se encuentre la persona a quien va dirigida la orden de visita, ni su representante legal, se debe dejar un citatorio con cualquier persona que se encuentre en el domicilio a visitar, en el cual se asiente que el motivo del citatorio es la práctica de una visita, el día y la hora hábiles en que se practicará.

II. En materia Local:

Artículo 82 fracción II inciso b) del Código Financiero del Distrito Federal.

Los visitadores en caso de que no se encuentre la persona a quien va dirigida la orden de visita ni a su representante legal, dejará tanto el citatorio en el que se señale que es para realizar

una visita, así como el día y la hora hábiles en que se practicará. También dejará la carta de derechos del contribuyente con cualquier persona que ese encuentre en el lugar a visitar.

Comentario.

La diferencia que encontramos en estas disposiciones es que el visitador en caso de no encontrar a quien vaya dirigida la visita o su representante legal, deberá dejar con cualquier persona que se encuentre en el lugar tanto el citatorio como la carta de derechos de los contribuyentes la cual con fundamento en el artículo 93 fracción V del Código Financiero del Distrito Federal es un medio para dar a conocer al contribuyente los derechos y medios de defensa a interponer en contra de las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales; dicha carta será proporcionada por la autoridad de manera gratuita.

Es pertinente comentar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y en particular el Servicio de Administración Tributaria han difundido un documento muy similar al que establece el Código Fiscal de la Federación denominado "Carta de derechos del contribuyente auditado". En el cual se le informan a los contribuyentes sujetos la práctica de la visita domiciliaria, entre otras situaciones, algunas de las prohibiciones que tienen los visitadores, así como los derechos que pueden ejercer durante y al final del desarrollo de la visita. Aunque también debe destacarse que el Código Fiscal de la Federación no obliga a los visitadores a entregar dicho documento con el orden de visita, ni tampoco que la falta de su entrega acarree la nulidad de la visita o de la resolución que en ella se apoya.

4.2.4 Substitución de las autoridades y de los visitadores.

I. En materia Federal.

Artículos 43 fracción II y 44 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Las autoridades y visitadores pueden ser substituidos en cualquier tiempo, siempre que se haga del conocimiento del visitado. O bien, a las nuevas autoridades se les puede solicitar que practiquen otras visitas con el objeto de comprobar hechos relacionados con las practicadas primero.

II. En materia Local:

Artículo 82 fracción I del Código Financiero del Distrito Federal.

En las visitas domiciliarias también pueden ser substituidos los servidores públicos con el único requisito de que tal situación se le informe al visitado.

Comentario.

La diferencia radica en que en el Código Fiscal de la Federación a las nuevas autoridades se les puede solicitar que realicen otras facultades de comprobación tendientes a comprobar

hechos relacionados con la primera visita que se realice. Ello obedece en que actualmente son muchas las autoridades fiscales que pueden ejercer facultades de comprobación, por lo que si la visita es iniciada por una autoridad y considera que otra la podrá auxiliar llevando a cabo otra facultad de comprobación válidamente lo podrá hacer. Lo anterior es desventajoso para el contribuyente pues implica que deberá cumplir con un número mayor de obligaciones relativas a cada una de las facultades de comprobación que pueden ejercer en su contra las distintas autoridades.

4.2.5 Aseguramiento de la contabilidad.

I. En materia Federal:

Artículo 44 fracción II penúltimo y antepenúltimo párrafos del Código Fiscal de la Federación.

La contabilidad se puede asegurar por dos motivos: si el visitado obstaculiza el inicio o la práctica de la diligencia; y cuando los visitadores se percatan que el visitado no ha declarado ante las autoridades fiscales o no ha obtenido su autorización para importar, tener, producir, explotar, capturar o transportar bienes o mercancías.

II. En materia Local:

Artículos 82 fracción II inciso b) último párrafo y 83 fracción II del Código Financiero del Distrito Federal.

Las dos situaciones por las que se asegura la contabilidad son: porque el visitado puede ausentarse u obstaculizar el inicio de la diligencia. El Código Financiero del Distrito Federal establece que además de la contabilidad también se pueden asegurar la correspondencia, los registros cronológicos de las lecturas al aparato medidor, los registros de erogaciones por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado en el Distrito Federal, los comprobantes de pago y la documentación no registrada dentro de la contabilidad.

Comentario.

Las causas diferentes por las cuales se puede asegurar la contabilidad señaladas en ambos ordenamientos se deben a las materias que exclusivamente le competen al Congreso de la Unión o la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, y obedecen a razones jurídicas muy diversas. Por ello no hay motivo de comparación.

Sin embargo, es menester comentar la violación de la legislación fiscal del Distrito Federal a nuestra Carta Magna, toda vez que prevé la posibilidad de asegurar la correspondencia del contribuyente sujeto a la práctica de una visita domiciliaria.

El artículo 16 constitucional en sus noveno y duodécimo párrafos establece:

"...

Las comunicaciones privadas son inviolables. La ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad de las mismas.

....

La correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas estará libre de todo registro, y su violación será penada por la ley."

De lo anterior desprendemos claramente que la correspondencia por orden constitucional es inviolable.

Por otro lado, la propia constitución establece que sólo la autoridad judicial federal a solicitud de la autoridad federal legalmente facultada, o del Ministerio Público de la Entidad Federativa de que se trate, podrá autorizar la intervención de cualquier comunicación siempre que la solicitud se encuentre debidamente fundada y motivada, señale el tipo de intervención, la duración y sujetos de la misma. Si la intervención no se llevó a cabo en la forma señalada sus resultados no tendrán valor probatorio.

Además de que la disposición en comento enumera las materias sobre las cuales la autoridad judicial federal no autorizará la intervención: electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativa, ni de las comunicaciones entre el detenido y su defensor.

De acuerdo con las anteriores consideraciones concluimos que resulta evidente la violación al artículo 16 constitucional párrafos noveno y duodécimo, toda vez que la autoridad fiscal del Distrito Federal asegura la correspondencia del visitado.

4.2.6 Identificación de los visitadores.

I. En materia Federal:

Artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

Los visitadores una vez constituidos en el domicilio en donde ha de llevarse a cabo la visita domiciliaria deberán identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia.

II. En materia Local:

Artículo 82 fracción I inciso e) y fracción II inciso c) último párrafo del Código Financiero del Distrito Federal.

Una vez iniciada la diligencia los visitadores se identificarán de manera pormenorizada mostrando la credencial que los acredita como visitadores, el cargo que ostentan y la dependencia a la cual están adscritos, para que el visitado o su representante legal constaten que son las mismas personas señaladas en orden de visita.

Comentario.

En materia local se establece la forma en que los visitadores deben de identificarse pormenorizadamente ante la persona con la que se entiende la diligencia. En tanto que el Código Fiscal de la Federación no establece la forma en que se deban identificar los visitadores, sin embargo, ello no los exime de identificarse de igual forma; éste es el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la cual señala como debe identificarse el visitador:

Octava Epoca Instancia: Segunda Sala Fuente: Apéndice de 1995 Tomo: Tomo III, Parte SCJN Tesis: 576 Página: 419

VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACION DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRÁCTICAN. Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoria se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitadores y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.

Contradicción de tesis 6/89. Entre las sustentadas por el Tercero y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 20 de agosto de 1990. Unanimidad de 4 votos. Ausente: Carlos de Silva Nava. Ponente: Fausta Moreno Flores de Corona. Secretario: Mario Alberto Adame Nava.

Tesis de Jurisprudencia 6/90 aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada celebrada el diecinueve de octubre de mil novecientos noventa. Unanimidad de cuatro votos de los señores ministros: Atanasio González Martínez, Carlos de Silva Nava, Fausta Moreno Flores y Noé Castañón León. Ausente: Presidente José Manuel Villagordoa Lozana.

4.2.7 Obligaciones de los visitados

I. En materia Federal:

Artículo 45 del Código Fiscal de la Federación.

Las obligaciones de los visitados son las siguientes:

- a) Permitir el ingreso a todos los lugares y oficinas del domicilio fiscal.
- b) Dejar a disposición de los visitadores toda la información relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- c) No impedir la verificación de los bienes y mercancías ubicados en el lugar, así como la revisión de cualquier medio o sistema de contabilidad el cual puede ser electrónico, en cuyo caso se permitirá la disponibilidad de las computadoras y sus operadores.

II. En materia Local:

Artículo 82 fracción II inciso d) y e) del Código Financiero del Distrito Federal.

Las obligaciones de los visitados durante la diligencia son:

- a) Permitir el ingreso al lugar o lugares donde ha de practicarse la diligencia.
- b) Dejar a disposición todos los documentos que comprueben: los pagos realizados, registro cronológico de lecturas al aparato medidor, el registro de erogaciones realizadas por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado y; a todos los papeles, libros, registros relacionados con el cumplimiento de obligaciones fiscales.
- c) No obstaculizar la verificación de los documentos, medidores, así como todos aquellos instrumentos donde se almacene información y se encuentren en el lugar visitado.

Comentario.

Las diferencias de las obligaciones de los visitados establecidas en los ordenamientos federal y local por las cuales se puede asegurar la contabilidad señaladas en ambos ordenamientos fiscales, se deben a la materias que por orden constitucional exclusivamente deben regular el Congreso de la Unión o la Asamblea Legislativa del Distrito Federal y obedecen a razones jurídicas muy diversas. Por ello no hay razón para compararlas.

4.2.8 Actas levantadas durante la visita domiciliaria

I. En materia Federal:

Artículo 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

En las actas levantadas durante la práctica de la diligencia de visita se asentará de manera circunstanciada los hechos u omisiones de las obligaciones fiscales del visitado, así como de todas las actuaciones que se realicen durante la visita.

II. En materia Local:

Artículo 83 fracción I del Código Financiero del Distrito Federal.

Al igual que en materia Federal, las actas levantadas durante el desarrollo de una visita cuyo fundamento legal sea el Código local, deben ser circunstanciadas. Pero se especifica que dichas actas no tienen la naturaleza de resoluciones fiscales. De toda acta levantada en la diligencia deberá entregarse una copia a la persona con la que se entiende la diligencia.

Comentario.

En materia federal no existe disposición legal que señale que las actas levantadas durante el desarrollo de la visita no constituyen resoluciones fiscales, ni que de todas las actas levantadas se deba entregar copia al contribuyente. Sin embargo, existen varios criterios jurisprudenciales aplicables, en los que se señala el carácter de estas actas, las cuales efectivamente no constituyen resoluciones fiscales, sino que se entienden como actos de carácter transitorio o instrumental que

por sí mismos no trascienden a la esfera jurídica del visitado, ya que son elaboradas por los auxiliares de la autoridad fiscalizadora, por ello sólo constituyen el reflejo de los diversos actos de la ejecución de la visita, y por lo general contienen simples opiniones, que pueden o no servir de motivación a la resolución que se fuera emitir para calificar su contenido y determinar una situación fiscal concreta. También por interpretación judicial se ha establecido que los visitadores deben entregar copias al visitado de todas las actas parciales y complementarias levantadas durante la diligencia.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la naturaleza de las actas levantadas durante el desarrollo de la visita domiciliaria emitió la siguiente contradicción de tesis:

Novena Epoca Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Diciembre de 2000 Tesis: 2a. CLV/2000 Página: 423

ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA. SU NATURALEZA Y OBJETO. Las actas de visita domiciliaria son actos de carácter transitorio o instrumental que por sí mismos no trascienden a la esfera jurídica del gobernado, pues al ser elaboradas por los auxiliares de la autoridad fiscalizadora durante el desarrollo de la diligencia de verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, únicamente constituyen el reflejo de los actos de ejecución de una orden de visita, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 49, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación y, generalmente, contienen simples opiniones que pueden servir de motivación a la resolución que, en su caso, emita la autoridad legalmente competente para calificar su contenido y determinar la situación fiscal del contribuyente visitado, salvo aquellos casos en que se elaboren con motivo del ejercicio de las facultades decisorias que la ley otorga a los auditores.

Contradicción de tesis 49/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero del Sexto Circuito y el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 11 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

4.2.9 Casos por los que la autoridad obtendrá copias de la contabilidad.

I. En materia Federal:

Artículo 45 tercer párrafo, fracciones I a IX y párrafos antepenúltimo, penúltimo y último del Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación establece que la contabilidad está integrada por discos, papeles y cintas y por cualquier otro medio que permita el almacenamiento de datos. Los casos por los que puede obtener copias la autoridad fiscal en ejecución de una orden de visita son:

- a) Si el contribuyente, su representante legal o la persona con quien se entiende la diligencia se niegue a recibir la orden de vista.
- b) Si no están debidamente sellados los libros, registros o sistemas de contabilidad que así lo requieran.
- c) Cuando el contribuyente lleve dos libros o sistemas de contabilidad de contenido distinto.
- d) Existan dos o más libros sociales de contenido distinto.

- e) Por no haber presentado las declaraciones provisionales del período objeto de la visita.
- f) Los datos asentados en la contabilidad no coincidan con los contenidos en las declaraciones y avisos anteriormente presentados; y cuando los documentos relativos a las actividades del contribuyente sean falsos o amparen operaciones inexistentes, o bien, no fueron presentados a tiempo.
- g) Dentro de los cuarenta y ocho horas anteriores a la huelga o suspensión de labores a las que sea emplazado el contribuyente.
- h) Por obstaculizar el desarrollo de la diligencia.

En cualquiera de los casos anteriores se levantará un acta parcial, con la cual podrá concluir la visita en el domicilio o establecimientos del visitado para continuarla en el domicilio del visitado o en las oficinas de la autoridad donde se levantará el acta final. Si sólo se obtuvieron copias de una parte de la contabilidad, la diligencia se seguirá practicando en el domicilio o establecimientos del visitado. En ninguno de los casos la autoridad podrá sustraer o llevarse la contabilidad.

II. En materia Local:

Artículo 82 fracción II inciso d) del Código Financiero del Distrito Federal.

El Código Financiero del Distrito Federal establece que la autoridad fiscal podrá obtener copias de la contabilidad previo cotejo con los originales para su certificación, sólo para anexar dichas copias en las actas parciales o final levantadas durante el desarrollo de la visita domiciliaria.

Comentario.

Consideramos que en materia Federal la autoridad pueda por varias causas obtener copias de la contabilidad y los documentos relacionados con ella es completamente en perjuicio del contribuyente, toda vez que incrementa los actos de molestia sobre sus papeles. A diferencia de la materia Local ya que en esta caso la finalidad de la obtención de copias de la contabilidad y demás documentos resulta benéfico para el contribuyente, pues al anexar dichas copias a las actas levantadas durante el desarrollo de la diligencia permite que la autoridad cuente con mayores elementos para motivar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

4.2.10 Conclusión anticipada de la visita domiciliaria

I. En materia Federal:

Artículo 47 del Código Fiscal de la Federación.

La visita domiciliaria concluirá anticipadamente cuando el contribuyente opte por dictaminar sus estados financieros respecto a las contribuciones y ejercicios sujetos a revisión, siempre que presente dicho aviso el 31 de diciembre del ejercicio que se pretende dictaminar.

II. En materia Local.

Artículo 83-A del Código Financiero del Distrito Federal.

Sólo cuando se presente el aviso en cual se opta para dictaminar los estados financieros antes del inicio de la visita domiciliaria esta concluirá anticipadamente sólo respecto al objeto (ejercicio y contribuciones). El aviso debe presentarse dentro de los cinco meses siguientes a la terminación del período a dictaminar.

Comentario.

La diferencia que existe respecto a la conclusión anticipada de la visita domiciliaria radica en el plazo que el contribuyente tiene para presentar el aviso en el cual opta por determinar sus estados financieros, mismo al que haremos referencia posteriormente.

Por otro lado, es importante señalar que la conclusión anticipada también puede darse en el supuesto de la revisión de "escritorio" o de "gabinete", tal y como lo establece la siguiente tesis sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito :

Novena Época Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO TERCER CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIII, Enero de 2001 Tesis: XIII.2o.10 A Página: 1783.

REVISIÓN DE GABINETE. ES APLICABLE EL ARTÍCULO 47 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 1998. CUANDO ANTES DE QUE INICIE, EL CONTRIBUYENTE PRESENTA AVISO PARA DICTAMINAR SUS ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. Si bien el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1998, establece el supuesto de que antes del inicio de una visita domiciliaria, el contribuyente puede dar aviso para dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, nada impide que tal regla se haga extensiva en los casos de revisión de gabinete, esto es, cuando se realiza en las propias oficinas de la autoridad exactora, pues se trata de situaciones jurídicas semejantes en las que antes de iniciarse el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades, el contribuyente expresa su deseo de que un contador público autorizado sea quien practique la auditoría. Además, tiene apoyo en el principio jurídico "donde existe la misma razón, debe existir la misma disposición", pues de la interpretación integral del citado artículo se deduce que con ello se pretende evitar molestias y gastos innecesarios al contribuyente.

Revisión fiscal 1/2000. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Oaxaca, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y de las autoridades demandadas. 13 de abril de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Arturo Carrete Herrera. Secretario: Roberto Meixueiro Hernández.

4.2.11 Levantamiento de las actas en las oficinas de las autoridades fiscales.

I. En materia Federal:

Artículo 46 fracción V del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de que no se pueda efectuar la práctica de la diligencia en el domicilio o los establecimientos del contribuyente visitado las actas que hagan constar el desarrollo de una visita, se levantarán en las oficinas de las autoridades fiscales previa notificación que se le haga a la persona con la que se entiende la diligencia. Lo anterior no se llevará a cabo si el visitado desapareció del domicilio fiscal durante la práctica de la visita.

II. En materia Local:**Artículo 83 fracción IV del Código Financiero del Distrito Federal.**

Las actas se pueden levantar en las oficinas de las autoridades cuando exista algún impedimento para continuar con la visita domiciliaria previa notificación que se haga al visitado, con-el objeto de que asista acompañado con sus testigos al levantamiento de las actas.

Comentario.

En materia local se especifica que en el caso de levantarse las actas en las oficinas de las autoridades el contribuyente deberá acudir acompañado de sus testigos. En materia local no se hace esta especificación pero ello no implica que las actas levantadas en las oficinas de las autoridades fiscales no cumplan con las mismas formalidades tal y como si se levantaran en el domicilio del visitado.

4.2.12 Duración de la visita domiciliaria**I. En materia Federal:****Artículo 46-A primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.**

La visita domiciliaria tendrá una duración no mayor de seis meses contados a partir de la notificación de la orden de visita hasta que se levante el acta final. Sin embargo, no estará sujeta a ese plazo en los siguientes casos:

- a) Cuando la autoridad fiscal o aduanera haya solicitado información a autoridades fiscales o aduaneras extranjeras.
- b) Se deba realizar la verificación de origen a exportadores o productores extranjeros de acuerdo a los tratados internacionales suscritos por México.
- c) Cuando se lleve a cabo la verificación de las obligaciones previstas en los artículos 58, 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- d) Tratándose de empresas que pertenezcan al sistema financiero del país, así como las que en esos mismos ejercicios consoliden sus estados financieros de conformidad con el Título II Capítulo IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. En materia Local.**Artículo 83 fracción VII del Código Financiero del Distrito Federal.**

Desde que se notifica la orden de vista hasta que se levanta el acta final deben transcurrir no más de seis meses, por lo que la visita domiciliaria no puede durar más de ese plazo.

Comentario.

La diferencia radica en que en materia federal hay supuestos por los cuales la visita domiciliaria puede durar más del plazo de seis meses, pero esos supuestos derivan de las materias que en materia fiscal son exclusivos de la federación. En cuyo caso, la visita no podrá durar más de un año tal y como se establece en la siguiente tesis emitida por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito:

Novena Época Instancia: Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIII, Enero de 2001 Tesis: II.1o.A.95 A Página: 1818

VISITAS DOMICILIARIAS. PLAZO PARA SU CONCLUSIÓN, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. *El artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, vigente a mil novecientos noventa y siete, época en la que se emitió la orden de visita domiciliaria, no establecía plazo alguno para concluir el procedimiento de verificación, cuando se trata de contribuyentes que obtengan ingresos del extranjero o efectúen pagos a residentes en el exterior del país. Sin embargo, dicha circunstancia no significa que en esa hipótesis la autoridad fiscal se encontrara facultada para prolongar de manera indefinida sin causa fundada y motivada la práctica de la visita domiciliaria; pues de lo contrario se permitiría que las autoridades incumplieran las garantías de legalidad y seguridad jurídica contenidas en los artículos 14 y 16 constitucionales, cuya observancia es obligatoria para toda autoridad, con independencia de las lagunas que pudieran existir en las disposiciones legales, por lo que si en un juicio de amparo, el Juez Federal estimó que en los casos de excepción a que alude el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, que el plazo para cumplir la visita domiciliaria era el de un año, tal determinación es adecuada en la medida que si el legislador estableció para la generalidad de los casos un lapso de seis meses, el señalado por el Juez de Distrito resulta justo, toda vez que, por una parte no limita el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, y por otra, no permite que la afectación en los papeles y domicilio del particular quede al arbitrio de la autoridad. Luego entonces, si se establece el plazo de un año como razonable para la conclusión de la visita domiciliaria en los casos de excepción previstos en el artículo 46-A del código tributario federal, no impide a la autoridad hacendaria, que antes de la conclusión del citado plazo, mediante resolución escrita, fundada y motivada, que se haga del conocimiento del contribuyente con la debida oportunidad, pueda prorrogar la duración de la visita por períodos iguales hasta en dos ocasiones, como se previene para los demás casos en el párrafo segundo del citado precepto. De ahí que si el Juez de Distrito determinó que el acto de molestia debe tenerse por concluido en un año y este plazo ya feneció, no existe impedimento alguno para que restituya al quejoso en el goce de sus garantías individuales violadas.*

Amparo en revisión 609/99. Promer de México, S.A. de C.V. 22 de junio de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Salvador Mondragón Reyes. Secretario: Isaias Zárate Martínez.

Amparo en revisión 611/99. Promer de México, S.A. de C.V. 22 de junio de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Salvador Mondragón Reyes. Secretario: Isaias Zárate Martínez.

4.2.13 Ampliación de la visita domiciliaria.

I. En materia Federal.

Artículo 46-A segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

La duración de la visita domiciliaria podrá prorrogarse hasta por dos períodos más de seis meses. La primera prórroga deberá de ser emitida por la autoridad que ordenó la práctica de la diligencia, y la segunda por el superior jerárquico de la anterior. Dichas prórrogas deben notificarse al contribuyente.

II. En materia Local.

Artículo 83 fracción VII segundo párrafo incisos a) al d) del Código Financiero del Distrito Federal.

Sólo se podrá prorrogar la duración de la visita por un período más de seis meses, si la autoridad emita la orden de visita sea la misma que ordene la prórroga, y se actualice alguno de los siguientes casos:

- a) Cuando se soliciten datos o informes a los servidores públicos federales o locales, o los fedatarios.
- b) Se practiquen avalúos a bienes inmuebles.
- c) Si el inmueble tiene dos o más cuentas o tomas (de agua).
- d) Por cambio de domicilio fiscal sin previo aviso a las autoridades fiscales.

Comentario.

Es más benéfico para el contribuyente que la duración de la visita domiciliaria sólo se pueda prorrogar una sola vez, y que para dicha prórroga se tengan que actualizar alguno de los supuestos previstos en el Código Financiero del Distrito Federal, pues como se ha establecido anteriormente, la revisión de la contabilidad y la documentación relacionada con ella implica un acto de molestia, puesto que en ese caso su documentación (incluso original) estará en posesión de la autoridad.

4.2.14 Casos por los que se suspende la visita domiciliaria

I. En materia Federal.

Artículo 46-A tercer párrafo fracciones I a III y penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Al igual que la revisión de gabinete, la práctica de la visita domiciliaria se suspenderá en los siguientes casos:

- a) Huelga, desde que inicia hasta que concluye.
- b) Fallecimiento del contribuyente, desde el fallecimiento hasta que se nombre el representante legal de la sucesión.
- c) Cuando el contribuyente cambie de domicilio fiscal sin aviso previo, o no se le localiza, hasta que se le localice.
- d) Por interponer algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades derivadas de la práctica de la revisión, desde que se interpone hasta que se dicte resolución definitiva.

II. En materia Local.

No existe disposición en la cual se enumeren los casos por los que el desarrollo de la visita domiciliaria tenga que suspenderse.

Comentario.

Consideramos que el no establecimiento de casos por los cuales se suspenda el desarrollo de la visita domiciliaria es completamente a favor del contribuyente, pues como señalamos en el punto anterior, esta facultad de comprobación constituye un acto de molestia, por medio del cual el contribuyente, responsable o tercero solidario no puede disponer de su contabilidad y los documentos relacionados con ella, ya que se encuentran en posesión de las autoridades, además de que la revisión de dicha documentación se lleva a cabo en el propio domicilio del contribuyente.

4.2.15 Límites al ejercicio de las facultades de comprobación

I. En materia Federal:

No existe disposición dentro del Código Fiscal de la Federación que limite el número de visitas domiciliarias o de revisiones de "escritorio" o de "gabinete", respecto del mismo sujeto y objeto.

II. En materia Local:

Artículo 71-A del Código Financiero del Distrito Federal.

El Código Financiero del Distrito Federal señala que no se pueden efectuar más de dos visitas domiciliarias o revisiones de "escritorio" o de "gabinete" en un ejercicio fiscal respecto de las mismas contribuciones y el mismo contribuyente.

Comentario.

El que la autoridad fiscal local sólo pueda ejercer dos visitas domiciliarias o dos revisiones de "escritorio" o "gabinete" en un mismo ejercicio fiscal respecto al mismo objeto y sujeto es completamente favorable al contribuyente. A diferencia de la materia federal donde la autoridad constantemente puede efectuar nuevas facultades sobre el mismo sujeto y objeto una vez concluida la visita.

4.3 REVISIÓN DE "ESCRITORIO" O "GABINETE"

4.3.1 Lugares donde va a llevarse a cabo la revisión de "escritorio" o "gabinete".

I. En materia Federal:**Artículos 42 fracción II y 49 del Código Fiscal de la Federación.**

La revisión de "gabinete" debe efectuarse en el domicilio o establecimientos del contribuyente, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, o en las oficinas de las autoridades fiscales.

II. En materia local:**Artículo 71 fracción X del Código Financiero del Distrito Federal.**

La revisión sólo puede llevarse a cabo en el domicilio de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos o en las oficinas de las autoridades sin hacer mención alguna de los establecimientos.

Comentario.

Los artículos 42 fracción II Código Fiscal de la Federación y 71 fracción X del Código Financiero del Distrito Federal regulan la facultad de la autoridad consistente en solicitar la contabilidad y los documentos relacionados con ella para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros en la oficina de las autoridades fiscales. Por ello a dicha facultad en la doctrina se le ha denominado como revisión de "escritorio" o de "gabinete". Sin embargo, de la expresión literal de ambos artículos nos percatamos de que dicha disposición también establece que el contribuyente puede exhibir la contabilidad y los documentos relacionados con ella en su propio domicilio e incluso, en materia federal se señala que en sus establecimientos, sin especificar si dicha revisión se llevará a cabo en las oficinas de la autoridad a pesar de que la contabilidad y la documentación haya sido exhibida en el domicilio o establecimientos del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria

Consideramos que la redacción de estos artículos es errónea por la posible interpretación que se le pueda dar, toda vez que precisamente a través de la visita domiciliaria la autoridad fiscal puede constituirse e ingresar en el domicilio del visitado para revisar el cumplimiento de obligaciones fiscales mediante el requerimiento de la contabilidad y documentos relacionados con ella. De modo que si la revisión de "escritorio o gabinete" se efectúa en el domicilio o establecimientos del contribuyente, responsable solidario o tercero con fundamento en estas disposiciones, estaríamos ante un caso de una franca transgresión a las formalidades de la visita domiciliaria e indirecta lesión a la garantía de inviolabilidad del domicilio, pues de seguir este procedimiento la autoridad ya no tendría que cumplir las formalidades y requisitos del antepenúltimo párrafo del artículo 16 constitucional.

4.3.2 Plazo para desvirtuar el oficio de observaciones.**I. En materia Federal:****Artículo 48 fracciones VI y VII del Código Fiscal de la Federación.**

El plazo para desvirtuar el oficio de observaciones, o bien, para corregir su situación fiscal, es de veinte días contados a partir del día siguiente a aquel en que se notificó dicho oficio.

Sólo cuando se revise más de un ejercicio fiscal y a solicitud que haga el interesado dentro de los veinte días, se podrá prorrogar el plazo por quince días más.

Si el contribuyente no desvirtúa en el plazo señalando los hechos contenidos en el oficio de observaciones, estos se tendrán por consentidos. Por último señala que estos plazos son independientes de los contenidos en el artículo 46-A que son los relativos a la duración y prórroga de la revisión de "gabinete".

Por otro lado, el artículo 48 fracción VII ordena que el oficio de observaciones derivado de la revisión efectuada de conformidad a los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrá desvirtuarse en un plazo de tres meses mismos que se pueden prorrogar por una sola vez por dos meses más.

II. En materia Local:

Artículos 71 fracción X y 84 del Código Financiero del Distrito Federal.

El plazo para desvirtuar el oficio de observaciones de conformidad con el artículo 71 fracción X es de quince días contados a partir de que surte efectos su notificación. Sin embargo, la fracción V del artículo 84 del mismo ordenamiento indica que el plazo será de veinte días contados a partir de que surta efectos la notificación del oficio de observaciones.

Comentario.

En materia federal el plazo para desvirtuar el oficio de observaciones es de veinte días hábiles contados a partir de su notificación, los cuales se pueden prorrogar por quince días más siempre que se revise más de un ejercicio fiscal y la solicitud se realice dentro del plazo de los veinte días. Señala también que estos plazos son independientes de la duración de la revisión de "escritorio" o de "gabinete", por lo que se considera que esta facultad de comprobación termina con la expedición del oficio de observaciones.

Además establece un plazo diferente tratándose de la revisión efectuada de conformidad con los artículos 64-A y 65 (ahora 215 y 216) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El plazo establecido para desvirtuar el oficio de observaciones es de tres meses mismos que se pueden prorrogar una sola vez por dos meses más. Pero como se trata de una materia exclusiva de la Federación no es posible compararla con la materia Local.

En materia local, por principio no se contempla la posibilidad de prorrogar el plazo para desvirtuar el oficio de observaciones. Por otra parte el artículo 71 fracción X señala que el plazo para desvirtuar el oficio de observaciones es de quince días contados a partir de su notificación. Sin embargo, dentro del mismo ordenamiento encontramos en su artículo 84 fracción V que el plazo para desvirtuar ese mismo oficio de observaciones al que se refiere el precepto antes aludido es de veinte días contados a partir de que surta efectos la notificación del oficio. Por

último nunca indica que el plazo de los veinte días sea independiente de la duración de la revisión de "escritorio" o de "gabinete".

Consideramos que es un grave error que el legislador local no se haya percatado de la doble regulación del plazo para desvirtuar el oficio de observaciones puesto que señala plazos diferentes, lo cual genera inseguridad la contribuyente pues la autoridad que lleva a cabo la facultad de comprobación en comento será la que pudiera discrecionalmente elegir el plazo a aplicar. No obstante el afectado con la disminución del plazo pudiera alegar en su favor que se debe estar a la norma que le ofrece mayores posibilidades de defensa, esto es, oportunidad para desvirtuar los hechos y omisiones averiguados por la autoridad, ya que la posibilidad de controvertir el oficio de observaciones dentro del procedimiento fiscalizador implica el otorgamiento y respecto de la garantía de audiencia, y un plazo menor dificultaría su defensa; máxime que a él le corresponde desvirtuar la presunción de legalidad de que gozan los actos administrativos. Aunque se insiste en la imperiosa necesidad de aclarar legislativamente esa contradicción.

Por último, cabe destacar el hecho de que el Código Financiero del Distrito Federal no prevea la posibilidad de prorrogar el plazo para desvirtuar el oficio de observaciones constituye una desventaja para el contribuyente, toda vez que contará con menos tiempo para buscar los elementos y pruebas necesarias para desvirtuar los hechos u omisiones contenidos en el oficio de observaciones.

4.3.3 No conclusión de la revisión de "escritorio" o de "gabinete" en el plazo señalado.

I. En materia Federal.

Artículo 46-A último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Si la revisión de "gabinete" no concluye en el término de seis meses se revocará el oficio de solicitud, y la autoridad podrá nuevamente ejercer su facultad de comprobación.

II. En materia Local:

Artículo 83 fracción IX del Código Financiero del Distrito Federal.

Si el ejercicio de la facultad de comprobación en estudio, no se ajustó a las normas que la reglamentan, como sería aquella que establece su duración, será nulo todo lo actuado incluyendo la determinación de un crédito fiscal, en cuyo caso la autoridad podrá reponer de oficio el procedimiento de oficio por una sola vez.

Comentario.

El hecho de que la autoridad fiscal local competente para ejercer la facultad de comprobación consistente en revisar dentro de sus oficinas la contabilidad y los documentos relacionados ésta, respecto de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros fuera del

plazo señalado en el Código Financiero del Distrito Federal, trae como consecuencia la nulidad de todo lo actuado y la autoridad podrá reparar el procedimiento una sola vez.

En relación con esta norma consideramos que la prevención que establece representa un beneficio para el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación, ya que se faculta a la autoridad para que de oficio deje sin efectos todo lo actuado dentro del procedimiento de fiscalización, adelantándose a la posibilidad latente de que el contribuyente impugne la resolución que determina un crédito fiscal con motivo de la violación a la ley con el ejercicio de esas facultades de comprobación.

Esta situación, por una parte, significa la economización de recursos, pues se evita que la Administración Pública Local desvíe personal y gastos para llevar hasta sus últimas consecuencias procedimientos viciados de origen a sabiendas de que con ellos no se pueden derivar obligaciones fiscales para los contribuyentes; asimismo se ahorra esos mismos gastos y recursos humanos para tratar de defender en los tribunales juicios que difícilmente se ganarían.

A diferencia de la materia Federal, pues en el Código Fiscal de la Federación no se establece ninguna norma parecida a la que nos ocupa; situación que nos permite señalar que hasta ahora en dicho ámbito no se ha regulado con la suficiente atinencia la necesaria optimización de recursos de la Hacienda pública.

4.3.4 Ampliación de la revisión de "escritorio" o "gabinete".

I. En materia Federal:

Artículo 46-A segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

El plazo para efectuar la facultad de comprobación en estudio, puede prorrogarse por dos periodos más de seis meses. La primera prórroga la debe expedir la autoridad que emitió la solicitud de requerimiento de documentos; la segunda debe ser emitida por el superior jerárquico de la autoridad que expidió la solicitud. Sólo cuando durante la revisión el contribuyente se cambie de domicilio fiscal, las prórrogas deberán ser expedidas por las autoridades competentes por razón de territorio en donde se ubique el nuevo domicilio fiscal.

II. En materia Local:

Artículo 83 fracción IV penúltimo párrafo del Código Financiero del Distrito Federal.

El plazo para practicar la revisión de "escritorio" o "gabinete" sólo se puede prorrogar por un periodo de seis meses, siempre que dicha prórroga sea expedida por la autoridad que ordenó la revisión, y se de alguno de los siguientes supuestos:

- a) La autoridad fiscal haya solicitado datos e informes de servidores y fedatarios públicos.
- b) Se practiquen avalúos a bienes inmuebles.
- c) Si el inmueble tiene dos o más cuentas o tomas [de agua].

- d) Por cambio de domicilio fiscal durante la revisión, sin previo aviso a la autoridad.

Comentario.

La primera diferencia que encontramos es que en materia federal la duración de la facultad de comprobación en comento puede prorrogarse por dos periodos más cada uno con una duración de seis meses, por lo que se entiende que la revisión duraría no más de dieciocho meses. En materia local la duración de la revisión de "escritorio" o de "gabinete" sólo se prorroga por un plazo más de seis meses, de manera que la revisión duraría no más de doce meses. Además de que para prorrogar el plazo no sólo basta que dicha prórroga sea expedida por la autoridad que ordenó la revisión, sino señala los supuestos que deben actualizarse: que la autoridad fiscal haya solicitado datos e informes de servidores y fedatarios públicos, que se practiquen avalúos a bienes inmuebles, si el inmueble tiene o cuenta con dos o más tomas y, por cambio de domicilio fiscal durante la revisión, sin dar previo aviso a la autoridad.

Por lo que nos percatamos de que es más favorable para el contribuyente que la duración de la revisión sólo se pueda prorrogar una sola vez, y que para dicha prórroga se tengan que actualizar alguno de los supuestos previstos por ley, tal como se dispone en el Código Financiero del Distrito Federal, pues como se ha comentado anteriormente, la revisión de la contabilidad y la documentación relacionada con ella implica un acto de molestia, ya que la documentación (incluso original) estará en posesión de la autoridad, y mientras lo está el contribuyente se encuentra limitado a ejercer los derechos que le corresponden sobre la misma.

4.3.5 Casos por los que se suspende la revisión de "escritorio" o "gabinete".

I. En materia Federal:

Artículo 46-A tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

La revisión de "escritorio" o "gabinete" se puede suspender por los siguientes casos:

- a) Huelga, cuando en la patrón sea el contribuyente sujeto de la revisión. A partir de que se suspendan las labores, hasta que termine la huelga.
- b) Fallecimiento del contribuyente, a partir de su fallecimiento, hasta que se designe representante legal de la sucesión.
- c) Si el contribuyente cambia de domicilio fiscal sin aviso previo, o no se le localiza, hasta que se le encuentre.
- d) Por interponer algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades derivadas de la práctica de la revisión, desde que se interponen hasta que se dicte resolución definitiva.

II. En materia Local:

No existe disposición legal alguna, que señale los casos por los cuales se pueda suspender la revisión de "escritorio" o de "gabinete".

Comentario.

Consideramos que la omisión de precisar los casos por los cuales se suspenda la revisión de "escritorio" o "gabinete" es completamente a favor del contribuyente, pues como señalamos en el punto anterior, esta facultad de comprobación es un acto de molestia en la cual el contribuyente, responsable o tercero solidario no puede disponer de su contabilidad y los documentos relacionados con ella por estar en posesión de las autoridades.

4.4. REVISION DE DICTAMEN FISCAL.**4.4.1 Regulación del dictamen fiscal.****I. En materia Federal:****Artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.**

La autoridad fiscal federal esta facultada para revisar los dictámenes formulados por los contadores públicos de:

- a) Los estados financieros de los contribuyentes.
- b) Las operaciones de enajenación de acciones.
- c) La declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado.
- d) Cualquier otro dictamen formulado por contador público con repercusión para efectos fiscales y su relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales.

II. En materia Local:**Artículo 87 del Código Financiero del Distrito Federal.**

Las autoridades fiscales tienen facultades para revisar los dictámenes fiscales presentados por los contribuyentes.

Comentario.

En el Código Fiscal de la Federación a diferencia del Código Financiero del Distrito Federal enuncia las materias de los dictámenes fiscales que podrán ser revisados por la autoridad fiscal. Cabe señalar que los dos supuestos diferentes en ambos códigos se deben por las materias que exclusivamente le corresponde regular a cada ámbito de competencia: a la federación: las operaciones de enajenaciones de acciones y la declaratoria por solicitudes de saldos a favor del impuesto al valor agregado.

4.4.2 Inicio de la revisión del dictamen fiscal.**I. En materia Federal:**

Artículos 55 fracciones I y II y 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

La revisión de dictamen fiscal inicia cuando la autoridad competente requiere por escrito al contribuyente o tercero, la información, documentos, sistemas o registros de su contabilidad, necesarios para comprobar lo señalado en el dictamen y cerciorarse de que ha cumplido con sus obligaciones fiscales

La autoridad fiscal competente también podrá solicitar por escrito al contador público dejando una copia de solicitud al contribuyente, la información donde estén contenidos los estados financieros, la exhibición de papeles de trabajo, la información para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, y en su caso, los sistemas, registros contables y documentación original, sin que con ello se haya iniciado la facultad de comprobación.

II. En materia Local:

Artículo 87 del Código Financiero del Distrito Federal.

La autoridad fiscal del Distrito Federal está facultada para revisar el dictamen fiscal. Requerirá por escrito, (dándole una copia de dicho requerimiento al contribuyente), de los papeles de trabajo elaborados durante el desarrollo de la auditoría, así como de los informes y documentos de los que se desprenda el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. La información antes mencionada se podrá requerir al contribuyente si no es presentada por el contador público en un plazo de quince días contados a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento. La revisión no deberá durar más de seis meses (por cada uno de los ejercicios revisados) contados a partir desde de que se desahogó el requerimiento de información hasta que se levante el oficio de observaciones, mismo que podrá desvirtuarse en un plazo de veinte días contados a partir de la fecha en que surta efectos la notificación. Si la autoridad fiscal considera que el dictamen no satisface los requisitos establecidos en el Código local, tal situación se lo notificará al contador público y al contribuyente. Y sólo en este caso la autoridad ejercerá directamente sus facultades de comprobación. En el caso de que la autoridad tenga plena certeza de que el contribuyente incumplió con el pago de una obligación fiscal lo podrá requerir.

Comentario.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación es claro en establecer que sólo cuando la autoridad fiscal requiera documentación al contribuyente o al tercero inicia la facultad de comprobación consistente en revisar los dictámenes fiscales presentados por contador público autorizado, de manera que el requerimiento de documentación al contador público no se considera el inicio de la facultad. Sirven de apoyo a nuestra anterior aseveración las tesis emitidas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN, EL REQUERIMIENTO DE INFORMES Y DOCUMENTOS FORMULADOS AL CONTADOR PÚBLICO NO IMPLICA EL INICIO DE LAS. Es verdad que inicialmente la autoridad fiscal, en uso de las atribuciones que le confiere el artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, requiere al contador público que dictamina los estados financieros del contribuyente, diversa información para su revisión. Asimismo, el diverso artículo 55 del reglamento del ordenamiento antes invocado también establece que la autoridad hacendaria podrá requerir diversa información y documentación tanto al contador público autorizado como al contribuyente y a terceros relacionados con éste o a responsables solidarios; sin embargo, en el primer caso, es decir, cuando el requerimiento es formulado al contador público, no puede decirse que se han iniciado las facultades de comprobación, porque esto sólo constituye un acto previo; además, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, éstas se inician únicamente, cuando se requiere al contribuyente, a los terceros relacionados con éste o responsables solidarios, la información y documentación indispensable para verificar la certeza de los datos que aparecen en el dictamen y demás documentos.

Amparo directo 6567/98. Integración Tecnológica Vertical, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mirjan Gómez Navarro. Secretaria: Flor del Carmen Gómez Espinosa.

Octava Época Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: XIV. Julio de 1994 Página: 533

DICTAMENES FINANCIEROS. SU COMPROBACION POR LA AUTORIDAD FISCAL DEBE CENIRSE A LA LEY. De la correcta interpretación de los artículos 52 del Código Fiscal de la Federación y 50 de su Reglamento, es de concluirse que la autoridad fiscal sólo inicia sus facultades de comprobación respecto de los dictámenes financieros de los contribuyentes en caso de que su actuación encuadre en cualquiera de las hipótesis a que se refieren las fracciones II y III del artículo 55 del Reglamento referido, que señala los procedimientos a seguir tratándose de la revisión de dictámenes sobre estados financieros de los contribuyentes elaborados por contador público autorizado, estableciendo que toda la documentación que la revisora requiera deberá solicitarla en primer término al contador público que elaboró el dictamen y sólo en caso de que éste no la proporcione debe dirigirse al contribuyente; de ahí que si aparece que la autoridad fiscal requirió directamente al contribuyente documentación e informes para la revisión de sus estados financieros, dictaminados por contador público, sin que en forma previa hubiera requerido al profesional que elaboró el dictamen, resulta incontrovertible que tal acto no dio inicio a las facultades de comprobación del fisco federal, toda vez que las autoridades administrativas deben encauzar sus actos a los términos y formas que la ley establece; dicho en otras palabras sólo pueden hacer lo que ésta les permita, y por consiguiente cualquier acto distinto, al no seguirse el procedimiento previamente establecido, es insuficiente para considerar que la autoridad hace uso de sus facultades de comprobación, circunstancia que le impide efectuar la determinación de crédito alguno.

Revisión fiscal 4/89. Procuraduría Fiscal de la Federación. 31 de mayo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Enrique Crispín Campos Ramírez.

Revisión fiscal 200/88. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 13 de septiembre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Guillermo Báez Pérez.

El Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito respecto al requerimiento de documentación al contador público autorizado ha establecido lo siguiente

Novena Época Instancia: Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XV, Abril de 2002 Tesis: VI.2o.A.34 A Página: 1260

ESTADOS FINANCIEROS, DICTAMEN DE. NO ES NECESARIO QUE SE NOTIFIQUE PERSONALMENTE O POR CORREO CERTIFICADO AL CONTRIBUYENTE, EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN AL CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO QUE LO REALIZÓ, AL NO EXISTIR EJERCICIO DE FACULTADES POR LA AUTORIDAD HACENDARIA. De la interpretación armónica y sistemática de los artículos 50. del Código Fiscal de la Federación y 55, fracción I, del reglamento del citado código, se advierte la existencia de una facultad discrecional de la autoridad hacendaria para revisar los estados financieros que dictaminan los contadores públicos con registro, así como de solicitar cualquier información y

documentación que consideren oportuna a fin de cerciorarse de su debida elaboración, sin que se establezca en tales numeralas, como obligación ineludible, que se notifique de manera personal o por correo certificado al contribuyente, la copia del requerimiento que se formula al profesional responsable del dictamen, dado que en el propio artículo 35, fracción I, se señalan como requisitos: a) que el requerimiento conste por escrito; b) se notifique en forma legal al contador público; y, c) se marque copia del mismo al contribuyente; con dicho requerimiento no se afecta la esfera jurídica del particular ni se le genera una carga fiscal, al no existir el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad respecto de este último, conforme a lo dispuesto en el diverso precepto 56 del reglamento del código tributario federal, ya que, en su caso, esa solicitud sólo va a repercutir en el debido cumplimiento de las obligaciones del dictaminador responsable, por lo que resulta intrascendente que se notifique o no en forma personal al contribuyente la copia del requerimiento en mención, por no constreñir o crear obligación alguna al dictaminado.

Revisión fiscal 29/2000. Administración Local Jurídica de Ingresos de Puebla Sur. 11 de octubre de 2000.

Unanimidad de votos. Ponente: Antonio Meza Alarcón. Secretario: Gerardo Rojas Trujillo.

Revisión fiscal 16/2001. Administración Local Jurídica de Ingresos de Puebla Sur. 15 de febrero de 2001.

Unanimidad de votos. Ponente: Omar Losson Ovando. Secretario: Jaime Silva Hernández.

Revisión fiscal 133/2001. Administración Local Jurídica de Ingresos de Puebla Sur. 24 de agosto de 2001.

Unanimidad de votos. Ponente: Amanda Roberta García González. Secretario: Carlos Márquez Muñoz.

Por otro lado, el Código Financiero del Distrito Federal, establece el procedimiento que debe seguir la autoridad para revisar los dictámenes financieros, el cual inicia con el requerimiento de la documentación al contador público, notificándole tal situación al contribuyente. O bien, se requerirá al contribuyente cuando el contador público no presente la información solicitada en un plazo de quince días contados a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento. La revisión durará seis meses por cada uno de los ejercicios a revisar, contados a partir del desahogo del requerimiento hasta la emisión del oficio de observaciones misma que podrá ser desvirtuada en un plazo de veinte días. En primera instancia se podría considerar que la facultad de comprobación inicia con el requerimiento de documentación al contador público o, en su defecto al contribuyente. Sin embargo, ello no es así pues se establece la posibilidad que tiene la autoridad de ejercer directamente sus facultades de comprobación cuando considere, después de la revisión realizada que el dictamen no satisface la reglamentación establecida en el Código local.

4.4.3 Dictamen fiscal obligatorio.

I. En materia Federal:

Artículo 32-A primer párrafo fracciones I a IV y segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Están obligadas a dictaminar sus estados financieros as personas físicas que realicen actividades empresariales y morales que:

- a) Obtengan ingresos acumulables superiores a \$24, 965, 463.00, que el valor de su activo determinado sea mayor a \$49 930,926.00; o por lo menos trescientos de sus trabajadores le hayan prestado sus servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. En estos mismos términos están obligados las personas morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en nuestro país. Sólo no estarán obligados si se encuentran en el

segundo ejercicio de suspensión de sus actividades salvo las excepciones señaladas en la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento.

b) Las autorizadas para recibir donativos con base en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuyo caso el dictamen se elaborará de manera simplificada.

c) Las fusionadas y escindidas.

d) Las entidades administrativas reguladas en la Ley Federal de Entidades Paraestatales, y las que formen parte de la administración pública estatal o municipal. Excepto cuando se encuentren en el segundo ejercicio de suspensión de sus actividades, a no ser que estén obligadas a pagar el impuesto al activo.

II. En materia Local:

Artículo 64 fracciones I a III del Código Financiero del Distrito Federal.

Las personas físicas o morales deberán dictaminar sus estados financieros si encuadran en alguno de los siguientes supuestos:

a) Los que en el año inmediato anterior hayan tenido un promedio mensual de trescientos o más trabajadores, o las que hayan tenido inmuebles con uso distinto al habitacional cada uno con un valor catastral mayor a \$65,399,000.00. O bien, hayan consumido más de 2000m³ de agua bimestral promedio a través de dos o más tomas de uso doméstico, no doméstico o ambos; en el primer caso sólo cuando el inmueble se haya otorgado en uso o goce temporal total o parcial.

b) Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal mayoritaria y los fideicomisos públicos.

Comentario.

Las diferencias que existen entre el Código Fiscal de la Federación y el Código Financiero del Distrito Federal respecto de las personas obligadas a dictaminar sus estados financieros derivan de la competencia que exclusivamente tiene la Federación y el Distrito Federal en materia fiscal.

Sobre este particular es conveniente apuntar que ambas legislaciones representan una desventaja para los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, ya que no podrán gozar del beneficio de conclusión anticipada de la visita domiciliar que, en su caso, se les pudiera practicar, pues jamás podrán colocarse en el supuesto de ley de presentar el aviso para dictaminar sus estados financieros para el efecto de que la autoridad concluya anticipadamente la visita domiciliar respectiva, y con ello se puedan evitar las molestias y gastos necesarios para el desempeño de la visita, como el simple hecho de la intrusión en el domicilio, o bien distraer personal de la empresa para que la atienda.

4.4.4 Dictamen fiscal optativo.

I. En materia Federal.

Artículo 32-A párrafos tercero, cuarto, quinto y sexto del Código Fiscal de la Federación.

Las personas físicas que realicen actividades empresariales, las personas morales y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país no obligados a dictaminar sus estados financieros, podrán hacerlo una vez que presente el aviso en el que manifiesten su voluntad de dictaminar sus estados financieros a más tardar el treinta y uno de diciembre del ejercicio que se pretende dictaminar.

II. En materia Local:

Artículos 64 último párrafo y 65 primer párrafo del Código Financiero del Distrito Federal.

Las personas físicas y morales que no están obligadas a dictaminar sus estados financieros, lo podrán hacer cuando presenten aviso en el cual manifiesten su deseo de dictaminar sus estados financieros dentro de los cinco meses siguientes a la terminación del período a dictaminar, si se presenta posteriormente la autoridad discrecionalmente aceptará o no el aviso.

El aviso deberá entregarse con la forma oficial aprobada por la autoridad fiscal y los anexos que indiquen los inmuebles y las bases de las contribuciones declaradas. Sólo se dictaminarán las contribuciones causadas en un año calendario y el dictamen será válido respecto al período y contribuciones en el señalados. El dictamen deberá ser suscrito tanto por el contador público como por el contribuyente.

Comentario.

La primera diferencia que encontramos es el plazo que se tienen para presentar el aviso en el cual el contribuyente opta dictaminar sus estados financieros. En materia federal el plazo en cual se debe entregar el aviso es a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretende dictaminar. Sin embargo, en materia local el plazo es más conveniente al contribuyente, toda vez que dispone de cinco meses para presentar el aviso, además de que dicho plazo es posterior a la terminación del período a dictaminar. De este modo el contribuyente en materia local tiene más tiempo para presentar el aviso en el cual manifieste su voluntad de dictaminar sus estados financieros.

4.4.5 Casos por los que el aviso en el que se opta para dictaminar los estados financieros no surte efectos.

I. En materia Federal:

Artículo 42 último párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

No surtirá efectos el aviso en el que se opta por dictaminar los estados financieros cuando no se presente en el plazo legal señalado.

II. En materia Local:

Artículo 65 segundo párrafo incisos a) al e) del Código Financiero del Distrito Federal.

Los casos por los que el aviso en el que se opta para dictaminar los estados financieros no surtirá efectos son:

- a) Se presente en un formato diferente al indicado.
- b) Si el contador público este impedido o no este registrado, o esta suspendido su registro.
- c) Cuando se esté practicando visita domiciliaria respecto al mismo periodo que el contribuyente quiere optar por dictaminar (no en dictamen obligatorio).
- d) Si el contador registrado no presenta dentro de los cuatro meses siguientes a cada año un aviso de que es socio activo de un colegio profesional, o la constancia de cumplimiento de la norma de educación continua, o bien, constancia de que sustentó o aprobó el examen ante la autoridad fiscal.

En el caso de que el aviso en el cual se opta por dictaminar los estados financieros no se presenta en el plazo señalado, la autoridad podrá aceptar el aviso después de analizar las causas del retraso de su presentación.

Comentario.

En materia federal actualmente el aviso se debe presentar vía electrónica. Lo cual significa incertidumbre jurídica para el gobernado, ya que el acuse de recibo que obtendrá también es electrónico. En consecuencia, y considerando la existencia o comprobación solamente virtual de dichos actos, hay inseguridad por la fecha de recepción del aviso. La trascendencia es que el aviso sólo surte sus efectos si es presentado dentro del plazo señalado por las autoridades.

Aunado a lo anterior debe considerarse que el Código Fiscal de la Federación no regula la posibilidad de recibir el aviso posteriormente y autorizar la dictaminación, una vez que ha analizado las razones que retardaron el envío del aviso. Como si ocurre en materia local, que resulta con menos obstáculos para el contribuyente, ya que además de que prevé la posibilidad antes señalada, también contempla la presentación del dictamen con los medios documentales tradicionales.

4.4 .6 Plazo para presentar el dictamen fiscal.**I. En materia Federal:**

Artículo 42 último párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

El plazo para presentar el dictamen fiscal el cual se enviará electrónicamente, será a más tardar dentro del mes de mayo inmediato posterior al ejercicio fiscal a dictaminar. Las personas que podrán enviar el dictamen en una fecha distinta a la mencionada son:

- a) Las sociedades controladoras que opten por dictaminarse, lo enviará a más tardar el doce de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal.
- b) Los obligados a dictaminarse con motivo de la liquidación de una sociedad, en este caso el dictamen se presentará dentro de los tres meses siguientes a la presentación de la declaración que deba hacerse por el impuesto sobre la renta.

II. En materia Local:

Artículo 66 primer y segundo párrafos del Código Financiero del Distrito Federal.

El plazo para presentar el dictamen fiscal es de nueve meses posteriores al período a dictaminar. Sólo por un mes se prorrogará una vez que se presente la solicitud firmada por el contribuyente a la Secretaría de Finanzas dentro de los quince días anteriores a la conclusión del plazo de nueve meses. Si la autoridad no contesta en los diez días naturales siguientes a aquel que se presentó la solicitud se tendrá por prorrogado el plazo.

Comentario

En materia local el contribuyente cuenta con mucho más tiempo para presentar el dictamen fiscal a diferencia de la materia federal, lo cual representa la posibilidad de que el contador público revise los estados financieros y en caso de encontrarse omisiones en el cumplimiento de obligaciones el contribuyente podrá corregirlos mediante declaración complementaria con la ventaja de que no pagará multa ni recargos. Además de que dicho plazo se puede prorrogar por un mes más cuando lo solicite dentro de los quince días antes de la conclusión de los nueve meses, si la autoridad no contesta en los diez días naturales siguientes a la presentación de la solicitud se tendrá por prorrogado el plazo, es decir, la autoridad concede el beneficio de la afirmación ficta.

Otra diferencia muy importante es que en materia federal tanto el dictamen obligatorio como optativo debe presentarse electrónicamente a más tardar en el mes de mayo inmediato posterior al ejercicio fiscal a dictaminar. Dicho plazo no es prorrogable, además que señala las personas que pueden enviar su dictamen dentro de los tres meses posteriores a la presentación de la declaración que deba hacerse por el impuesto sobre la renta.

4.4.7 Forma de presentar el dictamen fiscal.

I. En materia Federal:

Artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

El dictamen fiscal obligatorio u optativo lo presentará el contribuyente o el contador público mediante el envío de documentos digitales que contengan la firma digital a la dirección electrónica que a efecto se señale.

Los contadores públicos autorizados deberán presentar:

- a) Carta de presentación del dictamen.
- b) Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.
- c) Hoja de cálculo electrónico o el sistema que contenga la información sobre los estados financieros y los datos de autoevaluación inicial emitidos en las reglas de carácter general.

Recibida la documentación digital, el Servicio de Administración Tributaria enviará el acuse de recibo de manera digital, previa validación de la documentación.

II. En materia Local:

Artículo 66 último párrafo y 67 fracción III inciso c) del Código Financiero del Distrito Federal.

El dictamen fiscal obligatorio u optativo deberá acompañarse de los siguientes documentos:

- a) Carta de presentación
- b) El informe que contendrá la protesta de decir bajo verdad que el informe se elaboró con base a la revisión del período de que se trate, conforme a las normas de auditoría y a las reglas de carácter general emitidas por la Secretaría de Finanzas. Además que conforme a las normas y procedimientos de auditoría se examinaron los estados financieros señalando por escrito si se encontraron o no omisiones en el cumplimiento de obligaciones fiscales, y que se verificó y calculó el entero de las obligaciones objeto del dictamen.
- c) Los anexos se presentarán en las formas oficiales expedidas por la Secretaría de acuerdo al tipo de contribución dictaminada

El dictamen debe contener la opinión del contador público respecto a si hubo cumplimiento de las obligaciones fiscales dictaminadas. Dicha opinión deberá dictarse con base a las normas generales y procedimientos de auditoría.

Comentario.

La diferencia más importante además de que el dictamen se debe presentar en materia federal electrónicamente, es que el ordenamiento local especifica que el dictamen debe tener anexo un informe sobre la revisión fiscal donde consigne bajo protesta de decir verdad los datos ordenados en el Código Financiero del Distrito Federal y las reglas de carácter general.

En materia Federal se señala la obligación del contador público autorizado de presentar junto con el dictamen que elabore, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente sin precisar que contenga la protesta de decir verdad. Sin embargo, en concordancia con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación que establece los requisitos para que los hechos contenidos en los dictámenes se presuman ciertos, en su fracción III ordena que el informe sobre la situación fiscal del contribuyente debe consignar bajo protesta de decir verdad los datos señalados en el Reglamento del ordenamiento referido, de manera que a pesar no se precise que el informe debe llevar la protesta de decir verdad del contador público, la debe contener.

Se podría pensar que con la protesta del contador público se le está haciendo responsable de lo manifestado en el dictamen fiscal, pero ello no es así ya que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de la protesta de decir verdad del contador público y el carácter del dictamen se ha pronunciado de la siguiente manera:

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: V, Febrero de 1997 Tesis: P. XXII/97 Página: 125

ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACION DE DICTAMINARLOS POR CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO NO VIOLA LOS ARTICULOS 80 Y 90 CONSTITUCIONALES. El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación establece la obligación a cargo de ciertos contribuyentes de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, pero no regula un acto de fiscalización porque aun cuando al rendirse deba acompañarse un informe sobre la situación fiscal del contribuyente, consignando determinados hechos bajo protesta de decir verdad, a fin de que adquieran presunción de veracidad los allí afirmados por el contador público autorizado, lo cierto es que éste sólo emite una opinión de carácter técnico que no obliga a las autoridades administrativas, las que conservan íntegras sus facultades de comprobación, entre ellas, la de revisar los dictámenes sobre los estados financieros y su relación con el cumplimiento de las normas fiscales, misma que pueden llevar a cabo en forma previa o simultánea al ejercicio de otras facultades de comprobación, según lo previsto por los artículos 42 y 52 del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, en el contador público autorizado no se delega función pública alguna porque a través del dictamen sobre los estados financieros no comprueba la autoridad administrativa el debido acatamiento a las disposiciones fiscales, lo que ocurre hasta que revisa el dictamen y la documentación relativa, dictamen que no constituye, por tanto, acto de autoridad.

Amparo directo en revisión 1099/94. Manufacturas Mundial, S.A. de C.V. 25 de noviembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Gáltrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diez de febrero en curso, aprobó, con el número XXII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diez de febrero de mil novecientos noventa y siete.

El Pleno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa respecto al carácter del contador público ha sostenido lo siguiente:

Tercera Época. Instancia: Pleno R.T.F.F.: Año VI. No. 62. Febrero 1993. Tesis: III-PSS-226 Página: 10

RESPONSABLE SOLIDARIO O TERCERO.- NO TIENE ESTE CARACTER EL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMINA LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL CONTRIBUYENTE PARA FINES FISCALES.- Es indebido atribuir la calidad de tercero o responsable solidario al contador público que dictamina para fines fiscales los estados financieros de un contribuyente, en virtud de que el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación al referirse limitativamente a los sujetos que pueden ser responsables solidarios con los contribuyentes no menciona con ese carácter al profesionista en cuestión, quien tampoco reviste la característica de un tercero, sino la de un auxiliar técnico del

contribuyente que contrata sus servicios para la formulación del dictamen, según se interpreta del artículo 52 del citado ordenamiento fiscal que regula el registro de los contadores públicos, los términos y condiciones en que debe efectuarse el dictamen sobre los estados financieros, en tanto que por tercero debe entenderse a aquel sujeto que ha tenido relación de negocios con el contribuyente, ya sea como cliente o como proveedor. (3)

Juicio Atrayente No. 280/91/373/91.- Resuelto en sesión de 26 de febrero de 1993, por unanimidad de 7 votos.- Magistrada Ponente: Ma. Guadalupe Aguirre Soria.- Secretario: Lic. Avelino C. Toscano Toscano.

A nuestra consideración el contador público debe tener el carácter de responsable solidario en relación con el contribuyente pues tal circunstancia los obligaría a hacer su trabajo con mayor diligencia, la cual se traduciría a su vez en seguridad para el contribuyente a quien se le dictaminan sus estados financieros.

4.5 RECABAR INFORMES Y DATOS DE LOS FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS PÚBLICOS, Y FEDATARIOS.

4.5.1 Regulación de la facultad consistente en recabar informes de las funcionarios y empleados públicos, y fedatarios

I. En materia Federal:

Artículo 42 fracción VII y 72 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 42 fracción VII del Código Fiscal de la Federación faculta a las autoridades fiscales a obtener datos e informes que con motivo de sus funciones posean los funcionarios, empleados públicos y fedatarios.

Además, los empleados y funcionarios públicos a partir de que tengan conocimiento de hechos u omisiones de obligaciones fiscales deberán darlo a conocer a la autoridad en un plazo de quince días, de lo contrario se harán acreedores a sanciones fiscales y podrán incurrir en responsabilidad penal.

II. En materia Local.

Artículo 71 fracción XI del Código Financiero del Distrito Federal.

Las autoridades fiscales locales también están facultadas para obtener informes y datos que los servidores públicos y fedatarios posean, pero sólo con motivo del ejercicio de sus funciones fiscales y administrativas.

Comentario.

La diferencia que encontramos en esta facultad de comprobación es que la autoridad fiscal federal puede obtener informes de los funcionarios, empleados públicos y fedatarios que conozcan con motivo del ejercicio de sus funciones. Además de que los obliga a dar dicha información sin previo requerimiento cuando se enteren en ejercicio de sus funciones del

incumplimiento de obligaciones fiscales, en un plazo de quince días, pues de lo contrario se harán acreedores a sanciones fiscales e incluso responsabilidad penal.

En materia local también encontramos esta facultad de comprobación, sin embargo, señala que la información requerida a los servidores públicos y fedatarios debe provenir del ejercicio de sus funciones fiscales y administrativas, sin establecer que estas autoridades deban acudir ante la autoridad fiscal para denunciar el incumplimiento de obligaciones fiscales, sin previo requerimiento de información.

Consideramos que esta facultad de comprobación resulta más favorable para el contribuyente en la materia local, toda vez que señala que se requerirá la información que obtengan los servidores públicos y fedatarios, exclusivamente en ejercicio de sus funciones fiscales y administrativas.

4.6 REVISAR LAS DECLARACIONES, SOLICITUDES Y AVISOS PRESENTADOS POR EL CONTRIBUYENTE.

4.6.1 Regulación de la facultad de comprobación consistente en revisar las declaraciones, avisos y solicitudes presentadas por los contribuyentes.

I. En materia Federal:

Artículo 42 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Esta facultad de comprobación consiste en rectificar los errores aritméticos y las omisiones que se encuentren en las en las declaraciones, avisos y solicitudes presentadas por el contribuyente, para lo cual se podrá solicitar la documentación necesaria.

II. En materia Local:

Artículo 71 fracción XIV del Código Financiero del Distrito Federal.

En tanto que el Código Financiero del Distrito Federal faculta a las autoridades fiscales para revisar únicamente las declaraciones para comprobar que se pagaron y presentaron a tiempo, y se cumplieron con las disposiciones legales de dicho Código relativas a las declaraciones.

Comentario.

La diferencia que existe en esta facultad de comprobación es que el Código Fiscal de la Federación no sólo establece que se pueden revisar las declaraciones, sino también los avisos y solicitudes presentados por el contribuyente. Por lo que la autoridad válidamente puede solicitar documentación para revisar las solicitudes y avisos, con lo cual se incrementan los actos de molestia en contra del contribuyente y la autoridad tiene mayor posibilidad de revisar dicha documentación y por lo tanto determinar si el contribuyente ha incumplido con sus obligaciones fiscales.

El Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en relación a ésta facultad de comprobación ha emitido la siguiente tesis:

Octava Epoca Instancia: Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: XIII, Junio de 1994 Página: 575

FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES. LA REVISION DE DECLARACION, SI SE ENCUENTRA DENTRO DE LAS. *Aun cuando de las facultades concedidas a la autoridad hacendaria para la determinación de contribuciones omitidas o los créditos fiscales, por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, no se desprende expresamente la de revisar declaraciones anuales, la recta interpretación de dicho precepto legal, permite concluir que tal facultad está incluida en la hipótesis prevista por la fracción I del propio numeral, ya que establece en forma genérica la facultad de comprobación, para rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones. Luego, como para llegar a concluir que hubo un error aritmético en dichas documentales, es necesario, en principio, que la autoridad hacendaria revise las declaraciones presentadas por los particulares, es claro que la facultad establecida en la fracción primera del dispositivo legal tantas veces invocada, lleva imbibida la diversa relativa a la revisión de declaraciones fiscales.*

Amparo directo 2634/93. Valca, S.A. de C.V. 23 de marzo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgado Guerrero. Secretaria: Clementina Flores Suárez.

4.7 PRACTICAR ACTOS DE FISCALIZACION CON MOTIVO DE LA INVESTIGACIÓN DE CONDUCTAS QUE PUEDAN SER DELITOS FISCALES.

4.7.1 Regulación de la facultad para formular denuncias, querellas o declaratorias por la posible comisión de delitos fiscales.

I. En materia Federal:

Artículo 42 fracción VIII del Código Fiscal de la Federación.

Las autoridades fiscales federales están facultadas para allegarse de pruebas necesarias para formular denuncias, querellas o declaratorias ante el Ministerio Público por la probable comisión de delitos fiscales. Sus actuaciones tendrán el mismo valor probatorio que las actas de policía judicial, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de sus abogados coadyuvará al Ministerio Público.

De conformidad con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público reformado y adicionado el 31 de junio de 2002, en su artículo 10 el Procurador Fiscal está facultado para llevar a cabo actos de fiscalización establecidos tanto en la legislación fiscal como aduanera con motivo de las investigaciones que sobre delitos fiscales lleve realice. La unidad administrativa encargada específicamente para ejercer estas facultades es la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, tal y como lo establece el artículo 81 del ordenamiento en comento.

II. En materia Local:

Artículo 71 fracción XII del Código Financiero del Distrito Federal.

Ante la posible comisión de delitos fiscales, la autoridad fiscal podrá formular denuncias o querellas ante el Ministerio Público, para lo cual podrá allegarse de las pruebas que sean necesarias.

Las autoridades administrativas (fiscales) podrán proporcionar a la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal los datos e informes necesarios que con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación hayan obtenido para que formulen las querellas y denuncias ante el Ministerio Público por la probable comisión de delitos fiscales. Dichas autoridades fiscales podrán continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación para obtener más elementos que comprueban la comisión del delito fiscal.

Comentario.

La primera diferencia que encontramos es que las autoridades fiscales federales pueden allegarse de información para formular denuncias, querellas o declaratorias por la posible comisión de delitos fiscales. En tanto que en materia local la autoridad puede allegarse de información para formular sólo denuncias o querellas.

Por lo que en materia federal además de la denuncia y querella se contempla la a declaratoria de perjuicio que es " ... la manifestación formal que hace la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Procuraduría Fiscal, en la cual da a conocer al citado Organismo Investigador que se han realizado determinados actos y omisiones que han producido que el fisco sufra o pudiera haber sufrido detrimento o merma en el cobro de contribuciones"¹¹¹ De manera que para realizar la declaración es necesario que se cause perjuicio al fisco federal.

Por otro lado, el Código Financiero del Distrito Federal establece que las autoridades administrativas fiscales en ejercicio de las facultades de comprobación pueden proporcionar información a la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal informes para que formulen denuncias o querellas por la probable comisión de delitos fiscales. Además, las autoridades fiscales podrán continuar con el ejercicio de comprobación para obtener más elementos que comprueban la comisión del delito fiscal. Aunque en materia federal no se establezca una disposición idéntica, nada impide que la autoridad que ejerce las facultades de comprobación informe a la Procuraduría Fiscal Federal de los hechos que pueden ser delitos fiscales. También hay que recordar los servidores públicos tienen la obligación de informar a la autoridad fiscal del incumplimiento de obligaciones fiscales las cuales pueden constituir delitos fiscales.

Otra diferencia es que en el Código Financiero del Distrito Federal existe una disposición en la que señala la obligación de las autoridades administrativas de proporcionar a la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal la información que conozcan durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, y puedan constituir delitos fiscales para que se elabore la denuncia o querella ante el Ministerio Público. De manera que podemos considerar la posibilidad de formular denuncias o querellas por la probable comisión de delitos fiscales en la materia local como consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación.

¹¹¹ OSORIO Y NIETO, César. A. Op.cit.p.212.

Por lo que hace a la materia federal, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público faculta al Procurador Fiscal de la Federación, y específicamente al Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones para llevar a cabo actos de fiscalización tanto de materia fiscal como aduanera, con motivo de las investigaciones que realice sobre la probable comisión de delitos fiscales.

No obstante ello, el hecho de que para investigar si el contribuyente ha cometido delitos fiscales se faculte al Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones para llevar a cabo actos de fiscalización aumenta los actos de molestia en el domicilio y papeles del particular.

Además resulta innecesario que se señale que deba seguir un procedimiento de fiscalización para comprobar si se ha cometido un delito fiscal, pues existen autoridades fiscales expresamente facultadas para llevarlas a cabo las cuales están obligadas a informar las conductas que puedan constituir delitos fiscales derivadas de la facultad de comprobación que realicen e incluso pueden continuar dicha facultad y para obtener más elementos en relación a la conducta delictiva que se investigue.

4.8 DETERMINACIÓN Y NOTIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS.

I. En materia Federal.

Artículo 50 del Código Fiscal de la Federación.

Si durante el desarrollo de las facultades de comprobación la autoridad se entera que el contribuyente ha incumplido con sus obligaciones fiscales emitirá una resolución de determinación que deberá de notificarse personalmente al contribuyente en los siguientes momentos:

1. Tratándose de visitas domiciliarias la resolución que forme la autoridad fiscal competente para determinar las contribuciones omitidas deberá de notificarse en un plazo no mayor de seis meses contados a partir del día en que se levantó el acta final.

2. En el caso de la revisión de "gabinete" o "escritorio", la notificación se realizará después de transcurridos los plazos que tienen los contribuyentes para desvirtuar el oficio de observaciones.

Los plazos indicados no se aplicarán en los casos en que la visita domiciliaria o la revisión de "gabinete" o "escritorio" duren más de seis meses (artículo 46-A párrafo primero del Código Fiscal de la Federación)

Se podrá suspender la emisión de la resolución que determine las contribuciones omitidas en el caso de huelga, fallezca el contribuyente, desocupe el domicilio fiscal o por que impugne el acta final o el oficio de observaciones según se trate.

Si la resolución de determinación no es emitida en los plazos señalados, quedarán sin efectos tanto las actas como todo lo actuado en las facultades de comprobación.

Los hechos u omisiones conocidos por autoridades fiscales extranjeras para determinar contribuciones omitidas se tendrán por ciertos.

II. En materia Local:

Artículo 85 del Código Financiero del Distrito Federal.

Las autoridades fiscales que en ejercicio de sus facultades de comprobación se percaten de la comisión de infracciones por parte del contribuyente resultando de ello el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas. La resolución que contenga la determinación correspondiente se notificará dentro de los noventa días siguientes a aquel en el cual se levantó el acta final tratándose de la práctica de una visita domiciliaria, o bien, después de vencido el plazo para desvirtuar el oficio de observaciones en el caso de llevar a cabo una revisión de gabinete.

En el supuesto de no encontrar ninguna omisión, tal situación se hará del conocimiento al contribuyente dentro de los cinco días hábiles siguientes a la conclusión de la visita domiciliaria y revisión de gabinete.

Comentario.

La primera diferencia que encontramos es la relativa al plazo para determinar contribuciones omitidas detectadas por la autoridad durante el desarrollo de una visita domiciliaria, en materia federal es de seis meses y en la local de noventa días contados a partir del levantamiento del acta final, pero tratándose de la revisión de "escritorio" o de "gabinete" el plazo en ambos códigos comenzará a contar a partir de concluido el plazo para que el contribuyente desvirtúe el oficio de observaciones. Cabe recordar que en el Código Fiscal de la Federación dicho plazo se puede prorrogar por quince días más cuando se solicite la ampliación y se revise más de un ejercicio fiscal.

Consideramos que resulta más benéfico para el contribuyente que se le notifique la resolución de la determinación en el plazo de noventa días, pues de esta manera el contribuyente al transcurrir menos tiempo tendrá que pagar menos accesorios, recargos y multas, o bien, en menor tiempo podrá interponer el medio de defensa procedente en contra de la resolución que contenga la determinación.

Otra diferencia es que en materia federal el plazo para determinar y notificar las contribuciones omitidas se puede suspender, situación que no ordena el Código Financiero del Distrito Federal. El hecho de suspender el plazo para notificar la resolución causa perjuicio al contribuyente por el razonamiento argumentado anteriormente (mayor acumulación de accesorios, recargos y multas).

En materia local, la autoridad que no encuentre omisiones en el cumplimiento de obligaciones fiscales deberá dar a conocer dicha situación al contribuyente dentro de los quince días siguientes a la conclusión de la visita domiciliaria o de la revisión de "escritorio" o de "gabinete", a diferencia de la materia federal. Lo anterior genera mayor certeza la contribuyente ya que tendrá la seguridad de que la autoridad no podrá notificarle posteriormente una resolución que determine créditos fiscales.

4.9 PLAZO PARA PAGAR LAS CONTRIBUCIONES DETERMINADAS CON MOTIVO DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

I. En materia Federal:

Artículo 65 del Código Fiscal de la Federación.

El contribuyente tiene cuarenta y cinco días contados a partir del día siguiente en que surta efectos la resolución de determinación que la autoridad fiscal haya emitido con motivo de las facultades de comprobación para:

- a) Pagar las contribuciones omitidas y sus accesorios (se extingue la obligación sustantiva).
- b) O bien, para impugnar la resolución (se suspende el Procedimiento Administrativo de Ejecución).

En el caso de que el contribuyente no pague o garantice dentro del plazo iniciará el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE).

II. En materia Local:

Artículo 50 segundo párrafo del Código Financiero del Distrito Federal.

Los créditos determinados con motivo del ejercicio de alguna de las facultades de comprobación previstas en el Código Financiero del Distrito Federal deberán pagarse junto con sus accesorios o garantizarse para impugnar dicha resolución dentro de los quince días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de la resolución fiscal en la que consta la determinación.

Comentario.

El plazo para pagar las contribuciones determinadas con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación establecido en el Código Fiscal de la Federación es de cuarenta y cinco días, en tanto que en materia local es de quince días, ambos plazos contados a partir de que surta efectos la notificación de la resolución que contenga la determinación de los créditos fiscales.

Resulta más favorable para el contribuyente el plazo de los cuarenta y cinco días, pues en caso de que decida impugnar la resolución que contenga la determinación tendrá mayor tiempo para preparar su defensa.

CONCLUSIONES.

1. La facultad de comprobación fiscal es la potestad con la que cuenta la autoridad fiscal competente para verificar que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria ha cumplido con su obligación sustantiva por haber actualizado el hecho imponible previsto en la ley.

Algunos doctrinarios identifican los objetivos de las facultades de comprobación. El objeto mediato de los actos de fiscalización para autores como Doricela Mabarak Cerecedo y Antonio Jiménez González es evitar la evasión fiscal, motivando a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones fiscales. El inmediato es determinar las contribuciones omitidas para su posterior recaudación.

Sin embargo, con base en el estudio realizado, nuestra postura es contraria a lo anteriormente señalado, pues consideramos que el único objeto que se materializa en la práctica es el de determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, y que el pretendido objeto de motivar a los contribuyentes al pago de sus obligaciones es una mera aspiración sin referente concreto, ya que lo único que se logra es intimidar al particular, sin que ello represente una medida eficiente o cuando menos persuasiva para evitar la grave evasión fiscal que actualmente aqueja a nuestro país.

La razón por la cual sostenemos que la autoridad intimidada a los gobernados con los procedimientos de fiscalización se debe a la evidente tendencia legislativa de favorecer los intereses de la autoridad fiscal, aun en contra de la lesión a los derechos fundamentales de legalidad. La afirmación anterior se apoya en que a pesar de que el artículo 16 constitucional permite a las autoridades (en este caso fiscales) llevar a cabo actos de molestia en contra del domicilio y papeles del gobernado, el desarrollo de los procedimientos de verificación regulados en los Códigos estudiados contiene una serie de irregularidades completamente perjudiciales para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, y colateralmente a los intereses de la Administración pública, que en el fondo son parte de los intereses de los propios gobernados.

2. Las facultades de comprobación reguladas en el Código Fiscal de la Federación son ilimitadas a diferencia de la materia local en el Distrito Federal, pues, entre otras situaciones, no se establece ningún plazo ni supuesto por el cual éstas se extingan. Tal situación causa incertidumbre jurídica al particular respecto al periodo en que se le puede sujetar a un ejercicio de verificación; en otras palabras, repetir ilimitadamente las facultades fiscalizadoras. En consecuencia, creemos pertinente que se regulen los supuestos jurídicos relativos al plazo para sancionar a la autoridad negligente o indolente con la extinción de sus facultades de comprobación.

No obstante que el artículo 63 del Código Financiero del Distrito Federal señale el plazo y los casos por los cuales se extingue las facultades de la autoridad fiscal para determinar créditos e imponer sanciones, pues precisamente esta caducidad puede suspenderse por el ejercicio de los actos comprobatorios. Lo cual nos permite advertir la extrema relatividad de los

plazos para que la autoridad finque créditos fiscales a los contribuyentes con motivo de sus actividad fiscalizadora.

Por otra parte, se debe considerar que el establecimiento de una caducidad de las facultades de comprobación obligaría a las autoridades fiscales competentes para ejercerlas con mayor diligencia, toda vez que no podrían estar reparando sus errores ilimitadamente. Esta innovación repercutiría en la optimización de los recursos materiales y humanos de la Administración pública, a la vez que un menor número de actos de molestia en contra de los gobernados, y, finalmente, mayor certeza jurídica.

3. Sostenemos la urgente necesidad de establecer la regulación de la caducidad de las facultades de comprobación, ya que si bien existen disposiciones tanto en el Código Fiscal de la Federación como en el Código Financiero del Distrito Federal concernientes al orden para revisar (materia local), o determinar (materia federal) el cumplimiento de las contribuciones sólo cuando se encuentren errores u omisiones en los periodos revisados, esto no representa una ventaja o propiamente un beneficio para el sujeto pasivo, sobre todo en materia federal, pues es claro que esa aparente limitante entraña que se seguirán ejerciendo las facultades de comprobación aun sobre los periodos y contribuciones anteriores. Por lo tanto, la autoridad fiscal podrá determinar contribuciones sin más limitación que la caducidad de los créditos fiscales y sus accesorios.

Creemos, no obstante, que en materia local del Distrito Federal, en virtud del texto expreso de los artículos 71 A y 82 del Código Financiero de la entidad, existen los elementos normativos suficientes que sugieren limitantes, extinción o caducidad de las facultades de comprobación, a diferencia de la materia Federal, ya que, particularmente en el primero de los preceptos citados, la letra de la ley dispone claramente el impedimento u obstáculo ineludible de la autoridad fiscalizadora para practicar dos o más visitas domiciliarias o revisiones de gabinete respecto de un mismo objeto dentro un mismo ejercicio fiscal, de lo cual, podemos establecer, por regla general, que el contribuyente tiene derecho a que no se le practiquen más de dos revisiones sobre un mismo objeto por año.

Por otra parte, el artículo 82, fracción I, inciso d), en cita, si bien tan sólo se refiere a la práctica de la visita domiciliaria, también contiene un límite en el ejercicio de estas facultades, ya que establece como uno de los requisitos que debe contener la orden para su ejecución el relativo a precisar el objeto, el cual consiste en precisar los impuestos y el periodo por revisar, pero además, por disposición expresa, el periodo no deberá ser mayor de tres años anteriores a la fecha de notificación de la orden. De lo cual se sigue que el contribuyente tiene el derecho de no sentir tales actos de molestia, que afectan su domicilio, cuando exceden de tres años anteriores en que se llevan al cabo.

4. También afirmamos que es necesario modificar los supuestos normativos contenidos en el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 41-A y 42-A, que establecen las actividades que puede realizar la autoridad fiscal sin que ello signifique el inicio de las facultades fiscalizadoras¹¹², a fin que de que la autoridad no se valga de una redacción normativa ambigua o

¹¹² *vid supra* p. 136

bien deliberadamente oscura para eludir el cumplimiento de las formalidades inherentes a los actos de fiscalización. Toda vez que dichos preceptos contemplan la permisión de actos de molestia sobre los papeles del contribuyente encaminados a detectar el incumplimiento de obligaciones fiscales; es decir, aun cuando no haya una mención expresa, no se puede dudar de que tales dispositivos se refieren efectivamente al ejercicio de facultades de comprobación. Es indispensable reformar o incluso derogar esta redacción normativa irregular a fin de no prohibir el ejercicio de facultades de comprobación encubiertas, pues este debe ser el espíritu legislativo imperante de conformidad con los principios de seguridad jurídica que se otorgan al particular, en cabal cumplimiento de los principios del Estado de Derecho de los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; de ahí que bajo ninguna razón el desarrollo de los procedimientos de verificación puedan dejar de cumplir con las formalidades constitucionales y legales.

5. A efecto de cumplir con los mencionados preceptos constitucionales de seguridad jurídica consideramos que sería conveniente que el legislador federal tome como base o modelo el Código Financiero del Distrito Federal en su parte relativa, pues en este último no existe disposición alguna que establezca la posibilidad de suspender el desarrollo de la visita domiciliar y de la revisión de "escritorio" o de "gabinete". Pensamos que con esta medida se limitaría el plazo de estos actos de fiscalización, que en la práctica son los más usuales. Una consecuencia benéfica para los gobernados es que se acortaría el acto de molestia que resienten sobre la disponibilidad de su contabilidad y documentos relacionados cuando éstos se encuentran en posesión de las autoridades fiscales, así también se evitaría la dificultad que representa realizar sus actividades cuando la autoridad fiscal realiza el acto comprobatorio en el domicilio del particular. Para la autoridad en cambio esta innovación significaría evitar el rezago de los procedimientos de comprobación, así como tener un mejor control administrativo de los mismos, pues no habría dispersión de los expedientes; así también redundaría en la eficacia pues se disminuiría el margen de la dilación indebida de su conclusión; con todo el ahorro de recursos que esto conllevaría.

6. La facultad de comprobación consistente en revisar los dictámenes fiscales en materia federal inicia cuando se le notifica el requerimiento de documentación al contribuyente o al tercero relacionado con él. En materia local a pesar de que no se señala específicamente de esta manera, se entiende que esta verificación inicia cuando se le solicita documentación al contribuyente después de que la autoridad ha revisado la documentación requerida al contador público o en su defecto al contribuyente, y considere que el dictamen formulado no se ajustó a las disposiciones aplicables. Por tanto, el Código Financiero del Distrito Federal establece que si de la revisión de los documentos realizada al contador público y al contribuyente se desprende que el dictamen fiscal no se formuló conforme a las reglas en el establecidas, ejercerá directamente sus facultades de comprobación.

El procedimiento contenido en el artículo 87 de la legislación fiscal local denominado revisión de dictamen fiscal no es considerado por el propio texto de la ley como facultad de comprobación, pues establece que si la autoridad determina que el dictamen no se elaboró conforme a las disposiciones legales aplicables después de la revisión efectuada de la documentación presentada por el contador público o el contribuyente, ejercerá directamente sus

facultades de comprobación. Esta redacción implica que el primer procedimiento no resulta propiamente el ejercicio de una facultad de esta naturaleza.

No obstante consideramos que en el supuesto del requerimiento al contribuyente la autoridad sí ejerce directamente sus facultades de comprobación desde el momento en que le solicita la documentación. Por ello la frase "ejercerá directamente sus facultades de comprobación" es inadecuada. Sobre el particular se proponen tres soluciones:

a) Que desaparezca del precepto legal en comento la frase "ejercerá directamente sus facultades de comprobación".

b) Que continúe con la misma redacción, pero que se especifique que la autoridad podrá ejercer "otras" facultades de comprobación distintas a la revisión del dictamen fiscal, *verbi gratia* visita domiciliaria o revisión de "escritorio" o de "gabinete", toda vez que las facultades de comprobación se pueden ejercer simultáneamente o posteriormente.

c) O bien, dejar intacta la redacción del párrafo que contiene la frase en cita, pero que dicho párrafo se encontrara situado después del procedimiento para revisar la documentación requerida al contador público, antes de hacer referencia la contribuyente.

Cualquiera de estas propuestas no generaría la duda de que el procedimiento de revisión que se inicia cuando se le requiere documentación al contribuyente se trata efectivamente del ejercicio de una auténtica facultad de comprobación.

Lo anterior se afirma en virtud de que si bien no se puede considerar que inicia la facultad de comprobación con la notificación al contador público de la solicitud de documentación, ya que éste sólo tiene el carácter de auxiliar técnico del contribuyente que contrata sus servicios para formular el dictamen; y porque con dicho requerimiento no se afecta la esfera jurídica del particular, puesto que la revisión únicamente repercutirá en el cumplimiento debido de las obligaciones del dictaminador, y porque finalmente su opinión no vincula a las autoridades administrativas; también es cierto que el propósito de las facultades de comprobación es el de determinar créditos por contribuciones omitidas u obligaciones incumplidas, y ésta sólo puede tener lugar cuando se le notifica al sujeto que resultará afectado el inicio de dicho procedimiento, pues no hay que olvidar que el acto de determinar un crédito fiscal representa un acto de autoridad privativo, ya que entraña el surgimiento de una obligación de pago, para la cual tuvo que haberse otorgado la necesaria garantía de audiencia.

Por otra parte, se sostiene que sólo cuando al contador público se le otorgue el carácter de responsable solidario del contribuyente dictaminado, los actos de fiscalización que pueden generar la determinación de créditos fiscales, pueden iniciar cuando se le requiere documentación o información al dictaminador. Con esta incorporación normativa se obligaría al contador público a trabajar con mayor diligencia y con ello se le otorgarían mayores ventajas al contribuyente que no son sino equidad en la relación contractual que al efecto se acuerde con el contador público como prestatario de sus servicios profesionales.

7. También se llegó a la conclusión de que no existe procedimiento legal para revisar los dictámenes fiscales, pues los procedimientos establecidos en los artículos 48 del Código Fiscal de la Federación y 84 del Código Financiero del Distrito Federal para revisar la contabilidad fuera de la visita domiciliaria (revisión de "escritorio" o de "gabinete") no especifican que tales procedimientos sean propios o exclusivos de la revisión de dictamen fiscal; sino que por el contrario, se refieren a todos los procedimientos de fiscalización que no sean visita domiciliaria. Por ello, en la práctica observamos que el procedimiento administrativo que se sigue para revisar los dictámenes fiscales es el regulado en las disposiciones citadas, pues como se aprecia en su texto no está excluido de dicho procedimiento el relativo a la revisión del dictamen fiscal.

Consideramos conveniente que ambos ordenamientos legales prevean un procedimiento de aplicación particular a la revisión del dictamen fiscal tomando en consideración sus características inherentes que lo diferencian de las demás facultades fiscalizadoras.

8. Es de gran importancia reformar el artículo 83 fracción II del Código Financiero del Distrito Federal, toda vez que permite el aseguramiento de la correspondencia del visitado, lo cual constituye una clara violación del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que en sus párrafos noveno y duodécimo se señala que la correspondencia privadas es inviolable, por lo que estará libre de todo registro, en caso contrario se aplicarán las penas establecidas en la ley. Además de que la disposición constitucional es clara en establecer que tratándose de la materia fiscal la autoridad judicial federal no autorizará la intervención de la correspondencia.

De acuerdo con las anteriores consideraciones concluimos que resulta evidente la violación al artículo 16 constitucional párrafos noveno y duodécimo, toda vez que la autoridad fiscal del Distrito Federal asegura la correspondencia del visitado.

9. Por último debe atenderse a que si bien todas las desventajas en el nivel federal y en el local del Distrito Federal, tanto para los contribuyentes como para la Administración Pública en el ejercicio de facultades de comprobación son consecuencia del texto de la ley, y por ende responsabilidad de los legisladores, es menester hacer hincapié en la urgente necesidad de que la problemática fiscal no puede encontrar solución únicamente en la mejora legislativa; se debe tener la consciencia de que los progresos legislativos tienen que estar aparejados de eficiencia en su aplicación, esto es en la labor administrativa; es decir, las dependencias fiscales deben contar con funcionarios y empleados públicos suficientemente preparados en el terreno jurídico, pues no son pocos los casos en que los procedimientos se ven entorpecidos o incluso estropeados del todo por culpa de errores procedimentales mínimos atribuibles al personal actuante, mismos que son causa de violación de derechos, por lo cual los tribunales tienen que dar la razón a los particulares. Y es claro que estos "errores" se pueden evitar fácilmente cuando se cuenta con servidores públicos verdaderamente capacitados.

Para lograr esta eficiencia en la aplicación de las leyes fiscales, en particular por cuanto hace al ejercicio de facultades de comprobación fiscal, se sugiere que las personas que efectivamente las ejercen fueran sometidos desde su ingreso a las unidades encargadas de dichas

atribuciones, a una rigurosa selección, en donde impere el criterio del manejo auténticamente jurídico de la ley, y no mera apreciación "letrista" de la misma; asimismo, que sean objeto de exámenes anuales para evaluar sus conocimientos en la materia de sus funciones y que sean obligados a participar en cursos de actualización para el mejor desempeño de sus actividades. Lo anterior se reitera no obstante las disposiciones que sobre este particular existen en la ley, pues los resultados de esa política de eficiencia dan mucho que desear.

Sabemos que esta propuesta implicaría un empleo de recursos económicos con cargo al gasto público y por ello a las contribuyentes. Pero este gasto debe considerarse como una inversión provechosa que tiene como finalidad evitar otros gastos mayores. Ya que no representaría un equivalente, ni remotamente se compararía, con las grandes pérdidas pecuniarias que sufre la Hacienda Pública federal y local con la práctica de procedimientos que en un gran porcentaje deben ser repetidos o multiplicados un sin número de veces, y en el peor de los casos anulados definitivamente sin que se puedan reiniciar, debido a que los tribunales ordenan subsanar procedimientos viciados de ilegalidad de origen; junto con ello también debe considerarse el gasto que destina la Administración para defender en los mismos tribunales sus propias actuaciones.

BIBLIOGRAFIA

- ACOSTA ROMERO, Miguel. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A-CH. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999.
- ACOSTA, Miguel y LOPEZ, Eduardo. "Delitos Especiales"; 5ª ed., Edit. Porrúa, México, 1998.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. "Derecho Fiscal"; 15ª ed., Edit. Themis, México, 2000.
- BUNSTER, Alvaro. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo D-H. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999.
- DE LA CUEVA, Arturo. "Derecho Fiscal"; Edit. Porrúa, México, 1999.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano"; 18ª ed., Edit. Porrúa, México, 1999.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario"; 3ª ed. Edit. Trillas, México, 1999.
- FIX ZAMUDIO, Héctor. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A-CH. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999.
- FLORES GARCIA, Fernando. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A-CH. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999.
- GARCIA VIZCAINO, Catalina. "Derecho Tributario"; Tomo I, Edit. Depalma, Buenos Aires (Argentina), 1997.
- GIL VALDIVIA, Gerardo. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo D-H. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999.
- HERNANDEZ ESPINDOLA, Olga. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A-CH. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999.

- JARACH, Dino. "El Hecho Imponible". Teoría General del Derecho Tributario Substantivo; 3ª ed., Edit. Abeledo Perrot, Buenos Aires (Argentina), 1996.
- JIMENEZ GONZALEZ, Armando. "Lecciones de Derecho Tributario"; 7ª ed., Edit. ECFASA, México, 2001.
- KAYE, Dionisio J. "Derecho Procesal Fiscal"; 6ª ed., Edit. Themis, México, 2000. p.205
- LOMELI CEREDO, Margarita. "Derecho Fiscal Represivo"; 3ª ed., Edit. Porrúa, México, 1998.
- LUQUI, Juan Carlos. "La Obligación Tributaria"; Edit. Depalma, Buenos Aires (Argentina), 1989.
- MABARAK CERECEDO, Doricela. "Derecho Financiero Público"; Edit. Mc Graw Hill, México, 1999.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano"; 14ª ed., Edit. Porrúa, México, 1999.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "Las Facultades de Comprobación Fiscal"; Edit. Porrúa, México, 1999.
- MARTINEZ, José y RODRIGUEZ, Guillermo. "Derecho Tributario General"; Tomo II, Edit. Depalma, Buenos Aires (Argentina), 1989.
- MARQUEZ PIÑEIRO, Rafael. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo P-Z. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999.
- NAVA NEGRETE, Alfonso. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A-CH. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999.
- ORELLANA WIARCO, Octavio A. "El Delito de Defraudación Fiscal". Ensayo Dogmático Jurídico Penal; Edit. Porrúa, México, 2000.
- ORRANTIA ARELLANO, Fernando. "Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal"; Edit. Porrúa, México, 1998.
- OSORIO Y NIETO, César A. "Delitos Federales"; 5ª ed., Edit. Porrúa, México, 2001.

- OVALLE FAVELA, José. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo D-H. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999.
- PEREZ DUARTE, Alicia E. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A-CH. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999.
- QUINTANA ACEVES, Federico. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo P-Z. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999.
- QUINTANA, Jesús y ROJAS, Jorge. "Derecho Tributario Mexicano"; 4ª ed., Edit. Trillas, México, 1999.
- RICOSSA, Sergio. "Diccionario de Economía". Traducción de Stella Mastrangeto; Edit. Siglo Veintiuno Editores, México, 1990.
- ROLANDO ARREOLA, Leopoldo. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo P-Z. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999.
- SANCHEZ-CORDERO DAVILA, Jorge. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo A-CH. Edit. Porrúa, UNAM, México, 1999.
- SANCHEZ GOMEZ, Narciso. "Derecho Fiscal Mexicano"; 2ª ed., Edit. Porrúa, México, 2000.
- SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo. "Aplicación Práctica del Código Fiscal". Introducción al Derecho Fiscal; México, 2001.
- TORRES LOPEZ, Mario A. "Teoría y Práctica de los delitos Fiscales"; 2ª ed., Edit. Porrúa, México, 2001.

LÉGISLACION VIGENTE CONSULTADA

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (D.O.F. 05 de febrero de 1917. Última reforma de 14 de agosto de 2001).
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (D.O.F. 29 de diciembre de 1976. Última reforma de 15 de marzo de 2002).

- Ley del Servicio de Administración Tributaria (D.O.F. 15 de noviembre de 1995. Última reforma de 4 de enero de 1999).
- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (D.O.F. 22 de marzo de 2001. Última reforma de 30 de agosto de 2001).
- Código Fiscal de la Federación (D.O.F. 31 de diciembre de 1981. Última reforma de 12 de febrero de 2002).
- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (D.O.F. 30 de abril de 2001. Última reforma de 31 de julio de 2002).
- Código Financiero del Distrito Federal (G.O.D.F. 31 de diciembre de 1994. Última reforma de 16 de mayo de 2002).
- Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal (G.O.D.F. 29 de diciembre de 1998. Última reforma de 31 de enero de 2002).
- Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal (G.O.D.F. 28 de diciembre de 2000. Última reforma de 21 de mayo de 2002).