

00721
341



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

" DE LA SUSPENSIÓN DE LA CADUCIDAD
(VISITAS DOMICILIARIAS)"

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
VERÓNICA GAYTÁN BONFIL.

DIRECTOR Y ASESOR:
LICENCIADO MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES.



México, D.F.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2003

9



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

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

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

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

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 VERONICA GAYTAN BONFIL, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "DE LA SUSPENSION DE LA CADUCIDAD (VISITAS DOMICILIARIAS)".

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 ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES.

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

b

Dedico este humilde trabajo con todo mi amor y cariño:

A DIOS

Por todas las bendiciones que me ha regalado.

A LA MEMORIA DE MI PADRE HIJINIO GAYTÁN DURÁN

Porque gracias a su ejemplo y lucha estoy aquí.

A MI MAMÁ

Por su amor y apoyo en todos los momentos de mi vida.

A MIS HERMANOS: GUILLERMO, JUAN MANUEL Y JOSÉ

Por ser un soporte y ejemplo para mí.

A FRANCISCO, FANNY Y CHIO

Por su amistad y por estar conmigo en los momentos de felicidad y ayudarme a levantar en los difíciles.

A MI UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Por los conocimientos y oportunidades invaluable que me ha brindado.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

C

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.

CAPÍTULO I DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

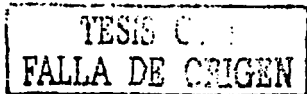
1.1 Concepto y Características de la Relación Jurídica Tributaria.	1
1.2 Diferencia con la Obligación Tributaria.	3
1.3 Determinación de la obligación en la Relación Jurídica Tributaria.	8
1.4 Elementos de la Relación Jurídica Tributaria.	12
1.4.1 Sujetos Activos de la Relación Jurídica Tributaria.	13
1.4.2 Sujetos Pasivos de la Relación Jurídica Tributaria.	20
1.4.3 Objeto de la obligación.	25
1.5 Extinción de la Relación Jurídica Tributaria.	25

CAPÍTULO II DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PARTES DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

2.1 De las obligaciones en general.	27
2.2 De las obligaciones del sujeto activo.	31
2.3 De las obligaciones del sujeto pasivo.	37

CAPÍTULO III DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

3.1 Evolución Histórica.	42
3.2 Aspectos Constitucionales de las Facultades de comprobación.	43
3.3 Practicar visitas domiciliarias.	48
3.3.1 La orden de visita.	48



d

3.3.2 Requisitos del inicio de la visita domiciliaria.	57
3.3.3 Desarrollo de la visita domiciliaria.	66
3.3.4 Obligaciones del visitado.	76
3.3.5 Obligaciones de los visitadores.	78
3.3.6 Facultades de los visitadores.	79
3.3.7 De la terminación de las visitas.	81

CAPÍTULO IV DE LA EXTINCIÓN DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

4.1 De la caducidad en general.	85
4.1.1 Origen y Concepto de la caducidad.	85
4.1.2 Clasificación de la caducidad.	87
4.2 Caducidad y Prescripción.	89
4.3 Diferencia entre interrupción y suspensión de la caducidad	95
4.4 De la caducidad en el derecho tributario mexicano.	96
CONCLUSIONES.	108
BIBLIOGRAFÍA.	

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INTRODUCCIÓN.

El tema central del presente trabajo es la caducidad, su estudio se debe al fenómeno actual en nuestro sistema jurídico tributario, que indudablemente tiene relación con un sector muy importante: la seguridad jurídica del gobernado, como destinatario directo de las disposiciones legales.

Hoy en día el legislador ha dejado de lado la verdadera función del Código Fiscal de la Federación, olvidando los elementos de proporcionalidad y equidad, al verse totalmente parcial a favor de los intereses de las autoridades fiscales, ya que si bien sujeta las facultades de comprobación a un plazo extintivo, éste se consume después de cumplir previamente una serie de condiciones, como: que la autoridad no ejecute sus facultades o el contribuyente no ejerza su garantía de audiencia, a través de un recurso o juicio. Algo que la doctrina simplemente no puede concebir, por la naturaleza jurídica de la figura extintiva.

En este sentido, surgen cuestionamientos como qué certeza jurídica tiene el contribuyente del tiempo al que puede estar sujeto a las facultades de comprobación, cuál fue el motivo del legislador para prever la suspensión de la caducidad en los casos antes señalados, dónde quedan las garantías de legalidad y seguridad jurídicas consagradas en nuestra Constitución.

Lo grave de esta situación es que se hace palpable en la práctica de las visitas domiciliarias realizadas sólo a determinados sectores de contribuyentes.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

f

Por lo anterior, se propone reformar el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 67, fracción IV, cuarto párrafo, para dar más equilibrio entre las partes de la relación jurídica tributaria, y para fortalecer a aquéllos contribuyentes que se ven desprotegidos en su persona, negocios, bienes, empresas y en general en su patrimonio a consecuencia de las facultades ilimitadas de las que goza la autoridad hoy en día. Esto es así, dado que el Código Tributario no restringe tal actuación, al disponer en su precitado artículo 67 que se suspenderá el plazo de la caducidad cuando la autoridad ejerza sus facultades de comprobación o cuando el contribuyente pretenda defender algún derecho, a través del recurso de revocación o un juicio y, si de las resoluciones emitidas con motivo de estas instancias se desprende que la autoridad actuó en forma ilegal, la consecuencia es que se reponga su actuación hasta la etapa en que incurrió en irregularidad. Situación que no puede continuar si realmente se pretende construir un estado de derecho en nuestro país.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

PAGINACION

DISCONTINUA

**TESIS CON
FALLA DE
ORIGEN**

CAPÍTULO I

DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

1.1 Concepto y Características

En términos generales la relación jurídica ha sido estudiada desde diversas perspectivas, inclusive se han creado tesis que tratan de explicarla, aquí exponemos dos ejemplos de ello.

Para el derecho alemán la relación jurídica no es otra cosa que la facultad que tiene el acreedor de poder exigir a su deudor el cumplimiento de la obligación que asumió y, a su vez la obligación del deudor de cumplir con la pretensión de su acreedor. Lo que se traduce en una "facultad" de EXIGIR y a una "obligación" de CUMPLIR.

Así mismo, existe la tesis francesa que considera a la relación jurídica, como la facultad que permite al acreedor a ejercitar una acción procesal para obtener la prestación.

Sin embargo, este criterio ha sido criticado, ya que no se puede considerar que el acreedor ejercite una acción cuando aún no conoce si el deudor cumplirá o no con su obligación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

De manera general, la relación jurídica siempre va a ligar a los sujetos con el fin de imponer una o varias obligaciones para uno de ellos y para el otro la facultad de poder exigir el cumplimiento de esa(s) obligación(es).

Ahora, llevando la figura de la relación jurídica al derecho fiscal, se exterioriza de una manera diferente, por su naturaleza. En nuestro país el poder soberano del Estado se manifiesta a través de leyes que deben cumplir constitucionalmente con un proceso legislativo. La finalidad de dichas leyes es regular hechos que al concretizarse traerán una consecuencia jurídica aparejada de derechos y obligaciones entre los sujetos.

En materia tributaria la ley crea un vínculo entre un sujeto activo o acreedor (el Estado) y un sujeto pasivo o deudor (regularmente el gobernado), buscando que la obligación siempre recaiga sobre el sujeto pasivo cuando realice el hecho previsto en la norma, y principalmente esa obligación consistirá en el pago de una cantidad de dinero, así tenemos que se da la relación jurídica tributaria, misma que ha sido definida por diversos autores.

Para el maestro Emilio Margáin Manautou, la relación jurídica tributaria es el:

*"Conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria"*¹

¹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, edit. Porrúa, ed. 15ª, México, D.F. 2000, p. 272.

Por otro lado, para el autor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, la relación jurídica tributaria es:

*“Un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”.*²

Así tenemos que de lo expuesto, se pueden desprender las siguientes características de la relación jurídica tributaria:

- a) Es una relación creada por ley.
- b) Los sujetos que intervienen son el Estado como sujeto activo y el gobernado como sujeto pasivo, aunque en ocasiones puede ser un ente público.
- c) La obligación de pagar el impuesto siempre caerán sobre el sujeto pasivo.
- d) No solo es derecho del Estado exigir al contribuyente el cumplimiento de la norma, sino una obligación que la propia ley le marca.
- e) Siempre será con el fin de regular la actividad tributaria, en beneficio del Estado.

1.2 Diferencia con la Obligación Tributaria.

Al revisar la bibliografía de diversos autores, me di cuenta que existen criterios variados respecto a si es lo mismo la relación jurídica tributaria y la

² DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de derecho tributario, edit. Linusa, cd. 3^o. México D.F. 1997. p. 97.

obligación tributaria, de ahí la importancia que le doy al hecho de analizar este punto. Hay autores que coinciden en que se trata de lo mismo al señalar que la obligación tributaria es de carácter sustancial y le denominan relación jurídica tributaria principal y hay otra obligación tributaria equivalente a la relación jurídica tributaria de obligación formal.

Sin embargo analizando ambas figuras, nos podemos percatar que efectivamente no pueden confundirse ya que tienen diferente naturaleza jurídica. La definición que nos da Emilio Margáin citado por el maestro Narciso Sánchez Gómez es el siguiente:

*"La relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades regulada por la ley. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación."*¹

Como lo define el autor, la relación jurídico tributaria constituye un conjunto de obligaciones consistentes es un hacer, no hacer, dar y tolerar relacionados con la modificación, transmisión, extinción, o liberación de una obligación tributaria en donde no forzosamente tiene que entregarse una cantidad de dinero al fisco.

¹ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, edit. Porrúa, México D.F. 1999, p. 341.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Por lo tanto, la relación jurídico tributaria es el nexo entre el Estado y el particular cuyo fin es buscar que este último obedezca la norma mediante el cumplimiento de una serie de obligaciones derivadas de la actividad tributaria y; la obligación tributaria específicamente implica el deber del sujeto pasivo de contribuir con el Estado al gasto público desde el momento en que su conducta encuadre perfectamente en la hipótesis que la ley marca. Es decir, la ley por su sola entrada en vigor no obliga al sujeto a pagar un impuesto, mientras éste no caiga en el supuesto que la norma prevé. En este sentido, la relación jurídico tributaria abarca todas las consecuencias derivadas de la actividad tributaria a diferencia de la obligación tributaria que se reduce al cumplimiento de la prestación establecida en ley, que no es otra cosa que el pago del tributo.

Por lo anterior, se puede llegar a la conclusión de que puede existir relación jurídico tributaria sin obligación tributaria pero no puede haber obligación tributaria sin que previamente haya una relación jurídico tributaria creada por ley.

Un claro ejemplo para distinguir ambas figuras es el proporcionado por el maestro Narciso Sánchez Gómez, ya que efectivamente mientras exista la exención para determinados contribuyentes, existirá la relación jurídico tributaria, más no así la obligación de pagar el impuesto.

Lo anteriormente expuesto no coincide con el comentario del autor Rafael De Pina, al afirmar que "obligación y relación van inseparablemente unidas"⁴, ya que

⁴ DE PINA, Rafael. Elementos de Derecho Civil Mexicano. Obligaciones civiles-contratos en general. Volumen III, ed.10ª. edit. Porrúa. México 2000. p. 40.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

como se ha concluido, puede existir relación jurídica tributaria, sin que necesariamente el sujeto pasivo se encuentre ligado a una obligación.

Por último, es necesario mencionar que pueden existir todos los elementos constitutivos de una relación tributaria, sin que medie obligación alguna, por ejemplo:

- a) La ley que prevea varios supuestos.
- b) El sujeto activo.
- c) Los posibles sujetos pasivos.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Sin embargo, mientras no se genere la obligación, o el Estado cree un caso de excepción, el sujeto que podría considerarse como pasivo, no se encontrará obligado.

Al respecto el Poder Judicial de la Federación emite el siguiente criterio:

UNIVERSIDAD AUTONOMA METROPOLITANA. NATURALEZA FISCAL DE LA EXENCION DE IMPUESTOS Y REGIMEN DE NO SUJECION A RELACION TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS. En atención a lo que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinan las leyes. A la vez, el artículo primero del código Fiscal Federal, reitera igualmente, que todas las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos, conforme a las leyes

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

fiscales respectivas. Con base en las prescripciones expuestas, al coincidir la situación jurídica particular de un individuo con la hipótesis general y abstracta contenida en una ley de carácter impositivo, surgen de inmediato entre él y el Estado relaciones de índole tributaria, es decir, al subsumirse la actividad de un gobernado en la previsión general y abstracta detallada en un ordenamiento de carácter fiscal, nace una relación jurídica tributaria que lo liga con el Estado. Ahora bien, no toda relación jurídica tributaria genera un crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo y exigible por la autoridad exactora, pues el propio legislador, ya en la ley del tributo o en otras disposiciones, puede crear mecanismos de excepción a dicha obligación tributaria. Uno de esos mecanismos es la exención. La exención de un gravamen es aquella figura jurídica tributaria por virtud de la cual, conservándose los elementos de la relación jurídica tributaria (sujetos, objeto, cuota, tasa o tarifa) se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o sujetos imponibles, por razones de equidad, conveniencia o política económica. Esta figura de excepción se constituye como una situación de privilegio que debe estar expresamente señalada por la ley, su existencia no se deduce; su interpretación es estricta, es decir, exactamente en los términos en que se encuentra redactada; su aplicación es siempre a futuro, es temporal y subsiste hasta en tanto no se modifique o derogue la disposición que la contiene. Distinta de la figura de la exención se encuentra aquella que la doctrina nacional denomina de no sujeción a la relación tributaria, pues esta última supone que, por virtud de una determinación expresa del legislador, se sustrae de la relación jurídica tributaria alguno de los elementos que la componen. Difiere de la exención pues mientras aquella figura hace desaparecer a la relación jurídica tributaria al privarla de uno de sus elementos esenciales, ésta crea un régimen de excepción con independencia de la relación tributaria de la cual ha emanado, es decir, la relación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo que surge al momento de verificarse ficticiamente el supuesto hipotético general de la ley en un caso concreto sigue existiendo, mas, por disposición expresa del propio legislador, el entero no se verifica pues se está exento de pago, no habrá crédito fiscal que exigir del causante ya que, aunque se han dado los

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

supuestos legales de generacion, otra figura juridica exime su pago. Por su lado, la no sujeción de relación tributaria no supone la existencia de la relación vinculante, pues tal relación tributaria no puede existir ya que jurídicamente ha sido retirado uno de los elementos que la componen...TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.⁵

1.3 Determinación de la obligación en la Relación Jurídico Tributaria.

Para iniciar el tema de la determinación de la obligación tributaria, es importante mencionar nuevamente que al coincidir la conducta del sujeto pasivo con la hipótesis normativa, se presenta lo que se conoce como hecho generador de la contribución (que equivale al nacimiento de la obligación tributaria), dicho concepto esta previsto en el artículo 6°, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

"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."

Es importante mencionar que la doctrina ha diferenciado al hecho imponible del hecho generador; al primero como la **situación jurídica o de hecho** que se encuentra prevista en la ley, que al momento de actualizarse produce el hecho generador obligándose el sujeto pasivo desde ese momento.

⁵ Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Parte · I. Segunda Parte-2. Tesis. Página: 753

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Así tenemos, que la determinación es definida por el maestro Héctor B. Villegas como:

*"acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria ("an debeatur"); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda ("quantum debeatur")"*⁶

Bajo ese orden de ideas, en nuestro derecho tributario existen tres formas de determinación, ya que en un principio corresponde al contribuyente la determinación de las contribuciones, en un segundo caso será la autoridad quien se encargue de determinar el crédito fiscal en cantidad líquida, con auxilio del contribuyente, en un tercer caso la autoridad determinará el crédito fiscal mediante una base cierta o sobre presunciones que tenga, así tenemos que conforme al artículo 6° del Código de la materia:

- a) "Corresponde al contribuyente determinar la contribución a su cargo, salvo que la ley disponga lo contrario." Es decir, en este caso es obligación del sujeto pasivo declarar al fisco cual es el monto que esta obligado a cubrir por concepto de impuesto, lo que también se conoce como autodeterminación o autoimposición y, lo que la doctrina italiana ha denominado como "accertamento". En este momento es cuando se concretiza de una forma

⁶ B. VILLEGAS, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 5ª edic. edit. Desalma. Buenos Aires 1994, p. 329.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

particular la obligación adquirida al instante en que se actualizó la hipótesis prevista en la norma tributaria, quedando el sujeto con la obligación de efectuar las operaciones que la ley señala para el efecto de obtener la cantidad neta y líquida que será entregada al fisco por concepto del impuesto generado. Según el maestro Narciso Sánchez, la operación de la liquidación normalmente es llevada a cabo por el propio causante, ya que la ley fiscal partiendo de un acto de buena fe, le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias.

- b) "La autoridad proceda a determinar, estando obligado el contribuyente a informarle dentro de los 15 siguientes días al momento de la causación, la situación que motivó la obligación." Este tipo de determinación es el que realiza la autoridad hacendaria, con apoyo del sujeto pasivo, ya que como la propia ley lo exige, el contribuyente esta obligado a proporcionar la información necesaria tendiente a hacer más fácil y completo el trabajo de la autoridad. Sin embargo la determinación como tal, la hace la autoridad.
- c) Además conforme al artículo 55 del Código de la materia, existe un tercer caso de determinación que se presenta cuando la autoridad fiscal realiza como consecuencia de la obstaculización de sus facultades de comprobación, sobre base cierta o sobre presunciones.

Por otra parte, es común encontrar corrientes que se encargan de estudiar la naturaleza jurídica de la figura de la determinación, unos afirman que su naturaleza es declarativa puesto que la obligación surge al momento de producirse el hecho

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

que provoca la contribución; siendo este el momento a partir del cual se encuentra obligado el contribuyente. Pero existe otra corriente que argumenta que la naturaleza de la determinación es netamente constitutiva, en virtud de que si bien debe presentarse la circunstancia prevista en ley, es elemental que se de el acto de la administración pública tendiente a fijar la obligación y determinar el monto de la contribución, por lo que será a partir de este momento cuando se constituya la deuda y sea exigible. Y existe una tercera corriente que considera a ambas posturas, sosteniendo que es declarativa por cuanto que reconoce la obligación, sin negar su naturaleza constitutiva que perfecciona dicha obligación.

Asimismo existe una controversia entre los tratadistas, por acordar si determinación y liquidación son lo mismo, ya que mientras unos autores opinan que no existe diferencia entre ambas figuras, hay quienes consideran que técnicamente no deben confundirse puesto que la determinación implica el nacimiento de la obligación tributaria, mientras que la liquidación es equivalente a la cantidad exacta que el contribuyente va a erogar.

Podría concluirse que la determinación es en lo general y la liquidación en lo particular, es decir, la determinación abarca el fijar quien es el obligado a pagar, que impuesto o impuestos, por cuales ejercicios, etc., mientras que la liquidación después de saber todo lo anterior se traduce en una cantidad líquida y cierta de cuanto es lo que se debe. Dicho de otra manera, la determinación es verificar el nacimiento y reunión de los elementos materiales y formales para su cumplimiento, mientras que la liquidación es la operación aritmética a través del cual se precisará

el monto del crédito fiscal. Por lo anterior, se llega a la conclusión de que primero es la determinación y posteriormente la liquidación.

Bajo ese tenor, se observa que existen criterios variados respecto a qué es la determinación, cuál es su naturaleza jurídica, si es lo mismo determinación que liquidación; sin embargo, lo importante es conocer y tomar en cuenta que existe la determinación y que se encuentra regulada en la norma, ya que esto da seguridad jurídica al contribuyente, razón por la cual no puede pasar desapercibido el hecho de que el sujeto que reciente la disminución de su patrimonio conozca bien a bien cuanto es lo que va a erogar y que procedimiento marca la ley para su determinación.

1.4 Elementos de la Relación Jurídica Tributaria.

Básicamente sus elementos constan de:

- a) Sujeto Activo.- que es el titular de la pretensión o crédito tributario, que en la relación fiscal viene siendo el Estado.
- b) Sujeto Pasivo.- son los contribuyentes, deudores principales o responsabilidad por deuda propia, responsabilidad solidaria, responsabilidad sustituta, responsabilidad objetiva o por responsabilidad por garantía.
- c) El objeto.- que es la pretensión que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir, el tributo a pagar.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Hay autores que agregan más elementos, pero considero que los más importantes son estos tres, por ser los que dan pie al nacimiento de la relación.

1.4.1 Sujetos Activos de la Relación Jurídico Tributaria.

En materia tributaria el Estado en su papel de acreedor es concebido en forma diferente a un sujeto activo de cualquier otra relación jurídica, ya que no sólo cuenta con la facultad de exigir el cumplimiento de una determinada obligación sino va más allá al estar obligado a hacerlo, esto en razón de su naturaleza jurídica, ya que no está velando por sus intereses sino por el bienestar de la colectividad; además de que estaría actuando en contravención a lo señalado por la norma, ya que ésta lo obliga a recaudar todos los ingresos que se destinarán al gasto público.

Doctrinariamente se contemplan a los siguientes entes como sujetos activos:

- a) Federación,
- b) Estados,
- c) Distrito Federal
- d) Municipios y,
- e) Organismos Fiscales Autónomos

De esta manera, el tratadista Narciso Sánchez, define al sujeto activo como sigue:

"es la entidad pública, que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como "acreedor de esa prestación", y en congruencia con este marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados y Municipios, con tal carácter, disponiendo del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio, a favor de la satisfacción del interés social en comento."

Si bien la anterior definición es explícita, Constitucionalmente hablando, también el Distrito Federal es sujeto activo con la facultad de establecer y exigir el cumplimiento de la obligación, además existen otros autores que agregan a la lista a los denominados organismos fiscales autónomos, quienes no tienen sustento Constitucional pero que fueron creados por ley.

Por Federación debemos entender:

"Etimológicamente la palabra "federación" implica alianza o pacto de unión y proviene del vocablo latino foedus. Foederare equivalente, pues, a unir, a ligar o componer. Desde un punto de vista estrictamente lógico, el acto de unir entraña por necesidad el presupuesto de una separación anterior de lo que con antelación importa una unidad."

Por lo que hace al Estado:

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional. Garantías y Amparo. 5ª ed., edit. Porrúa, México 1998, p. 168.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

"Básicamente se concibe al Estado como una corporación, como una persona jurídica. Esta corporación es una corporación territorial, esto es, actúa y se manifiesta en un espacio, una determinada circunscripción territorial..."

Por lo que hace al Distrito Federal, es importante aclarar que situación guarda en relación con los tributos, ya que si bien, es contemplado por la Constitución, en su artículo 31, fracción IV, posteriormente encontramos preceptos que se refieren sólo a los Estados.

Esta duda trata de ser resuelta por el tratadista del derecho Adolfo Arrijo Vizcaino, al señalar:

"... al hablar de "Entidades Federativas " nos estamos refiriendo a todas las circunscripciones territoriales que forman parte de la República Mexicana y que están dotadas de un régimen de gobierno y de Administración Pública para la atención de los asuntos locales. Es decir, comprendemos tanto a los llamadas "Estados" como al Distrito Federal"

A diferencia de este autor, el maestro Margáin Manautou, considera:

"... Constitucionalmente, por entidades federativas se entienden los Estados y, sin embargo, el Distrito Federal participa de los rendimientos como si fuese una entidad federativa: es un problema de técnica legislativa y nada

ARRIOJA VIZCAÍNO Adolfo. Derecho Fiscal. 15ª edic., edit. Themis. México D.F. 2000, p. 24.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

*más, pues dicho párrafo debería de expresar: "Los Estados y el Distrito Federal participarán en él..."*⁹

Como se observa hay opiniones encontradas entre los doctrinarios; por otro lado el Diccionario Jurídico Mexicano describe al Distrito Federal como:

*"Circunscripción territorial que en los Estados federales sirve como sede o lugar de residencia de los poderes federales u órganos del gobierno federal."*¹⁰

Por otro lado, nos define a las Entidades Federativas de la siguiente manera:

*Las Entidades Federativas son los estados miembros que integran parte del Estado federal..."*¹¹

Bajo ese tenor, se podría argumentar que Entidad Federativa y Estado son lo mismo, y la única diferencia con el Distrito Federal radica en que éste último goza de la presencia de los tres Poderes de la Unión. Esto tendría que ser así, de lo contrario, el artículo 124 Constitucional encargado de dividir las fuentes impositivas, sólo hace referencia a los Estados, al decir que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se

⁹ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. op. cit. 234.

¹⁰ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. 2ª ed., edit. Porrúa, México 1987, p. 1170.

¹¹ Idem p. 1291.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

entienden reservadas a los Estados", sin mencionar en ningún momento al Distrito Federal. Pero es importante resaltar que la Constitución en su artículo 31, fracción IV, hace la diferencia entre Estados y Distrito Federal.

Por lo que hace al Municipio en el artículo 115 de la Constitución Federal encontramos su fundamento. El Municipio es considerado como el núcleo y base de la división territorial y organización política y administrativa del Estado, quedando siempre subordinado a éste último en varios aspectos sin ser la excepción la materia económica, ya que la Legislatura del Estado esta facultado para fijar el presupuesto de su Municipio.

Es de resaltarse que si bien Constitucionalmente hablando en nuestro país los únicos sujetos activos de la relación jurídico tributaria son la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios; en realidad existen otros entes que también cuentan con esta calidad, conocidos como los "Organismos Fiscales Autónomos" y son el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (a nivel federal, estatal y municipal), lo que ha sido aceptado tanto por la doctrina como por el Poder Judicial de la Federación, argumentando que el Estado se encuentra facultado para delegarles tales facultades. Lo anterior se apoya en los siguientes criterios emitidos el primero por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el segundo por los Tribunales Colegiados en materia administrativa, que al tenor dicen:

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL TIENE CARÁCTER DE ORGANISMO FISCAL AUTÓNOMO CON TODAS LAS FACULTADES

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INHERENTES. A partir del treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y uno, en que se publicó la reforma al artículo 271 de la ley del seguro social, se otorgaron atribuciones al instituto mexicano del seguro social para cobrar coactivamente las liquidaciones no cubiertas con oportunidad, mediante oficinas dependientes directamente del mismo, con sujeción al procedimiento administrativo de ejecución que establece el Código Fiscal de la Federación y con facultades para resolver los recursos propuestos en contra de dicho procedimiento, de manera tal que dicho instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos a su favor, establecer las bases de liquidación, fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos.¹²

INFONAVIT, SUBDIRECTOR JURÍDICO DEL, TIENE FACULTADES PARA DETERMINAR, EN CASO DE INCUMPLIMIENTO, EL IMPORTE DE LAS APORTACIONES PATRONALES, PRECISANDO LAS BASES PARA SU LIQUIDACIÓN Y COBRO. El legislador ordinario ha considerado que el acto o conjunto de actos en que se traduce la determinación de la obligación fiscal, cuando la propia autoridad la lleva al cabo, se inicia con la investigación sobre si en el caso respectivo se tiene la calidad del sujeto del tributo, y concluye con la liquidación, o sea el acto por virtud de la cual se precisa la suma cierta a pagar. Ahora bien, tomando en cuenta lo dispuesto por el artículo 12, fracción VII, del Reglamento Interior del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (organismo de servicio social, con personalidad jurídica y patrimonio propio, con el carácter de organismo fiscal autónomo, en los términos de los artículos 2 y 30 de su ley), así como la naturaleza jurídica del referido Instituto, y que las obligaciones a cargo de los patrones de efectuar las aportaciones y enterar los descuentos, así como su cobro, tienen el carácter de fiscales, debe señalarse que dentro de las facultades otorgadas al subdirector jurídico del citado Instituto, quedan comprendidas las de

¹² Instancia Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pate: III, abril de 1996. Tesis: P.LII/96, página: 121.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales, precisando las bases para su liquidación y cobro; así es así que expresamente se facultó a dicho subdirector para llevar al cabo actos de vigilancia respecto del cumplimiento de la ley y reglamentos, dentro de los cuales quedan comprendidos los de realizar la verificación e inspección de empresas; actos con los cuales se inicia el proceso de determinación, facultando también para dictar las resoluciones encaminadas a ese efecto, y en el caso de que los patrones no enteren las aportaciones liquidadas, inclusive se faculta al aludido subdirector jurídico, a solicitar de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público su intervención para que se haga efectivos los multicitados créditos de carácter fiscal a favor del Instituto.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.¹³

Por lo anterior, tenemos que son seis los entes públicos (Federación, Estados, Distrito Federal, Municipios, Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores), que se encuentran sujetos por una relación jurídica, que al tener la calidad de acreedores, se encuentran no sólo facultados si no además obligados a recaudar los ingresos que el Estado necesita para sufragar las necesidades de la sociedad; lo que deben hacer cabalmente de lo contrario estarían actuando en contravención a lo previsto por la Constitución en perjuicio de los mexicanos.

1.4.2 Sujetos Pasivos de la Relación Jurídico Tributaria.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

¹³ Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Parte: 175/180. Sexta Parte. Tesis: página: 112.

Por lo que hace al sujeto pasivo de la relación, es quien está ligado al cumplimiento de la obligación, al recaer sobre él el deber de cubrir el impuesto que la ley crea, en este tipo de relación siempre será el sujeto pasivo quien tenga la responsabilidad, independientemente de su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico y en el caso de las personas físicas su edad, creencias, actividad, sexo, etc.

El maestro Narciso Sánchez Gómez define al sujeto pasivo como:

"la persona física o moral mexicana o extranjera, que al realizar el acto o el hecho engendrador de la obligación, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa o municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley".¹⁴

Efectivamente, el sujeto pasivo es aquél que al verse ante una situación de hecho o de derecho prevista por la norma, se encuentra sujeto al hecho generador del tributo y en consecuencia obligado a pagar.

En nuestra legislación vigente se prevén dos tipos de sujetos pasivos que son tanto las personas físicas como las personas morales:

- A) Persona Física.- es aquella persona dotada de capacidad de goce, titular de derechos y obligaciones, esto comprende tanto a menores de edad como a

¹⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, op. cit. 366.

personas incapaces, actuando mediante quien ejerza la patria potestad en el caso del primero, o tutor en el segundo caso.

B) **Personas Morales.-** comprende a las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles.

Sin embargo, existen otras personas físicas o morales, que sin realizar propiamente lo que se conoce como el hecho generador del tributo, resultan comprometidos a cumplirla con motivo de diversas relaciones jurídicas que el obligado directo tiene con terceras personas. Asimismo por la naturaleza misma del tributo, el Estado siempre buscará la manera de hacer cumplir la ley, por ello, si el sujeto pasivo principal (como lo han denominado algunos doctrinarios), no cumple con la obligación, se trasladará el deber del cumplimiento al sujeto más próximo al deudor.

En atención a lo anterior, la doctrina ha creado una clasificación para distinguir los diferentes supuestos sobre los cuales puede colocarse una persona como sujeto pasivo y, de manera general esta estructurado como sigue:

A) Sujeto pasivo principal, con responsabilidad directa: es la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza un acto que encuadra perfectamente en lo dispuesto por la ley, adquiriendo desde ese momento la obligación de cubrir la deuda con el Estado. El tratadista Mario Pugliese señala que éste tipo de sujeto pasivo es también el causahabiente, ya sea mortis causa (cuando el autor de la herencia muere con obligaciones

pendientes ante el fisco, y el heredero se encuentra obligado a pagar la deuda pendiente); o Inter vivos, (por ejemplo en el caso de una donación donde el donante esta obligado a pagar las cargas tributarias correspondientes) trasladándolo a nuestro derecho mexicano encontramos que el artículo 26, fracción VII del Código Fiscal de la Federación lo regula en el caso de los legados y las donaciones.

- B) Sujeto pasivo con responsabilidad solidaria: es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que es ajena a la deuda, sin embargo, por no haber cumplido con alguna obligación prevista por la ley, automáticamente se le traslada la obligación principal, que en un principio la tenía el autor del hecho generador. Un ejemplo muy claro de este tipo de sujeto pasivo con responsabilidad solidaria, es la que en su momento se le impuso al Estado, de acuerdo a lo que señala el maestro Ernesto Flores Zavala esta responsabilidad era asumida por los Estados, Distrito Federal, Territorios y Municipios, cuando sus funcionarios no recaudaban la contribución federal. Situación que actualmente ya no tiene que padecer el Estado. Actualmente en lo general se presenta con un fedatario o funcionario público a quien corresponda otorgar validez legal a determinadas operaciones que sean hechos generadores del tributo; dicha responsabilidad recae sobre él cuando no se cerciore de la veracidad del cálculo. pago correcto y oportuno del impuesto generado con motivo de los actos realizados con su intervención.
- C) Sujeto pasivo con responsabilidad sustituta: es aquella persona que sin haber efectuado el acto descrito por la norma, se obliga para con el fisco por

el responsable directo cubriendo el pago, que como su nombre lo indica, debería ser en sustitución del sujeto principal. De acuerdo al maestro Flores Zavala, esta denominación es incorrecta toda vez que no se da tal sustitución, si no que aunado al obligado directo existe otro sujeto (obligado sustituto) que también se encontrará obligado. Sin embargo en consideración de Mario Pugliese, sólo en caso de que el deudor principal sea insolvente, el fisco podrá acudir a cobrar al deudor sustituto.

D) Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva: es aquél sujeto que esta obligado al pago de los impuestos con motivo de la tenencia de bienes muebles, inmuebles y/o negociaciones afectos a un determinado impuesto, sin que dicha operación haya sido efectuada precisamente por quien recae la obligación de pagar.

E) Sujeto pasivo obligado por garantía. Es aquella persona que en forma voluntaria afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza para el efecto de responder a nombre y por cuenta del sujeto pasivo principal ante el fisco. La diferencia con los demás responsables es que este tipo de sujeto se obliga en forma voluntaria ya que la ley nunca lo obliga. Este caso se presenta cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa, pues se encontrará obligado a otorgar garantía al fisco.

Sin embargo, y si bien existe esta clasificación que adoptó en 1938 el Código Fiscal de la Federación, para el año de 1966 se derogó para quedar como actualmente se encuentra previsto en su artículo 26, donde considera los supuestos

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

de responsabilidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria, denominándolos a todos por igual como "responsables solidarios de los contribuyentes", fungiendo como tales: los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes; las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente; los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquella que se causó durante su gestión; los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación; los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por la que deban pagarse contribuciones; entre otros que el dispositivo en mención señala.

1.4.3 Objeto de la obligación.

Es el monto determinado que el deudor (contribuyente o responsable) debe entregar al acreedor (Estado) para pagar una deuda fiscal. Es básicamente la obligación principal de dar parte de su patrimonio.

En otras palabras, es la cantidad en especie o en dinero que el deudor extraiga de sus propiedades para hacer entrega al fisco federal por concepto de impuestos; esta prestación constituye el objeto que une a los sujetos, sin embargo, puede darse el caso de que el deudor no se encuentre obligado a entregar dicha prestación pero la relación subsista por lo que hace a la obligación de hacer, no hacer o tolerar.

1.5 Extinción de la Relación Jurídico Tributaria.

En la bibliografía consultada se habla principalmente de la extinción de la obligación tributaria, sin mencionar la relación jurídico tributaria, sin embargo, considero que con base en las observaciones hechas por los tratadistas y lo expuesto aquí, no es lo mismo la relación que la obligación tributaria. Bajo ese orden de ideas, como se comentó en su momento la relación jurídico tributaria nace con la ley, uniendo a los sujetos otorgándole a uno el derecho y al otro u otros la obligación; dicha obligación consistirá en un hacer, no hacer, dar y/o tolerar que una vez satisfecha la obligación de dar (pago del tributo), se cumple con el principal objeto de la relación, pero ello no significa que en ese momento se extinga, puesto que las obligaciones de hacer, no hacer o tolerar, pueden subsistir; por ejemplo (obligación de hacer) que el fisco requiera al contribuyente la presentación de determinados documentos relacionados con un ejercicio de hace dos años, o bien que practique una visita domiciliaria por "x" ejercicio (siempre que este en tiempo), lo que implica la obligación de tolerar.

En este sentido, no por el hecho de que el deudor cumpla con su obligación de pagar la prestación, significa que la relación se ha terminado en ese momento, pues el Código Fiscal de la Federación le da a la autoridad la oportunidad de revisar todo lo relacionado con el contribuyente, oportunidad que está sujeta a un plazo de cinco años bajo determinadas condiciones que se estudiarán más adelante.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Por lo anterior, la doctrina no debe pasar desapercibido el hecho de que si la relación es diferente a la obligación, es natural que no se extingan al mismo tiempo, pues si bien se argumenta que la obligación tributaria se extingue al momento de que el sujeto pasivo pague la contribución, ello no implica que la relación deje de existir.

Por las anteriores consideraciones no creo indispensable analizar cada uno de los supuestos por los que se extingue la obligación del contribuyente para cubrir su deuda.

CAPÍTULO II
DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PARTES
DE LA
RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

2.1 De las obligaciones en general.

La doctrina en el derecho civil mexicano se ha encargado de hacer una clasificación de las modalidades que adquiere la obligación de las partes en una relación jurídico tributaria. En atención a lo anterior, esta es la mencionada clasificación:

- 1) **Obligación Pura.** Es aquella que su cumplimiento no desprende de plazo ni condición alguna, al no haber circunstancia que limite sus efectos.
- 2) **Obligación Condicional.** Como su nombre lo dice se encuentra sujeta a una condición, consistente en un acontecimiento futuro e incierto.
- 3) **Obligación a Plazo.** Es la que depende de un día cierto, que será aquel que necesariamente tiene que llegar.
- 4) **Obligación Conjuntiva.** Es la que obliga a la persona a diversas cosas o hechos en forma conjunta, debiendo dar o prestar dicha obligación.
- 5) **Obligación alternativa.** Su objeto consiste en más de dos prestaciones, y al cumplirse sólo una de ellas es suficiente para liberarse de la obligación.
- 6) **Obligación facultativa.** Da la oportunidad al sujeto obligado de sustituir el cumplimiento de su prestación por otra.

- 7) **Obligación mancomunada.** Es la obligación que cuenta con varios sujetos activos o pasivos.
- 8) **Obligación solidaria.** Al igual de la obligación mancomunada, tiene pluralidad de acreedores o deudores. El deudor se libera de la obligación cumpliendo con cualquiera de los acreedores.
- 9) **Obligación genérica.** Es la obligación que puede ser cumplida, por el deudor o por cualquier otra persona que supla la actividad que aquel estaba obligado a desarrollar al efecto.
- 10) **Obligación específica.** Supone la realización de algo para lo cual se han tenido en cuenta las calidades del deudor.
- 11) **Obligación principal.** Aquélla obligación que subsiste por sí sola.
- 12) **Obligación accesoria.** Es la obligación que necesariamente depende de otra para tener vida, un claro ejemplo es el proporcionado por el maestro Rafael De Pina, al señalar que la entrega de una cosa determinada, que incluye la custodia hasta el día de su entrega, sería una obligación accesoria en relación con la entrega del bien.
- 13) **Obligación de hacer.** Conocido en la doctrina también como *obligación positiva*. Como su nombre lo indica ésta obligación consiste en la prestación de hacer, cuyo objeto es una cosa o un servicio. Sin embargo hay ocasiones en que el contenido de la obligación abarca tanto la obligación de hacer como de dar, de ahí la confusión de discernir si son lo mismo. De esta suerte, tenemos que continuamente la obligación de hacer va a implicar una obligación de dar, por ejemplo, se puede traducir en la prestación de transmitir un derecho o una cosa cierta junto con sus accesorios.

14) **Obligación de no hacer.** También se les denomina como obligaciones negativas. Messineo, citado por Rafael De Pina, menciona que en este tipo de obligación mientras el deudor permanezca inerte, es decir, que se abstenga de hacer lo que le está prohibido, o tolere un acto.

En este sentido, es de entenderse que la obligación negativa o de no hacer, comprende también la obligación de un tolerar o de no dar.

Por otro lado, de acuerdo a nuestra legislación vigente, la obligación de dar es regulada como:

"La prestación de cosa puede consistir:

- I. En la traslación de dominio de cosa cierta:*
- II. En la enajenación temporal del uso o goce de cosa cierta:*
- III. En la restitución de cosa ajena o pago de cosa debida."*

En el precepto en comento se destaca la relación que tiene la obligación de dar con la de hacer, ya que la obligación de dar implica el trasladar el dominio de algo, enajenar algo o restituir una determinada cosa, lo que lleva implícito un acto positivo, es decir, un hacer.

La obligación de hacer, conforme al artículo 2027 del Código Civil, señala:

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

"Si el obligado a prestar un hecho no lo hiciere, el acreedor tiene derecho de pedir que a costa de aquél se ejecute por otro, cuando la substitución sea posible."

Esto mismo reobservará si no lo hiciere de la manera convenida. En este caso el acreedor podrá pedir que se deshaga lo mal hecho."

En el artículo citado se previene que la prestación de hacer, es la facultad del sujeto activo de exigir al deudor cumpla con su obligación, y si no lo hace, el acreedor puede pedir la substitución del deudor por otro que sí cumpla. Dicho planteamiento tiene relación con la obligación solidaria o mancomunada que tiene pluralidad de sujetos activos o pasivos de la relación tributaria.

Y por lo que hace a la obligación de no hacer, el artículo 2028, lo preceptúa de la siguiente manera:

"El que estuviere obligado a no hacer alguna cosa, quedará sujeto al pago de daños y perjuicios en caso de contravención. Si hubiere obra material, podrá exigir el acreedor que sea destruida a costa del obligado."

En este sentido, vemos que el legislador obliga al sujeto pasivo a reparar su actuar mediante el pago de daños y perjuicios, cuando la ley le ordena una omisión o la obligación de tolerar y no lo cumple.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.2 De las obligaciones del sujeto activo.

Aterrizando las obligaciones que constriñen a los sujetos de la relación jurídico tributaria, por lo que hace básicamente a las obligaciones de hacer, dar, tolerar, y no hacer, tenemos que se presenta de la siguiente forma.

Los sujetos de la presente relación jurídica (Federación, los Estados, el Distrito Federal, los Municipios y los Organismos Fiscales Autónomos); de acuerdo a la doctrina, tienen dos clases de obligaciones y son:

- A) PRINCIPALES.- Básicamente consiste en cobrar el tributo, pues más que un derecho es una obligación ex lege, que como se mencionó en su momento, no son sus intereses los que están de por medio, si no los recursos económicos que se destinarán a cubrir las necesidades de la sociedad. De tal manera, que si no percibe ese impuesto, el sujeto en mención estaría concediendo una exención al obligado tributario, contraviniendo de tal modo tanto a la ley tributaria como a la propia Constitución, pues dicho privilegio se encuentra prohibido en nuestro país, al verse un desequilibrio entre los contribuyentes que pagan los impuestos y los que quedan liberados del pago del mismo.

Como bien lo menciona Narciso Sánchez Gómez, dicha obligación debe ser cumplida dentro de los plazos, condiciones y momentos previstos por los preceptos jurídicos, y más aún cuando el contribuyente pretende desentenderse de la obligación del pago.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Es decir, es sumamente importante que el sujeto activo ejerza el poder que la colectividad ha depositado en sus manos, a través de las disposiciones tributarias, para ejercerlo en todo momento y más aún cuando se tiene la sospecha o se sabe que el sujeto pasivo busca deshacerse de su obligación como contribuyente del tributo. De tal suerte, que las autoridades fiscales no deben descuidar en ningún momento tal mandato de vigilar el cumplimiento del contribuyente, y hacerlo en su oportunidad siguiendo los lineamientos que para el efecto le exige la ley y la Constitución Federal.

Ahora, si con motivo de sus facultades de comprobación descubre que el obligado a pagar el tributo ha incumplido con dicha obligación a que lo sujeta la ley, debe actuar dentro del plazo marcado por la norma, ya que como cualquier otro acto, esta condicionado a efectuarse en un lapso determinado, de lo contrario se encuentra sujeto a una sanción como es la configuración de la caducidad, que en el caso de la practica de una visita domiciliaria, supuesto que en el presente trabajo se estudiará más adelante, la autoridad cuenta con cinco años para ejercer su derecho.

B) SECUNDARIAS.- Son aquéllas que tienen como finalidad determinar el crédito fiscal, que hará posible la recaudación del impuesto, siempre que el contribuyente no entregue el tributo por propia voluntad. A su vez estas obligaciones se subdividen en:

a) Obligaciones de hacer: esto es efectuar un acto que la ley le obliga a realizar, así tenemos como ejemplos: determinar el crédito fiscal, practicar

visitas domiciliarias, efectuar la devolución de determinada cantidad por concepto de pago de lo indebido, etc.

- b) Obligaciones de no hacer: es no ir en contravención de la norma, como exceder los seis meses que la ley prevé para emitir la liquidación una vez que haya terminado una visita domiciliaria, liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonación de los recargos, etc.

Para hacer más esquemático las obligaciones del sujeto en estudio, se presenta la siguiente tabla para diferenciar aquéllas que consisten en la prestación de hacer, no hacer, dar y tolerar, a que los constriñe el Código Fiscal de la Federación y de acuerdo a la clasificación que nos proporciona la doctrina.

OBLIGACIONES DEL SUJETO ACTIVO DE ACUERDO AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (CFF)

OBLIGACIONES DE HACER	OBLIGACIONES DE NO HACER	OBLIGACIONES DE DAR	OBLIGACIONES DE TOLERAR
En determinados casos marcados por el CFF determinará las contribuciones a cargo del particular.	No podrá liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonación de los recargos	Proporcionar folletos a los contribuyentes, cuando las disposiciones fiscales sean complejas	
Llevar el registro federal de contribuyentes, asignando una clave a cada persona inscrita	No devolver las cantidades por concepto de pago de lo indebido, cuando hayan transcurrido más de cinco años a partir del momento en que debió efectuarse	Informar a los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer en contra de las resoluciones de las autoridades fiscales	
Llevar el registro de contribuyentes que utilicen equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal	No exceder de 6 meses, el desarrollo de las visitas domiciliarias a partir de que se le notifique al contribuyente el inicio.	Devolver con actualización e intereses, las cantidades que le hayan pagado indebidamente y las	

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

	a menos que tengan autorización	procedentes conforme a las leyes.	
Explicar las disposiciones fiscales procurando utilizar un lenguaje llano		Darán a conocer los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales	
Precisar en los requerimientos de presentación de declaraciones, avisos y demás documentos cuya presentación se exige		Los actos administrativos que emita, deberán contener los requisitos previstos por el artículo 38 del CFF y el 16 Constitucional, a fin de proporcionar seguridad y legalidad jurídicas	
Efectuar en distintas partes del país, reuniones de información con los contribuyentes, cuando se modifiquen las disposiciones fiscales		Publicar anualmente las disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su comprensión.	
En caso de que el particular acuda a ella para hacer aclaraciones, deberán resolver en un plazo de 6 días a partir de que quede integrado el expediente respectivo		Establecer Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente	
Contestar consultas por situaciones reales y concretas que se le planteen. Publicando anualmente las principales resoluciones favorables a los contribuyentes		Elaborar formularios de declaración, distribuirlos con oportunidad e informar las fechas y lugares de presentación	
Resolver en un plazo de 3 meses las instancias o peticiones. En caso de consultas en 8 meses.		Proporcionarán asistencia gratuita al contribuyente.	
Cuando el particular no cumpla dentro de los plazos señalados, con su obligación de presentar declaraciones, avisos y demás documentos. Exigir su presentación			
Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos 3 ejercicios o cuando no atienda 3			

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

requerimientos por una misma omisión			
Imponer multas por las diversas infracciones que pueda cometer un particular			
Practicar visitas domiciliarias, conforme a la ley, a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías			
Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales. Con estricto apego a las leyes fiscales y a la Constitución			
Allegarse de las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público, para que ejercite la acción penal en contra de la posible comisión de delitos fiscales			
Emitir órdenes de visita con los requisitos previstos por el CFF y la Constitución			
Asegurar la contabilidad cuando el contribuyente se ausente o pretenda impedir la visita.			
Ejercer todas sus facultades de comprobación que le proporcione el CFF			
Determinar las contribuciones omitidas que conozca con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación			
Determinar presuntivamente contribuciones			
Ejercer sus facultades de comprobación			

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

dentro de los 5 años que señala el Código, para evitar opere la caducidad.			
En el ejercicio de sus facultades de comprobación, levantar cada 6 meses cuando menos un acta parcial o final o se dicte resolución.			
Fundar y motivar sus resoluciones.			
En caso de que el contribuyente promueva recurso de revocación, dictará resolución y la notificará en un término máximo de 3 meses de la fecha en que promovió el recurso.			
Exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro del plazo legal.			
Exigir el pago de la contribución omitida, evitando prescriba el crédito determinado.			
Embargar bienes suficientes que cubran el crédito no cubierto.			
Defender al Fisco Federal ante los Tribunales correspondientes, de los medios que interponga el particular.			

Como se observa del contenido de la tabla, no obstante que la doctrina en general hace una clasificación de un hacer, no hacer, dar y tolerar y; como se expuso al principio no obstante que específicamente en materia fiscal, los tratadistas sólo mencionan las obligaciones del sujeto activo en un hacer y no hacer, tenemos que también se incluyen obligaciones de dar, como es el caso de proporcionar información al contribuyente o entregar una "x" cantidad por concepto de pago de lo

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

indebido que si bien es un hacer, lleva implícita la prestación de dar. No así por lo que hace a la obligación de tolerar, que como se pudo observar, no tiene obligación alguna referente a esta categoría.

2.3 De las obligaciones del sujeto pasivo.

Así mismo, por lo que hace al sujeto pasivo de esta relación tributaria, tenemos que sus obligaciones se dividen en:

- 1) **PRINCIPALES:** que no es otra cosa que la obligación de pagar el tributo, pues si bien al momento en que el sujeto pasivo se liga a la relación tributaria adquiriendo un sin fin de obligaciones, la prestación primordial es el pago del impuesto, sin desconocerse la posibilidad de la inexistencia de la obligación principal subsistiendo sólo las secundarias.

- 2) **SECUNDARIAS:** que se subdividen en:
 - Obligaciones de hacer. Realizar determinada conducta, como presentar avisos, declaraciones, llevar contabilidad de sus operaciones, etc.

 - Obligaciones de no hacer. Abstenerse de lo que la ley no le permite como no proporcionar datos falsos, etc.

- De tolerar. Permitir la actuación de las autoridades fiscales, como en el caso de la práctica de visitas domiciliarias, debe acceder a que el personal actuante se introduzca en su domicilio, revise sus papeles, mercancías, y demás posesiones y propiedades. Esta función de la autoridad que básicamente es comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, es fundamental en el presente trabajo, ya que permite discernir la importancia que tiene tanto para la autoridad como para el contribuyente el que se desarrollen conforme a la ley.
- Obligación de dar. Consiste en trasladar el dominio de una cosa cierta, como puede ser proporcionar los informes de sus clientes y proveedores, entre otros, sin incluirse el pago del impuesto, ya que ese supuesto entra en la clasificación de las obligaciones principales.

De acuerdo al criterio de los tratadistas, tenemos que en materia tributaria las modalidades de la obligación para el sujeto pasivo se presentan de la siguiente forma:

**OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO DE ACUERDO AL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ((CFF)).**

OBLIGACIONES DE HACER	OBLIGACIONES DE NO HACER	OBLIGACIONES DE DAR	OBLIGACIONES DE TOLERAR
Determinar las contribuciones a su cargo. En caso de que lo haga la	No proporcionar datos falsos	Cuando este obligado a presentar pagos provisionales	Permitir el acceso a los visitadores en el caso de la práctica de una

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

autoridad, le proporcionará la información necesaria		mensuales, pagará mediante transferencia electrónica de fondos.	visita domiciliaria
Cumplir con los requisitos que prevé el CFF para el caso de promociones que habrán de presentarse ante las autoridades fiscales	No transportar mercancía por el territorio nacional sin acompañarla del pedimento de importación, nota de remisión, de envío, embarque o despacho, además de la carta de porte	Por falta de pago oportuno de contribuciones y aprovechamientos, su monto se actualizará desde el mes en que debió efectuarse, así como pagar recargos	Permitir la verificación de mercancías, discos, cintas, etc
En caso de compensación presentar aviso dentro de los 5 días siguientes en que se haya efectuado		En caso de incumplimiento serán responsables solidarios, hasta por un monto igual de las contribuciones omitidas, o hasta el límite establecido por la ley.	
Presentar aviso, para el caso de querer acreditar el importe de los estímulos fiscales		Expedir comprobantes fiscales, impresos en establecimientos autorizados, con los requisitos legales.	
Solicitar la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, así como proporcionar información suficiente para su identidad		Cuando realice operaciones con el público en general, expedirá comprobantes simplificados	
Presentar aviso de apertura o cierre de establecimientos, locales etc.; y conservar en dichos lugares el aviso de apertura, exhibiendo a las autoridades cuando lo soliciten		Proporcionar los informes de sus clientes y proveedores, a través de medios procesables, en caso de que lleven su contabilidad utilizando registros electrónicos.	
Llevar su contabilidad en su domicilio fiscal a disposición de las autoridades fiscales.		Los prestadores de servicios proporcionarán a las autoridades la información que ésta les requiera	
Cancelar los comprobantes que no hayan sido utilizados en un plazo de 2 años a partir de su impresión		Los usuarios del servicios de seguridad social deberán proporcionar a los prestadores de servicios los datos que requieran	
Conservar su contabilidad por 5 años a partir de la fecha en que debieron presentarse las declaraciones		Proporcionar la información y documentación requerida en la práctica de una visita domiciliaria	
Cuando tengan establecimientos,		Pagar o garantizar dentro de los	

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

<p>sucursales, locales, puesto fijos o semifijos en la vía pública, deberán tener en dicho lugar, su cédula de identificación fiscal o la solicitud de inscripción del RFC</p>		<p>siguientes 45 días de su notificación el monto del crédito fiscal que haya determinado la autoridad con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación</p>	
<p>Cuando estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales, presentarán a través de medios electrónicos, declaraciones, avisos, etc</p>		<p>En el caso de la autorización del pago en parcialidades, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por prórroga cuando se atrase en el pago de las parcialidades</p>	
<p>Los representantes de personas no residentes en el país, formularán y presentarán las declaraciones, avisos y demás documentos de su representada</p>		<p>Pagar el 2% de los gastos de ejecución por cada una de las diligencias que realice la autoridad</p>	
<p>Cuando reúna los requisitos previstos por el artículo 32-A, deberá dictaminarse por contador público autorizado</p>			
<p>Los que no estén obligados a dictaminarse, y opten por hacerlo, presentarán aviso a la SHCP</p>			
<p>La empresa de factoraje financiero deberá notificar al deudor la cesión de derechos de crédito operado de un contrato de factoraje</p>			
<p>Las casas de bolsa deberán expedir los estados de cuenta con los requisitos previstos por la SHCP</p>			
<p>Llevar un registro en su contabilidad de todos sus ingresos, egresos, gastos, etc en su contabilidad</p>			
<p>Cuando garantice el interés fiscal, deberá comunicárselo a la autoridad que le notificó el crédito fiscal</p>			

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

De la anterior clasificación se desprende que para el sujeto pasivo de la relación tributaria si existen obligaciones de tolerar que básicamente se traduce en permitir la práctica de visitas domiciliarias a su domicilio fiscal y la revisión de sus pertenencias.

CAPITULO III
DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN
DE LAS
AUTORIDADES FISCALES.

3.1 Evolución histórica

Los impuestos nacieron en Roma como consecuencia de las conquistas de provincias, ya que en la guerra los romanos obtenían ingresos a través de botines, pasando así las tierras a su dominio.

La Edad Media se caracteriza por la explotación del poderoso al débil, aquí el control lo tiene el feudal quien se encarga de establecer los impuestos, la sociedad se encontraba dividida en las siguientes clases sociales: emperador, señores feudales, vasallos, aldeanos, ingenuiles y siervos.

Por lo que hace a los tributos aztecas, una de las formas más comunes para obtener ingresos era a través de la notificación a sus adversarios de la posibilidad de una guerra; si los adversarios no estaban dispuestos a llevarla a cabo, se obligaban a pagar tributos, a recibir a un dios azteca en su templo, a trabajar en la tierra de los nobles y aportar soldados. El encargado de cobrar tales tributos se conocía como el calpixqui, que en caso de que incurriera en algún acto corrupto era castigado con la muerte.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Actualmente la norma encargada de regular esta actividad es el Código Fiscal de la Federación, que en su artículo 42, prevé las facultades para comprobar si efectivamente lo declarado por el contribuyente es lo que está obligado a pagar.

3.2 Aspectos Constitucionales de las Facultades de Comprobación.

El precepto constitucional que regula la actividad del Fisco Federal es el artículo 16, que en su primer párrafo señala:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."

De tal suerte, el contribuyente será objeto de un acto de molestia siempre que medie mandamiento escrito de autoridad competente. De lo anterior se desprenden los siguientes elementos:

- A) PERSONA.- No hace la diferencia si se trata de persona física o moral, y donde el legislador no distingue no hay lugar a distinguir, de tal suerte debe entenderse que comprende a ambas.

Una persona física de acuerdo al Diccionario Jurídico Mexicano, "es un ente considerado como investido de derechos y facultades."¹⁵ También se considera por persona, a todo ser capaz de tener derechos y obligaciones de indole jurídico.

¹⁵ Diccionario Jurídico Mexicano. Ed. Porrúa. 1993, p. 2399.

Y por lo que hace a la persona moral el Código Civil comprende a: la Nación, los Estados, Municipios, corporaciones de carácter público reconocido por la ley, sociedades civiles y mercantiles, sindicatos, asociaciones profesionales, sociedades corporativas y mutualistas, asociaciones con fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, entre otros.

B) FAMILIA.- "En sentido muy amplio la familia es el grupo de personas entre quienes existe un parentesco de consanguinidad,... comprende únicamente a los cónyuges y a los hijos de éstos, que viven bajo un mismo techo..."¹⁶

C) DOMICILIO.- Existen varios tipos de domicilios y son los siguientes:

- Real. De acuerdo al artículo 29 del Código Civil, es aquél en que radica una persona para establecerse en él.
- Legal. Es aquel que la ley señala, por ejemplo en el caso de menores de edad, su domicilio legal lo será el mismo que tenga la persona a cuya patria potestad esté sujeto.
- Convencional. El que se señala para cumplir con ciertas obligaciones, es el caso del domicilio para el efecto de oír y recibir notificaciones.
- Fiscal. De acuerdo al artículo 10 del Código Fiscal; en el caso de las personas físicas, el lugar donde se ubique el principal asiento de sus negocios. Por lo que hace a la persona moral, lo constituye el local donde se encuentre la administración principal de su negocio.

¹⁶ Diccionario Jurídico Mexicano. op cit. p 1428

D) PAPELES.- Son básicamente los documentos que respaldan las propiedades, posesiones y demás muebles e inmuebles, así como las actividades que realice.

E) POSESIONES.- No obstante que la Constitución no lo distingue, doctrinariamente tenemos que hay dos tipos de posesiones:

- Originaria. Es la denominada propiedad, la cual goza de los derechos de uso, goce y disposición de una cosa.
- Derivada. Consiste en el poder de una persona de usar y disfrutar de un bien.

F) MANDAMIENTO ESCRITO. Que sea emitido por Autoridad competente. Por mandamiento se entiende: *"(De mandar) s.m. Precepto u orden de un superior a un inferior. 2. Despacho del juez en que manda una cosa. 3. Forma de ordenar la práctica de cualquier diligencia judicial, la propiedad, mercantiles, de buques, de venta a plazos, de muebles, notarios, corredores de comercio y agentes de juzgado o tribunal..."*¹⁷

Siguiendo este orden de ideas, el precepto constitucional precitado, sigue en su párrafo undécimo que:

¹⁷ VILLAREAL. MOLINA. Ricardo y DEL ARCO TORRES Miguel Ángel. Diccionario de Términos Jurídicos. Granada 1999, p. 303

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

Como lo advierte el artículo transcrito, la autoridad administrativa está investida para practicar visitas domiciliarias a los gobernados únicamente para el efecto de verificar que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía.

El Diccionario de la Real Academia Española, indica que la palabra ÚNICO significa:

Único. C'a. Adj. Sólo y sin otro de su especie.¹⁸

De esta forma, de la lectura que se realizara al párrafo once del artículo 16 Constitucional se concluirá que la autoridad administrativa solamente puede practicar visitas domiciliarias, en tratándose de la revisión en el cumplimiento de aspectos sanitarios y de policía.

Como lo señala el maestro Emilio Margáin, los reglamentos sanitarios y de policía son reglamentos autónomos expedidos por el Ejecutivo Federal de acuerdo con el artículo 89, fracción I de la Constitución Federal, que no pueden equipararse con las leyes administrativas o laborales (respaldo legal de las visitas domiciliarias).

¹⁸ Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española, ed. 22ª. España 2001, p. 2252

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

en virtud de la jerarquía de leyes, por lo que se puede concluir que no hay base constitucional para este tipo de visitas.

En la segunda parte del párrafo en mención, se encuentra el instrumento jurídico de la autoridad para demandar imperiosamente al gobernado la exhibición de los documentos necesarios para el efecto de verificar que se han acatado las disposiciones fiscales.

Por otro lado, el precepto en análisis menciona algo muy importante, al prever que estas diligencias de comprobación realizadas por las autoridades, deberán sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

En este sentido, siguiendo con lo establecido en la Constitución, la misma, marca los requisitos que habrá de cubrir una orden de cateo, y dice:

"En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia."

En esta misma temática, equiparando la orden de visita con la orden de cateo, la primera deberá expedirse por autoridad administrativa competente, por escrito, precisando el lugar que habrá de inspeccionarse, buscando al contribuyente o representante de éste, detallando el impuesto ha revisar, así como el periodo o periodos, fundando y motivando el acto de molestia, estando obligada la autoridad a circunstanciar en presencia de dos testigos, los actos u omisiones que descubra, todo con el único fin de proporcionar seguridad jurídica al gobernado.

3.3 Practicar visitas domiciliarias.

Si bien el Código Fiscal de la Federación encargado de regular la actividad del fisco federal prevé en su artículo 42 los supuestos que engloban las facultades de comprobación de las citadas autoridades, consistentes en: a) Rectificar errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones de los contribuyentes; b) Requerir la contabilidad para su revisión; c) Practicar visitas domiciliarias; d) Revisar dictámenes; e) Practicar visitas para verificar la expedición de comprobantes fiscales; f) Practicar avalúos o verificación física de bienes; g) Recabar informes de los empleados públicos y fedatarios y; h) Formular denuncias, querrelas o declaratorias; el presente trabajo se avocará exclusivamente al análisis de las visitas domiciliarias, por considerarla como la más importante de las facultades con que cuenta la autoridad.

3.3.1 La orden de visita.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Como se asentó en el punto anterior, la visita domiciliaria debe estar precedida de una orden de visita que deberá reunir los requisitos previstos en los artículos 38 y 43 del Código Tributario, así como 16 Constitucional y que son los siguientes.

1.- **Constar por escrito**, es un requisito fundamental puesto que la autoridad al momento de presentarse en el domicilio del contribuyente deberá demostrar que efectivamente recibió la orden de su superior para inmiscuirse en el domicilio, papeles y posesiones del visitado, de lo contrario no es legalmente válido que lo haga en forma verbal, pues de ser así se dejaría en una inseguridad jurídica al gobernado, al permitir que en cualquier momento y cualquier persona pretenda hacerse pasar por autoridad.

2.- **Señalar la autoridad que lo emite**, quien debe ser competente para ordenar la visita domiciliaria, se entiende por competente de acuerdo al doctrinario Emilio Margáin, *"aquella que por ley o reglamento tenga conferida la facultad que está ejerciendo"*¹⁹. La ausencia de este requisito, indudablemente provoca la ilegalidad de la actuación de la autoridad, cuestión que si no se hace valer por el contribuyente afectado, el Tribunal competente esta obligado a revisarlo de oficio, por ser una cuestión de orden público.

3.- **Estar fundado y motivado**, es señalar con precisión el o los precepto(s) aplicable(s) incluyendo en su caso fracción (es), inciso (s), subinciso (s); así como

¹⁹ MARGÁIN MANAUTOU Emilio. Las Facultades de Comprobación Fiscal. edit. Porrúa. México 1999. p 18.

las circunstancias especiales, razones particulares o inmediatas que provocan la emisión de dicha orden. Así, tenemos que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió la siguiente jurisprudencia:

COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EN EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA. DEBE SEÑALARSE CON PRECISIÓN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORQUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA Y, EN SU CASO, LA RESPECTIVA FRACCIÓN, INCISO Y SUBINCISO. De lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia P. J. 10 94 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 77, mayo de 1994, página 12, de rubro: "COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.", así como de las consideraciones en las cuales se sustentó dicho criterio, se desprende que la garantía de fundamentación consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa, ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios. En congruencia con lo anterior, resulta inconcuso que para estimar satisfecha la garantía de la debida fundamentación, que establece dicho precepto constitucional, por lo que hace a la competencia de la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia es necesario que en el documento que se contenga se invoquen las disposiciones legales, acuerdo o decreto que otorgan facultades a la autoridad emisora y, en caso de que estas normas incluyan diversos supuestos, se precisen con claridad y detalle, el apartado, la fracción o

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

fracciones, incisos y subincisos, en que apoya su actuación: pues de no ser así, se dejaría al gobernado en estado de indefensión, toda vez que se traduciría en que éste ignorara si el proceder de la autoridad se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo por razón de materia, grado y territorio y, en consecuencia, si está o no ajustado a derecho. Esto es así, porque no es permisible abrigar en la garantía individual en cuestión ninguna clase de ambigüedad, ya que su finalidad consiste, esencialmente, en una exacta individualización del acto de autoridad, de acuerdo a la hipótesis jurídica en que se ubique el gobernado en relación con las facultades de la autoridad, por razones de seguridad jurídica.²⁰

Por lo que hace a la motivación, se ha pronunciado como sigue:

GARANTIA DE MOTIVACION. SU CUMPLIMIENTO EN LAS ÓRDENES DE VISITA. Considerando que la garantía de motivación se cumple si se hace señalamiento preciso de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas de la emisión del acto, resulta que la autoridad administrativa que emita una orden de visita dará cumplimiento a la garantía referida, si formula una explicación de su objeto, cuáles documentos serán motivo de la visita, los periodos temporales dentro de los cuales se pretende constatar si este dio o no cumplimiento a sus obligaciones, esto para dar oportunidad al contribuyente de preparar su defensa, con lo que evidentemente, si la autoridad emisora de la orden de visita únicamente invoca los preceptos legales aplicables al caso sólo cumplimenta la garantía de fundamentación, pero no sucede así con la de motivación, las que deben darse conjuntamente en el acto de molestia, pues

²⁰ Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIV, Noviembre de 2001 Tesis: 2a/J., 57/2001 Página: 31 Materia: Administrativa Jurisprudencia.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

*con faltar una de ellas generará la inconstitucionalidad del acto CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.*²¹

4.- Objeto de la visita, este requisito es básico, pues en este momento la autoridad debe especificar correctamente el fin perseguido en virtud de que no puede inspeccionar deliberadamente, es decir, significa la precisión entre otras cosas de los impuestos a revisar, así como los ejercicios fiscales que abarcará, ya que de lo contrario dicha orden de visita al carecer de este elemento esencial, será considerado como ilegal. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha argumentado al respecto:

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

²¹ Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Apéndice de 1995, Parte Tomo III, Parte TCC, Tesis 851, Página: 651

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

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 realiza 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 genérica, 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 ya 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 capitulado 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 qué 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 conciernen 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

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

*retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco.*²²

De esta manera, como lo expone el criterio transcrito sólo se justifica la emisión de órdenes genéricas cuando se trate de contribuyentes clandestinos, pues obviamente en este caso la autoridad desconoce cuáles son las contribuciones que causa dicho contribuyente

5.- Ostentar la firma del funcionario competente, la firma debe ser autógrafa, requisito indispensable para determinar que la autoridad está facultada para emitir la orden, si la firma es facsimilar o falta, jurídicamente no tiene valor dicha orden.

FIRMA. FALTA DE. EN UN MANDAMIENTO ESCRITO DE AUTORIDAD COMPETENTE. CONSTITUYE UNA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. De acuerdo con lo que dispone el artículo 16 de la Constitución Federal, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, en donde dicho mandamiento escrito, para acreditar que proviene de autoridad competente, deberá estar firmado por quien esté facultado para ello, por ser la firma el signo gráfico con que se valida la intervención de las personas en cualquier acto jurídico y, por ende, con la cual se autentifica dicho mandamiento; por lo que en caso de que tal escrito, aun encontrándose fundado y motivado, no esté firmado por la autoridad

²² Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VI. Diciembre de 1997 Tesis: 2a./J. 59/97 Página: 333 Materia: Administrativa

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

6.- Lugar o lugares que habrán de inspeccionarse, esto es, debe precisar el domicilio fiscal donde se llevará a cabo la visita. De acuerdo a lo establecido en el artículo 10 del Código de la materia, se entiende por domicilio fiscal:

"Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

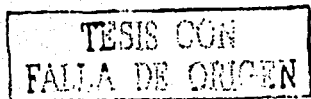
- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.*
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presenten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija²⁴ para el desempeño de sus actividades.*
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.*

II. En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.*
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designe."*

²³ Novena Epoca Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Sentenario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIV, Diciembre de 2001 Tesis: VI.1o P.20 K Página: 1730 Materia Común Tesis aislada

²⁴ A partir del 2002 dicha figura deja de existir.



Ahora bien, puede darse el caso que la autoridad extienda la visita a otros lugares donde el contribuyente realice también actividades (local, bodega, establecimiento, etc.), en este caso deberá notificársele en forma personal, todo esto con el propósito de proporcionarle seguridad jurídica al gobernado y por ende no dejarlo en estado de indefensión.

7.- El nombre de la persona(s) que habrá(n) de efectuar la visita, es decir, el Código señala que para el caso de las visitas domiciliarias, la autoridad competente deberá designar y plasmar con precisión en la orden de visita, los nombres de su personal actuante, que puede ser una persona, o más de dos, sin dar un límite, quienes podrán actuar en forma separada o conjuntamente. Además el legislador le da un amplio margen a la autoridad para que si así lo desea pueda aumentar, disminuir o cambiar a las personas autorizadas para realizar la verificación, lo que podrá hacer en cualquier momento, obviamente esta situación también deberá ser notificada con toda oportunidad al contribuyente.

En el caso del aumento o sustitución de los visitadores, nos dice el maestro Emilio Margáin, que para notificar tal situación, deberá hacerse en forma personal al contribuyente o a su representante legal, si no lo encuentran, deberán dejar citatorio para el día siguiente y, si nuevamente no lo localizan, se entenderá con quien se encuentre. Si no se realiza la notificación de esta manera todo lo actuado por los nuevos visitantes se encontrará viciado.

8.- No deben ser genéricas, consiste en la obligación de la autoridad fiscal de precisar en la orden de visita cual es su finalidad, si no lo hace estarían violando

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

flagrantemente el artículo 16 Constitucional al no proporcionar certeza jurídica al contribuyente, respeto de la intención que tiene la autoridad. Así, la Suprema Corte se ha pronunciado por reconocer como ilegal la actuación de la autoridad cuando las citadas órdenes resultan genéricas.

3.3.3 Requisitos del inicio de la Visita Domiciliaria

Desde el inicio hasta la conclusión de la visita domiciliaria el personal actuante deberá estarse a las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación, para que no resulte ilegal su labor. En el inicio de la referida inspección deberán reunirse una serie de requisitos para que se considere plenamente válida, los cuales se estudian a continuación:

A) Lugar del desahogo de la visita.

La visita domiciliaria comienza con la presencia de los visitadores en el lugar señalado en la orden de visita, que conforme a los artículos 44, fracción I, en relación con el artículo 46, fracción I, del citado ordenamiento legal, debe ser el domicilio fiscal del contribuyente, no así a una sucursal, agencia, bodega, etc.; porque en caso de ser necesario la visita se extenderá a estos lugares donde el contribuyente también realice actividades.

VISITA DOMICILIARIA EFECTUADA EN LUGAR DISTINTO AL SEÑALADO EN LA ORDEN. ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. El artículo 44 del Código Fiscal de la Federación establece, en

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

su fracción I, que en los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitadores, etcétera, estarán a lo siguiente: La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, por lo que al efectuarse en un lugar distinto al expresamente señalado en la orden citada, transgrede las garantías de audiencia y de oportunidad de defensa, ante la imposibilidad física de exhibir y proporcionar la contabilidad y demás documentación comprobatoria que requieran las autoridades fiscales.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.²⁵

B) Con quién se debe entender la diligencia.

Los visitadores al presentarse en el lugar lo primero que harán es solicitar la presencia del contribuyente, cuando sea persona física, o del representante legal cuando se trate de persona moral, si no se encuentra, deberán dejar citatorio para el siguiente día a una hora determinada, para que el destinatario (visitado) espere a recibir la orden de visita, si llega ese día y hora y tampoco se encuentra, entonces se entenderá con la persona que los atienda en ese momento.

Hay un detalle en lo previsto en dicho artículo, al señalar que se dejará el citatorio para "el siguiente día", sin especificar si es natural o hábil. Para los autores Rodolfo Cartas y Graciela Ayala, esto debe entenderse como el día siguiente natural y no el día siguiente hábil, ya que la disposición no distingue y; efectivamente no se

²⁵ Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VI. Agosto de 1997 Tesis: 14o.A.224 A Página: 839 Materia: Administrativa

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

especifica si es día hábil o no, sin embargo el artículo 13 del Código Tributario, señala: *"La práctica de las diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles."* el dispositivo en mención se refiere a todas las diligencias y sólo marca un excepción para el caso de que la autoridad pretenda actuar en días no hábiles y dice: *"Las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días y horas inhábiles."* y estando en este supuesto la autoridad está obligada a fundar y motivar al momento de emitir la orden de visita, especificando el por qué practica la diligencia en día inhábil.

Por otro lado, es de trascendencia comentar, que el mencionado citatorio deberá especificar que se deja para el efecto de entregar la orden de visita, esto por la importancia que reviste la visita domiciliaria, de lo contrario dicho citatorio carecerá de validez, al respecto el Poder Judicial de la Federación ha considerado:

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 al presentarse los visitadores 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

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

dia siguiente para recibir la orden de visita y, si no lo hicieren, la visita se iniciara 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 realizara 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

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

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.²⁶

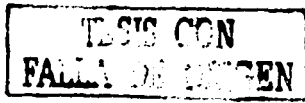
Aunque el visitado no se encuentre al momento de la entrega del citatorio la autoridad está facultada para entrar al domicilio del contribuyente y realizar una relación de los sistemas, libros, registros, y demás documentación que integre la contabilidad.

Siguiendo con el multicitado precepto prevé que en caso de que el contribuyente presente cambio de domicilio, después de haber recibido el citatorio en mención, la visita se podrá llevar a cabo en ambos domicilios, sin ser necesaria la ampliación de la orden o una nueva. Por otro lado, si el cambio de domicilio implica cambio de jurisdicción de la autoridad emisora de la orden de visita, deberá notificarlo al visitado, ya que este cambio implicará el auxilio de otras autoridades fiscales competentes.

C) Identificación de los visitadores.

Una vez que los visitadores encontraren al contribuyente al primer día o al siguiente (en el caso de haber dejado citatorio), o si no se atendió el citatorio con quien se encuentre, en este último caso, la autoridad deberá circunstanciar

²⁶ Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII. Octubre de 2000 Tesis: 2a./J. 92/2000 Página: 326 Materia: Administrativa



debidamente el por qué lo está entendiendo con un tercero y por qué eligió a ese tercero; en ese momento se iniciará la visita, los visitantes deberán identificarse pormenorizadamente ante la persona, entendiendo por pormenorizado, mostrar su identificación en el que conste su fotografía, nombre completo, firma, la autoridad que la expidió, (órgano y titular), la norma que le da competencia para emitir tal identificación, la fecha de expedición, su periodo de vigencia, etc., es decir, debe ser plena, sin dejar lugar a dudas, esto con el fin de asegurar que se trata de personal actuante de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para reforzar lo anterior, se cita el siguiente criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que al tenor dice:

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 visitantes 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.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Creo que al ser de los primeros actos de la autoridad, es uno de los principales, pues inicia con la identificación para poder introducirse legalmente al domicilio del contribuyente, que a mi consideración no se trata simplemente de una formalidad sino de un requisito solemne, al darle a conocer a la persona visitada cuestiones relacionadas con la personalidad, representación y competencia delegada de quienes intervienen en la diligencia; de cumplirse cabalmente con este requisito, se estará resguardando una de las garantías primordiales del gobernado, como lo es la seguridad jurídica, dando un poco de tranquilidad al contribuyente, y atenuando así la visita.

D) Designación de testigos.

En ese orden de ideas, se hace entrega de la orden de visita haciendo del conocimiento del contribuyente que tiene derecho a designar dos testigos, si no quiere designarlos o los designados no aceptaren el cargo, los visitadores están obligados a designarlos haciendo constar tal situación.

Asimismo, es posible jurídicamente que haya sustitución de testigos, cuando los designados en un principio no se presenten al lugar donde habrá de llevarse a cabo la diligencia, por ausentarse antes de que concluya o por manifestar su voluntad de querer dejar de ser testigo, inmediatamente de que suceda esto, se deberán nombrar nuevos testigos por el visitado o en su caso por los visitadores. Cualquiera que sea la situación que se presente, los inspectores están obligados a circunstanciar lo acontecido, de lo contrario estarían actuando en contravención a lo

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

dispuesto por el artículo 16 Constitucional. A lo anterior, el Poder Judicial de la Federación ha opinado:

SUSTITUCIÓN DE TESTIGOS EN EL ACTA PARCIAL DE VISITA DOMICILIARIA. DEBEN CIRCUNSTANCIARSE LOS MOTIVOS. Con arreglo a lo dispuesto en los artículos 16 constitucional, 44, fracción III y 46, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, constituye una formalidad esencial del procedimiento de visita domiciliaria el levantamiento de un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia, formalidad que por su propia naturaleza es extensiva a todas las actas que se elaboren, sea inicial, parcial, complementaria o final de auditoría, según lo previene la legislación común; ello es así, puesto que si bien la visita domiciliaria es una, deben reputarse legales y eficaces las actas que se levanten durante la práctica de dicha visita, en donde se hagan constar los hechos y omisiones observados en una diligencia de este género, sólo si en las mismas aparecen las firmas de los testigos de asistencia nombrados en las condiciones ya apuntadas; de ahí la importancia de la designación de testigos. Ello de ninguna manera supone que la designación de los testigos deba producirse y repetirse tantas veces como actas se levanten, de manera tal que el requerimiento al visitado para su designación conste una y otra ocasión en cada acta parcial, complementaria o, inclusive, al final de la visita, pues el nombramiento de los testigos debe ocurrir precisamente al principio de la diligencia, después de la entrega de la orden de visita respectiva al contribuyente o a la persona presente en el lugar, y dichos testigos -salvo los supuestos de sustitución taxados en la ley- normalmente continuarán fungiendo con el mismo carácter durante el desarrollo de la visita hasta su conclusión. Si bien el artículo 44, fracción III, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación establece la posibilidad de sustituir testigos cuando se actualice cualquiera de los supuestos que el propio precepto enumera, cierto es que dicho numeral también obliga a que se haga constar en el acta respectiva la circunstancia

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

*que dio lugar a la sustitución de los testigos, y en caso que se trate de un acta levantada con motivo de la visita domiciliaria para comprobación de obligaciones fiscales, que se rige por el artículo 46 del código tributario, debe cumplirse con la circunstanciación de hechos a que se contrae la fracción I de este último numeral. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.*²⁷

E) Sustitución de autoridad y visitadores.

La fracción IV del precepto en estudio prevé que las autoridades podrán pedir el auxilio de otras autoridades fiscales competentes (como autoridades auxiliares están: las Delegaciones Estatales o Regionales del Instituto Mexicano del Seguro Social, las del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y las Secretarías de Finanzas o Tesorerías del Gobierno del Distrito Federal y de los Gobiernos de los Estados y sus Municipios), para que continúen la visita iniciada por las primeras, además de practicar otras diligencias para comprobar otros hechos relacionados con la visita, situación que deberá ser notificado al contribuyente visitado.

3.3.3 Desarrollo de la visita domiciliaria.

²⁷ Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XV. Febrero de 2002 Tesis: XXI.3o.7 A Página: 938 Materia: Administrativa Tesis aislada.

Una vez reunidos los requisitos anteriormente señalados, encontrándose los visitadores en el domicilio fiscal del contribuyente, procederá a levantar la denominada "acta parcial de inicio", comenzando formalmente lo que se ha denominado como las facultades de comprobación de la autoridad fiscal. El inicio de dicha visita y hasta su conclusión deberá ser atendida siempre por una persona adulta, aún en los casos en que el contribuyente sea menor de edad, ya que en este supuesto la diligencia se deberá entender con los encargados de ejercer la patria potestad del menor.

En el acta parcial de inicio se hará constar los hechos u omisiones de carácter concreto, desde la identificación de los visitadores, designación de testigos, las revisiones efectuadas; es importante resaltar que al momento de levantarse deben constar las firmas de los testigos, puesto que la función de los testigos es presenciar todo lo acontecido durante el desarrollo de la visita, quienes firmarán de conformidad con lo plasmado en la multicitada acta y, en el supuesto de que falten las firmas, si bien el Código Fiscal prevé que no es motivo para invalidar el contenido del acta; si debe estar debidamente circunstanciado en forma pormenorizada el por qué faltan dichas firmas, de lo contrario esto si implica franca violación a lo dispuesto por el referido Código, así como a la Constitución Federal, lo que le quitaría la validez a tal actuación por parte de los visitadores.

Para respaldar su actuación los visitadores deben levantar actas durante todo el desarrollo de la visita hasta su conclusión, en las que deberán asentar en forma debidamente circunstanciada los hechos u omisiones que presencien, tal circunstanciación es la base de todo, ya que las actas de visita al ser documentos

públicos tiene la fuerza de prueba plena, es decir, lo que los visitadores asienten en ellas será bastante para considerar que tales hechos u omisiones existieron. De ahí la importancia de que sea en presencia de los testigos el levantamiento de las actas y que sea de manera correcta, ya que al contener suficientes elementos, le permite al contribuyente tener los mecanismos para defenderse; ya que la presunción de legalidad de que gozan es *juris tantum*, es decir, que admiten prueba en contrario, de no ser así se dejaría en un claro estado de indefensión al contribuyente. Además es importante resaltar que si en las actas parciales se incurre en irregularidades, al formar parte del acta final, ésta última se ve afectada por los vicios de las primeras.

Tampoco es legalmente válido que la autoridad pretenda realizar su diligencia sólo a través de un acta parcial de inicio, una última acta parcial y un acta final, de una visita de varios meses o inclusive más de un año. Ya que se insiste, de todo lo actuado y observado por los visitadores deberá hacerse constar en forma circunstanciada en presencia de los testigos designados para tal fin, y si los inspectores se llevan varios días o meses rebasando los doce, es necesario que todo lo plasmado en las actas, que para ese fin fueron creadas, ya que son su prueba esencial de la autoridad fiscal, además no pueden dejar en un estado de inseguridad jurídica al contribuyente.

Como se mencionó en su momento, el Código otorga a la autoridad la facultad para ordenar la visita en uno o más lugares, pudiéndose incluso practicar simultáneamente; sin pasar por alto que en cada lugar que se desahogue la visita deberán seguirse las mismas formalidades antes apuntadas. Para el efecto la fracción II del artículo 46 del Código Fiscal dispone que las actas parciales

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

levantadas en cada lugar visitado, se agregarán a un acta final, que se levantará indistintamente en cualquiera de los lugares donde se haya llevado a cabo la visita.

No obstante lo anterior, es obvio que a los visitantes les resultará materialmente imposible desahogar la visita el mismo día a la misma hora, con la misma persona, en diversos lugares, por lo tanto tendrá que hacerlo paulatinamente, para que lo asentado en las actas tengan congruencia con sus actuaciones.

Por otra parte, el precepto en comento prevé en su fracción III, que *"Durante el desarrollo de la visita los visitantes a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen,..."*. Respecto a este punto, el maestro Emilio Margáin, nos comenta que tal disposición elimina el abuso por parte de los visitantes al asegurar inclusive la contabilidad, correspondencia o bienes que se encontraban debidamente registrados en la contabilidad del contribuyente, lo que le impedía acceder a dicha información, ya que se encontraban sellados, provocando serios problemas a los visitados pues había ocasiones en que hasta su documentación privada era resguardada por la autoridad.

Es indispensable que se realice un inventario de todo lo que se asegure ya que esto les dará certeza tanto al visitador como al visitado de lo que se está entregando.

Para que este aseguramiento de contabilidad no cause perjuicios al contribuyente, el Código de la materia señala que es indispensable que se trate de contabilidad que no tenga relación con la actividad del mes en curso, así como de dos meses atrás.

Como ya se había citado, los visitadores harán constar sus diligencias a través de actas que podrán ser parciales o complementarias, con la limitante de que no podrán levantarse una vez cerrada el acta final. Las actas parciales conforme al artículo 46, fracción IV, del Código Tributario, contendrán lo siguiente:

1) Los hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto que se conozcan en el desarrollo de la visita domiciliaria; de acuerdo al autor Alejandro Ponce Rivera, una vez que se tiene conociendo de ello se debe hacer constar de inmediato, "...en el momento preciso en que los visitadores tengan conocimiento por primera vez de algún hecho, omisión o circunstancia de carácter concreto, de inmediato, deben consignarlo en un acta parcial, precisamente para que se haga constar fielmente, tal y como efectivamente sucedió. De otra suerte, si pudiera consignarse en actas parciales, con posterioridad, en fecha distinta, dada la fragilidad de la memoria, que

olvida los detalles con facilidad, su inclusión sería dudosa en cuanto a su veracidad exactitud.²⁸

En este sentido, como lo afirma el autor la obligación de las autoridades es hacer constar las circunstancias que se le vayan presentando en el momento, porque si se hace con posterioridad, obviamente se le resta valor probatorio.

2) Los hechos u omisiones que los visitantes conozcan en el desarrollo de la visita domiciliaria, y que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales; siguiendo con el criterio del citado doctrinario, los visitantes están obligados a ir consignando lo que presencien en el momento mismo, conforme se vayan levantando las actas parciales; y,

3) Los hechos y omisiones que se conozcan de terceros, de las compulsas que realicen.

Por lo que hace a las actas complementarias su finalidad es señalar los hechos u omisiones que los visitantes conozcan después del levantamiento de las actas parciales hasta antes del cierre del acta final, ya que después de levantada esta última, para levantar otra complementaria será necesario que el fisco federal emita una nueva orden de visita. El doctrinario Emilio Margáin, define al acta

²⁸ PONCE Rivera, Alejandro. Visitas Domiciliares, edit. Calidad ISEF, México 1998, p. 27.

complementaria como: *"aquella que viene a perfeccionar el contenido de lo asentado en un acta parcial."*²⁹

Un requisito indispensable para que tengan validez las actas complementarias, es que no señalen hechos u omisiones que debieron hacerse constar en las actas parciales.

El Código Fiscal dispone que la finalidad del levantamiento de las actas parciales es que las autoridades fiscales asienten en forma circunstanciada los hechos, omisiones, irregularidades y demás circunstancias que puedan constituir incumplimiento por parte del contribuyente, así como la situación que se conozcan de terceros con motivo de las compulsas realizadas que tengan alguna relación con el visitado. Por tanto, si no se levantan las actas parciales conforme se vaya desarrollando la visita domiciliaria, es violatorio de lo previsto en el precepto en análisis, ya que el pretender hacer constar todo lo detectado durante la visita en sólo una última acta parcial, no es suficiente para que se tenga por satisfecho tal requisito.

La circunstanciación de las actas es otro de los elementos esenciales de la actuación de la autoridad en una visita domiciliaria, pues mucho depende de lo que se haga constar en ellas, el sentido de la resolución emitida por la autoridad.

²⁹ MARGAÍN MANAUTOU. Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. op.cit. 168.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Su obligación es detallar cada uno de los acontecimientos que presenciaron durante el desarrollo de la visita, desde el momento en que se entrega la orden hasta su conclusión con el cierre del acta final, incluyendo las modificaciones que se presenten, como el caso de sustitución de testigos o de las propias autoridades: absteniéndose de emitir sus propias opiniones, es decir, el acta se debe levantar en forma objetiva de manera que sea cronológica y comprensible, de lo contrario se dejaría en un estado de indefensión al visitado, al no saber con precisión cuales son los hechos que se le imputan.

Si los visitadores no consignan los hechos conforme se van presentando, y lo hacen con posterioridad, se trataría de actas cuyo contenido deriva de la información que recuerdan los visitadores y no de lo que realmente aconteció, lo que resta validez al acta.

En el mismo párrafo en comento, se prevé la posibilidad para el visitado de ejercer su garantía de audiencia, al permitirle presentar documentos, libros, registros y demás documentos que desvirtúen lo afirmado por la autoridad u optar por corregir su situación fiscal, siempre que se haga en el lapso de cuando menos veinte días que transcurran entre el levantamiento de la última acta parcial y del acta final, pudiendo presentar como pruebas sólo documentales.

En caso de que no se presentará en el término antes apuntado, el dispositivo en examen establece que se tendrán por consentidos los hechos consignados en las referidas actas, sin embargo, no es adecuado hablar de "consentimiento", pues el hecho de que el contribuyente no ejerza ese derecho, no impide que una vez

emitida la resolución por parte del fisco federal y notificado al contribuyente, éste último acuda dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a su notificación en recurso de revocación ante la propia autoridad o si lo prefiere por vía de juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, donde en todo caso tendrá que probar la ilegalidad de la actuación por parte de la autoridad.

Por lo que hace a la fracción V, del artículo 46, señala: "*Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales...*" De acuerdo a la opinión del maestro Emilio Margáin este caso se puede actualizar en los siguientes supuestos:

- a) Que el contribuyente desaparezca del lugar donde habrá de desarrollarse la visita domiciliaria, al día siguiente de haberse levantado el acta parcial de inicio. Los visitadores proceden entonces a levantar en sus oficinas el acta correspondiente y la autoridad fiscal la turna ante la autoridad competente para proceder penalmente en contra de dicha persona.

- b) Cuando el contribuyente se niegue rotundamente a atender a los visitadores, inclusive portándose groseros con ellos dando origen en algunos casos, a su consignación penal.

c) Contribuyentes que intencionalmente cambian de domicilio fiscal, con la única finalidad de sustraerse de las autoridades fiscales, para que no inicien o no continúen con la visita domiciliaria.

d) Cuando el domicilio fiscal del contribuyente se encuentra en una zona aislada resultando complicado para los visitadores para llegar a ellos.

Siguiendo con lo dispuesto en el artículo 46, en su fracción VI, nos dice que al concluir la visita y el cierre del acta final no se encontrará el visitado, los visitadores dejarán citatorio para que se encuentre presente a una hora determinada del siguiente día, si no se apersona, el acta se levantará con quien se encuentre en ese momento. Una vez levantada el acta ésta deberá ser firmada por uno de los visitadores, la persona que atienda la diligencia (sea el visitado o no) y los dos testigos correspondientes, de la cual quedará una copia para el visitado; si por alguna circunstancia, faltará alguna de las firmas o no se aceptare la citada copia, se hará constar en el acta, cumpliendo así con el requisito de la debida circunstanciación.

En la última parte del artículo en comento establece: *"Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones."*

Siguiendo con el criterio del doctrinario Emilio Margáin, las posibles causas derivadas del dispositivo en comento son las siguientes:

a) Cuando se declare por los tribunales la existencia de una orden de visita genérica, si aun se está en tiempo para girar una nueva pero ahora específica por el mismo ejercicio y mismas contribuciones;

b) Cuando la autoridad fiscal tiene conocimiento de operaciones celebradas por el visitado y que no fueron detectadas durante la primera visita;

c) Cuando la autoridad fiscal descubre, con posterioridad, la existencia de doble juego de libros de contabilidad con asientos diferentes;

d) Cuando descubre a personas que elaboran facturas o comprobantes apócrifos, apareciendo el contribuyente visitado entre los adquirentes de ellas y ello no fuera observadas en la visita que se le hizo;

e) La autoridad llega al conocimiento de que hubo contubernio entre el visitado y los visitadores; etc.

Sin embargo, creo que la finalidad esencial de dicho precepto es favorecer los intereses del fisco cuando no hace bien su trabajo, teniendo la posibilidad de volver a reponer su actuación cuando se encuentra dentro del plazo que la ley le señala.

3.3.4 Obligaciones del visitado.

El artículo 45 del Código Tributario prevé las obligaciones de los visitados en el desarrollo de una visita domiciliaria.

Básicamente la obligación del contribuyente consiste en lo siguiente:

A) Recibir la orden de visita. Es más conveniente para el contribuyente no oponerse a la visita y recibir la orden, pues en caso de no llevarse a cabo la inspección, la autoridad puede determinar sus ingresos en forma presuntiva y de todos modos determinarle un crédito fiscal, lo que generalmente no es conveniente para el contribuyente.

B) Permitir el acceso del personal actuante a su domicilio o lugar donde habrá de desarrollarse la visita domiciliaria.

C) Proporcionar cuando se lo pidan, toda la información relacionada con su contabilidad. Este punto reviste mayor relevancia, ya que ha surgido la duda de si ese requerimiento que hagan las autoridades puede ser verbal, ya que el Código Fiscal no aclara tal situación. Al respecto, considero que si bien las disposiciones fiscales no lo exigen, tal requerimiento debería de ser por escrito para proporcionar mayor seguridad al contribuyente, sobre todo porque se trata de documentación importante para él, al formar parte de su contabilidad, y es documentación que en un momento dado será proporcionado a los visitadores; o por lo menos debería enfatizarse aún más la obligación de los visitadores consistente en circunstanciar pormenorizadamente los documentos que están recibiendo para que no haya incertidumbre al respecto.

A su vez, el artículo 53 del ordenamiento en estudio, prevé supuestos en los que el contribuyente habrá de respetar ciertos plazos para la presentación de dichos documentos, así tenemos que señala:

- a) Presentarse en el acto los libros y registros que formen parte de su contabilidad, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico.
- b) Seis días a partir del siguiente a aquél que se le notificó la solicitud respectiva, cuando se trate de documentos que deba tener el contribuyente.
- c) Quince días a partir del siguiente a aquél que se le notificó la solicitud respectiva, para los demás casos. Pudiéndose ampliar a diez días más cuando la información requerida sea de difícil obtención.

D) Permitir a los visitadores obtener copia de la documentación que necesiten.

E) Permitir la inspección de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que se encuentre en el lugar visitado.

F) En caso de llevar su contabilidad o parte de ella en sistema de registro electrónico, microfilm o grabación en disco óptico, o por cualquier otro medio autorizado, deberán poner a disposición del personal actuante el equipo de cómputo y a la gente que se encargue de operar dichas máquinas. Este supuesto causa

mayores molestias al contribuyente, pues permite a los visitadores disponer de los trabajadores que prestan su servicio al visitado, de su tiempo, en cualquier momento y el tiempo que sea necesario, cuantas veces lo requieran; trabajo que el contribuyente paga. En este sentido la obligación de proporcionar la información y todos los documentos que sean necesarios, es totalmente diferente costear un gasto a lo que ya no está obligado a hacer.

Sin embargo, el contribuyente no puede escapar al cumplimiento de dichas obligaciones, ya que si no lo hace en forma voluntaria, la autoridad fiscal se encuentra facultada para hacerlo cumplir en forma forzosa a través del auxilio de un juez competente que libere la orden correspondiente y, a través de la fuerza pública, las autoridades fiscales puedan obtener su pretensión.

3.3.5 Obligaciones de los visitadores.

Los visitadores también tienen obligaciones para el caso de llevar la visita domiciliaria, esta actividad de la administración no es arbitraria, sino todo lo contrario, debe seguirse conforme a los lineamientos que le marca la ley, debiéndose apegar a un proceso concienzudo encerrado en un marco de legalidad, que proporcione seguridad al visitado. Sobre todo la autoridad debe tener presente que existe un plazo muy importante que si no lo considera, sus atribuciones pierden legalidad cuando opera la figura de la caducidad de sus facultades de comprobación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Así, tenemos que en la práctica de una visita domiciliaria, la primera obligación que resalta es la designación de los visitadores por autoridad competente, de lo contrario toda su actuación será ilegal.

Al inicio de la visita es básico que los visitadores se identifiquen, obligación ex lege, que deberá hacerse de una manera detallada; sin abundar más en este tema, dado que ya fue visto con anterioridad.

En caso de negativa del contribuyente para designar testigos o que éstos no quieran serlo, los visitadores están obligados a nombrarlos, lo importante aquí es que no se lleve a cabo sin testigos, porque se afectaría severamente la diligencia.

Otra obligación que resulta sumamente importante, es levantar actas durante el desarrollo de la visita, las cuales deberán estar debidamente circunstanciadas para que se les otorgue validez probatoria.

Deben concluir la visita en el plazo establecido por el Código.

3.3.6 Facultades de los visitadores.

Una de las facultades de la autoridad se encuentra prevista en el segundo párrafo de la fracción II, del artículo 44 del Código de la materia, que ha sido declarado inconstitucional por nuestro máximo Tribunal; al permitir a los visitadores entrar al domicilio del visitado aún cuando éste no se encuentre, y hacer una relación de sistemas, libros, registros y de toda documentación que tenga relación

con la contabilidad. Y es de estimarse cierto este criterio, ya que si la persona a quien se busca no está en ese momento, es violatorio de su garantía de seguridad, inmiscuirse en sus propiedades y posesiones, porque entonces qué sentido tiene dejar citatorio para el siguiente día, si ya se introdujeron a su domicilio y no sólo eso sino que además han examinado su documentación y demás propiedades. Ante tal situación la Suprema Corte ha sostenido:

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 practica 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 concluirla, 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 estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio, pudiendo, en ese momento, elaborar una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad del visitado, transgrede lo establecido en el artículo 16 constitucional, al permitir a la

TESIS CO:
FALLA DE ORIGEN

autoridad administrativa empezar la visita sin cumplir con las formalidades prescritas en la citada disposición constitucional.³⁰

Otra de las facultades de los visitadores no menos importante, es el que se encuentra previsto en el artículo 46, en su fracción III, al posibilitar a los visitadores para asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, precepto que también ha sido considerado como inconstitucional ya que el supuesto de asegurar la contabilidad no encuentra base constitucional alguno, restringiendo el derecho que tiene el visitado de utilizar libremente sus propiedades, sin fundamento alguno, al menos no constitucional que es el realmente importante.

3.3.7 De la terminación de las visitas.

A partir de enero de 1995 se fijó un plazo para limitar el tiempo del cual disponía la autoridad para realizar sus visitas domiciliarias, actualmente el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, señala: *"Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación..."*

Teniendo los siguientes casos de excepción:

³⁰ Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo. V. Abril de 1997 Tesis: P. LVIII/97 Página: 17 Materia: Administrativa, Constitucional

TESIS CON:
FALLA DE ORIGEN

I.- Cuando se trate de aquellos contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país.

II.- En caso de que éste ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidos en los artículos 58, fracción XIV, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.³¹

III.- Cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, por el o los ejercicios sujetos a revisión.

IV En caso de los integrantes del sistema financiero.

V. Los contribuyentes que consoliden para efectos fiscales, de conformidad con el Título II, Capítulo IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.³²

Fuera de estos casos, la autoridad esta obligada a respetar este plazo, otorgando grandes beneficios a los contribuyentes al restringir el exceso que en ocasiones podían incurrir los visitadores al no tener un plazo que lo presionara a terminar su trabajo.

³¹ A partir del 2002, artículos 86, fracción. XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

³² A partir de 2002, Título II, Capítulo VI.

Sin embargo, este plazo se puede ampliar hasta por dos periodos iguales, bajo las siguientes condiciones:

- A)** Que la primera ampliación se notifique mediante oficio que sea expedido por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita;
- B)** Que la segunda prórroga sea autorizada mediante oficio emitido por el superior de la autoridad o autoridades que emitieron la orden de visita.

Salvo que el contribuyente cambie de domicilio durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de la contabilidad, pues en este caso las autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio son las que expedirán el oficio de ampliación.

De conformidad con el artículo 46-A, tanto el plazo de seis meses, como sus correspondientes prórrogas, se suspenderán en los casos siguientes:

- A)** Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
- B)** Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
- C)** 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.
- D)** Cuando el contribuyente promueva algún medio de defensa en el país o en el extranjero, durante el desarrollo de la visita o la verificación de su contabilidad, en

contra de los actos derivados de la autoridad con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación. Dicho plazo reiniciará hasta el momento en que sea resuelto definitivamente el medio de defensa.

La sanción a la que esta sujeta la autoridad en caso de no respetar dicho plazo o las correspondientes prórrogas, es tener por terminada su labor, quedando sin efectos tanto la orden de visita, como las actuaciones que derivaron de dicha orden.

Sin embargo, las autoridades no solo pueden ampliar el plazo para el ejercicio de las facultades de comprobación; sino además terminar la visita en forma anticipada, cuando el contribuyente avise a las autoridades fiscales competentes a más tardar al 31 de diciembre del ejercicio, que desea presentar sus estados financieros dictaminados por Contador Público autorizado. Lo importante de este último supuesto es que el Código Fiscal es expreso en prever que esta decisión es a discreción de la autoridad; por lo que sería interesante conocer cual es el criterio que adopta el fisco para conceder o negar dicha petición.

CAPÍTULO IV
DE LA EXTINCIÓN
DE LAS
FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

4.1 De la caducidad en general.

4.1.1 Origen y Concepto de la caducidad.

El término caducidad proviene del latín "cadere", que significa "caer, terminar, extinguir, perder fuerza o valor". Su origen se remonta al derecho romano con motivo de la expedición de las leyes *caducarias*: "La Julia de maritandis ordinibus del año de 736 y la Papia Poppaea del 762", cuya finalidad era regular y controlar las costumbres de los romanos que en ese entonces evitaban a toda costa el matrimonio y la paternidad.

Los *célibes*, hombres o mujeres no casados y que no tenían hijos de matrimonios anteriores y, los *orbi*, aquellos que si estaban casados pero que no eran padres, fueron los directamente afectados por estas leyes ya que les negaba el derecho a recibir los bienes otorgados por testamento. Es decir, si cumplían con la condición de contraer matrimonio en el caso de los célibes, o procreaban hijos en el caso de los orbi, se les entregaban sus bienes en herencia; de lo contrario los perdían e iban a manos de los padres, hombres casados que tenían por lo menos un

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

hijo vivo, nacido ex justis nuptiis, que también fueren favorecidos en el mismo testamento. En caso de no poder o no haber padres, las partes caducas iban a caer a manos del tesoro público.

Así las cosas, básicamente la finalidad de dichas leyes era lo siguiente:

- 1) Que no se extinguiera la institución del matrimonio, buscando se incrementara más.
- 2) Aumentar la procreación.
- 3) Evitar la extinción de la casta de los cives.
- 4) Enriquecer el tesoro público.

La figura jurídica de la caducidad inicio como una sanción por la inobservancia de una conducta voluntaria y consciente en un plazo establecido por la ley o por las partes, posteriormente se ocupó a otras instituciones sustantivas para utilizarse inclusive en el derecho procesal.

Así tenemos que actualmente el término caducidad se conceptúa de la siguiente forma:

"Caducidad es la sanción que se pacta, o se impone por la ley, a la persona que dentro de un plazo convencional o legal, no realiza voluntaria y conscientemente, una conducta positiva pactada, o que determina la ley."³³

³³ GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ. Ernesto. Derecho de las obligaciones. Tomo II, edit. Porrúa, México D.F., 1998, p. 1067.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

De acuerdo al concepto transcrito, se desprende que la sanción consiste en evitar que nazca un derecho o que subsista un derecho sustantivo o procesal.

4.1.2 Clasificación de la caducidad.

De acuerdo a la clasificación que nos proporciona el tratadista Gutiérrez y González, la caducidad se configura en forma convencional o por ley.

a) Caducidad convencional. Aquella que se presenta en perjuicio de una de las partes que participa en un convenio, cuando no realice una conducta positiva, voluntaria y consciente, en el plazo convenido, lo que trae como consecuencia que no nazca o no subsista un derecho.

b) Caducidad establecida por la ley. Aquella que tuvo su origen en las leyes caducarias, evolucionó al derecho sustantivo y posteriormente al procesal.

I. Derecho Sustantivo. El autor en mención señala que las normas sustantivas no sólo deben ser de carácter formal sino material, para aquellos que no realicen voluntariamente los actos positivos en los plazos marcados.

Al respecto señala como ejemplo el artículo 238 del Código Civil que dispone lo siguiente:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La nulidad por falta de consentimiento de los ascendientes sólo podrá alegarse por aquél o aquellos a quienes tocaba presentar dicho consentimiento, y dentro de treinta días contados desde que tengan conocimiento del matrimonio.

Del precepto en mención se contempla en su última parte que la ley prevé aunque no en forma expresa, la figura jurídica de la caducidad, al disponer que los progenitores cuentan con un plazo de 30 días para hacer valer la nulidad del matrimonio llevado a cabo sin su consentimiento y, en caso de no hacerlo dentro de dicho plazo, se extinguirá la acción en comento.

II. Derecho Procesal. Que a su vez se subdivide en:

- ❖ La caducidad que no deja nacer un derecho procesal. En caso de que la ley prevea la realización de un determinado acto como condición para que se tenga el derecho de que nazca otro; que en caso de no llevarse a cabo dicho acto, el derecho no nacerá. El ejemplo claro que nos da el tratadista en comento, es cuando no se protesta un título de crédito que así lo requiera, condición que de no cumplirse impide el nacimiento de la acción cambiaria en vía de regreso.
- ❖ El que extingue un derecho ya nacido. Cuando el derecho ya existe, pero con motivo de la inactividad de los interesados con el ejercicio de dicho derecho, se aplica la

sanción de perderlo. Por ejemplo, lo previsto en el artículo 373 del Código Federal de Procedimientos Civiles, que al tenor dice:

"El proceso caduca en los siguientes casos:

II.- Fuera de los casos previstos en los dos artículos precedentes, cuando cualquiera que sea el estado del procedimiento, no se haya efectuado ningún acto procesal ni promoción durante un término mayor de un año, así sea con el sólo fin de pedir el dictado de la resolución pendiente.

En este caso, la sanción recae sobre la parte interesada en que continúe el juicio, pues independientemente de la etapa en la que se encuentre si no se realiza ningún trámite procesal durante su desarrollo, se sobreseerá por caducidad, a lo que los doctrinarios han dado por denominar, caducidad de la instancia.

4.2 Caducidad y Prescripción.

De acuerdo a Jorge P. Camusso, la prescripción se creo en Roma, y deriva del latin "Prescriptio", que significa antes o arriba escrito, designación proveniente por figurar inserta a la cabeza de la fórmula confeccionada por el pretor, al enviar las partes ante el juez.

Dicha prescripción se presenta en dos formas.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

- A) Prescripción Positiva o Adquisitiva. Es un medio a través del cual se adquiere el dominio de un bien mediante la posesión en concepto de dueño. en forma pacífica, continua, pública y por el tiempo que la ley determine.
- B) Prescripción negativa o extintiva. Aquella que libera de obligaciones por no cumplir con ellas dentro de determinado tiempo y bajo las condiciones marcadas por la ley.

La prescripción en sus dos categorías, tiene su origen en el derecho civil, sin embargo para efectos fiscales se retoma lo que se conoce como prescripción negativa. Así tenemos que los elementos de este tipo de prescripción son los siguientes:

- 1) La inacción del acreedor al no exigir el cumplimiento de la obligación.
- 2) El transcurso del tiempo marcado por la ley, como válido para hacer exigible dicha obligación.

Al coincidir con la caducidad en cuanto a la *causa*: inacción, *efectos*: pérdida de derechos, y *finalidad*: evitar la inseguridad jurídica; da pauta a controversias entre los tratadistas al haber opiniones encontradas, pues unos sostienen que son lo mismo y en caso de haber diferencias éstas son intrascendentes, y otros las diferencian claramente; inclusive hay quienes opinan que la caducidad se derivó de la prescripción independizándose poco a poco hasta que se distinguió de esta última.

TESTES
FALLA DE ORIGEN

En materia tributaria se dice que la distinción entre caducidad y prescripción se dió en la doctrina alemana, la cual diferenciaba entre el derecho a determinar el crédito y el derecho a cobrarlo. Actualmente este criterio se ha retomado para distinguir una de otra. Así tenemos que el maestro Emilio Margáin opina al respecto *"se considera liquidado el problema, pues la obligación tributaria no surge con la determinación o liquidación del tributo, sino con la realización de los actos que la ley señala como los que dan origen al crédito fiscal."*

Efectivamente el Código Fiscal de la Federación prevé que la prescripción opera cuando existe un crédito fiscal ya determinado, líquido y exigible, mientras que la caducidad se actualiza en relación con el lapso en el cual se puede efectuar esa determinación y liquidación por la autoridad fiscal ante la posibilidad de imponer alguna sanción. Así tenemos que la caducidad es de carácter adjetivo y actúa antes de que exista el crédito; por otro lado la prescripción se presenta cuando el crédito ya esta determinado y es exigible.

Esto es, el Código de la materia dispone en su artículo 67 lo siguiente:

"Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados..."

En este sentido, considera a la caducidad como una forma de extinción de la facultad de la autoridad para determinar créditos tributarios o imponer sanciones.

Por otro lado, la prescripción que se encuentra regulada en el artículo 148 de la misma norma, y señala:

*"El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.
El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido..."*

En ese orden de ideas, la prescripción es considerada como una forma de extinción del propio crédito fiscal ya determinado y legalmente exigible, cuyo plazo es también de cinco años. En ambos casos se prevé la posibilidad de obtener la declaratoria de caducidad o prescripción por vía de acción.

Sin embargo, la prescripción no sólo opera en contra de la autoridad fiscal si no inclusive en contra del contribuyente; ya que su función también consiste en extinguir la obligación del fisco a devolver a los particulares, contribuciones pagadas en forma indebida, configurándose el plazo después de los cinco años de la fecha en que se efectuó el pago de lo indebido.

En este sentido, para que opere la prescripción deben presentar los siguientes supuestos:

- 1) Sólo los créditos fiscales y el pago de lo indebido son susceptibles de prescribir, cuando haya transcurrido el plazo que la ley señala para su configuración.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- 2) Para que se tenga por legalmente prescrito un crédito, es necesario que la autoridad fiscal lo haya notificado con toda oportunidad al deudor.
- 3) El plazo de la prescripción comienza a correr a partir del momento en que el crédito puede ser legalmente exigible, o a partir de que se efectuó el pago de lo indebido.
- 4) Para que la prescripción produzca plenamente sus efectos jurídicos, es indispensable que el interesado solicite a la autoridad que lo declare de oficio.
- 5) Es susceptible de interrupción, y esto acontece cada que la autoridad realice alguna gestión de cobro, o bien por el reconocimiento expreso o tácito que haga el contribuyente del adeudo ante el fisco.

Así las cosas, a continuación se mencionarán sólo algunas de las diferencias esenciales de la prescripción y la caducidad.

Diferencias:

- ❖ La prescripción extingue el derecho no ejercido y la caducidad además de eso está más orientada a la pérdida de potestades jurídica, que de haberse ejercido hubieran llevado a la adquisición de otros derechos.
- ❖ La prescripción atiende a una condición sustantiva; se pierde el derecho y la caducidad a una procesal; se priva de la facultad de su ejercicio.
- ❖ La prescripción opera en contra del fisco como del particular, la caducidad sólo se configura en contra de la autoridad.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- ❖ Se trata de caducidad cuando se extinguen las facultades de la autoridades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. La prescripción se presenta cuando el derecho a cobrar el tributo se extingue.
- ❖ El cómputo para la prescripción inicia a partir de la fecha en que se hace exigible el crédito fiscal; en su caso a partir de que se efectuó el pago de lo indebido; el cómputo de la caducidad inicia a partir de la fecha en que nace la obligación fiscal o a partir del día siguiente en que se presentó la declaración del ejercicio fiscal cuando deba hacerse.

Asimismo el Poder Judicial de la Federación también tiene su propia opinión de la diferencia entre ambas instituciones, y al respecto señala:

CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN. DIFERENCIA ENTRE ELLAS. Existe una gran diversidad de opiniones de los actores, en la cuestión relativa a la diferenciación entre la caducidad y la prescripción extintiva, y si bien no puede hablarse de una separación definida entre ambas instituciones, puede decirse, sin pretender establecer definiciones exactas, que mientras la última acaba o termina un derecho o acción por el transcurso del tiempo, la caducidad también extingue el derecho o acción, por la inactividad o incumplimiento de la condición a que convencionalmente quedan sujetos, condiciones entre las que bien puede estar comprendido el elemento tiempo. En consecuencia, si en un contrato se limita el tiempo durante el cual puede ejercitar la acción correspondiente, en contra de uno de los obligados, y tal lapso transcurre sin que se haga efectiva dicha acción, puede válidamente oponerse la excepción de caducidad y no puede decirse que la que deba hacerse valer, sea la de prescripción.³⁴

³⁴ Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Parte : LXX. Tesis: Página: 2075.

TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN

4.3 Diferencia entre interrupción y suspensión de la caducidad

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, la palabra interrumpir significa:

“(Del latín Interrumpere). Cortar la continuidad de algo en el lugar o en el tiempo.”

Y la palabra suspender, definida por el mismo diccionario, se entiende como:

“(Del latín suspendere) Detener o diferir algo por algún tiempo una acción u obra.”

De lo definido se desprende que a diferencia de la interrupción que simplemente impide la continuación de un acto, la suspensión lo hace sólo por un tiempo. Sin embargo, llevando esos conceptos al plano del derecho fiscal, tenemos que existe una clara diferencia entre ambos vocablos, al considerarse a la interrupción como aquella figura que nulifica el tiempo transcurrido para que surta efectos un hecho o acontecimiento.

En el caso de la suspensión, se encarga de detener temporalmente cierto plazo, pero sin nulificar el ya transcurrido y, al terminar con la suspensión se continúa con el transcurso de dicho plazo.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La suspensión también se puede presentar en el caso del procedimiento administrativo de ejecución, como una medida precautoria o cautelar que debe dictarse de oficio o a instancia de parte por la autoridad para detener cualquier actuación por parte del poder público que pudieran afectar al contribuyente. Dicha medida se llevará a cabo siempre y cuando el particular garantice el crédito en cuestión.

Lo característico de la interrupción es que sólo se configura en tratándose de prescripción, no así en la caducidad; y la suspensión, se presenta en la caducidad y puede presentarse también en la prescripción.

4.4 De la caducidad en el derecho tributario mexicano.

Con este apartado hemos llegado a la esencia del presente trabajo.

En nuestro sistema jurídico, la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964, fue la primera norma que en materia tributaria reguló la figura procesal de la caducidad.

En 1967 dicha figura extintiva se traslado al artículo 88 del Código Fiscal de la Federación, cuyo objeto era regular y controlar las facultades de las autoridades para determinar obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, y para verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones. El plazo para la configuración de la caducidad era de cinco años contados a partir de los siguientes supuestos:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

"I.-Del día siguiente al en que se hubiere vencido el plazo establecido por las disposiciones fiscales para presentar declaraciones, manifestaciones o avisos.

II.-Del día siguiente al en que se produjo el hecho generador del crédito fiscal, si no existiera obligación de presentar declaraciones, manifestaciones o avisos, y

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

Como se observa, el artículo en comento proporcionaba una verdadera seguridad jurídica al contribuyente, ya que una vez transcurridos los cinco años, podía tener la certeza de que la autoridad fiscal no podría ejercer sus facultades. El único inconveniente que se presentó, fue la confusión en diferenciar a la caducidad de la prescripción, sin embargo este problema se resolvió por el Poder Judicial Federal, al emitir criterios en los que hacía hincapié en la irrelevancia de la designación errónea de una figura por otra, siempre que se cumpliera con una correcta descripción de los hechos y razonamientos del agravio

Sin embargo, el estado de derecho del que gozaba en aquel entonces el contribuyente, duro muy poco tiempo, ya que para el año de 1979, se adicionó un párrafo al artículo en cita, donde por primera vez se habló de **SUSPENSIÓN DE LA CADUCIDAD:**

"Cuando por omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente debe revestir una resolución o un procedimiento en materia fiscal, una u otro fueren revocados en recurso administrativo o anulados en juicio ante el Tribunal Fiscal; la autoridad que emitió la resolución o siguió el procedimiento impugnados deberá reponerlos. Por excepción a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, entre la notificación de los actos impugnados y la notificación de su reposición, se suspenderá el transcurso del plazo de caducidad."

Esta innovación del legislador fue del todo arbitraria, contraviniendo lo que doctrinariamente se entiende por caducidad, pues como ya se analizó en el presente trabajo la principal característica de la caducidad, además de uno de los factores que lo distingue de la prescripción, es que en la primera, o sea en la caducidad, no caben los supuestos de suspensión o interrupción. Además de que la autoridad se veía totalmente favorecida, al poder de manera ilegal, inclusive negligente emitir una resolución o realizar una diligencia, respaldada con esta nueva disposición que le permitía reponer la resolución o el procedimiento revocados por la propia autoridad o nulificados por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, estando "suspendido" el plazo de la caducidad desde el momento en que se notificó el acto impugnado hasta aquél en que se notificara su reposición, lo que obviamente podía traducirse en años, sin ninguna responsabilidad para la autoridad.

Con justa razón, aunque no variara en mucho la actitud arbitraria y antijurídica del legislador, para el año siguiente se reformó el precitado artículo 88, que textualmente señalaba:

"Ejercidas las facultades y notificada en tiempo la resolución, si ésta quedare sin efectos como consecuencia de un medio de defensa legal, el término de extinción de las facultades comenzará a partir de la notificación de la resolución que ponga fin a la controversia."

Ahora refiriéndose a una interrupción de la caducidad, al prever que el plazo comenzaría a partir de la notificación de la resolución que diera por terminada la controversia, cuando se dejará sin efectos una primera resolución. Lo único rescatable de este precepto es que no distinguía si se trataba de vicios de fondo o formales los que motivaran la invalidez de la resolución.

Para 1983 se publicó un nuevo Código Fiscal de la Federación, siendo ahora el artículo 67 el que regulara la extinción de las facultades de las autoridades, disponiendo sin justificación alguna, que el plazo de caducidad estaría sujeta a suspensión cuando se interpusiera el recurso de nulidad de notificaciones. Sin embargo, en ese mismo año se modificó dicho artículo extendiéndose los supuestos de la suspensión, esto es, cuando se interpusiera cualquier recurso administrativo o juicio.

No obstante lo anterior, para 1985 se amplió el plazo de cinco a diez años para que operara la caducidad; explicando el legislador que sólo se aplicaría a aquellos contribuyentes que no solicitaran su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, cuando no llevaran contabilidad estando obligados a hacerlo, o en caso de que no presentaran declaración del ejercicio; concluyéndose por la precisión que se refiere a los posibles evasores.

En fecha primero de enero de 1992 se reformó y adicionó el artículo en cita, presentándose básicamente los siguientes cambios:

A) También aumenta a diez años el plazo para que se configure la caducidad cuando no se conserve la contabilidad durante el plazo establecido por el Código Fiscal. Lo que ya no coincide con los supuestos anteriormente citados, en donde se deja ver que la intención del legislador era castigar a los contribuyentes que quisieran evadir su responsabilidad.

B) Se dispone que el multicitado plazo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación cuando se realice una visita domiciliaria al sujeto pasivo, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos; o cuando se revisen los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes.

C) Además establece que la suspensión del plazo extintivo inicia con la notificación del ejercicio de las facultades de comprobación y termina con la notificación de la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal, con la única condición de que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o se dicte la resolución definitiva, de lo contrario, no se tendrá por suspendida la caducidad, requisito que es de simple formalidad legal.

D) También prevé que el tiempo transcurrido con motivo de la suspensión adicionado al plazo no suspendido no debe exceder de diez años.

Obviamente, el legislador continuo y sigue hasta nuestros días con el error jurídico de suspender la figura extintiva, cuestión que se reitera no es posible por la naturaleza misma de la caducidad. Como lo ha explicado la doctrina, la multitudada figura **no permite bajo ninguna circunstancia ni la suspensión ni la interrupción** del plazo que corre para su configuración. Al respecto el tratadista Arrijo Vizcaino considera: *"La caducidad por su misma naturaleza no puede quedar sujeto ni a interrupción ni a suspensión, inclusive durante la tramitación de instancias procesales... Evidentemente lo que persigue el quinto párrafo del artículo 67 del Código Fiscal es favorecer a las autoridades hacendarias procurando desalentar la interposición de medios de defensa legal por parte de los contribuyentes. En efecto, al suspenderse el plazo para la consumación de la caducidad durante la tramitación de instancias procesales, la autoridad ve claramente favorecidos sus intereses, en virtud de que si como la resolución que haya dictado, al haberse suspendido la caducidad, queda en posibilidad legal de emitir una nueva resolución en la que subsane los vicios de la anterior y así sucesivamente. Esto último, además de dar origen a innecesarias confusiones entre caducidad y prescripción, desvirtúa el verdadero papel de un Código Fiscal que, ante todo, debe ser un cuerpo normativo regulador e imparcial de las relaciones tributarias y no, como sucede en este caso, un instrumento legal claramente favorecedor de los intereses del Fisco."*³⁵

No obstante lo anterior, la exposición de motivos de las citadas reformas al Código Fiscal de la Federación no explicaron absolutamente nada del por qué de estas modificaciones, pues se limita a señalar lo siguiente:

³⁵ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, 3ª edic., México 1986, p. 345.

*"Como consecuencia del establecimiento en la Ley del Impuesto sobre la Renta de la posibilidad de que el contribuyente pueda optar por disminuir su pérdida fiscal en un periodo superior a cinco ejercicios, se propone establecer en el Código Fiscal de la Federación que la caducidad también se extienda a aquel ejercicio en que se hubiera disminuido dicha pérdida, a fin de que la autoridad fiscal pueda verificar que la disminución se haya efectuado debidamente. Asimismo se amplía dicho plazo cuando se deduzca una inversión por la que se hubiere optado por efectuar la deducción inmediata."*³⁶

De la transcripción anterior se advierte que el legislador no le dio importancia alguna a las trascendentes modificaciones realizadas a la norma en comento, lo que indiscutiblemente deja en incertidumbre jurídica a los gobernados al encontrarse obligado a acatar una ley que de un día a otro lo sujeta a obligaciones casi en forma indefinida. Aún cuando es clara su finalidad de aumentar su capacidad recaudadora, no da razón alguna que motive este cambio tan brusco y perjudicial para el contribuyente.

Y no siendo suficiente para el legislador, para 1998 se agrega que también operará la suspensión para el caso de lo dispuesto en la fracción II del artículo 42, es decir, cuando la autoridad requiera al contribuyente, responsables solidarios, terceros relacionados con ellos, para revisar ya sea en su domicilio o en las oficinas de las propias autoridades la contabilidad, así como datos e informes necesarios. Además en el 2000 se incluyen (aunque la ley no lo señale así) dos supuestos de

³⁶ Idem. p. 553.

interrupción: 1) cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o, 2) cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos casos se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.

También se excluye de toda responsabilidad a la autoridad fiscal cuando haya iniciado sus facultades de comprobación y no levante las citadas actas cuando menos cada seis meses; en los casos de huelga a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y, en el de fallecimiento del contribuyente hasta en tanto se designe representante legal de la sucesión.

Sin embargo, como se ha demostrado aquí con la transcripción de la infinidad de modificaciones que han sufrido las disposiciones tributarias, el legislador ha hecho de la caducidad una figura carente de naturaleza jurídica propia, al crear la posibilidad de ser susceptible de suspensión y en determinados casos de interrupción. Lo grave de esto, es que el único afectado es el contribuyente, pues dónde queda la garantía de seguridad jurídica que brinda la institución jurídica de la caducidad, ya que al prever su "suspensión" fomenta la ineficiencia de la administración tributaria y la indiferencia de la burocracia.

Es delicada la situación actual del contribuyente, ya que no cuenta con una norma que realmente proteja la seguridad de su patrimonio frente a la autoridad hacendaria, pues si bien las disposiciones tributarias prevén una figura llamada

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

caducidad, a su vez se suprime gravemente el elemento que constituye su verdadera esencia jurídica. Si bien el Código Fiscal de 1967 sí respetó la naturaleza de la institución en comento, al no sujetar el plazo de consumación a ningún caso y sin excepción alguna, ahora puede suspenderse hasta diez años, convirtiéndose así en un mero instrumento de fiscalización que se extiende inclusive por tiempo ilimitado en perjuicio del contribuyente.

Esto es así, pues por un lado tenemos que pueden ser hasta diez años con los que cuente la autoridad para determinar los créditos, y por otro lado tenemos el plazo de los cinco años para hacer efectivo el cobro de dichos créditos, (sin tomar en cuenta que éste está expresamente sujeto a interrupción), de tal suerte que la autoridad cuenta cuando menos con quince años a partir del hecho generador, para hacer exigible al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Si bien en el transcurso del desarrollo del presente trabajo se han expuesto infinidad de situaciones que no se encuentran ajustados a derecho, me limitare a lo previsto en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, concretamente en su fracción IV, tercer párrafo, donde prevé que la suspensión se actualizará cuando las autoridades ejerzan sus facultades de comprobación para el caso de la práctica de las visitas domiciliarias o, el contribuyente promueva algún recurso administrativo o juicio, por ser creo yo dos de los casos que más se presentan en la práctica diaria de cualquier contribuyente.

En ese orden de ideas, la propuesta que se plantea en el presente trabajo es:

A) Para el caso de la suspensión de la caducidad con motivo del ejercicio de las facultades de las autoridades, que dicha suspensión no opere cuando la actuación de la autoridad sea declarada ilegal por resolución de la propia autoridad o sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, entendiéndose por ilegal, tanto vicios de fondo como de forma.

Esto en razón de que no es posible que a estas alturas el contribuyente siga padeciendo deficiencias de la autoridad. De esto tenemos claros ejemplos: cuando la actuación de los visitadores resulta ilegal por la indebida identificación, cuando levantan actas sin encontrarse debidamente circunstanciadas, o la resolución adolezca de una debida fundamentación o motivación o inclusive carezca de ellas; siendo requisitos que la autoridad por el sólo hecho de serlo debe cumplir y cuidar de hacerlo correctamente, además de que tanto la ley como la propia Constitución se lo exigen.

Además por qué darle la oportunidad a la autoridad de hacerle ver cuales fueron sus errores, a partir de que momento incurrió en ellos, y por si fuera poco permitir que reponga su actuación, todo esto en un tiempo ilimitado; entonces, dónde queda la seguridad jurídica del gobernado?

No debe producir efectos jurídicos una actuación que ha sido declarada e inclusive reconocida como ilegal por los tribunales competentes, esto es si no se encuentra apegado a derecho, simplemente no tiene vida en el mundo jurídico, entonces por qué produce el efecto de suspender un plazo de caducidad algo que equivale a la nada jurídica, es decir, algo sin existencia legal.

En este caso considero necesario regresar a lo que en su momento preveía el Código Fiscal de la Federación de 1978, para lo cual se cita el siguiente criterio jurisprudencial que textualmente señalaba:

"CADUCIDAD.- El término relativo no se interrumpla ni se suspenda por una sentencia que nulificará una resolución por vicios formales (artículo 88 del Código Fiscal vigente hasta el 31 de diciembre de 1978) cuando una resolución en la que se determinaba un crédito fiscal y se imponía una multa se nulificaba por haberse incurrido en vicios formales, ese pronunciamiento no impedía por sí sólo que la autoridad competente emitiera una nueva resolución en la que subsanará las irregularidades cometidas; sin embargo, el ejercicio de sus facultades estaba condicionado a que, de conformidad con el artículo 88 del Código fiscal entonces en vigor, se encontrara en tiempo para ello, debiendo considerarse como punto de partida para hacer el cómputo respectivo el momento en que la autoridad estuvo en aptitud legal de ejercitar sus facultades, sin que el juicio de nulidad promovido y la sentencia con que culminó pudiera interrumpir o suspender el término relativo, puesto que, por un lado, conforme al texto vigente hasta el 31 de diciembre de 1978, la institución de caducidad tenía como nota distintiva el no estar sujeta a suspensión o interrupción sin excepción alguna, y por otro, la nulificación de la primera resolución trata como consecuencia necesaria privarla de todo efecto en la vida jurídica.³"

³ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 2ª Época. Año VI. No 62. febrero 1985. p. 607.

Así las cosas, del anterior criterio emitido por el Poder Judicial Federal, se evidencia como en ese tiempo si se cumplía cabalmente con el principio general de la seguridad jurídica, pues una actuación de la autoridad que tuviera vicios formales, no era causa para suspender el plazo de la caducidad, no es que se le negara al fisco ejercer nuevamente sus facultades o emitir una nueva resolución, simplemente debía hacerlo dentro del plazo de cinco años, lo que me parece equilibrado para las partes

Con todas las modificaciones que sufrió el Código Fiscal de 1978 a la fecha, lo único que han provocado es un retroceso en la evolución de un verdadero estado de derecho en nuestro país, pues cada vez se regulan ciertos supuestos que darán pauta a la suspensión o incluso interrupción de la figura extintiva en estudio.

B) Por lo que hace al segundo caso, donde la ley prevé la suspensión cuando el contribuyente promueva algún recurso administrativo o judicial; se sugiere modificar dicho párrafo para quedar como sigue.

“En caso de que el contribuyente haga valer algún motivo de defensa, y la autoridad o el Tribunal competente le conceda la razón, no será motivo para suspender el plazo de la caducidad”

Es decir, si la instancia a la que acude el contribuyente confirma la resolución impugnada, el plazo de la caducidad si se suspenderá, pero cuando resulte que efectivamente el contribuyente tiene la razón alegar ilegalidad por parte de las autoridades, volviendo a que no importa si es de fondo o de forma, en este caso,

no procederá la suspensión, ya que esa actuación ilegal de la autoridad no será motivo para producir efecto jurídico alguno.

Por otro lado, atendiendo a las consideraciones hechas por la doctrina, la configuración de la caducidad se presenta como sanción a una persona con motivo de la inactividad por un determinado tiempo pactado o determinado por la ley. En tal sentido, cómo se adecua este concepto de caducidad al hecho de que el contribuyente es quien actúa (al promover un recurso o juicio) y no la autoridad que en todo caso es a quien interesa que no se produzca la caducidad por inactividad de su parte.

Por último, es importante hacer la aclaración de que sólo cuando el recurrente tenga la razón, no operara la suspensión, pues puede darse el caso de que el contribuyente quiera hacer valer algún medio de defensa con el único fin de buscar que se configure la caducidad, sin embargo esto no ocurrirá si no hace valer su garantía de audiencia en forma adecuada.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CONCLUSIONES.

Para finalizar el presente trabajo, se vierten a continuación las siguientes conclusiones a las que he llegado:

- 1) En un principio el legislador en nuestro sistema jurídico, adoptó la figura de la caducidad en una forma adecuada, introduciéndola en el Código Fiscal de la Federación, con el fin de proporcionar al particular la garantía de seguridad jurídica.

- 2) Del año de 1967 al 2001, el Código Fiscal ha sufrido un sin fin de reformas en relación a la institución de la caducidad, y lo único palpable de todo ello, es que el legislador ha buscado ayudar inclusive en forma antijurídica, a la autoridad fiscal para obtener una mejor capacidad recaudadora, pues como se observó de la exposición de motivos emitida por el legislador, la introducción de la figura de la "suspensión" no tuvo razón justificable alguna, inclusive no se hace mención del porqué se aplicaba la suspensión del plazo para que se configurara la caducidad en tratándose de la práctica de las visitas domiciliarias. Sin embargo, desnaturalizando la figura jurídica de la caducidad definitivamente no es la vía para conseguirlo.

- 3) El peor error en que ha incurrido el legislador es pretender desalentar la promoción de recursos o juicios por parte del

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

contribuyente, al disponer que éste es un motivo para la suspensión, pues no sólo afecta económicamente al contribuyente, si no también a la autoridad, al propiciar que ya no sea tan concienzudo en su trabajo, provocando su invalidez y su reposición, lo que acarrea un gasto más para la autoridad, y si lo que busca es la recaudación y por otro lado se gasta en forma innecesaria, dónde está la ventaja.

- 4) Al pensar en la posibilidad de que no exista suspensión cuando la autoridad actúa en forma ilegal, se busca que la autoridad tome conciencia de cual es su papel en este país, y que tan importante es que lo desempeñe de la mejor manera posible, y no incitar la ineficiencia e indeferencia de la administración tributaria, sino al contrario, buscar que su personal se vea comprometido a estudiar más y a realizar mejor su trabajo para una eficaz recaudación; y no esperar a conseguirlo en un número reducido de contribuyentes que se ven afectados por las actuaciones interminables del fisco.

BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VIZCAÍNO Adolfo, Derecho Fiscal, 15ª edic., edit. Themis, México D.F. 2000, p. 145 a

AZÚA REYES, T. Sergio, Teoría General de las Obligaciones, edit. Porrúa, 2ª edic., México D.F. 1997, p. 360.

B. VILLEGAS, Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 5ª edic., edit. Desalma, Buenos Aires 1994, p. 857.

CAMUSSO JORGE P., Nulidades Procesales, edit. Ediar, Buenos Aires 1983, p. 204 a 209.

CARRASCO IRIARTE Hugo, Derecho Fiscal I, edit. IURE editores, México D.F. 2001, p. 32 a 36

CARRASCO IRIARTE Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, edit. Harla, México D.F. 1993, p. 473.

CARTAS SOSA Rodolfo y AYALA VALLEJO Graciela, Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal, edit. Themis, México D.F. 1994, p. 299.

DE LA CUEVA Arturo, Derecho Fiscal, edit. Porrúa, México 1999, p. 252 a 259

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 3ª edic., edit. Limusa, México D.F. 1997, p.

DE PINA, Rafael, Elementos de Derecho Civil Mexicano, obligaciones civiles-contratos en general, Volumen III, ed. 10ª, edit. Porrúa, México 2000, p. 384.

FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, edit. Porrúa, México D.F. 1998, p. 525.

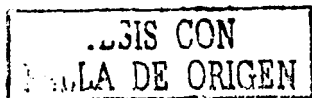
GARCÍA VIZCAÍNO Catalina, Derecho Tributario Tomo I, edit. Desalma, Buenos Aires 1996, p. 302 a 313

GIULIANI FONROUGE Carlos M., Derecho Financiero Volumen I, 6ª edic., edit. Desalma, Buenos Aires 1997, p.531 a 545.

GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, Tomo II, edit. Porrúa, México D.F., 1998, p. 1225.

LABANCA JORGE Prescripción y caducidad en el derecho comercial, edit. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Desalma, Buenos Aires 1988, p.40 a 43.

MARGÁIN MANAUTOU Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 15ª edic., edit. Porrúa, México 2000, p. 337



MARGAÍN MANAUTOU Emilio, Las Facultades de Comprobación Fiscal, edit. Porrúa, México 1999, p. 316.

MARTÍNEZ BAHENA, José Luis, Análisis Jurídico de la visita Domiciliaria como Medio de Comprobación Fiscal, edit., Sista, México 1994, p. 140.

PONCE RIVERA, Alejandro, La autocorrección fiscal a través del desarrollo de visitas domiciliarias, edit., ISEF, México 1998, p. 237.

PUGLIESE Mario, Instituciones de Derecho Financiero, 2ª edic., edit. Porrúa, México D.F. 1976, p.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª edic., edit. Harla, México D.F., 1986, p. 309.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, 5ª edic., edit. Cárdenas Editor y Distribuidor, México D.F. 1980, p. 218 a 294.

SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, edit. Porrúa, México D.F. 1999, p. 593.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3ª Época, Año, VI, Agosto 1993, México D.F.

Revista Consultorio Fiscal Número Especial, N° 62, Año 6, 1992.

Revista Nuevo Consultorio Fiscal N° 281.

Página Web <http://www.scjn.gob.mx>

COPIA CON
FALLA DE ORIGEN