

00721
472

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

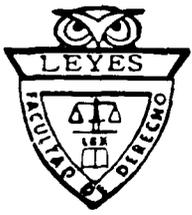


FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

"LA DEFINITIVIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO EN
LAS FACULTADES DE COMPROBACION".

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
LOPEZ GASPAR LUIS ALBERTO

ASESOR: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES



MEXICO, D. F.

2003

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



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

Cd. Universitaria, D.F., 10 de marzo de 2003.

**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 el pasante LUIS ALBERTO LÓPEZ GASPAR, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "LA DEFINITIVIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO EN LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN".

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

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

Atentamente
 "POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
 Director.



FACULTAD DE DERECHO
 SERVICIO DE REGISTRO Y
 CONTROL DE TESIS
 DERECHO FISCAL

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

*Agradezco enormemente a la
Universidad Nacional Autónoma
de México que me ha brindado el
honor de formar parte de su
comunidad.*

*A la Facultad de Derecho a la
cual quiero mucho y de la cual
siempre estaré orgulloso y
agradecido.*

A mi mamá, la señora Socorro Gaspar Rangel mi amiga de toda la vida quien me ha acompañado siempre en las buenas y en las malas, apoyando mis locuras pero sobre todo creyendo en mi, gracias.

A mi abuela, la señora María Rangel Nuñez, quien siempre me ha brindado su cariño incondicional.

A mi familia que siempre me ha apoyado y que sido la base para lograr todo lo que he me he propuesto.

A mi asesor de tesis, maestro, pero sobre todo amigo, Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles cuyo ejemplo ha sido trascendental para tomar la decisión de ejercer profesionalmente en el área fiscal.

A Alejandra a quien le agradezco el apoyo y la confianza que me ha brindado pero sobretodo su amistad y paciencia.

Al Lic. Juan Antonio Moreno de Anda, a quien le agradezco sus consejos en el momento más difícil de mi vida y que me ayudaron a comprender el verdadero significado de la profesión de abogado.

Agradezco a mis maestras de Derecho Fiscal, Ana Isabel Solano Flores y Ma. del Carmen Arteaga Alvarado quienes han sido pilares importantes para mi formación como abogado.

Al Magistrado Sergio Martínez Rosaslanda cuya personalidad e inteligencia admiro.

Agradezco en una forma muy especial al Lic. Luis Ortiz Hidalgo quien me brindo su amistad, confianza y la oportunidad de formar parte de su equipo de trabajo.

Al Lic. Gil Alonso Zenteno García, con quien en pocos meses aprendí disciplina y la nobleza del litigio en materia fiscal.

*A mi amigo Alejandro Barrera
Fernández, cuyos consejos nunca
olvidaré.*

*A mis amigos de la Facultad de
Derecho con quienes aprendí y
conviví los mejores momentos
de mi vida hasta el día de hoy,
los quiero mucho.*

*A mis compañeros del Tribunal
Federal de Justicia Fiscal y
Administrativa y del despacho
Basham, Ringe y Correa con
quienes ha sido un placer
trabajar.*

ÍNDICE GENERAL

| | |
|--|----------|
| INTRODUCCIÓN | 1 |
| CAPITULO 1: TEORIA GENERAL TRIBUTARIA | 4 |
| 1.- La Relación Jurídica Tributaria. | 4 |
| 1.1.- Principios que rigen la Relación Jurídica Tributaria. | 6 |
| 1.1.1.- Principios Constitucionales. | 8 |
| A.- Principio de Legalidad | 8 |
| B.- Principio de Proporcionalidad y Equidad | 12 |
| C.- Principio de Igualdad. | 15 |
| 1.1.2.- Principios Doctrinales | 17 |
| A.- Principio de Justicia | 18 |
| B.- Principio de Certidumbre | 19 |
| C.- Principio de Economía | 20 |
| 1.2.- Elementos. | 21 |
| 1.2.1.- El Sujeto Activo. | 22 |
| 1.2.2.- El Sujeto Pasivo y su Clasificación. | 23 |
| 1.3.- Objeto. | 26 |
| 1.4.- Hecho Imponible. | 27 |
| 1.5.- Hecho Generador. | 29 |
| CAPITULO 2: OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS | |
| 2.1.- Conceptos de obligación. | 32 |
| 2.1.1.- Etimológico. | 32 |
| 2.1.2.- Gramatical. | 32 |
| 2.1.3.- Jurídico. | 33 |
| 2.2.- Obligaciones Fiscales. | 33 |
| 2.3.- Obligaciones Fiscales del Sujeto Activo. | 34 |
| 2.3.1.- Obligaciones Primarias (recibir-cobro) | 35 |
| 2.3.2.- Obligaciones Secundarias (Hacer, No hacer) | 36 |
| 2.3.3.- Obligaciones del Sujeto Activo según la Legislación Fiscal | 37 |
| 2.4.- Obligaciones Fiscales del Sujeto Pasivo. | 39 |
| 2.4.1.- Obligaciones Sustantivas (dar, hacer) | 39 |
| 2.4.2.- Obligaciones Formales (no hacer, tolerar) | 40 |
| 2.4.3.- Obligaciones del Sujeto Pasivo según la Legislación Fiscal | 42 |
| 2.5.- Extinción de las Obligaciones Fiscales. | 43 |
| <i>El pago.</i> | |
| <i>La condonación.</i> | |
| <i>La compensación.</i> | |
| <i>La prescripción.</i> | |
| <i>La caducidad.</i> | |

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO 3: FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL

| | |
|------------------------------------|----|
| 3.1.- Facultades de Comprobación. | 65 |
| 3.1.1.- Fundamento Legal. | 65 |
| 3.2.- Visita Domiciliaria. | 69 |
| 3.2.1.- Procedimiento. | 69 |
| 3.3.- Revisión de Gabinete. | 82 |
| 3.3.1.- Procedimiento. | 83 |
| 3.4.- Revisión de Dictamen Fiscal. | 84 |
| 3.4.1.- Procedimiento. | 85 |

CAPÍTULO 4: EL ACTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL

| | |
|--|-----|
| 4.1.- Concepto de Acto Administrativo. | 88 |
| 4.2.- Elementos del Acto Administrativo. | 89 |
| 4.2.1.- Subjetivos. | 90 |
| 4.2.2.- Objetivos. | 92 |
| <i>A.- El Objeto</i> | |
| <i>B.- El Motivo</i> | |
| <i>C.- El Fin</i> | |
| 4.2.3.- Formales. | 95 |
| <i>A.- Elementos Constitucionales</i> | |
| <i>B.- Elementos Legales</i> | |
| 4.3.- Efectos del Acto Administrativo en Materia Fiscal. | 105 |

CAPITULO 5 LA DEFINITIVIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO EN LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

| | |
|---|-----|
| 5.1.- La Definitividad del Acto Administrativo en las Facultades de Comprobación. | 108 |
| 5.2.- Propuesta Legal. | 117 |

| | |
|---------------------|-----|
| CONCLUSIONES | 118 |
|---------------------|-----|

| | |
|---------------------|-----|
| BIBLIOGRAFÍA | 121 |
|---------------------|-----|

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INTRODUCCIÓN

La definitividad del acto administrativo en las facultades de comprobación es un trabajo que busca regular situaciones de inseguridad jurídica que se presentan dentro de nuestro ámbito fiscal para lo cual, en primer término, y como base de todo lo que implica un estudio del Derecho Fiscal tocaremos el tema de la "Teoría General Tributaria", a la cual consideraremos como el vínculo que existe ente los sujetos activo y pasivo que intervienen en ella.

Acto continuo estudiaremos dos figuras que son, hecho imponible y hecho generador, a las cuales diferenciaremos una de otra y, desentrañaremos la importancia que estas tienen para la creación de obligaciones.

Tratado lo anterior, en el segundo capítulo "Obligaciones de los Sujetos" comenzaremos con un análisis del concepto de obligación, lo que ayudará para poder comprender el vínculo que se genera de la adecuación a las hipótesis fiscales que encontramos en nuestra normatividad, de este capítulo se desprenderán diversas obligaciones de dar, hacer, no hacer, tolerar e incluso recibir dentro de las cuales se verán inmersos los sujetos activo y pasivo de la Relación Jurídica Tributaria.

En el tercer capítulo, profundizaremos en las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, facultades que tendrán como objetivo el regular y comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, es conveniente apuntar que dichas facultades por ningún motivo deberán constituirse como una forma de acoso hacia el contribuyente ya que esto iría en contra de su propia naturaleza y finalidad.

El capítulo cuarto, denominado "El Acto Administrativo en Materia Fiscal" se constituirá en el punto medular de esta investigación, se acentuarán distintas nociones conceptuales y definiciones de los más connotados tratadistas que han abordado en sus obras este rubro.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Finalmente en el capítulo denominado “La Definitividad del Acto Administrativo en las Facultades de Comprobación”, explicaremos como una determinación que derivó de un ejercicio de las facultades de comprobación y que ha sido consentida y pagada, puede considerarse como un acto con tal grado de definitividad que el contribuyente no pueda ser molestado nuevamente, así también propondremos una serie de reformas que la regularán.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

SUMARIO

CAPITULO 1 TEORIA GENERAL TRIBUTARIA

- 1.- La Relación Jurídica Tributaria.
 - 1.1.- Principios que rigen la Relación Jurídica Tributaria.
 - 1.1.1.- Principios Constitucionales.
 - A.- *Principio de Legalidad*
 - B.- *Principio de Proporcionalidad y Equidad*
 - C.- *Principio de Igualdad*
 - 1.1.2.- Principios Doctrinales.
 - A.- *Principio de Justicia*
 - B.- *Principio de Certidumbre*
 - C.- *Principio de Economía*
 - 1.2.- Elementos.
 - 1.2.1.- El Sujeto Activo.
 - 1.2.2.- El Sujeto Pasivo y su Clasificación.
 - 1.3.- Objeto.
 - 1.4.- Hecho Imponible.
 - 1.5.- Hecho Generador.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

LA DEFINITIVIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO EN LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

CAPITULO I: TEORÍA GENERAL TRIBUTARIA

I.- LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

Para iniciar el estudio acerca de la definitividad de actos administrativos en relación con las facultades de comprobación, es necesario analizar en primer lugar lo que es la Relación Jurídica Tributaria que se da entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, a cuyo estudio y análisis entraré más adelante.

Hay que considerar a la Relación Jurídica Tributaria como una situación en la que encontramos por una parte obligaciones y por otra facultades.

La relación jurídica de la cual trato es un enlace o vínculo legal que se da entre los sujetos pasivo y activo de la obligación tributaria y en donde se conoce cuando nace el deber conducente, quien debe pagarlo, y a quién compete determinarlo y exigirlo.

A continuación haré alguna reflexión que puede ayudar a aclarar un poco lo mencionado en el párrafo anterior, en virtud de que muchos tratadistas verdaderamente confunden *la Relación Tributaria* con *la Obligación Tributaria*, lo cual es erróneo por que son conceptos diferentes.

El enlace al cual me refiero surge cuando una norma jurídica, con carácter general obligatoria e impersonal tipifica el hecho generador del tributo así como a los elementos del mismo para que se pueda conocer, interpretar, entender y cumplir esa prestación, es por eso que se puede afirmar que desde el momento en que el estado ejerce su potestad tributaria esta financiando la esencia de la Relación Jurídica Tributaria.

Dicho lo anterior es comprensible tal relación jurídica entre los sujetos pasivo y activo de la obligación cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho plasmadas en una norma tributaria.

La relación tributaria impone obligaciones recíprocas a las dos partes; toda vez que uno debe aportar una parte de su riqueza con la finalidad de cubrir el gasto público, y el otro debe recaudar, administrar y en su caso puede exigir coactivamente el entero de la referida obligación, así también en un momento dado puede tener la obligación de devolver las cantidades pagadas de más.

“La relación jurídica tributaria la constituyen 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

Lo anterior da una clara perspectiva de lo que debemos entender por relación jurídica tributaria, en virtud de que al Estado como acreedor del tributo le corresponde vigilar y exigir el cumplimiento de las contribuciones y al causante le corresponde el deber de pagar cuando se haya configurado la hipótesis normativa prevista en la ley, y en caso de incumplimiento morosidad o evasión, el primero podrá ejercitar el poder coactivo para lograr forzosamente la recaudación de la contribución que corresponda.

“La relación jurídica tributaria, lleva en su esencia un enlace ente dos personas, que es por un lado el gobierno, y por el otro un particular, y que tiene como finalidad cumplir el contenido de una disposición fiscal, ya sea de hacer, no hacer o tolerar, y que tiene que ver con el nacimiento, modificación, transmisión, extinción o liberación de una obligación tributaria, en donde no forzosamente se debe aportar una cantidad de dinero al fisco, pues esa relación puede configurarse al darse de alta o de baja un giro industrial, comercial o prestación de servicio, al presentar manifestaciones, avisos, el traslado o traspaso de un negocio, al

¹ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Edit. Porrúa, México, 2000, p 272.

demonstrarle al fisco que se está exento del tributo. Por lo tanto, la relación jurídico tributaria es el genero y la obligación tributaria es la especie.”²

En efecto se puede afirmar que cuando existe la realización de situaciones jurídicas o de hecho plasmadas en la ley tributaria, es prescindible tal relación jurídica ente el sujeto activo y el pasivo de la relación.

Acorde con lo anterior el maestro SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA señala que “La Relación Jurídica Tributaria se establece como consecuencia de la realización del hecho imponible, entre el contribuyente, y el sujeto activo del tributo, por una parte, es el Estado en su condición de sujeto activo y, por otra parte es el particular que es el sujeto pasivo”³

1.1.- PRINCIPIOS QUE RIGEN LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

Continuando con el estudio es lugar para analizar algunos principios tanto constitucionales como doctrinales que sobre los cuales se basará gran parte de la investigación.

El examen de las disposiciones constitucionales que en forma aislada o conjunta guardan relación o pueden tenerla con la materia tributaria, es labor que nos permite juzgar desde lo mas alto, el sistema impositivo que en México impera, así como las fallas o excesos existentes en el mismo frente a aquéllas y nos permite establecer una perspectiva diferente, la cual ayudará para establecer un criterio propio.

Este punto trata del estudio de los derechos públicos subjetivos o garantías individuales que los particulares tienen frente al poder público, para que el ejercicio de la potestad tributaria sea congruente con el marco constitucional y que se observen los derechos fundamentales contenidos en la misma carta, para que la obligación contributiva siempre se ajuste al principio de legalidad, que se respeten las garantías de libertad, igualdad, seguridad

² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, Edit. Porrúa. México, 2001. pág. 342.

³ DE LA GARZA; Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Edit. Porrúa, México, 2002 pág. 456.

jurídica, proporcionalidad, equidad, entre otras, que permitan alcanzar la justicia y la armonía en las relaciones entre los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria.

“El Derecho Fiscal se caracteriza por ser la rama del Derecho Público, que con apoyo en la Constitución atenta directamente en contra de la economía de los particulares, en bien del interés público deben sus disposiciones u ordenamientos tener como limite o marco de referencia, el que la Constitución Política Federal señale.”⁴

“Los principios que en materia tributaria aparecen consagrados en la Constitución representan la guía jurídica de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicha compilación deben reflejarlo y representarse en todo momento, ya que de lo contrario se puede caer en la inconstitucionalidad de los actos de autoridad, y por lo tanto carecerían de validez jurídica, y ante ello los afectados están en su derecho de hacer valer los medios de defensa previstos en la legislación conducente, como lo son, los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo, para evitar de esa manera la aplicación indebida de normas o actos que contravengan los principios rectores de la potestad tributaria y la vigencia de las garantías individuales.”⁵

Los principios constitucionales que en materia tributaria observamos reflejan las bases sobre las cuales el Estado ejerce su potestad tributaria para establecer contribuciones que ayuden a sufragar el gasto público, por tal motivo destacamos su importancia para el desarrollo de este trabajo.

“Algunas de las limitaciones establecidas en la constitución tienen el carácter de garantías individuales, o lo que es lo mismo, de derechos subjetivos públicos y constituyen una parte de las limitaciones al poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen del Estado Mexicano un Estado de Derecho.”⁶

⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit., p. 141

⁵ Ibidem, p. 142

⁶ DE LA GARZA; Sergio Francisco. Op. Cit., p. 265

1.1.1.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

“Los principios constitucionales de los impuestos son aquellas normas establecidas en la Constitución Federal de la República, y siendo esta la ley fundamental del país a ellos debe sujetarse toda la actividad tributaria del Estado.”⁷

En este apartado toca el turno de analizar principios constitucionales específicos que nos ayudaran con el desarrollo de la investigación la cual comenzaremos desde las bases aplicables y que formaran el cimiento de este trabajo, por lo que haré un breve análisis de los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad, e igualdad.

El hecho de solo tratar estos principios no implica que los demás sean de menor importancia, más sin embargo, por su relación con el tema que tratamos, nos enfocaremos a estudiarlos con más detenimiento.

A.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD

“El artículo 31, en su fracción IV avala el aforismo *“nullum tributum sine lege”*, ya que refiere que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.”⁸

“El principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el cual dispone que las contribuciones que se tiene obligación de pagar para cubrir los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, deben estar establecidas por las leyes.”⁹

La Constitución Política señala textualmente:

⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, 33ra Edición, México, 2001, p 177

⁸ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*, Ed. PAC. S.A. de C.V., 5ta Edición, México, 1995, p.p 66 y 67

⁹ QUINTANA VALTIERRA Jesús, *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Trolas, México, 1988, p. 53

"ARTICULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:

.....

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

"El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo, debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la relación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa."¹⁰

Este principio recomienda que todas las obligaciones contributivas de los particulares, destinadas a cubrir el gasto publico, deben nacer de una ley, además que no puede existir tributo sin una norma legal que lo regule; que desde un punto de vista material, sea obligatoria, general e impersonal; y desde un punto de vista formal, sea emitida por el órgano del estado encargado de la función legislativa, como lo es, el H. Congreso de la Unión en el ámbito Federal y las legislaturas Estatales para estos y para sus municipios.

Así mismo este principio indica que la ley que establece la obligación contributiva debe precisar los elementos de la misma, como son: los sujetos activo y pasivo, el objeto de ella, la base, la cuota o tarifa, el periodo o fecha de pago, la forma de pago las exenciones, formas de extinción de la obligación, autoridad ante quien debe cubrirse el tributo, la determinación y exigibilidad del mismo, y los medios de defensa legales a favor del gobernado.

Parte de dichos elementos deben contenerse en las disposiciones materiales, y los demás en las de carácter procedimental. Con lo expuesto, se da la certidumbre y fijeza a la obligación fiscal así como un firme respeto a los derechos de los particulares frente al Poder Público, evitando arbitrariedades que se puedan presentar en contra de los gobernados.

¹⁰ DE LA GARZA; Sergio Francisco. Op. Cit. p 265 y 266

La Suprema Corte de Justicia de la Nación señala en diferentes tesis:

Octava Época

Instancia: Cuarta Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VIII, Noviembre de 1991

Tesis: 4a. XXXVI/91

Página: 69

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE. La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignent expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente. Amparo en revisión 827/91. Grupo Editorial Sefi, S.A. de C.V. 14 de octubre de 1991. Cinco votos. Ponente: José Antonio Llanos Duarte. Secretario: Abraham S. Marcos Valdés.

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 91-96 Primera Parte

Página: 173

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los

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

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles. Séptima Época, Primera Parte: Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Por lo que se podría concluir que: "Los impuestos deben establecerse por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo."¹¹

B.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

"El principio de proporcionalidad y equidad también lo vamos a encontrar consagrado en el artículo 31 fracción IV de la constitución el cual establece que al contribuir a los gastos públicos los obligados deben hacerlo de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."¹²

De acuerdo con el artículo 31 fracción IV, citado, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales a saber: primero, que sea proporcional, segundo, que sea equitativo y, tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de tales requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la constitución, ya que está no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que a juicio del Estado fueren convenientes, sino una facultad limitada precisamente por esos tres requisitos sin los cuales se estaría violando seriamente lo dispuesto por la Constitución.



¹¹ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit., p. 237

¹² QUINTANA VALTIERRA, Jesús. Op. Cit., p. 55

ERNESTO FLORES ZAVALA señala que: “No es posible separar las palabras proporcional y equitativo sino que se deben de interpretar estas dos palabras como significando justicia, por que lo que el constituyente pretendió expresar fue que los impuestos sean justos.”¹³

Al parecer el maestro Zavala nos ayuda a entender el significado de estas dos palabras concentrándolas en una sola palabra como lo es la Justicia, la cual me hace pensar en otro principio de los llamados doctrinales, el principio de justicia que abordare más adelante no sin antes retomar lo siguiente:

El principio de equidad y de proporcionalidad se traduce en un sentido de justicia tributaria lo que más tarde nos llevará a desembocar en una igualdad entre los sujetos de la relación jurídica tributaria en virtud de los derechos y las obligaciones que se tienen reciprocamente.

“La proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiéndose fijar los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forme cualitativa (*sic*, debe ser cuantitativa) superior a los medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas.

La equidad toralmente es la igualdad entre la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad.”¹⁴

¹³ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit., p. 239

¹⁴ DE LA GARZA; Sergio Francisco. Op. Cit., p. 275 y 276

La Suprema Corte de Justicia de la Nación señala:

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: LXXV

Página: 2161

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. De acuerdo con la Ley de Hacienda del Distrito Federal, de treinta de agosto de mil novecientos veintinueve, la determinación en cada caso concreto del monto del impuesto a las negociaciones mercantiles o industriales, dentro del máximo y mínimo fijado por la ley, quedaba al prudente arbitrio de la Junta Calificadora. Ahora bien, el ejercicio de ésta facultad discrecional no quedaba sujeta al juicio caprichoso de la autoridad calificadora, pues no se hace en uso legítimo de esta clase de facultades, cuando la autoridad no se guía por un criterio justo y equitativo, y en materia de impuestos, el ejercicio de la facultad discrecional debe estar normado preferentemente por el Estatuto Constitucional que impone a los particulares la obligación de cubrir los impuestos en la forma proporcional y equitativa que impongan las leyes, ya que si el legislador señaló un máximo y un mínimo, corresponde a la autoridad calificadora cuidar de que las cuotas que señalen, sean proporcionales y equitativas. Por tanto, el artículo 59 de aquel ordenamiento gravaba a las negociaciones mercantiles o industriales con un impuesto en proporción al capital invertido o aprovechado en ellas, con fin lucrativo, y el artículo 62 también del mismo ordenamiento, no fijó cuotas líquidas, sino por el contrario, señaló un máximo y un mínimo para cada uno de los diversos grupos formados, en relación a la cuantía del capital invertido en funciones de lucro, y si en la fracción I de ese precepto, se determinó para los capitales hasta de dos mil pesos, por una cuota de dos a cincuenta pesos, al

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

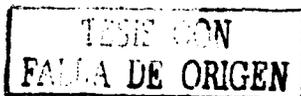
bimestre, es claro que en el caso, el Jurado de Revisión no se ajustó a las anteriores prevenciones, ya que no obstante que el perito se designó, rindió dictamen en el sentido de que la nulidad que obtiene el quejoso en su establecimiento no excede de la cantidad de treinta y cinco mil pesos mensuales, le asignó por concepto del impuesto a empresas mercantiles e industriales la suma de diez pesos bimestrales, cantidad que representa cinco tantos del mínimo fijado por la ley, debiéndose considerar tal calificación excesiva en virtud de que dicha cuota no puede ser proporcional y equitativa, atendiendo a que el impuesto grava el capital invertido. Amparo administrativo en revisión 3110/42. Orrico Caparroso Alfredo. 27 de enero de 1943. Unanimidad de cinco votos. Relator: Gabino Fraga.

Por su parte NARCISO SÁNCHEZ GÓMEZ señala que: “Los términos de proporcionalidad y equidad son diferentes, y que por lo tanto no se les debe de tratar como sinónimos, ya que el objeto y el alcance de cada uno de ellos tienden hacia la justicia fiscal, pero difieren en la practica en la determinación y cobro de las contribuciones. En efecto el primero de ellos recomienda ante todo que cada quien tribute según su capacidad económica sus ingresos o riqueza, y que queden liberados del gravamen los que no tengan nada que aportar al fisco. El segundo pugna por que todas las personas físicas y morales que estén colocadas en la misma situación y con la misma capacidad contributiva reciban el mismo impacto del tributo, en un sentido general, uniforme e igualitario.”¹⁵

C.- PRINCIPIO DE IGUALDAD

El principio de igualdad es otro de los principios que analizaremos y que nos ayudara a entender determinados puntos de esta investigación, no menos importante que los demás pero que considero que será de vital importancia para el desarrollo de la propuesta que se pretende defender con el presente trabajo.

¹⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit., p.152



Este principio lo vamos a encontrar plasmado en el artículo 13 constitucional que a la letra señala:

ARTÍCULO 13.- Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales...

“Derivado de este artículo, podemos establecer el siguiente principio: “las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto.”

El artículo 13 constitucional señala: “Nadie puede ser juzgado por leyes privativas...” Así pues, la ley privativa no es, desde el punto de vista material, una verdadera ley por que no es general, abstracta, impersonal, permanente; la ley privativa es personal, concreta, porque se refiere a una persona o varias personas individualmente determinadas, de manera que a cualquiera otra que no sea de las señaladas, aun cuando se encuentre dentro de la misma situación prevista en la ley, no le será aplicable.”¹⁶

Precisando todavía más el sentido del artículo 13, la Suprema Corte señaló: “Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva en esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o de persona, en todos los casos idénticos al que previenen en tanto que no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres, va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13, Constitucional y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que le pertenezca su esencia.

La garantía de igualdad en realidad establece que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias. Como esta igualdad debe tomar en consideración tanto las diferencias que caractericen a cada una de las personas en la materia regulada por el

¹⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit., p.179

régimen legal de que se trate para determinar quienes son iguales cuando la relación en la particular obligación impuesta por la ley esté con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación para determinar si son o no iguales las circunstancias, las leyes pueden y aun deben, establecer categorías diversas a condición de que la decisión sea razonable, es decir, tenga razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trate. En ambas determinaciones se trata de trascender las apariencias de la igualdad aritmética para discernir desigualdades esenciales y hallar el modo de compensarlas mediante obligaciones o exenciones legales que igualen ante la ley a todos los comprometidos en su regla.

“La medida común de referencia es el bienestar general o el bien común al que debe ordenarse el comportamiento de los gobernados con la acción de la autoridad gobernante por que todo bien común tiene su fundamento y su requisito, puesto que la discriminación razonable a que se ha aludido tantas veces es la que determina categorías distintas con razón de ser en la naturaleza de las cosas distinguidas.”¹⁷

Es así que, las disposiciones fiscales deberán estar enfocadas a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincida con el hecho generador del tributo, y aplicarse sin distinciones tanto en razón a cargas como a exenciones, para que alcancen eficacia e igualdad, su generalidad, impersonalidad y obligatoriedad, ya que de esa forma su universalidad garantizara otro principio conocido como equidad.

1.1.2.- PRINCIPIOS DOCTRINALES

Al igual que en el punto anterior en este se analizaran los principales principios que serán de gran utilidad para el desarrollo del presente trabajo, solo algunos de los principios doctrinales serán tratados en este trabajo ya que de lo que se trata es de tener una relación entre lo que aportaremos en esta tesis y los principios aplicables.

¹⁷ DE LA GARZA; Sergio Francisco. Op. Cit., p. 293

A.- PRINCIPIO DE JUSTICIA

Escribió Adam Smith que “Los súbditos de cada estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos.”¹⁸

Lo fundamental de esta máxima es la afirmación de que los impuestos deben ser justos, equitativos. El concepto de justicia como podemos observar varía de una época a otra y aun de país a otro, de modo que el contenido o desarrollo de dicho principio, varía de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico dominante en un momento dado, y dirigido a determinado grupo de la sociedad en diferentes momentos de la historia.

“El principio de justicia se desenvuelve en dos subprincipios el de generalidad y el de uniformidad.

El principio de generalidad exige que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y que no dejen de pagarlas quienes se comprendan en ellas.”¹⁹

“Lo anterior significa que se comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Que, como excepción, solo deban eliminarse aquellas que carezcan de capacidad contributiva, entendiéndose que posee capacidad contributiva, cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del ánimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista.”²⁰

Lo que hemos considerado como el subprincipio de uniformidad proclama la igualdad de todos los contribuyentes frente al impuesto. Esa igualdad requiere que todos contribuyan a

¹⁸ SMITH ADAM. *La Riqueza de las Naciones*, trad. Española, Ed Aguilar, Madrid, 1956, p. 684

¹⁹ DE LA GARZA: Sergio Francisco. *Op. Cit.*, p. 404

²⁰ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. *Op. Cit.*, p. 21

los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva, de tal manera que a mayor capacidad contributiva la aportación sea mayor.

Lo que en realidad nos expresa este subprincipio es que todas las personas sean iguales frente al tributo además que todo ciudadano obligado a pagar lo haga en la forma y posibilidades que realmente posee y además que se considere a todos de la misma forma cuando se encuentren en ella.

B.- PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE

Adam Smith escribió que “ El impuesto que cada individuo esta obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto ocurre todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por medio de tal recargo algún premio o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que no son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de la que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tanto que un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre.”²¹

MARGAÍN MANAUTOU opina que: “Para cumplir con este principio, el legislador debe precisar con claridad quien es el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el poder reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, e introduzcan la incertidumbre.”²²

Por esa razón, todo impuesto, derecho o contribución especial al definirse en una norma jurídica ésta debe darle claridad, precisión, generalidad, obligatoriedad e

²¹ SMITH ADAM. Op. Cit., pp. 684-685

²² MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit., p. 23

impersonalidad, para que esté revestido de legalidad, cuidando desterrar los abusos, el desvío de poder y la corrupción entre los recaudadores de las contribuciones y con ello colaborar con la armonía ideal que se tiene que presentar en todo sistema contributivo.

C.- PRINCIPIO DE ECONOMIA

“Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifique su existencia, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación, para cumplir lo anterior la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre a las arcas de la nación, tiene que ser la menor posible.”²³

Muchas veces el contribuyente se pregunta el porqué no se da la hipótesis planteada en el párrafo anterior y en la mayoría de las veces el recaudar o intentarlo resulta incosteable para el Estado.

El que esa diferencia sea grande, puede darse a una de las cuatro causas siguientes:

Primera: La recaudación del impuesto puede necesitar un gran número de funcionarios cuyos sueldos pueden devorar la mayor parte del producto del mismo.

Segunda: Se puede dar el caso, de que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otro menos productivo.

Tercera: Las multas y otras penas en que incurren los individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos terminando así con el beneficio que la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece grandes tentaciones de evitarlo.

²³ *Ibíd.*, p. 25

Cuarta: El someter a la gente a frecuentes visitas y al examen tedioso de los recaudadores de impuestos, puede exponerla a muchas molestias, vejaciones y opresiones innecesarias.

“Así bien, el principio en cuestión resulta de vital importancia tanto para el fisco como para los contribuyentes debido a que su inobservancia se traduce en la violación de los motivos de orden público que justifican la justicia y la existencia de la relación jurídica tributaria, de tal manera que por un lado se debe cuidar que el sacrificio contributivo sea el mínimo, y el rendimiento de las contribuciones sea productivo a favor de las necesidades sociales primordiales.”²⁴

1.2.- ELEMENTOS

Los elementos de la Relación Jurídica Tributaria es otro punto a tratar mismo que daremos inicio estudiando a los sujetos que intervienen en ella para continuar con su objeto y concluir con lo que da origen a que se materialice dicha relación entre las partes que intervienen, como son el hecho imponible y el hecho generador.

Es importante hacer una aclaración respecto del contenido de este punto, toda vez que podría haber algún tipo de confusión respecto de los elementos de la obligación fiscal o con los de los impuestos, lo que tratará este punto serán los elementos propiamente pero de la relación jurídica tributaria de la cual me ocupo en este capítulo, y la cual servirá para establecer una base para el desarrollo del presente trabajo de investigación.

En la relación jurídica tributaria encontramos en primer termino a los sujetos que van a intervenir en ella, el sujeto activo y el sujeto pasivo los cuales tendrán como objeto establecer derechos y obligaciones reciprocas que se materializaran por medio del hecho imponible y el generador, dando paso a la Obligación Jurídica Tributaria de la cual nos ocuparemos en un subsecuente capítulo.

²⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. OP. Cit., p.p. 184 y 185

Una vez efectuada la aclaración iniciaremos con el estudio y análisis de los sujetos que intervienen en la Relación Jurídica Tributaria.

1.2.1.- EL SUJETO ACTIVO

El primer elemento que interviene en la relación jurídica tributaria es el sujeto por lo que trataremos de establecer un concepto que nos da una más clara visión de él.

“CONCEPTO Es la persona facultada por la Ley para exigir a otra el pago de una prestación fiscal. Pueden ser la Federación, los Estados y los municipios.”²⁵

“El Sujeto Activo, 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.”²⁶

Por otra parte, se observa que en el mismo artículo 31, fracción IV constitucional se señala quienes son o tienen la calidad de sujeto activo la cual recae sobre la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los municipios con la diferencia de que solo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los estados únicamente pueden administrar libremente su hacienda la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados según el propio artículo 115, fracción II de la constitución.

“Siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder del imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones.”²⁷

²⁵ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. O.p. Cit., p. 81

²⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit., p. 366

²⁷ GIULIANI FONROUGE Carlos M. *Derecho Financiero*, Volumen I 5ta edición Ediciones Depalma Buenos Aires 1993, p. 401

Por último, señala SÁNCHEZ LEÓN que: “Es necesario resaltar que el sujeto activo del impuesto debe diferenciarse de las entidades que ejercen la soberanía fiscal como son los poderes legislativos, por que la misma se traduce en la facultad impositiva o capacidad de establecer impuestos, en virtud de que la titularidad de la soberanía fiscal, solo puede recaer en el legislativo y por lo que respecta a los municipios, las legislaturas de los Estados establecen las contribuciones municipales, de lo que se desprende que el municipio no es titular del Poder Fiscal, pero por el contrario, si puede ser titular del crédito fiscal o posible sujeto activo del mismo.”²⁸

1.2.2.- EL SUJETO PASIVO Y SU CLASIFICACIÓN

CONCEPTO: “Sujeto Pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada por el fisco.”²⁹

Esta es una definición un poco a *grosso modo* de lo que es el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria por lo que a continuación veremos otro que nos podrá dar una concepción más clara de lo que es el sujeto pasivo.

“Sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho engendrador de la contribución, 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.”³⁰

²⁸ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano* Cárdenas Editor y Distribuidor, 5ta Edición, México, 1980, p. 285

²⁹ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. Op. Cit., p.81

³⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit., p. 366

Dino Jarach lo define como; “El sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto, por ser el que los realiza”³¹

Al sujeto pasivo en la relación fiscal, se la ha denominado también: deudor real, por adeudo propio, deudor primitivo, sujeto pasivo principal, directo, deudo, verdadero deudor, causante, contribuyente, etc., tantas denominaciones derivan de la falta de distinción clara y precisa entre el sujeto pasivo y los demás sujetos, personas o funcionarios que pueden resultar responsables de la obligación fiscal, bien por que no le haya dado cumplimiento el sujeto pasivo o por que la ley le atribuya al diverso responsable una obligación accesoria derivada del hecho generador del crédito y los cuales en ocasiones nos pueden llevar a dudar para establecer frente a que figura nos encontramos.

“En la obligación tributaria el sujeto pasivo es siempre el particular y no el Estado, ya que en principio no se puede concebir, tratándose de impuestos y de órganos federales, que un sector gubernamental esté obligado al pago hacia otro sector gubernamental. En tal caso habrá un movimiento contable ficticio y no una operación financiera real.”³²

Lo anterior se aclara por que el Código Fiscal de la Federación señala en su artículo primero que “La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente”

CLASIFICACIÓN DEL SUJETO PASIVO

En la doctrina del Derecho Fiscal por diversas circunstancias de hecho y de derecho ha surgido lo que se conoce como clase de sujetos pasivos, llevando como propósito principal determinar, recaudar y enterar la obligación contributiva cuando se ha producido en la realidad social, evitando de esa manera el fenómeno de la evasión fiscal.

³¹ JARACH DINO. Finanzas públicas y derecho tributario, Ed. Abeledo-Perrot, 2da Edición, Buenos Aires, Argentina, 1996, p. 390

³² PUBLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Ed. Porrúa, 2da Edición, México, p. 37

Por lo que a continuación haré referencia a una clasificación del sujeto pasivo la cual nos ayudara a comprender las formas en que lo podemos encontrar e identificar.

I. SUJETO PASIVO PRINCIPAL, también llamado con responsabilidad directa, es la persona física o moral, nacional o extranjera, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, ya sea por obtener ingresos, por recibir las utilidades, por configurar los actos, contratos u operaciones que dan nacimiento a la obligación contributiva, y por que ese proceder o circunstancia se ajusta a lo expresamente enmarcado en una hipótesis normativa fiscal, por esa razón se le denomina, sujeto pasivo principal o directo, por que sobre su persona recae el deber contributivo, al quedar obligado por mandato legal a aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias a favor del Estado para sufragar el gasto público.

II. SUJETO PASIVO CON RESPONSABILIDAD SOLIDARIA, es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo principal, adquiere la obligación de cubrir el tributo en nombre del deudor principal, en los casos y condiciones que así lo indique expresamente una norma jurídica.

Podríamos agregar que el efecto principal de la responsabilidad solidaria, consiste en que los sujetos pasivos respectivos quedan obligados ante las autoridades fiscales en los mismos términos que el sujeto pasivo directo, respecto de una contribución originalmente fincada a nombre de este último, y que por lo tanto debe responder si el segundo no cumplió o se omitió el pago con cierta imputación a ambos sujetos pasivos, es decir, una obligación que asumen solidariamente ambos sujetos.

III. SUJETOS PASIVOS CON RESPONSABILIDAD SUBSTITUTA. Es aquella persona que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe, respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones a los que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias, como es el caso de los retenedores o de las personas a las que les imponga la ley la obligación de recaudar contribuciones a cargo del sujeto pasivo

principal, como son los fedatarios o funcionarios públicos que actúan por receptoría, que deben hacer certificaciones de documentos, expedir constancias o registrar un acto jurídico.

La obligación por sustitución se presenta bajo diferentes circunstancias, es cuando el funcionario público, fedatario, o el particular de que se trate, no se cerciora del cálculo y pago correcto que debe de hacerse de una prestación fiscal, y por lo tanto debe responder por el gravamen hasta por el monto del mismo en nombre del deudor principal, por lo que se debe de tener bastante atención al momento de asumir esta responsabilidad.

IV. SUJETO PASIVO CON RESPONSABILIDAD OBJETIVA, deriva de la tenencia de bienes muebles, inmuebles y negociaciones que están afectas a un crédito fiscal, que dieron lugar a su existencia y que sirvieron para el desarrollo de la actividad, operación o tenencia de la riqueza que motiva la causación del impuesto.

“En otras palabras, dicha responsabilidad se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la ley del monto de un gravamen, como sujeto pasivo obligado directamente al pago del mismo, por haber dejado insoluto su pago por el propietario anterior, que no pago en tiempo ese deber contributivo.

La figura jurídica tributaria de la responsabilidad objetiva tiende ante todo a asegurar el interés fiscal causado, convirtiendo el nuevo adquirente de esa clase de bienes como sujeto pasivo directo o principal de la obligación fiscal, y para garantizar y exigir el gravamen el fisco se apoya en su tenencia, posesión, disfrute y existencia de la cosa o negocio, que dio origen a la prestación en cuestión.”

1.3.- OBJETO

“Es necesario aclarar que son diferentes tanto el objeto de la obligación fiscal, como el objeto del impuesto. El objeto de la obligación fiscal puede ser igual al objeto de la obligación civil como es. De dar, hacer y no hacer.”³³

³³ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Op. Cit., p. 292

Hay autores que limitan el objeto de la obligación fiscal de dar, otros con mas aciertos lo amplían a dar, hacer y no hacer, en realidad el objeto que tratamos es más complejo.

“Teniendo en cuenta el planteo general efectuado al tratar del concepto de obligación fiscal y su distinguo de los otros deberes conexos que pueden derivar de la relación jurídico tributaria, el objeto de aquella corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie.”³⁴

“El objeto de la obligación fiscal es siempre el pago del crédito fiscal determinado en cantidad líquida.”³⁵

Una vez establecido diversos criterios acerca de lo que es el objeto tenemos que centrarnos en lo que realmente quiero dar a entender, siendo este capítulo de la Relación Jurídica Tributaria lo que en este punto se trata de explicar es el objeto de que esa relación exista, en otras palabras, el objeto en este caso es la razón por la cual existe la Relación Jurídica Tributaria.

El objeto en mi perspectiva es el nacimiento, modificación transmisión y extinción de derechos y obligaciones entre los sujetos activo y pasivo, así pues el objeto de la Relación Jurídica Tributaria es el nacimiento de la obligación tributaria que permita la igualdad de circunstancias entre los sujetos que intervienen en ella.

1.4.- HECHO IMPONIBLE

Es muy importante distinguir el hecho imponible del hecho generador, en virtud de que la mayor parte de los autores los tratan de manera indistinta llamándolos en ocasiones como si estos fueren sinónimos entre sí, lo cual desde mi punto de vista es un error, por lo que

³⁴ GIULIANI FONROUGE Carlos M. Op. Cit., p. 461

³⁵ PUBLIESE, Mario. Op. Cit., p. 51

trataré de hacer una distinción lógica e intentaré proponer un concepto que los diferencie a cada uno.

Por principio de cuentas hay que tomar muy en cuenta de lo que se establece en el artículo 6, del Código Fiscal de la Federación que a la letra señala:

“ARTÍCULO 6. 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...”

Al señalar situaciones previstas en la ley nos esta dando el primer elemento que es muy importante, una situación que tiene que estar forzosamente preestablecida en una ley, es decir, una hipótesis que en realidad será nuestro hecho imponible.

Algunos autores lo definen como: “Un conjunto de circunstancias previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una Obligación Tributaria Concreta”³⁶

De tal forma que el hecho imponible es primeramente la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho, y por tanto un mero *concepto*, en el sentido de que es una representación mental de un hecho o circunstancia de hecho.

Podemos afirmar que los hechos imponibles son los que disponen la obligación de pagar el tributo al estado, dando origen a la obligación tributaria sustantiva y principal, pero existen otras hipótesis o presupuestos que dan lugar al nacimiento de otras obligaciones pecuniarias, pero accesorias a la principal, además también puede decirse que existen hipótesis o presupuestos de hecho para el nacimiento de las obligaciones tributarias formales, cuyos contenidos son deberes de hacer, de no hacer o de tolerar.

³⁶ DE LA GARZA, Francisco. Op. Cit., p. 410

En conclusión el hecho imponible sea aquella descripción que se haga de algún supuesto en el cual se podrá colocar, o no el contribuyente dando paso al hecho generador como una adecuación y materialización del hecho imponible.

1.5.- HECHO GENERADOR

“Una vez establecida la obligación tributaria en la norma jurídica, es visible en su contenido los hechos, actos u operaciones que le sirven de sustento para que las personas físicas y morales aporten una parte de su riqueza para sufragar el gasto público, al coincidir su situación personal con la hipótesis normativa respectiva; esto es, lo que se llama *el hecho generador* de la contribución.”³⁷

Su nacimiento prácticamente esta condicionado a que se produzcan en la realidad social las actividades industriales, comerciales, prestaciones de servicios, se obtengan utilidades, ganancias, honorarios, etc., cualquiera de las hipótesis previstas en las leyes fiscales.

Luego entonces, “Una vez que en la realidad se producen estas situaciones, se estará ante un hecho generador que da lugar al nacimiento de una obligación tributaria.”³⁸ En otras palabras el presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis prevista en la ley, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero a un determinado ente público.

El hecho generador, es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia, da nacimiento a la obligación tributaria.

³⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ , Narciso. Op. Cit., p. 342

³⁸ QUINTANA VALTIERRA, Jesús. Op. Cit., p. 98

El momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquel en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación del pago del contribuyente. Por lo que no es necesario que la autoridad fiscal emita una resolución expresa para que se propicie el nacimiento de una contribución, pues ella surge automáticamente al realizarse en la práctica económica o social la hipótesis legal, y posteriormente ya habrá en caso necesario, de que una autoridad competente emita un acto administrativo para determinar y exigir el monto del tributo.

Como hemos observado el hecho generador no es otra cosa que la colocación o adecuación que un sujeto haga a la hipótesis prevista en la ley, esto es, la materialización del hecho imponible dará como consecuencia el hecho generador y con ello el nacimiento de la obligación fiscal.

Podemos concluir que la materialización del hecho imponible es lo que se conocerá como hecho generador, siendo éste el principal motor e impulsor de la actividad recíproca que se da en la Relación Jurídica Tributaria.

SUMARIO

CAPITULO 2: OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS

2.1.- Conceptos de obligación.

2.1.1.- Etimológico.

2.1.2.- Gramatical.

2.1.3.- Jurídico.

2.2.- Obligaciones Fiscales.

2.3.- Obligaciones Fiscales del Sujeto Activo.

2.3.1.- Obligaciones Primarias (recibir-cobro)

2.3.2.- Obligaciones Secundarias (Hacer, No hacer)

2.3.3.- Obligaciones del Sujeto Activo según la Legislación Fiscal

2.4.- Obligaciones Fiscales del Sujeto Pasivo.

2.4.1.- Obligaciones Sustantivas (dar, hacer)

2.4.2.- Obligaciones Formales (no hacer, tolerar)

2.4.3.- Obligaciones del Sujeto Pasivo según la Legislación Fiscal

2.5.- Extinción de las Obligaciones Fiscales.

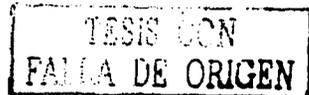
El pago.

La condonación.

La compensación.

La prescripción.

La caducidad.



CAPÍTULO 2: OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS

2.1.- CONCEPTOS DE OBLIGACIÓN

Las obligaciones de los contribuyentes, no es un capítulo que se encuentra desligado del anterior pues como ya hemos visto la relación jurídica tributaria tiene como objeto el nacimiento de obligaciones las cuales tendrán su origen en los hechos imponible y generador.

En el presente capítulo analizaremos las diferentes acepciones de la palabra obligación, para luego abundar en los tipos y en las obligaciones en particular de los contribuyentes, hasta concluir con las diferentes formas de extinción de esas obligaciones.

2.1.1.- ETIMOLÓGICO

“Obligación tiene su origen en la palabra latina *obligationis*, que a su vez viene de *ob* y *ligo-as-arc*, (*obligare*), que significa atar, sujetar.”³⁹ La palabra obligación no es un término del antiguo derecho quirritario, pues anteriormente se utilizaba la palabra *nexum* como sinónimo de obligación.

2.1.2.- GRAMATICAL

“La obligación es un vínculo jurídico por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad.”(*obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura*)”⁴⁰

“La obligación es un vínculo establecido por el derecho que nos obliga a cumplir una determinada conducta.”⁴¹

³⁹ BRAVO GONZÁLEZ Agustín. *Derecho Romano*, Ed. Porrúa, México, 1997, p. 19

⁴⁰ MARTÍNEZ ALFARO, Joaquín. *Teoría de las Obligaciones*, Ed. Porrúa, 5ta Edición, México, 1998, p.1

⁴¹ IGLESIAS GONZÁLEZ, Román. *Derecho Romano*, Ed. Harla, 3ra Edición, México, 1998, p. 143

2.1.3.- JURÍDICO

Para dar un concepto jurídico de obligación podríamos utilizar el siguiente: “La obligación es la necesidad jurídica que tiene la persona llamada deudor, de conceder a otra llamada acreedor, una prestación de dar, hacer o de no hacer.”⁴²

2.2.- OBLIGACIONES FISCALES

“La obligación tributaria es una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riquezas, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas.”⁴³

Se trata del deber jurídico que tienen los particulares que por diversas circunstancias, hechos o actividades, encuadran en una hipótesis normativa, para contribuir a sufragar las necesidades colectivas, para que de esta manera se atiendan los diversos cometidos de la población en diferentes rubros como pueden ser: el educativo, seguridad social, seguridad pública, defensa nacional, administración de justicia, construcción de obras públicas, así como para la presentación de otros servicios públicos que demande la sociedad.

Dicha obligación entraña una constante actividad entre dos sujetos que son plenamente identificados en todas las normas tributarias, en observancia de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, y a los cuales hemos identificado como sujeto activo y sujeto pasivo.

El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal, se establece entre el sujeto activo, que es el Estado o sus delegaciones autorizadas por la ley, y un sujeto pasivo que puede ser la persona individual o colectivas, tanto cuando tienen plena capacidad jurídica según los principios del derecho privado o disponen únicamente de

⁴² BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. Obligaciones Civiles, Ed. Oxford Univesity Press, 4ta Edición, México, 1998, p. 6

⁴³ SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Op. Cit., p. 335

patrimonio propio y constituyen entes con capacidad de desarrollar alguna actividad económica con carácter de autónoma.

Esta obligación la trataremos de definir de la siguiente manera: “La obligación tributaria es aquel vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”⁴⁴

“La obligación tributaria se refiere fundamentalmente a la prestación patrimonial que encierra la carga de dar y que, en realidad, se circunscribe al pago del tributo.”⁴⁵

Como ya hemos visto y partiendo de lo ya analizado, la relación jurídica tributaria tiene como objeto principal el regular la materialización de las hipótesis fiscales a través de hechos generadores los cuales originaran a las partes que intervienen en dicha relación, obligaciones de carácter fiscal.

Las obligaciones de los sujetos nos dará la pauta para establecer ciertas situaciones de igualdad que nos permitan encontrar a un sujeto pasivo en las mismas circunstancias y con los mismos derechos que el sujeto activo lo cual nos encaminara a que se salvaguarde la seguridad jurídica de las partes.

2.3.- OBLIGACIONES FISCALES DEL SUJETO ACTIVO

En este caso toca el turno a las obligaciones del sujeto activo, las cuales dividiré en dos grupos para una mejor comprensión, es así que tendremos por una parte las obligaciones primarias que principalmente se traducirán en la obligación de recibir o de cobrar las contribuciones y por otro lado tenemos a las obligaciones secundarias que se enfocaran en las acciones u omisiones de este sujeto.

⁴⁴ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit., p. 230

⁴⁵ CUEVA, Arturo de La. *Derecho Fiscal*, Ed. Porrúa, México 1999, p. 74

2.3.1.- OBLIGACIONES PRIMARIAS (recibir-cobro)

La principal consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, por que no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio lo cual nos lleva a una obligación que de ninguna manera puede ser opcional.

“Establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo por que la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado. Si el fisco deja de cobrar un impuesto, esta concediendo de hecho una exención que esta prohibida tanto por la constitución como por la ley ordinaria, y que coloca al particular beneficiado en situación de privilegio con respecto a los demás; por otra parte ese acto perjudicará al Estado al disminuir los ingresos y a los causantes en general que verán aumentadas sus cargas en la medida en que de hecho se exima del impuesto a determinados individuos.”⁴⁶

La falta de cumplimiento de la obligación de percibir o de cobrar impuestos puede ser, en consecuencia, causa de responsabilidad por los daños que puede causar.

En efecto, “El cobro de los tributos por el sujeto activo, ya sea la Federación, las Entidades Federativas o Municipios debe cumplirse dentro de los plazos, condiciones y momentos estatuidos por los preceptos jurídicos relativos, sobre todo cuando dicho entero no se hizo en tiempo y forma por el sujeto pasivo dentro del lapso que le marca la ley, porque el artículo 28, de la Constitución prohíbe la exención de impuestos en los casos y condiciones que se contenga en la misma norma contributiva, y para que haya eficacia en cuanto a la generalidad, obligatoriedad e impersonalidad de sus alcances materiales o de su propia naturaleza intrínseca.”⁴⁷

La Suprema corte de Justicia de la Nación dijo:

⁴⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit., p. 74

⁴⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit., p.375

Quinta Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: LXXXV
Página: 2387



PAGOS FISCALES, OBLIGACION DE RECIBIRLOS. Las autoridades fiscales tienen la obligación general de recibir de los particulares el pago de impuesto o derechos, sin discriminación alguna, aun cuando se pretenda hacerlo a nombre de terceras personas, pues no les compete por sí y ante sí, resolver si existe o no oposición de intereses entre el que pretende hacer el pago de una exacción y alguna otra persona, ya que su función es meramente fiscal; y de existir esa oposición, debe resolverla la autoridad competente.

Amparo administrativo en revisión 4684/45. Quiroz de Hernández Juana. 27 de septiembre de 1945. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Nicéforo Guerrero.

2.3.2.- OBLIGACIONES SECUNDARIAS (Hacer, No hacer)

“Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones.”⁴⁸

Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

A.- Obligaciones de hacer, consisten en efectuar determinado acto que la propia ley establece y lo cual servirá para una más efectiva fiscalización, como por ejemplo, determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular la liquidación en

⁴⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit.

los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas de inspección, etc.

B.- Obligaciones de no hacer, consisten en no contrariar la norma jurídica fiscal, para la validez del principio de legalidad que rige toda la actividad financiera del Estado, y sobre todo la que se relaciona con el ejercicio de su potestad tributaria.⁴⁹

Algunos ejemplos pueden ser: abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, o no otorgar nuevos permisos de laboración a los causantes que los necesiten, etc.

2.3.3.- OBLIGACIONES DEL SUJETO ACTIVO SEGÚN LA LEGISLACIÓN FISCAL

A continuación tratare de hacer una relación de las obligaciones del sujeto activo apoyado en la legislación fiscal mexicana.

1. La percepción o cobro del crédito fiscal debe hacerse bajo el principio de legalidad.
2. Determinar la obligación contributiva cuando así proceda legalmente.
3. Dar las bases de la liquidación respectiva mediante la formulación de la operación matemática para concretizar, el monto del crédito principal y de los accesorios legales que se hayan configurado.
4. Hacer efectivo el pago de las contribuciones mediante el procedimiento administrativo de ejecución, siguiendo todas las formalidades legales del caso.
5. Asegurar el crédito fiscal insoluto mediante alguna de las formas de garantía previstas en la ley. Medida que debe ser dictada una vez que el sujeto pasivo ha

⁴⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit

ofrecido alguna de las formas de aseguramiento de los intereses fiscales, en armonía con las normas observables en la materia.

6. Practicar visitas domiciliarias al sujeto pasivo principal o al responsable solidario para cerciorarse el cumplimiento o incumplimiento de la obligación tributaria.
7. Revisar los libros de contabilidad, documentos, facturas y demás medios de comprobación sobre obligaciones fiscales del contribuyente.
8. Divulgar las normas que se dicten sobre los derechos y obligaciones de los sujetos para orientarlos sobre su observancia y cumplimiento.
9. Solicitar la información, datos, documentos y constancias relacionadas con el deber tributario de las personas físicas y morales que tengan el carácter de sujetos pasivos principales o solidarios.
10. Emplear cualquiera de los medios de apremio que juzgue conveniente o necesario la autoridad fiscal para hacer cumplir las determinaciones legales en la materia.
11. Aplicar métodos más idóneos y recomendables para determinar créditos fiscales, sobre todo cuando el contribuyente no lleve sus registros contables en orden, no expida notas o facturas de venta, no cuente con los elementos materiales, técnicos y contables indispensables para concretizar la base gravable y el monto de la contribución.
12. Imponer las sanciones y los recargos así como los demás accesorios que procedan en caso de infracciones a las normas relativas, cuidando la debida motivación y fundamentación de la resolución que recaiga a esa clase de actos para que esté revestido de la suficiente legalidad.

13. Presentar las querellas ante el Ministerio Público Federal o Local, según sea el caso, cuando se configure algún delito de naturaleza fiscal y se demuestre que la Hacienda Pública Federal, Estatal o Municipal a sufrido un daño patrimonial.
14. Devolver las cantidades que hayan sido pagadas indebidamente por concepto de contribuciones ya sea de oficio o a instancia de parte.
15. Declarar los casos de prescripción, caducidad, compensación, condonación o subsidios que procedan legalmente en la forma y términos estipulados en la ley.
16. Representar los intereses del fisco en toda clase de controversias o juicios de índole fiscal ante Tribunales Administrativos y Judiciales, que se entablen en su contra o que promueva en defensa propia de la Administración Pública.

2.4.- OBLIGACIONES FISCALES DEL SUJETO PASIVO

Ahora veremos las obligaciones fiscales del sujeto pasivo las cuales dividiremos en dos grupos, el primero referente a las obligaciones sustantivas en donde analizaremos aquellas que recaen directamente en el sujeto pasivo como son las de dar, principalmente, y las de hacer, así también estudiaremos el segundo grupo de obligaciones a las que llamaremos obligaciones formales o secundarias puesto que hablamos de un *no hacer* y de un *tolerar* y recaen directamente en la forma de realización de determinada actividad.

2.4.1.- OBLIGACIONES SUSTANTIVAS (Dar, Hacer)

A.- La obligación de dar, es solo una y consiste en pagar en tiempo y forma el tributo que se ha configurado conforme a la hipótesis normativa, como un deber fundamental para con los altos fines del Estado, que consisten en costear los gastos públicos.⁵⁰

⁵⁰ *Ibidem*. p. 377

Luego entonces el pago constituye la obligación sustantiva más importante dentro de una Relación Jurídica Tributaria, sin embargo la condición es que se efectúe conforme a lo establecido en las normas fiscales conducentes.

B.- La obligación de hacer, fundamentalmente representa el punto inicial del cumplimiento del deber contributivo por parte de la persona física y moral que aparece como sujeto pasivo principal o directo de un impuesto, derecho o contribución.⁵¹

Lo anterior lo podemos ejemplificar con: registrarse o empadronarse ante la oficina fiscal respectiva dentro del plazo, modalidades y condiciones estatuidas en un precepto jurídico para quedar totalmente encuadrado como tal, presentar avisos de iniciación de operaciones declaraciones, llevar libros de determinada clase o expedir determinados documentos.

2.4.2.- OBLIGACIONES FORMALES (No hacer, Tolerar)

A.- La obligación de no hacer; prácticamente ello se refiere a no contrariar los preceptos jurídicos en la materia, ya sea por dolo, mala fe o por ignorancia para no ocasionarle daños patrimoniales al Estado en el rubro de ingresos públicos. Podemos tomar en cuenta que la ignorancia de la ley no exime al contribuyente de la obligación del pago, lo cual también es aplicable en materia Fiscal.

Algún ejemplo puede ser: no cruzar la línea divisora internacional, sino por los puntos legalmente autorizados, no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales, no proporcionar datos falsos, no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago del impuesto, etc.

⁵¹ Idem.

“La obligación de no hacer se presenta en nuestro campo como consecuencia de una prohibición establecida por la ley para realizar una acción que en ausencia de la norma tributaria prohibitiva será ilícita y en algunos casos indebida.”⁵²

B.- Las obligaciones de tolerar, se encuentran relacionadas con las actividades de fiscalización que realizan las autoridades hacendarias, para comprobar si se ha cumplido o no con el deber fiscal, y para cerciorarse si hay o no evasión fiscal.⁵³

Por ejemplo: permitir la practica de visitas de inspección de los libros, locales, documentos, bodegas, etc., de la propiedad del causante.

Lo que significa que el contribuyente debe colaborar con el fisco para que se atiendan y desarrollen correctamente dichas verificaciones, no poniendo obstáculos u oponiéndose a la orden respectiva, por que en caso contrario se puede hacer uso de la fuerza pública para que la autoridad competente pueda cumplir fielmente su cometido en lo concerniente a medios de control fiscal.

El maestro DE LA GARZA al respecto indica: “Las obligaciones de tolerar tienen como correspectivo una facultad de la administración financiera de operar en la esfera de libertad de los sujetos afin de asegurar el cumplimiento de los preceptos de la ley financiera.”⁵⁴

Las disposiciones contenidas en las leyes que imponen cargas de carácter tributario, aun cuando impliquen fundamentalmente la obligación de verificar el pago correspondiente a los sujetos pasivos del impuesto, envuelven al mismo tiempo un conjunto de obligaciones que la doctrina considera como obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar, que el Estado establece con el objeto de cerciorarse del cumplimiento de las cargas tributarias o fiscales impuestas a los particulares.

⁵² DE LA GARZA, Francisco. Op. Cit., p. 482

⁵³ SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Op. Cit., p. 378

⁵⁴ DE LA GARZA, Francisco. Op. Cit.

2.4.3.- OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO SEGÚN LA LEGISLACIÓN FISCAL

Una vez más haré una breve lista de las obligaciones que nuestra legislación fiscal enumera para el sujeto pasivo:

1. Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes. Art. 27 CFF
2. Llevar contabilidad. Art. 28 CFF
3. Expedir comprobantes fiscales. Art. 29 CFF
4. Acompañar documentación correspondiente en el caso de transporte de mercancías por el territorio nacional. Art. 29-B CFF
5. Conservar la contabilidad por el término de cinco años por regla general y en casos especiales en los términos del artículo 30 del CFF.
6. Proporcionar información a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando se utilicen registros electrónicos para llevar contabilidad. Art. 30-A CFF
7. Utilizar las formas oficiales para la presentación de solicitudes, declaraciones y avisos. Art. 31 CFF
8. Dictaminar los estados financieros por contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los casos en que así se requiera. Art. 32-A CFF

2.5.- EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

Al mencionar extinción, ello se refiere a la conclusión de la relación jurídica tributaria ente el sujeto pasivo y el sujeto activo, su punto culminante esta marcado en una norma jurídica para que surta los efectos conducentes entre las partes que le dan origen.

Una vez que se ha satisfecho la conducta relacionada con las obligaciones de dar, hacer, no hacer o tolerar, culmina la razón que le dio origen al deber contributivo, en cuanto quedan fehacientemente cumplidas las pretensiones del fisco, logrando el entero de una prestación contributiva y con ello cumpliendo su función principal.

“Es así que la obligación fiscal se extingue cuando la persona física o moral que aparece como obligada a aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, cumple con su compromiso contributivo ante la autoridad Hacendaria, mediante el pago de una cantidad específica que le marca la ley, cuando su situación personal, laboral, empresarial o familiar, coincide con el hecho generador del gravamen, y se hace el entero dentro del plazo o momento completado en un precepto legal, o bien, que ello se alcance durante el ejercicio del poder coactivo de la Administración Pública, cuando descubra la omisión contributiva.”⁵⁵

MARGAÍN MANAUTOU, afirma: “La obligación tributaria se extingue cuando se cubren los créditos fiscales que se originaron, o cuando la ley los extingue o autoriza su extinción.”⁵⁶

Por tal motivo existen en la legislación fiscal mexicana, diversas formas de extinción de la obligación tributaria, las cuales dada su importancia serán analizadas las más relevantes como son: el pago, condonación, compensación, prescripción y la caducidad.

⁵⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit., p. 391

⁵⁶ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit., p. 287

EL PAGO

El pago es la forma de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la Relación Tributaria, por que satisface la pretensión creditoria del sujeto activo al cumplir con sus obligaciones.

“Es la entrega de una cantidad de dinero o en especie al fisco por concepto de una obligación tributaria y que debe hacerse por la persona física y moral que se encuentre comprendida dentro de la estipulación normativa observable para cada caso en particular, cumpliéndose ante la oficina respectiva dentro del plazo o momento que así se indique en dicha disposición legal.”⁵⁷

El pago la forma más común aceptada para exigir el crédito fiscal lo podemos definir como la entrega de la cosa o la cantidad debida según nuestra legislación civil.

El pago lo deberá realizar el sujeto pasivo principal por adeudo propio, o en su defecto lo debe de cumplir el responsable solidario, de tal manera que lo que se pretende en uno y otro supuesto, es lograr, que el entero se haga de la manera, en el lugar, tiempo y orden que indica la norma jurídica tributaria y que ayudaría a evitar la evasión contributiva.

El objeto del pago es la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria. En las obligaciones sustantivas el objeto es la entrega de una cantidad de dinero o de otros bienes en especie. En cambio en las obligaciones tributarias formales, el objeto es la realización de un hecho positivo, o negativo que puede ser una simple abstención o tolerancia.

El objeto del pago esta sujeto a los siguientes principios:

- A) Principio de identidad, por virtud de la cual ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra. Si la deuda fiscal es en dinero, el deudor principal no podrá liberarse con otra forma de pago.

⁵⁷ SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Op. Cit.,

B) Principio de integridad, por virtud del cual la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha.

C) Principio de indivisibilidad, por virtud del cual el pago no podrá hacerse parcialmente sino en virtud de convenio expreso o de disposición de la ley.

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación señala la forma de pago que se debe considerar para el momento de cumplir con la obligación y la cual se debe de realizar en moneda nacional de conformidad con el mismo artículo, y las cuales son:

- ✓ Los cheques certificados o de caja.
- ✓ Los giros postales, telegráficos o bancarios.
- ✓ Las transferencias de fondos regulados por el Banco de México.
- ✓ Los cheques personales, que únicamente se aceptaran en los casos y en las condiciones que establece el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- ✓ La transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación.

Así también encontramos diversas clases de pago como son: el pago de lo debido, pago extemporáneo, pago de anticipos, pago de lo indebido, y el pago bajo protesta.

El pago de lo debido, lo identificamos como aquel que el contribuyente efectúa sin objeción alguna, es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley.

El pago extemporáneo, es el que se realiza fuera del termino establecido y en el que por consecuencia hay que pagar actualización y recargos en caso de que este pago sea espontáneo y, en caso de que sea descubierto se deberán pagar actualización, recargos y multas.

El pago de anticipos, es aquel que el contribuyente entera a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco.

El pago de lo indebido, es el pago de una cantidad que no se adeuda, el cual puede ser por un error de hecho o de derecho.

El pago bajo protesta, es aquel que el contribuyente hace bajo inconformidad, respecto a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta deber y cuya legalidad combatirá.

“El efecto principal del pago es la extinción de la obligación tributaria y por consecuencia, la liberación del deudor y, por último, algo que es importante es que “en todo pago efectuado el contribuyente deberá tener la preocupación de recabar de la autoridad el comprobante del mismo, ya que el medio por el cual puede certificar que ha cumplido con la obligación fiscal es el recibo protegido por la maquina registradora de la oficina recaudadora de pagos.”⁵⁸

LA CONDONACIÓN

La condonación es la figura jurídica tributaria que se ha creado con el fin de que la administración pública se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica preponderante en el país o en parte de él lo ameriten; o bien, para dar mayor amplitud a sus facultades tendientes a atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en el caso de imposición de alguna multa.

En otras palabras, consiste en perdonar la obligación tributaria al sujeto pasivo, es una facultad de la autoridad fiscal competente a favor de los contribuyentes que por diversas causas no pueden pagar el tributo como: fuerza mayor, por fenómenos naturales o accidentales que dan como resultado un menoscabo o pérdida de la riqueza y bienes del contribuyente, cuando su situación económica le resulte insuficiente para cumplir con dicha obligación, o si

⁵⁸ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. Op. Cit., p. 49

se pretende impulsar actividades económicas que vengan a beneficiara un cierto sector de la población.

Arrijo Vizcaino define a la condonación diciendo que: “Consiste en la figura juridico tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas.”⁵⁹ .

Por otro lado debe de distinguirse entre la condonación de tributos y la condonación de multas, pues el régimen a que está sujeto cada uno de esos créditos es distinto.

La condonación de impuestos solo puede hacerse a titulo general y nunca particular, por que implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes, lo cual contrariaría a la Constitución, y el ejercicio caprichoso del poder por parte de los administradores del impuesto. Por otra parte, la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general, como en forma individual.”

LA COMPENSACIÓN

Procede de la raíz latina *compensatio-nis*, que significa acción y efecto de compensar; compensar: *compensare* de *cum*, con y *pensare*: pensar. Se trata de una de las formas de extinguir obligaciones. Es el balance entre dos obligaciones que se extinguen recíprocamente si ambas son de igual valor o solo hasta donde alcance la menor, si son de diferente valor.

Puede ser definida también como “El método de extinguir en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras una de la otra.”

⁵⁹ ARRIJOA VIZCAINO, citado por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit., p. 400

Según algunos tratadistas la compensación tuvo su origen en el derecho romano y de ahí pasó a las legislaciones antiguas y modernas. En las modernas, con pequeñas diferencias la encontramos en todos los países, ello está justificado teniendo en cuenta que la institución se funda en motivos de equidad, de interés práctico y de economía procesal.

Existen algunos presupuestos que se deben de dar para que se pueda llevar a cabo una compensación y son los siguientes:

- a) *Reciprocidad y propio derecho*: Esto es que los acreedores y los deudores lo sean por propio derecho y obligación propia.
- b) *Principalidad de la obligación*: Lo que quiere decir que solo se podrán compensar los créditos principales y no así sus accesorios.
- c) *Fungibilidad*: Significa que los créditos fiscales compensables deben ser en dinero por el interés que tiene el Estado de recibir su importe en moneda de curso legal.
- d) *Liquidez*: Esta se da cuando la deuda está perfectamente determinada o puede ser cuantificable mediante una sencilla operación aritmética.
- e) *Libre disposición de los créditos*: Quiere decir que los saldos no tienen que estar sujetos a ningún gravamen ni haya ninguna controversia.

El principal efecto de la compensación es extinguir las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor, y que si las deudas que no fueren de igual cantidad, hecha la compensación queda expedita la acción por el resto de la deuda.

En esas condiciones se trata de una institución que da margen a la extinción de una obligación contributiva, con otra obligación a favor de un particular que puede ser el resultado de lo pagado indebidamente o de más al Estado, por concepto de una prestación pecuniaria

enfocada a sufragar el gasto público, y que puede dar derecho de igual forma a la figura llamada devolución.

Por otro lado la autoridad fiscal podrá compensar de oficio, esto es, sin que medie gestión de parte interesada, cuando ésta esté obligada a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos sean objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver al mismo contribuyente, aun cuando la devolución ya hubiera sido solicitada.

LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción es la forma por la cual se extingue un crédito fiscal por el transcurso del término de cinco años como lo establece el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

Por otro lado también prescribe la obligación del fisco de devolver al contribuyente las cantidades pagadas indebidamente por éste, según lo dispuesto en el artículo 22, antepenúltimo párrafo del mismo código.

El fundamento de la prescripción podríamos decir que es el que tanto los intereses del fisco, como de los particulares, no estén indefinidamente sin poderse determinar con precisión, hecho que haría que no pudieran fijarse las condiciones económicas ni del erario, ni de los negocios de los particulares.

Para el Derecho Administrativo los actos prescriben de acuerdo con lo que para cada caso dispongan las leyes, y generalmente es una consecuencia de la inactividad de la administración pública o de los particulares para ejercitar facultades o derechos, dentro de los plazos estipulados en los preceptos jurídicos respectivos.

En relación con el Derecho Fiscal, la prescripción es una figura jurídica que ha adquirido gran relevancia en la vida práctica de las obligaciones contributivas, toda vez que opera en contra y a favor del fisco.

En el primer caso, se configura, cuando la autoridad Hacendaria no requiere en tiempo al contribuyente, en forma coactiva el cumplimiento de una prestación fiscal que se hizo exigible, conforme a las disposiciones legales en la materia, de tal manera que una vez configurada, se extingue el crédito fiscal y la obligación de su pago, por el sujeto pasivo principal y por el responsable solidario, realmente, es una consecuencia de la negligencia de la autoridad ejecutora y beneficia al particular al quedar liberado de su deber fiscal.⁶⁰

En el segundo caso, es el resultado de lo pagado indebidamente o en cantidad mayor a lo debido, por concepto de alguna contribución lo que da lugar al derecho de la devolución de la persona física o moral que se encuentra en esa circunstancia, y para lo cual debe de ejercitar la instancia de devolución prevista en la ley, medida que también opera de oficio una vez que se materialice el entero, y si transcurren cinco años desde que ocurrió ese acto, y no se gestiono el derecho a la devolución, automáticamente se presenta la figura de la prescripción a favor del fisco, pues ya no se estará obligado a restituir lo que se pago de mas o indebidamente.

El Código Fiscal establece lo siguiente:

Artículo 146.- 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 y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

⁶⁰ SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Op. Cit., p. 406



Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales

Artículo 22.- ...

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Interpretando los alcances jurídicos de la norma que se ha expresado vamos a encontrar lo siguientes puntos:

- La prescripción es una forma de extinción de los créditos fiscales que se presenta cuando al haberse hecho exigibles el Estado no se presenta a ejercitar su facultades para exigir el pago dentro del plazo legal conducente.
- La prescripción se configura con el plazo de cinco años, contados a partir de la fecha en que se hizo exigible la contribución, y tratándose de la devolución de lo pagado indebidamente al fisco por un particular, ese término comienza a correr a partir del día siguiente en que ocurrió el entero respectivo.

Al respecto de los puntos anteriores la siguiente tesis señala:

*Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XI, Febrero de 2000
Tesis: 2a./J. 15/2000
Página: 159*



PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE. Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido. Contradicción de tesis 11/99. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y las emitidas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito (ahora Segundo en Materia Penal) y Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 28 de enero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

- ✓ Atento a lo expuesto, la prescripción corre tanto en contra del fisco para que quede liberado de su obligación contributiva un particular, como en contra de este



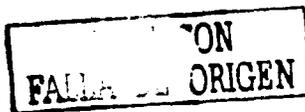
último, cuando el contribuyente no ejercitó su derecho de devolución en el mencionado plazo de cinco años.

- La prescripción es susceptible de interrupción por cada gestión de cobro notificada al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de este último, respecto de la existencia del crédito fiscal.

En este orden de ideas podemos citar la siguiente tesis:

Novena Época
Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO CIRCUITO.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XV, Febrero de 2002
Tesis: XV.1o.26 A
Página: 788

CRÉDITO FISCAL, PRESCRIPCIÓN DEL. SE INTERRUMPE CON CADA GESTIÓN DE COBRO (ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). De conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, los créditos fiscales se extinguen por prescripción en el término de cinco años, el cual inicia a partir de la fecha en que puede ser legalmente exigido, y se interrumpirá con cada gestión de cobro que la autoridad realice dentro del procedimiento administrativo de ejecución y que se notifique al deudor; de ahí, tomando en cuenta que según el Nuevo Diccionario Enciclopédico Espasa, Editorial Calpe, S.A., edición 1998, suspender significa "detener una cosa por algún tiempo" e interrumpir "cortar la continuidad de una cosa en el lugar o en el tiempo", es por lo que dicha interrupción implica que vuelva a iniciarse el cómputo del plazo, y no reanudarlo a partir de la fecha en que se hizo exigible como erróneamente lo consideró la Sala Fiscal, pues al estimarlo así conculcó el citado precepto legal. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMOQUINTO CIRCUITO.



Revisión fiscal 33/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Tijuana, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otro. 15 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. del Pilar Niñez González. Secretaria: Alma Jesús Manríquez Castro.

- La prescripción puede hacerse valer como una excepción al intentar el recurso administrativo o el juicio de nulidad cuando la autoridad haya requerido de un crédito que ya prescribió, además cuando ya se consumo la prescripción el interesado puede via acción solicitar la declaratoria de prescripción, a manera de que quede legalmente liberado de la obligación.

El efecto principal de la prescripción será el de la extinción de las obligaciones, por una parte se extingue el crédito fiscal dando paso también a la extinción de la obligación de pagarlo, y por otro lado para la autoridad se extingue la obligación de devolver cantidades indebidamente pagadas.

LA CADUCIDAD

“La palabra caducidad deriva del término latino *cadere*, que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor. Caducidad es pues, un medio de extinción de derechos por efecto de su falta de ejercicio, durante el tiempo establecido por la ley.”⁶¹

“La institución de la caducidad consiste, en la decadencia o pérdida de un derecho por que el titular del mismo ha dejado de observar, dentro de determinado plazo, la conducta que la norma jurídica imponía como necesaria para preservarlo.”⁶²

Es una figura procedimental que consiste en la perdida o extinción de las facultades por parte de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, por el transcurso del tiempo al no

⁶¹ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. Op. Cit., p. 91

⁶² BEJARANO SÁNCHEZ, Manucl. Op. Cit. p. 463



haberlas ejercido dentro del lapso prefijado y que está sujeta a suspensión. Con ella se pretende poner fin a largos e interminables procedimientos administrativos que afecten la seguridad jurídica de los contribuyentes, al tener la certeza de que las autoridades hacendarias no podrán ejercer sus facultades una vez transcurrido el término expresado en la norma respectiva.

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, consagra la figura de la caducidad, esta figura la analizaremos más detenidamente puesto que será una parte fundamental del planteamiento que le daremos a esta investigación, al grado de crear una figura que derive de los principios que emanan de ésta.

A continuación transcribiré el artículo para después desglosarlo y tratar de identificar los componentes principales de la caducidad.

Artículo 67.- 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 a partir del día siguiente a aquél en que:

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

2. Se presento o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado o presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando esta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y solo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o 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 cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión. No será necesario el levantamiento de dichas actas, cuando iniciadas

Las facultades de comprobación se verifiquen los supuestos señalados en las fracciones I y II del artículo 46-A de este código.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

En materia fiscal encontramos regulada la extinción de las facultades de las autoridades fiscales, tanto para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, como para imponer sanciones por infracciones a disposiciones fiscales, a lo que llamamos caducidad, figura que busca de alguna manera garantizar seguridad jurídica, en virtud de que limita estas facultades a un plazo de cinco años.

Se trata de la pérdida de las atribuciones legales de las autoridades para: comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales, por el transcurso del tiempo tipificado en una norma legal.

Las siguientes tesis al respecto de la caducidad señalan:

Quinta Época.

Instancia: Segunda Sección

R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. Año I. No. 12. Diciembre 2001.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.- ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- *La extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones, establecida en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, es una institución de carácter adjetivo (procedimental), en tanto que se refiere al plazo de que disponen para el ejercicio de sus facultades de revisión y de determinación de obligaciones fiscales, así como para imponer las sanciones que procedan por infracciones a las leyes tributarias, en tanto que no se comprenden conceptos de carácter sustantivo, como lo son: el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa de las contribuciones, pues sólo regula el tiempo que le concede la ley a la autoridad tributaria para iniciar un procedimiento y aplicar las sanciones que se deriven de las infracciones que sean imputables a los sujetos pasivos de la relación tributaria. No sólo son procedimentales las normas jurídicas que se refieren a los actos integrantes de un procedimiento, sino aquellas otras que atribuyen facultades a la autoridad para iniciarlo, así como las que afectan la continuidad y atañen a la eficacia del mismo, tal es el caso de los presupuestos procesales o procedimentales, como: la competencia, la legitimación y la personalidad; o bien, la caducidad. Consecuentemente, se apega a este criterio doctrinario el texto del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en tanto dispone que el plazo de la caducidad no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 del Código Tributario Federal, y cuando se interponga un recurso administrativo o algún juicio. Juicio No. 352/98-04-01-2/99-*

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

S2-09-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 12 de junio de 2001, por mayoría de 3 votos a favor y 2 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretaria: Lic. Luz Maria Anaya Dominguez. (Tesis aprobada en sesión de 12 de junio de 2001)

Octava Época

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XII, Octubre de 1993

Página: 401

CADUCIDAD DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA DETERMINAR CREDITOS. COMO SE COMPUTA EL TÉRMINO DE LA. Como el primer párrafo del artículo 67, del Código Fiscal de la Federación establece que las facultades de las autoridades fiscales para determinar créditos concluye en un plazo de cinco años contados a partir del día siguiente en que se presentó la declaración del ejercicio, pero sin señalar que esos cinco años sean de calendario, en ese caso resulta aplicable el artículo 12, del código en cita, que en su párrafo cuarto establece que cuando los plazos se fijen por año sin especificar que sean por calendario, el término vencerá el mismo día del siguiente calendario a aquel en que se inició; por lo que si en la especie la resolución impugnada en el juicio de nulidad que determinó diversos créditos en contra de la causante, se le notificó un día antes de que concluyera el término de cinco años antes citado, y dicha notificación de acuerdo con lo previsto por el artículo 135, del ordenamiento legal en cita, surtió sus efectos al día siguiente, es por ende, inconcuso que la determinación de los créditos contenida en la resolución cuya nulidad se demandó, la realizó la autoridad fiscal antes de que se extinguieran sus facultades, esto es, el mismo día del siguiente calendario. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

OCTAVO CIRCUITO. Amparo directo 52/93. Farmacia San Buena, S.A. 1 de abril de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: José Antonio García Guillén. Secretario: Marco Antonio Arredondo Elías.

Para concluir con el estudio de esta figura podemos hacer una breve descripción de sus características como son:

1.- Se trata de una institución jurídica que extingue el ejercicio de las facultades del fisco federal para investigar y comprobar el cumplimiento u omisión de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas normas.

2.- El plazo para que se configure la caducidad por un lado es de *cinco años*, que se computan a partir de la fecha en que se presentó la declaración del ejercicio, o que debió presentarse, cuando exista obligación de presentar dichas declaraciones o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración; a partir de que se incurra en una infracción fiscal o que cesaron sus efectos.

Por el otro lado, dicho plazo es de *diez años*, cuando el causante no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que marca la ley.

Será de tres años, por lo que se refiere a terceras personas que asumen la responsabilidad solidaria para el cumplimiento de una obligación fiscal.

3.- El plazo para que se de la caducidad no esta sujeto a interrupción y solo se suspenderá cuando se ejerzan por el fisco las facultades de comprobación o se interponga por el particular algún Recurso Administrativo o Juicio.

Al respecto señala la siguiente tesis:

Cuarta Época.

Instancia: Segunda Sección

R.T.F.F.: Año II. No. 7. Febrero 1999.

Tesis: IV-TA-2aS-20

Página: 373

CADUCIDAD.- SUSPENSIÓN DEL PLAZO CUANDO LA AUTORIDAD INICIA EL EJERCICIO DE FACULTADES DE REVISIÓN.- El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir de 1992, establece como regla general la extinción de las facultades de la autoridad para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, asimismo para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, en un plazo de 5 años. Dispone también, que dicho plazo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando la autoridad ejerza las facultades de comprobación a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 del citado Código, precisándose que la suspensión con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación se inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva, por lo que en el caso de que el contribuyente niegue lisa y llanamente que se le hubiera notificado conforme a derecho el oficio con el que la autoridad informa del inicio de sus facultades de comprobación, la carga de la prueba para acreditar la legalidad de la notificación corresponde a la autoridad, y en el caso de que la notificación resulte ilegal, la consecuencia es que no hubo suspensión del plazo para que se configure la caducidad establecida en el numeral en comento. Juicio de Nulidad No. 100(14)73/98/12963/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 29 de octubre de 1998, por mayoría de 2 votos a favor, 1 con los resolutiveos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Dr. Gonzalo Armienta Calderón.- Secretario: Lic. José Antonio Rodríguez Martínez. (Tesis aprobada en sesión de 3 de noviembre de 1998)

**ESTÁ CON
FALLA DE ORIGEN**

4.- Los contribuyentes, una vez transcurridos los plazos que se han citado, podrán solicitar que se dicte por la autoridad Hacendaria la caducidad, haciendo valer las instancias respectivas por via de acción; pero también puede promoverse el recurso administrativo o juicio que proceda, cuando se hayan ejercitado las facultades de comprobación, determinación de cantidad líquida de un tributo, y exigido su entero por el fisco, en forma extemporánea para que tenga eficacia la caducidad.

SUMARIO

CAPÍTULO 3: FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL

- 3.1.- Facultades de comprobación.**
 - 3.1.1.- Fundamento Legal.**
- 3.2.- Visita Domiciliaria.**
 - 3.2.1.- Procedimiento.**
- 3.3.- Revisión de Gabinete.**
 - 3.3.1.- Procedimiento.**
- 3.4.- Revisión de Dictamen Fiscal.**
 - 3.4.1.- Procedimiento.**

CAPÍTULO 3: FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL

3.1.- FACULTADES DE COMPROBACIÓN

“Toda autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor.”⁶³

Las facultades de comprobación son los medios por los cuales la autoridad fiscal llevara un control del cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes con la finalidad de evitar evasiones y sancionar a quienes dolosamente incurrir en omisiones faltando seriamente al principio de legalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV constitucional que ya hemos analizado.

Al Fisco Federal se la ha dotado de facultades de verificación entre las cuales se encuentran las señaladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y de las cuales resaltan por su importancia: *la visita domiciliaria, la revisión de escritorio o gabinete y la revisión de dictamen fiscal.*

El hecho de solo hacer un estudio de estas tres principales actividades no implica que se le reste importancia a las demás, si no que lo medular de este trabajo recaerá en estas, por lo que a continuación, haré referencia al fundamento principal de las facultades de comprobación, para luego hacer un breve análisis de las figuras antes mencionadas.

3.1.1.- FUNDAMENTO LEGAL

En la legislación fiscal el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, consagra las facultades de comprobación, las cuales han ido aumentando en la medida que el

⁶³ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. Facultades de Comprobación Fiscal, Ed. Porrúa, México, 2001, p. 1

comportamiento del contribuyente ha cambiado, con la finalidad de otorgar un mejor desarrollo de la verificación de las obligaciones fiscales.

Así tenemos que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación señala:

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de los delitos fiscales, estarán facultadas para:

En primer término hay que resaltar que observando lo dispuesto por este artículo solo las autoridades fiscales están facultadas para realizar la comprobación de las obligaciones fiscales, es así que al momento de llevar a cabo cualquier revisión tendrán que identificarse como tales.

Observamos que también se hace referencia al cumplimiento de disposiciones fiscales por el sujeto pasivo que en este caso se señala a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, lo que indica que solo contra ellos se podrán ejercitar las facultades de verificación.

En este artículo se señala la potestad para poder determinar las contribuciones omitidas, llámense impuestos, derechos o contribuciones especiales, o créditos fiscales, como lo son los accesorios de éstos: recargos y multas o bien solamente éstos cuando se infrinja disposiciones fiscales secundarias, se ejercen facultades de las cuales las autoridades administrativas deben de estar investidas.

Ahora bien, la misma ley especifica una serie de actividades para las cuales estará facultada la autoridad fiscal a fin de llevar a cabo su labor de verificación las cuales señala la ley son las siguientes:

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos.

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban la contabilidad.

Generalmente, en uso de esta facultad se llevan a cabo las compulsas con los terceros que guardan relación con el contribuyente objeto de una revisión de gabinete o de una visita domiciliaria.

III.- Practicar visitas domiciliarias.

La siguiente tesis al respecto indica:

Tercera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año IV, No. 47. Noviembre 1991.

Tesis: III-PSS-106

Página: 9

FACULTAD PARA ORDENAR Y PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS POR PARTE DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.- SU ALCANCE.- De conformidad con los artículos 16 constitucional y 42 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público puede ejercer facultades diversas a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes o responsables solidarios, entre las que se encuentra la de ordenar y practicar visitas domiciliarias. Ahora bien, desde el punto de vista constitucional, estas visitas incluyen la auditoria fiscal, ya que tienen por objeto la revisión de libros y papeles indispensables para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente visitado, relacionándolo con los aspectos financieros de

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

la empresa, como son la contabilidad con sus registros; por ende, si en el propio dispositivo constitucional y en el Reglamento Interior de la Secretaría, no se señala expresamente el vocablo "auditar", ello no significa que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentra impedida para ejercer estas facultades en las visitas domiciliarias, toda vez que, si se vinculan cuestiones jurídicas y financieras se debe concluir que en una orden de visita domiciliaria se concede a la autoridad facultad para revisar libros contables y documentación comprobatoria, así como proceder a su verificación y análisis, lo que constituye precisamente una auditoría.(5) Juicio de Competencia Atrayente No. 56/89.- Resuelta en sesión de 18 de septiembre de 1991, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado Ponente: Jorge Alberto García Cáceres.- Secretario: Lic. Adalberto G. Salgado Borrego.

IV.- Revisar los dictámenes fiscales formulados por los contadores públicos.

V.- Verificar la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes.

VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII.- Recabar de funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, os informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII.- Denunciar la posible comisión de delitos fiscales.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

3.2.- LA VISITA DOMICILIARIA

Se puede considerar a la visita domiciliaria como la forma más común y la más efectiva que la autoridad fiscal tiene para ejercitar sus facultades de verificación, por tal motivo será esta la primera que analizaremos.

Al respecto Martínez Bahena señala: “La facultad de fiscalización o de comprobación a través de una visita domiciliaria, es una atribución del Ejecutivo Federal, por medio del cual, se comprueba si los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales, imponer al infractor la sanción que corresponda, o formular la denuncia o la querrela, cuando se trate de posibles delitos.”⁶⁴

Esta facultad la podemos considerar como la más intimidante con que cuenta la autoridad pues no solo implica la posibilidad de que al contribuyentes se le determine algún crédito fiscal sino que además se ve en la indeseable necesidad de tolerar dentro de su área de trabajo a los visitantes lo que en muchas ocasiones resulta desagradable para el desarrollo de la labor diaria.

3.2.1.- PROCEDIMIENTO

Toda visita domiciliaria deberá iniciar con una **ORDEN DE VISITA** la cual constituirá el documento informatorio de que el contribuyente será sujeto de una verificación para comprobar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La orden de visita la podemos conceptuar de la siguiente manera: “La orden de visita es un documento que sirve primordialmente para comunicar, la cual es relativa al despacho, formulación, orden o expedición de la acción estatal de que se trate; de comunicación también en el sentido de participar al contribuyente dicho mandamiento”⁶⁵

⁶⁴ MARTÍNEZ BAHENA, José Luis. *Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria como Medio de Comprobación Fiscal*, Ed. SISTA, 2da Edición, México, 2001, p. 120

⁶⁵ *Ibidem*, p. 164

En el artículo 43 el Código Fiscal de la Federación se encuentran los requisitos que la orden de visita domiciliaria deberá contener y son los siguientes:

Artículo 43.- En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este código, se deberá indicar.

I.- Lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

II.- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

En primer término, tenemos que este numeral indica requisitos adicionales a los contenidos en el artículo 38 del mismo código, así también no podemos olvidar los requisitos constitucionales que prevé el artículo 16, lo que nos lleva a la estructuración siguiente basada en los artículos de referencia.

“Artículo 16. 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.”

Este primer párrafo nos señala que solo la autoridad competente podrá emitir actos de molestia, siempre cuando estén debidamente fundados y motivado, más adelante señala:

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

"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."

Aquí vemos que se faculta constitucionalmente para la practica de visitas domiciliarias las cuales deberán sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, lo cual, nos lleva a otro párrafo del mismo numeral el cual establece tales formalidades.

"En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresara el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o las 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."

Como fundamento de lo anterior la tesis que a continuación se transcribe indica:

Octava Época

Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VII, Abril de 1991

Página: 287

VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE REQUISITOS CONSTITUCIONALES. Las órdenes de visita, para que satisfagan la garantía de seguridad jurídica prevista por el artículo 16 de la Constitución Política, deben reunir los siguientes requisitos: constar

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

por escrito; ser expedidas por autoridad competente; en su cuerpo contener el lugar en el que ha de verificarse la visita; nombre del visitado; objeto de la visita; y citar las disposiciones que fundan la competencia y facultades de la autoridad. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo en revisión 234/91. Petróleos Mexicanos, S. A. 7 de marzo de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Oscar Germán Cendejas Gleason.

Se observan ciertos requisitos o formalidades que se deben de seguir, pero además el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

"ARTÍCULO 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito.*
- II. Señalar la autoridad que lo emite.*
- III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.*
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.*

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad."

Recopilando lo descrito podemos afirmar que los elementos que debe contener toda orden de visita domiciliaria son:



- 1.- Debe estar por escrito.
- 2.- Señalar la autoridad competente que lo emite así como contener su firma autógrafa.
- 3.- Señalar el nombre de los visitadores.
- 4.- Señalar el lugar o lugares en donde se llevará acabo la visita, lo que se conoce como domicilio fiscal.
- 5.- Señalar el objeto de la vista, lo que se traducirá en ejercicios e impuestos.
- 6.- Estar debidamente fundada y motivada.

Al respecto la siguiente tesis señala:

Octava Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 68, Agosto de 1993

Tesis: 2a./J. 7/93

Página: 13

ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS. De conformidad con lo establecido por la fracción II del artículo 16 constitucional y por la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de las órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresar el objeto o propósito de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precisen en dichas órdenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitadores se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden. Sólo mediante tal señalamiento, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, se cumple con el requerimiento del artículo 16 constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, en tratándose de órdenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Adoptar el criterio contrario impediría, además, al gobernado cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación. Contradicción de tesis. Varios 40/90. Entre la sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito. 19 de abril de 1993. Cinco votos. Ponente: Atanasio González Martínez. Secretario: Alfonso Soto Martínez.

Una vez emitida la orden se expedirá el **ACTA PARCIAL DE INICIO**, a través de la cuál se le notificará al contribuyente o a su representante legal dicha orden.

Cabe hacer un paréntesis para aclarar que el artículo 44, consagra y regula el supuesto en el que no se encuentre ni el contribuyente ni su representante, indicando:

"Artículo 44.- En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

II.- Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejaran citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quién se encuentre en el lugar visitado."

Una vez que los visitadores lleguen al domicilio para continuar con el levantamiento del acta parcial de inicio deberán notificar la orden de visita a la persona a quien vaya dirigido o a su representante legal, pero esta fracción señala que en caso de no encontrarse se entregara citatorio para que esperen a los visitadores al día siguiente, no obstante lo anterior si nuevamente no se encontrasen se podrá iniciar la visita con quién se encuentre en ese momento.

El acta de inicio es el documento que se levanta en el domicilio del visitado, con el cual se hace constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores al momento de iniciar la visita.

"Esta acta generalmente esta integrada por un rubro, número de folio del acta, lugar donde se levanta, fecha, hora; nombre, puesto y descripción de los visitadores que la levantan personalidad, hechos, apercibimiento, lectura y cierre del acta, fe de erratas, asimismo por el nombre y firma del visitado, los visitadores y los testigos."⁶⁶

El mismo numeral en comento en su fracción III señala que al inicio de esta facultad de comprobación, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, posterior a la identificación, se requerirá al visitado para que designe a dos testigos de asistencia y en caso de no hacerlo o bien, designados estos se rehusaren a tomar el cargo, serán designados por los visitadores, debiendo quedar asentado de forma pormenorizada tal situación en el acta.

Cabe señalar que la identificación de los visitadores se deberá realizar en cada una de las actas que se levanten.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 180

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La tesis que a continuación se señala ilustra mejor lo antes descrito indicando:

Octava Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VII, Marzo de 1991

Página: 226

VISITAS DOMICILIARIAS. IDENTIFICACION DE QUIENES LAS PRACTIQUEN CUANDO LEVANTAN ACTAS PARCIALES. Conforme a las reglas previstas en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, cuando una inspección fiscal se practique en etapas, es decir, que se inicie y se suspenda una o más veces, para continuar y concluirla en días posteriores a su inicio, los auditores deben identificarse suficientemente en cada una de esas etapas y en las actas respectivas asentar pormenorizadamente los datos de identificación, pues si los visitadores cumplieron esa formalidad, en las etapas anteriores, la visitada queda en aptitud legal de verificar, cuando menos, que las facultades no han sido revocadas y que aún están vigentes; al margen de otros extremos que pudieran ser verificados por la visitada a raíz de esa nueva identificación.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1602/90. Neumología y Fisiología Cardiopulmonar, S.A. 29 de enero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez.

Acto seguido se procederá, por parte de la autoridad, a solicitar del contribuyente la contabilidad que quedara sujeta a revisión. Dicha documentación deberá quedar descrita en el acta.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Por último esta acta parcial de inicio deberá ostentar la firma de todas y cada una de las personas que intervinieron en ella, llámense visitantes, visitados y testigos, en todas y cada una de las hojas que se levantaron.

Más adelante, y durante el transcurso de la visita, si la autoridad se da cuenta de que hay incumplimiento de obligaciones fiscales levantara la **ULTIMA ACTA PARCIAL** en donde, señalaran tales circunstancias.

La autoridad otorgara un plazo de veinte días que mediaran entre el cierre de la última acta parcial y el acta final y, que servirán para que de conformidad con el artículo 46, fracción IV segundo párrafo, el contribuyente se autocorrija o bien presente los documentos libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones observados y señalados por la autoridad revisora en la última acta parcial, lo que constituye en si mismo el respeto a la garantía de audiencia.

El plazo de veinte días se podrá ampliar por quince días más, cuando la revisión englobe más de un ejercicio revisado o fracción de éste y, siempre y cuando el contribuyente lo solicite dentro del primer plazo de veinte días.

Una vez que ya transcurrió el término para autocorregir o presentar documentos, se procederá a levantar el **ACTA FINAL**, la cual deberá contener los mismos requisitos que ya se han analizado.

Esta acta podrá emitirse con observaciones o sin observaciones, y cuyo cierre decretara la conclusión de la visita domiciliaria.

La fracción VI, del artículo en comento señala, que para el cierre del acta final deberá estar presente el contribuyente, en caso contrario se le dejara citatorio a fin de determinar la hora en que se llevara a cabo tal cierre, en caso de que aun así el contribuyente no se

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

encuentre, el acta se cerrará con presencia de la persona que se encuentre en ese momento en el domicilio fiscal, firmando el acta y recibiendo una copia de la misma.

Sobre el particular se ha sostenido lo siguiente:

Novena Época

Instancia: DÉCIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XII, Septiembre de 2000

Tesis: I.10o.A.5 A

Página: 828

VISITA DOMICILIARIA. DEBE ENTREGARSE AL VISITADO COPIA DEL ACTA FINAL CON LA FIRMA DE TODAS Y CADA UNA DE LAS PERSONAS QUE INTERVINIERON EN LA CITADA DILIGENCIA. Si bien es cierto que el texto del artículo 46, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación, expresamente no establece que en la copia del acta final que se entregue al contribuyente debe constar la firma de todas y cada una de las personas que en ella intervinieron, sin embargo, dicho requisito se infiere de la interpretación teleológica de la disposición en cita, de donde se advierte que su finalidad es el cumplimiento de la garantía de seguridad jurídica de las partes, al establecer que: "... cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. ...", de lo que se desprende que al requerir la firma de todos los que intervinieron en la diligencia, a efecto de que dicha acta sea válida, debe considerarse que al existir obligación de dejar copia del acta en comento al visitado, ésta debe contener la firma de las personas que intervinieron en la diligencia en cuestión. Dicha aseveración se confirma al indicar el precepto de mérito, que si el visitado o la persona con la que se entienda la diligencia o los testigos no

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

comparecen a firmar, se niegan a firmarla, o se niegan a aceptar la copia del acta, tal circunstancia deberá asentarse; por tanto, la omisión de uno de los requisitos establecidos para el desarrollo de las visitas domiciliarias, como lo es la entrega al visitado de la copia del acta final, sin asentar la firma de los que intervinieron en su levantamiento, afecta sus defensas y puede tener trascendencia en el resultado de la resolución correspondiente, toda vez que el acta final que debe tenerse como válida es en la que constan las firmas de quienes en ella intervinieron y, en consecuencia, debe entenderse que la copia que se debe entregar al visitado es precisamente en la que aparecen las firmas de todos los que intervinieron y no otra copia diversa. DÉCIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Revisión fiscal 40/2000. Administradora Local Jurídica de Ingresos del Centro del Distrito Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 31 de mayo de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Rolando González Licona. Secretaria: Sandra Méndez Medina.

Concluida la visita la autoridad únicamente podrá volver a practicar otra a la misma persona y por los mismos impuestos únicamente con la emisión de una nueva orden.

Lo anterior desde mi punto de vista es un monumento a la inseguridad jurídica en contra de los contribuyentes, pues no obstante de soportar lo tedioso que en ocasiones resultan las visitas, de ninguna manera se puede tener seguridad que de que no estarán nuevamente sujetos a revisión sobre los mismos impuestos y/o ejercicios.

Este es uno de los motivos que dan origen a esta investigación la cual se desarrollara de una forma más didáctica en un capítulo siguiente.

En cuanto al plazo par la conclusión de las facultades de comprobación lo vamos a encontrar regulado en el artículo 46-A, del mismo Código Fiscal de la Federación que indica

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ESTA TESIS NO HA
SIDO REVISADA

que será por regla general de seis meses contados a partir de la notificación del inicio de dichas facultades, hecha al contribuyente.

El legislador a establecido cinco excepciones de las cuales, dos son realmente absurdas ya que si son aplicadas, desde el primero de enero de 2002 a la fecha, serán claramente ilegales.

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

2.- En los casos en que el fisco federal este verificando el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 58, fracción XIV, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Vigente hasta el 31 de diciembre de 2001)

El término ilimitado que se establecía para aquellos contribuyentes que celebran operaciones con partes relacionadas, con residentes en el país o en el extranjero, a partir de la abrogación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la creación de una nueva y vigente desde el 1º de enero de 2002, deja de ser parte de una excepción al término de seis meses.

En virtud que el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación establece que, las disposiciones fiscales que señalen excepciones a las mismas son de aplicación estricta y considerando que los artículos ya no corresponden a los sujetos de que se trataban, es conveniente señalar que para los contribuyentes que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el país o en el extranjero, el término para conclusión de la visita será de seis meses como indica la regla general del mismo artículo.

3.- Cuando la autoridad aduanera, en uso de sus facultades, 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.

4.- A los integrantes del sistema financiero.

TEBIS CON
FALLA DE ORIGEN

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

Esta excepción al igual que la ya criticada resulta improcedente, toda vez que en el título y capítulo que se señala, los contribuyentes no consolidan fiscalmente, por lo que también estos contribuyentes dejan de ser parte de la excepción y pasan a la regla general del término de seis meses.

Muchas veces nuestros inteligentes, trabajadores y honestos legisladores no se dan cuenta de las disposiciones que publican, más aun al parecer no tienen ni idea de lo que es una jerarquía de las leyes y, el como unas y otras trabajan armónicamente, de tal forma que si se modifica alguna se tendría que revisar el impacto que ésta tendrá sobre las demás.

Esto nos lleva a un problema serio en virtud de que al no ser modificado el Código Fiscal de la Federación, las visitas que se inicien posteriores al 1º de enero de 2002, deberán concluir entre los seis meses y el año y medio en caso de alguna prórroga.

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

El oficio de la primera prórroga, lo que implica seis meses más, deberá ser expedido por la misma autoridad fiscal que haya emitido la orden de visita, por otra parte el segundo oficio, que se traducirá en el tercer periodo de seis meses, si lo hubiere, debe ser emitido por el superior jerárquico de la autoridad emisora tanto de la orden, como del primer oficio de prórroga.

El artículo 46-A, del Código de referencia determina los supuestos en que los plazos para la conclusión de la visita se suspenderán y, los cuales corresponden a las siguientes situaciones:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- 1.- En caso de huelga, se suspenderá hasta que termine.
- 2.- Cuando el contribuyente fallezca, hasta en tanto se designe al representante legal e la sucesión.
- 3.- Cuando al contribuyente no se le pueda localizar en el domicilio señalado o bien desaparezca sin previo aviso, hasta que se le localice, y por último.
- 4.- Cuando el contribuyente opte por interponer algún medio de defensa en contra de la orden, hasta que se resuelva en definitiva.

Por último quisiera agregar que la determinación de las contribuciones omitidas será notificada al contribuyente dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en que se levante el acta final, de conformidad con el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando las autoridades no emitan resolución dentro el plazo señalado, tanto la orden como las actuaciones quedarán sin efectos.

3.3.- REVISIÓN DE GABINETE

La revisión de escritorio o también conocida como de gabinete la encontraremos consagrada en el artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación como a continuación se detalla.

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

como para comprobar la comisión de los delitos fiscales, estarán facultadas para:

I.-.....

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

En la revisión de gabinete, la autoridad fiscal solo requerirá una parte de la contabilidad y solicitará que la traslademos hasta sus oficinas, esto es lo que caracteriza a esta forma de verificación.

3.3.1.- PROCEDIMIENTO

En el ejercicio de esta facultad la autoridad solicitará documentación e información, la cual será notificada a las personas morales en su domicilio fiscal y a las personas físicas, ésta se realizara tanto en el domicilio fiscal como en su casa habitación o bien en el lugar en donde se encuentren.

La notificación deberá seguir las formalidades que ya fueron analizadas para la visita domiciliaria.

Esta solicitud indicará el lugar y los documentos e información que debemos presentar dentro del plazo que también será señalado en el mencionado oficio.

Una vez entregada la documentación o información a la autoridad, emitirá ya sea un oficio sin observaciones o con estas.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

En el primer supuesto, de que la autoridad no haya advertido alguna irregularidad, en el oficio que emita se le comunicará al contribuyente o responsable solidario la conclusión de la revisión de gabinete.

En el segundo caso, en el oficio se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones de las disposiciones fiscales que arroje la verificación en análisis y, además deberá contener los requisitos de los artículos 16 Constitucional y 38 del Código Fiscal de la Federación.

En el oficio que contenga observaciones se otorgara un plazo de veinte días, el cual podrá ser ampliado por quince más si se solicita dentro de los primeros veinte, y que se computaran a partir del día siguiente en que se emitió dicho oficio, los cuales servirán para prestar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo o para optar por la autocorrección de la situación fiscal.

Si desvirtuamos o autocorregimos se emitirá un oficio de conclusión de revisión, en caso contrario la autoridad contará con un término de seis meses contados a partir de la notificación del oficio de observaciones, para determinarnos y emitir una liquidación.

3.4.- REVISIÓN DE DICTAMEN FISCAL

La revisión de dictamen fiscal va a ser la opinión que va a dar un contador público autorizado sobre los estados financieros de un contribuyente.

La obligación de dictaminar los estados financieros para algunos será obligatorio y para otros será optativo, en ambos casos los contribuyentes deben ser personas físicas con actividad empresarial, y personas morales, según lo dispuesto por el artículo 32-A, del Código Fiscal de la Federación.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Este dictamen deberá ser realizado por un contador público autorizado por la Administración de Auditoría Fiscal previa solicitud a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los requisitos para que obtenerla mencionada autorización de conformidad con en artículo 52, del mismo código, son:

1.- Tener la nacionalidad mexicana, o bien se puede dar el caso de ser extranjero con derecho a dictaminar conforme a los Tratados Internacionales de que México sea parte,

2.- Título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública, con cedula profesional con por lo menos cinco años de antigüedad,

3.- Ser miembro de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría, cuando menos tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente y,

4.- Aprobar el examen que aplica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para demostrar conocimientos, este examen puede sustituirse cuando el contador acredita que esta estudiando algún postgrado.

No obstante lo anterior, cada año se tendrá que someter a un examen para comprobar la actualización de sus conocimientos.

3.4.1.- PROCEDIMIENTO

Los que opten por dictaminar sus estados financieros deberán presentar el aviso para dictaminar a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretende dictaminar.

Una vez presentado el aviso, tanto los obligados como los que opten deberán presentar su dictamen dentro de los siete meses del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio que se pretende dictaminar.

La autoridad podrá otorgar una prórroga por un mes más, siempre que se solicite un mes antes del plazo y se trate de caso fortuito o fuerza mayor.

La autoridad fiscal procederá a verificar el dictamen fiscal que fue presentado, en caso de no encontrar irregularidades, emitirá un oficio de conclusión de revisión, en caso contrario emitirá un oficio de observaciones, y señalará un término de 20 días para desvirtuar o autocorregirnos.

Si lo hacemos, se dictará un oficio de conclusión de revisión, en caso contrario la autoridad procederá a emitir una liquidación dentro de los siguientes seis meses, contados a partir de la notificación del oficio de observaciones.

SUMARIO

CAPÍTULO 4: EL ACTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL

- 4.1.- Concepto de Acto Administrativo.
- 4.2.- Elementos del Acto Administrativo.
 - 4.2.1.- Subjetivos.
 - 4.2.2.- Objetivos.
 - A.- El Objeto*
 - B.- El Motivo*
 - C.- El Fin*
 - 4.2.3.- Formales.
 - A.- Elementos Constitucionales*
 - B.- Elementos Legales*
- 4.3.-Efectos del Acto Administrativo en Materia Fiscal.

CAPÍTULO 4: EL ACTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL

El acto administrativo es sin duda el tema más importante de este trabajo pues dará la pauta para enfocar la definitividad que estos actos tienen y ello aplicado a las facultades de comprobación se buscará la conservación de la seguridad jurídica de los contribuyentes frente a actos emitidos por las autoridades fiscales con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

Para conseguir un estudio más preciso analizaremos en primer lugar el concepto de Acto Administrativo, acto seguido, haré referencia a sus elementos, y concluiré con una breve descripción de los efectos que puede producir.

4.1.- CONCEPTO DE ACTO ADMINISTRATIVO

“El acto administrativo es el medio por el cual se exterioriza la función administrativa, siendo dicha función producto de la actividad del estado.”⁶⁷

El acto administrativo es una manifestación de la voluntad que conforme a derecho debe realizar una autoridad administrativa competente en la esfera de sus atribuciones legales, y que tiende a crear, reconocer, confirmar, modificar o extinguir derechos y obligaciones en interés de la satisfacción de necesidades colectivas, sobre todo para lograr la eficiente prestación de servicios públicos que están a cargo del poder Ejecutivo del Estado.⁶⁸

Para Serra Rojas: “El acto administrativo es un acto jurídico, es una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: la Administración pública, en el

⁶⁷ OLIVERA TORO, Jorge. *Manual de Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, 7ma Edición, México, 1997, p. 141

⁶⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Primer Curso de Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, México, 1998, p. 321

ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general.”⁶⁹

Opina Acosta Romero que Acto Administrativo es: “La manifestación unilateral de la voluntad que expresa una resolución o decisión de una autoridad administrativa competente en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite y declara o extingue derechos y obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.”⁷⁰

4.2.- ELEMENTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO

El acto administrativo es un acto realizado por la administración pública y tiende a producir un efecto de derecho, en forma unilateral y ejecutiva, para el cumplimiento de los fines del Estado contenidos en la legislación administrativa.

El acto administrativo en materia fiscal se considera formalmente como el acto legítimamente realizado por la autoridad fiscal y materialmente como el acto que limita sus efectos a situaciones jurídicas concretas o particulares, y en los casos de los actos condición y subjetivo o circunstancias necesarias para que dicho acto administrativo produzca sus efectos legales.

En todo acto administrativo perfecto concurren determinados elementos o conjunto de circunstancias exigidas por la ley, de los cuales depende su validez, eficacia y proyección administrativa y así pueda producir sus efectos regulares. “Estos actos tienden a crear una situación jurídica nueva, a modificar una situación existente o a suprimirla.”⁷¹

Para que el acto tenga existencia jurídica, sea válido y tenga connotaciones específicas e institucionales debe la administración publica hacer concurrir una serie de

⁶⁹ SERRA ROJAS Andrés. Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México, 2001. p. 238

⁷⁰ ACOSTA ROMERO, Miguel. Compendio de Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México, 1999, p. 366

⁷¹ SERRA ROJAS Andrés. Op. Cit., p. 255

elementos esenciales que le dan vida, fundamento, esencia y consistencia, sobre todo para que pueda presumirse de válido y eficaz.

En otras palabras, los elementos del acto administrativo nos permiten conocer su conformación jurídica, técnico-práctico es por eso que a continuación analizaremos esos elementos que nos darán la pauta para identificar actos de esta naturaleza emitidos por autoridades fiscales.

Para hacer un mejor análisis de los elementos he dividido éstos en tres grupos: elementos subjetivos, objetivos y formales.

4.2.1.- SUBJETIVOS

Como elementos subjetivos encontramos tanto al sujeto pasivo como al activo, es decir por una parte al contribuyente sobre quién recaerá el acto administrativo y por la otra la autoridad que lo emitirá.

En el capítulo primero me he referido a los sujetos, para luego enfocarlos dentro de la obligación tributaria, en este caso la diferencia no es mucha, pues los mismos se materializan en las partes que intervienen en la creación del acto jurídico en materia fiscal.

“Los sujetos se identifican de dos manera: El sujeto activo y el sujeto pasivo, el primero de ellos es el órgano de la administración pública que formula la declaración de la voluntad, de conformidad con su competencia, y que lleva como finalidad atender necesidades colectivas.”⁷²

El sujeto emisor del acto, un órgano administrativo, debe tener la competencia que la ley le asigne, para actuar en el caso concreto. “El servidor público por cuyo medio el ente estatal produzca el acto, ha de estar facultado legalmente para tomar y externar decisiones públicas; y además de contar con el respectivo nombramiento, debe haber satisfecho los

⁷² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit., p. 326

requisitos necesarios para el ejercicio del cargo, incluyendo la potestad de guardar la constitución y las leyes que de ella emanen.”⁷³

La competencia es el ejercicio de la facultad que tiene un órgano para dictar un acto, y podemos señalar que deriva del poder público del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.

Es decir, el sujeto activo del acto administrativo en materia fiscal será siempre un órgano administrativo competente, el cual actúa por medio de funcionarios o empleados debidamente facultados para ello.

La competencia a la que nos referimos requiere siempre de un texto expreso en una ley o en un reglamento, puede suceder que se encuentre fragmentada entre diversos órganos según su grado de jerarquía, no puede ser objeto de renunciaciones a ella y es constitutiva del órgano que la ejerce, y cuando ello sucede debe hacerse por escrito debidamente fundada y motivada para que sea válida y eficaz.

“Autoridad o sujeto de la administración pública es la persona revestida de mando, su carácter o representación emana de ser titular de un órgano del Estado y tener facultad de decisión.

Por extensión el concepto de autoridad comprende cualquier persona que ejerce el poder del Estado. El acto administrativo ha de emanar de la autoridad pública, ello supone que se derive de un ente público; dentro del ente público, el acto ha de emanar del órgano competente para ello, y por último, el titular del órgano ha de tener aptitud para actuar en relación con dicho órgano y en relación con los interesados.”⁷⁴

⁷³ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. Derecho Administrativo, Primer curso, Ed. Harla, México, 1998, P.p. 225 y 226

⁷⁴ SERRA ROJAS Andrés. Op. Cit., p. 257

Por otro lado el sujeto pasivo es el destinatario del acto administrativo generalmente una persona física o moral quien recibe los efectos del mismo, ya sea por alguna determinación, una multa u otro tipo de acto.

4.2.2.- OBJETIVOS

Dentro de los elementos objetivos encontramos: el objeto, el motivo y el fin, lo cual nos lleva a realizar un breve análisis de estos.

A.- EL OBJETO

El objeto es el contenido del acto, en lo que consiste la declaración de voluntad de un órgano de la administración pública también se le conoce como la substancia que crea el contenido del acto, esto es, se trata de lo querido, lo que se dispone, se ordena o se permite, el cual debe ser posible, lícito y determinable.

“Objeto es lo que persigue la administración al emitir el acto, es decir, crear, reconocer, modificar o extinguir situaciones subjetivas de derecho, con miras a satisfacer el interés de la colectividad.”⁷⁵

El objeto de los actos administrativos sigue lineamientos jurídicos semejantes, pero están regidos principalmente por el interés general o por la utilidad pública, consiste en la declaración administrativa e indica la sustancia del acto jurídico además sirve para distinguir un acto de otro.

Para SERRA ROJAS el elemento objetivo o contenido del acto administrativo es: “La declaración de la voluntad, deseo, conocimiento o juicio en que el acto consiste, el objeto o efecto práctico que con el acto pretende obtener.”⁷⁶

⁷⁵ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. Op. Cit., P. p. 226 y 227

⁷⁶ SERRA ROJAS Andrés, Op. Cit., p. 258

El objeto, en sí, es el contenido del acto administrativo, el objeto o contenido se refiere a la declaración de voluntad, conocimiento o juicio en que el acto consiste.

B.- EL MOTIVO

Al motivo lo podemos considerar como el móvil que lleva a emitir el Acto Administrativo, las consideraciones, de hecho y de derecho que toma en cuenta el órgano emisor para tomar una decisión, en otras palabras es el porqué del acto.

“Es el conjunto de circunstancias de hecho y de derecho que producen al acto administrativo. Si se refiere al acto, es el conjunto de circunstancias de hecho o de derecho que preceden el acto administrativo y que deben existir objetivamente.”⁷⁷

Para NARCISO SÁNCHEZ GÓMEZ el motivo es: “El antecedente que provoca y fundamenta la realización del acto administrativo, lo cual está constituido por las circunstancias de hecho y de derecho en virtud de las cuales la autoridad administrativa exterioriza su voluntad, además debe estar revestido de las formalidades esenciales del procedimiento que rigen ese acto para que se presuma de válido.”⁷⁸

De acuerdo con lo anterior debe existir siempre como elemento del acto administrativo, una relación inmediata de causalidad lógica entre la declaración y las razones que lo determinaron.

“Íntimamente ligado con el concepto del motivo se encuentra el de la motivación, que sin embargo son diferentes, puesto que esta última viene a ser el juicio que forma la autoridad al apreciar el motivo y al relacionarlo con la ley aplicable.

“El motivo representa un elemento que opera como garantía de la seguridad personal y real, pues la ley constitucional lo exige cuando el acto agravia a particulares.”⁷⁹

⁷⁷ ACOSTA ROMERO, Miguel. Op. Cit., p. 380

⁷⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit., P.p. 326 y 327

⁷⁹ FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa. México, 1996, p. 293

Para los tribunales y en opinión del Maestro Nava Negrete, "El motivo, en el acto de autoridad administrativa, son solo hechos mismos que le sirvieron de apoyo para dictar el acto."⁸⁰

C.- EL FIN

Fin es la meta que se pretende alcanzar con una actividad o con una conducta, a lo que se desea llegar después de efectuar determinadas acciones. La finalidad del acto administrativo ya sea o no en materia fiscal debe perseguir el interés general o el bien común, de acuerdo con las finalidades y necesidades que a su vez tenga el Estado.

El fin es un elemento teleológico del acto administrativo, consistente en el propósito o meta que el órgano emisor persigue con su actuar.

La finalidad la referiremos al resultado de la actuación administrativa, esto es a la utilidad pública que debe alcanzarse con todo acto administrativo, satisfaciendo, como ya se mencionó, necesidades de interés social o colectivo.

En algunas ocasiones las mismas leyes o reglamentos precisan el fin, tratando de evitar que la autoridad siga propósitos ajenos a la política de tales ordenamientos. Aun cuando se omita esta precisión en el ordenamiento general, está claro que la administración por medio de sus autoridades no puede perseguir más que fines colectivos, y nunca intereses que dañen a la sociedad.

OLIVERA TORO apunta que: "Aun cuando el acto sea correcto en apariencia, si la administración no persigue el fin que es debido, la doctrina señala que el acto adolece del vicio de *"desvio de poder"* y así se llega hasta la propia intimidad del acto, se aparta de la

⁸⁰ NAVA NEGRETE, Alfonso. Derecho Administrativo Mexicano, Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1995, p. 293

finalidad, su conducta es antijurídica puesto que solo tenía el poder de realizar la facultad prevista por la ley.”⁸¹

Cuando estamos frente a la falta de finalidad en un acto emitido con base en facultades discrecionales, nos encontraremos con un claro desvío de poder, lo que de ninguna manera es tolerable, además, tampoco es admisible que el acto persiga fines de naturaleza privada o partidista como se ha observado en los últimos años en nuestro país.

Los tres elementos descritos independientemente caracterizan aspectos difícilmente separables; pero que en conjunto, desde nuestro punto de vista, integran el procedimiento de la actuación administrativa para llegar al acto administrativo. A manera de resumen y de forma por más sencilla, podría decirse que el objeto es el “que” del acto; el motivo el “por qué” y el fin el “para qué” del mismo; en este orden de ideas puede observarse la unión indisoluble que existe de estos elementos.

4.2.3.- FORMALES

La forma del acto administrativo la constituyen todos y cada uno de los requisitos extrínsecos que la ley señala como indispensables para la manifestación de la voluntad del órgano administrativo al emitir el acto; es decir, la observancia del procedimiento prescrito para la elaboración del acto, su expresión por escrito y su comunicación constituyen elementos formales del acto.

La observancia de una formalidad para la integración de los actos a emitir no es solo la idea de adicionar requisitos, sino constituye la garantía de la no arbitrariedad respecto del particular, revistiendo la forma por lo tanto un elemento necesario en nuestro país, el cual no es únicamente una prueba del acto, sino es en sí la garantía de su existencia misma.

⁸¹ OLIVERA TORO, Jorge. Op. Cit., p. 154

De la anterior exposición encontramos que resulta muy importante la observancia de la formalidad en la creación de los actos administrativos, en virtud de que de no ser así estos pueden afectar gravemente los derechos de los particulares.

La forma es uno de los elementos mas especiales, en este caso tenemos que voltear a la constitución la cual nos dará la pauta para comenzar el estudio de ello.

El Código Fiscal de la Federación es otro instrumento muy importante en el desglose de tales elementos. Una conjunción de los elementos constitucionales con los del Código harán que el acto administrativo sea formalmente valido.

En el ámbito fiscal, las autoridades al momento de emitir sus actos administrativos la mayor parte de las veces no toman en cuenta los elementos formales tanto constitucionales como legales es por ello que gran parte de sus actuaciones son nulas por falta de alguno de estos.

A.- ELEMENTOS CONSTITUCIONALES

Al respecto en este punto el artículo 16 constitucional hace referencia a lo siguiente:

"Artículo 16. 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."

Del precepto antes citado se desprenden los elementos constitucionales que todo acto administrativo debe de seguir, como lo son:

- ❖ Debe de estar por escrito.
- ❖ Emitido por autoridad competente.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

- ❖ Estar debidamente fundado y,
- ❖ Estar motivado.

Al señalar que debe estar por escrito, se cumple primordialmente con una función de comunicación, la cual será relativa al despacho, formulación, orden o expedición de la acción estatal de que se trate.

Este requisito constituye la forma que debe de cubrir la autoridad para evitar que en algún momento pueda ser modificado el contenido, lo que se podría considerar como una forma de control.

El mandamiento de constar por escrito es la forma en que se le da a este acto de autoridad la autenticidad y la seguridad jurídica para las partes, pues en un momento dado esta forma puede convertirse en una prueba fehaciente de la actividad de la autoridad.

Emitido por autoridad competente, es otro de los puntos a tratar, los actos administrativos deberán por mandato constitucional ser emitidos por la autoridad competente para ello.

Autoridad es: El órgano Estatal investido de facultades de decisión y ejecución, cuyo ejercicio produce la creación, modificación o extinción de situaciones jurídicas, con trascendencia particular y determinada de una manera imperativa.

El vocablo competencia significa gramaticalmente aptitud, idoneidad; por lo que se opina esa expresión constitucional. Equivale a decir que el propio mandamiento debe provenir de una voluntad con facultades suficientes para dictar el proveído.

En materia fiscal la competencia implica el ejercicio de la facultad, que tenga el órgano integrante de la administración pública, esto es, la que le obligue como pueden ser la

Ley Orgánica de la Administración Pública, Ley del Servicio de Administración Tributaria y el Reglamento Interior del SAT, y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para ejecutar, realizar o llevar a cabo los actos que estos ordenamientos señalan.

En virtud de lo anterior podemos decir que el elemento de la competencia es muy importante pues mediante su establecimiento en las leyes es la que le dará la facultad a las autoridades para la emisión de actos administrativos.

Otro de los elementos que nos señala el artículo 16 Constitucional es la fundamentación la cual ser efectuara con una exacta adecuación que se realice a los preceptos legales.

En otras palabras, la autoridad no solamente necesita ser competente para emitir actos, sino que también debe de fundar en preceptos legales previamente establecidos su actuación, esto, a manera de justificar legalmente su actuación.

El vocablo fundamentación, se refiere a las normas generales que prevén una situación abstracta, así como a la situación concreta que encuadra en la hipótesis normativa, por lo que en consecuencia, la autoridad únicamente podrá realizar lo que la ley le determine.

Respecto de este tema se han pronunciado diferentes tesis, a continuación algunas que ayudaran a la mejor comprensión de lo tratado en este punto:

*Sexta Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: Tercera Parte, CI
Página: 24*



FUNDAMENTACION, GARANTIA DE. Para cumplir la garantía de legalidad, consagrada en el artículo 16 de la Constitución Federal, no es suficiente que la autoridad administrativa ayude globalmente a un cuerpo legal para tratar de fundar en él los actos de

molestia que emita, sino que es menester que el mandamiento escrito respectivo cite los preceptos concretos que le sirvan de apoyo. Amparo en revisión 8191/64. José María Gutiérrez. 8 de noviembre de 1965. Unanimidad de cinco votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Séptima Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 175-180 Sexta Parte

Página: 98

FUNDAMENTACION. CARACTERISTICAS DEL ACTO DE AUTORIDAD CORRECTAMENTE FUNDADO. FORMALIDAD ESENCIAL DEL ACTO ES EL CARACTER CON QUE LA AUTORIDAD RESPECTIVA LO SUSCRIBE Y EL DISPOSITIVO, ACUERDO O DECRETO QUE LE OTORQUE TAL LEGITIMACION. Para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: A) Los cuerpos legales y preceptos que se están aplicando al caso concreto, es decir los supuestos normativos en que encuadra la conducta del gobernado, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos y fracciones. B) Los cuerpos legales y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades, para emitir el acto en agravio del gobernado. Ahora bien, siguiendo una secuencia lógica, este tribunal considera que la citación de los artículos que otorgan competencia, debe realizarse también con toda exactitud, señalándose el inciso, subinciso y fracción o fracciones que establezcan las facultades que en el caso concreto, la autoridad está ejercitando al emitir el acto de poder en perjuicio del gobernado. En efecto, la garantía de fundamentación consagrada en el artículo 16 constitucional lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

citación de los cuerpos legales, preceptos, incisos, subincisos y fracciones de los mismos que se están aplicando al particular en el caso concreto, y no es posible abrigar en la garantía individual comentada, ninguna clase de ambigüedad, o imprecisión, puesto que el objetivo de la misma primordialmente se constituye por una exacta individualización del acto autoritario, de acuerdo a la conducta realizada por el particular, la aplicación de las leyes a la misma y desde luego, la exacta citación de los preceptos competenciales, que permiten a las autoridades la emisión del acto de poder. Amparo directo 16/83. Jorge León Rodal Flores. 12 de julio de 1983. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Roberto Terrazas Salgado.

Por último la motivación, "motivar es un con el cual se manifiesta las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho, que la autoridad formuló al establecer adecuación del caso concreto a la hipótesis señalada en la ley."⁸²

Al hablar de la motivación nos referimos a que la autoridad además de estar obligada constitucionalmente a fundar sus actuaciones, tiene también que expresar el motivo, los hechos o circunstancias que dan origen a la emisión de determinado acto.

La motivación constituye una forma de salvaguardar la seguridad jurídica de los gobernados puesto que impide que la autoridad emita actos sin razón, es decir, se restringe la actividad de la autoridad para solo emitir actos en aquellos casos en que realmente se amerite y por circunstancias que se puedan demostrar en los momentos oportunos.

Al respecto la suprema corte de justicia e la nación se ha pronunciado con las siguientes tesis:

⁸² MARTÍNEZ BAHENA, José Luis. Op. Cit., p. 62



Séptima Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 145-150 Tercera Parte
Página: 79

MOTIVACION, CONCEPTO DE. El acto de autoridad debe entenderse como debidamente motivado cuando se señalan con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del mismo; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables. En otras palabras, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal. Revisión fiscal 88/80. Embotelladora de Occidente, S.A. 23 de marzo de 1981. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Eduardo Langley Martínez. Séptima Época, Tercera Parte: Volúmenes 133-138, página 73.

Novena Época
Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO CIRCUITO.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: V, Enero de 1997
Tesis: XX.102 K
Página: 501

MOTIVACION. TODO ACTO DE AUTORIDAD DEBE SATISFACER EL REQUISITO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. La motivación exigida por el artículo 16 constitucional debe existir en todo acto de autoridad (orden de aprehensión, auto de formal prisión, sentencia, etc.), en razón de que debe justificarse la aplicación de las normas jurídicas respectivas precisamente en el mandamiento escrito, con el objeto de que la parte afectada con el acto de molestia pueda conocerlo y estar en condiciones de producir o preparar su defensa. TRIBUNAL.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

*COLEGIADO DEL VIGESIMO CIRCUITO. Amparo en revisión
16/96. Jorge Antonio Vicente Jiménez. 11 de octubre de 1996.
Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Avendaño. Secretario: Noé
Gutiérrez Díaz.*

Además es valido citar también una tesis que engloba los conceptos tanto de fundamentación como de motivación lo que nos dará un panorama mas claro de lo que se pretende explicar, asi bien las la siguiente tesis señala:

*Novena Época
Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO
CIRCUITO.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: III, Marzo de 1996
Tesis: VI.2o. J/43
Página: 769*

*FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. La debida
fundamentación y motivación legal, deben entenderse, por lo primero,
la cita del precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, las
razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la
autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto
previsto por la norma legal invocada como fundamento. Amparo
directo 7/96. Pedro Vicente López Miro. 21 de febrero de 1996.
Unanimidad de votos. Ponente: María Eugenia Estela Martínez
Cardiel. Secretario: Enrique Baigts Muñoz.*

B.- ELEMENTOS LEGALES

En materia fiscal no solo es necesario que la autoridad cumpla con requisitos constitucionales sino también señala en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación algunos requisitos legales adicionales a los ya tratados que se deben de cumplir como mínimo para que la actuación de la autoridad sea valida.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Luego entonces, el artículo 38 del código de referencia señala y retoma algunos de los conceptos que ya han sido analizados como lo es, la forma escrita, la autoridad emisora, la fundamentación, la motivación y el objeto, pero vemos lo que textual mente señala este artículo.

“ARTÍCULO 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

V. Constar por escrito.

VI. Señalar la autoridad que lo emite.

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

VIII. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalaran los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.”

Observamos que se trata de la firma del funcionario competente el elemento formal que además señala el artículo en comento, y que complementa los ya descritos en este capítulo.

La importancia de la firma radica en que mediante ésta, el contribuyente podrá en un momento dado reconocer que autoridad es la emisora del acto y si así fuere necesario comprobar la competencia de dicha autoridad.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Lo común es que en materia fiscal los actos administrativos tengan firma autógrafa del funcionario que los emite, el hecho de que un acto administrativo contenga firma facsimilar no satisface el elemento previsto en los artículos 16 Constitucional y 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, por lo que sobre el particular se ha sostenido lo siguiente:

Segunda Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año I. Nos. 1 a 6. Agosto/1978 - Julio/1979.

Tesis: II-TASS-136

Página: 373

FIRMA FACSIMILAR. CARECE DE LEGALIDAD Y AUTENTICIDAD UNA RESOLUCION QUE CONTENGA DICHA FIRMA.- La presencia de una firma facsimilar constituye una violación de garantías individuales ya que las resoluciones que dictan las autoridades no se ajustan a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, pues esta disposición requiere que todo acto de autoridad debe estar emitido por autoridad competente, por escrito y con la firma del funcionario que lo emitió, de lo que se desprende que debe ser firma autógrafa, pues sólo puede concebirse jurídicamente como firma, aquella que suscribe personalmente y de puño y letra del funcionario que haya resuelto una instancia administrativa y que compruebe dicha resolución con el documento respectivo, como requisito de autenticidad y a que se refiere la disposición del artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria.- Revisión 72/78. Juicio 8585/76. Resolución de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 7 de febrero de 1979, por mayoría de 8 votos a favor y 1 en contra. Ponente: Mag. Lic. Francisco Ponce Gómez.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

4.3.- EFECTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL

El acto administrativo perfecto, por su propia naturaleza produce determinados efectos jurídicos, cuya importancia cada día es creciente.

“Como el Estado moderno ha ampliado considerablemente el campo de su acción, así también sus efectos son cada vez más importantes en las relaciones humanas.”⁸³

“Pues bien, los derechos y las obligaciones se generan por virtud del acto administrativo especial a favor o en contra de determinada persona y en atención a su situación particular.”⁸⁴ De donde se desprende que dichos derechos y obligaciones tienen, en principio, un carácter personal e intransmisible, y por tanto sólo pueden ser ejercitados o cumplidos por la persona a la cual el acto se refiere.

El efecto más importante del acto administrativo es el que los derechos y obligaciones que engendra tienen carácter personal e intransmisible.

Los actos administrativos por sus efectos pueden crear, modificar o confirmar situaciones jurídicas individuales o generales, y que tienen el carácter de personal e intransmisibles, y por lo tanto, solo pueden ser ejercitados por la persona o sujeto a la cual el acto se refiere.

“El acto administrativo afecta a quienes actúan como partes en su formación, así como a la administración pública en otros entes o en los administrados. En consecuencia, una vez que el acto administrativo se ha perfeccionado por haber llenado requisitos e integrado todos los elementos para su formación, adquiere fuerza obligatoria y goza de una presunción de legitimidad *iuris tantum*, lo cual significa que el acto debe tenerse por válido mientras una autoridad competente no determine lo contrario.”⁸⁵

⁸³ SERRA ROJAS Andrés. Op. Cit., p. 320

⁸⁴ FRAGA, Gabino. Op. Cit., p. 275

⁸⁵ BÁEZ MARTÍNEZ, Roberto. Manual de Derecho Administrativo, Ed. Trillas, México, 1990, p. 118

Para concluir agregaremos que los efectos del acto administrativo pueden estimarse directos o indirectos; efectos directos serán la creación, modificación, transmisión, declaración o extinción de obligaciones y derechos, es decir, producirá obligaciones de dar, hacer, no hacer, o declarar un derecho. Los efectos indirectos son la realización misma de la actividad encomendada al órgano administrativo y de la decisión que contiene el acto administrativo.

SUMARIO

CAPITULO 5 LA DEFINITIVIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO EN LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

5.1.- La Definitividad del Acto Administrativo en las Facultades de Comprobación.

5.2.- Propuesta Legal

CAPÍTULO 5: LA DEFINITIVIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO EN LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

5.1.- LA DEFINITIVIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO EN LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

La idea principal de este capítulo en el cual trataré la definitividad de los actos administrativos será el establecer un criterio que ayudará a comprender la definitividad que se puede establecer en un acto en el cual la autoridad fiscal determina un crédito fiscal o bien, en el que se indica que el contribuyente una vez que ha sido sujeto a verificación, se ha llegado a la conclusión de que no hay crédito que determinar.

Para dar comienzo a la explicación de lo que esta tesis pretende aportar, comenzaré estableciendo algunos criterios que sentaran las bases sobre las cuales versará la investigación.

La Real Academia Española define el vocablo “*DEFINITIVO*” diciendo que es: algo que termina; después de todo; decididamente; que decide, resuelve o concluye.

Ahora bien, el acto administrativo es el resultado de una iniciativa por parte del órgano en cuanto a su actuación y facultades se refiere, constituyendo la voluntad de éste, el punto de partida para cualquier actuación posterior del particular, no existiendo un conflicto de intereses sino hasta que se dicta la resolución.

Para entender el punto central tenemos que separar la definitividad, del sentido en el que la conocemos, hemos aprendido que la definitividad se da cuando se pone fin a cierta controversia y que en contra de esa decisión no existe un medio que legalmente podamos hacer valer, o bien cuando se ha resuelto una cuestión de fondo, se ha notificado y por consiguiente se pueden interponer los recursos establecidos en su contra.

En el caso, la hipótesis que nos ocupa es la siguiente: Cuando un contribuyente es sujeto a verificación por parte de la autoridad, y esa revisión concluye con una determinación la cual es notificada, y que señala la existencia de un crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo, estamos en presencia de un acto administrativo definitivo, en el sentido que con él, se da por concluido un procedimiento en la fase administrativa.

En este orden, cuando el contribuyente es notificado de la resolución que derivó de la verificación, llámese visita domiciliaria, revisión de gabinete, revisión de dictamen, etc., y este opta por cumplir, es decir, pagar el crédito que se le determinó, y no así impugnar dicha resolución, el acto frente al cual nos encontramos, es un acto definitivo derivado del consentimiento del sujeto pasivo hacia el acto determinante que arrojó el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Así tenemos que las resoluciones no recurridas dentro del término que para tal efecto se prescribe, reciben el calificativo legal de definitivas, lo que también significa que tales resoluciones han quedado firmes, toda vez que ha transcurrido el término para su impugnación, con lo que concluye la posibilidad de que en sede administrativa se resuelvan las controversias que se susciten con motivo de la acción de sus propios actos.

Para poder entender de manera más clara lo expuesto analizaremos la siguiente tesis emitida bajo la instrucción del respetable Magistrado del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sergio Martínez Rosaslanda:

Tercera Época.

Instancia: Segunda Sala Regional Metropolitana.

R.T.F.F.: Año VII, No. 83, Noviembre 1994.

Tesis: III-PSR-II-69

Página: 19

FALLA DE ORIGEN

RESOLUCION DEFINITIVA EN EL AMBITO ADMINISTRATIVO.- *Son conceptos distintos la definitividad en el orden administrativo y la definitividad para efectos contenciosos, dado que la primera consiste en que se haya agotado la etapa de creación*

del acto administrativo, esto es, constituye una resolución definitiva en el ámbito administrativo, sólo aquel acto de autoridad por el cual se culminan el proceso o las fases de creación del mismo, en tanto que la definitividad para efectos contenciosos, conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 23 de la Ley Orgánica de este Tribunal se actualiza cuando una resolución no admite recurso administrativo o bien, cuando la interposición de éste es optativa para el afectado.(2) Juicio No. 8422/93.- Sentencia de 25 de octubre de 1993, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Sergio Martínez Rosaslanda.- Secretaria: Lic. María Luisa de Alba Alcántara. (Aprobada en sesión de 8 de noviembre de 1994).

Primeramente señala que la definitividad en el orden administrativo y la definitividad para efectos contenciosos, son conceptos distintos.

La definitividad administrativa que es la que nos interesa, en este caso indica que consiste en que se haya agotado la etapa de creación del acto administrativo, esto es, constituye una resolución definitiva en el ámbito administrativo, sólo aquel acto de autoridad por el cual se culminan el proceso o las fases de creación del mismo.

Atento a lo anterior, dentro de las facultades de comprobación, el acto que podemos considerar como definitivo es aquel en el cual la autoridad califica y determina el resultado del ejercicio de tales facultades, en virtud de que con él se culmina el proceso para su creación.

Como refuerzo a este razonamiento la siguiente tesis indica, en la parte subrayada:

*Cuarta Época.
Instancia: Primera Sección
R.T.F.F.: Año I. No. 2. Septiembre 1998.
Tesis: IV-TA-1aS-2
Página: 211*

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

FACULTADES DE COMPROBACIÓN.- SU EJERCICIO DEBE TERMINAR CON LA EMISIÓN DE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA.- El artículo 67, en sus párrafos séptimo y octavo, y 76, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, hace referencia a la resolución con la que concluye el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, en la cual se determina la situación fiscal del contribuyente visitado, en tanto que en el diverso artículo 42, primer párrafo, del ordenamiento en cita, se indica que la autoridad determinará las contribuciones omitidas o los créditos fiscales. Por lo tanto, examinados conjuntamente los artículos en mención, es válido concluir que el procedimiento de fiscalización necesariamente debe terminar con la emisión de una resolución, aun cuando durante el mismo, el contribuyente corrija su situación fiscal a instancia de autoridad al tenor del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, que en dicho caso dispone que la visita podrá concluir anticipadamente con el levantamiento del acta final respectiva en la que se precise tal circunstancia, esto toda vez que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su jurisprudencia 2ª./I.24/96, al resolver la contradicción 39/94, señaló que el "Acta final de visita domiciliaria sigue siendo el acto que concluye la actuación de los visitadores, pero que no pone fin al procedimiento de fiscalización correspondiente, el que debe terminar con una resolución en la que la autoridad competente califique el resultado de la visita que se contiene en el acta final", es decir, el acta final no concluye el procedimiento fiscalizador, sino que el mismo necesariamente debe terminar con la emisión de una resolución definitiva. (1) Recurso de Apelación No. 100(A)-1-821/96/7782/95.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 26 de agosto de 1997, por mayoría de 3 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Malpica de Lamadrid.- Secretaria:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Lic. Rosana E. de la Peña Adame (Tesis aprobada en sesión privada de 28 de mayo de 1998)

En esta tesis una vez más, se le da el calificativo de definitiva a la resolución que determina el resultado del ejercicio de las facultades de verificación.

Una vez planteado lo anterior, podemos enfocarnos a la propuesta principal que radica y tiene que ver con el carácter de definitivo que se le puede dar a una resolución con las características ya señaladas y su posible regulación en el Código fiscal de la Federación.

El artículo 46, último párrafo del Código antes mencionado señala:

"Artículo 46.- ...

(Último párrafo)

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."

Como podemos observar, el hecho de que se haya practicado alguna visita y concluido con un Acto Definitivo como lo es la determinación correspondiente y, ésta no haya sido impugnada por el sujeto pasivo, no garantiza la imposibilidad de estar sujeto a una nueva verificación y determinación sobre el mismo ejercicio y contribuciones, pues lo único que la autoridad necesitará es emitir una nueva orden.

Luego entonces, tenemos que dentro de este párrafo observa que existe una completa inseguridad jurídica hacia el sujeto pasivo, pues bien, aplicando el principio consagrado en el artículo 23, Constitucional el cual indica que *"nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito"* aplicándolo a nuestra materia diríamos que *"nadie puede ser verificado y determinado*

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

dos veces por el mismo ejercicio y contribuciones” lo cual daría al contribuyente revisado tranquilidad y seguridad jurídica.

Opino que una reforma al último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, junto con la creación de otro artículo que regule tal situación, garantizaría seguridad jurídica al sujeto pasivo de la Relación Jurídica Tributaria, además, dotaría de una verdadera definitividad a ese acto que determina la conclusión de las facultades de comprobación y la liquidación de un crédito fiscal que, de alguna manera, haya sido consentido por el sujeto a quien afecta.

Uno de los motivos que ha originado esta serie de razonamientos es que cuando la autoridad fiscal ejerce alguna de las facultades previstas en el artículo 42 del código fiscal de la federación, utiliza demasiado material humano al que hay que dotarlo de instrumentos necesarios para óptimo cumplimiento de dichas facultades, como pueden ser computadoras, papel, tinta, impresoras, etc., y en algunos casos el pago de viáticos los cuales son independientes de su salario.

La cuestión es que en ocasiones resulta demasiado caro para el Estado, el que se estén practicando reiteradamente visitas y determinaciones, sin olvidar el acoso que en ocasiones resulta para el contribuyente, que muchas veces son repeticiones que se dan por el descuido de los funcionarios que las practican, sin que exista algún impedimento legal que esto suceda.

A manera de ejemplificar lo anterior imaginemos que a determinado contribuyente se le ha practicado una visita domiciliaria y de la cual se ha desprendido la omisión de (1'000,000.00) un millón de pesos por concepto de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, por los ejercicios fiscales de 2000 y 2001, ahora bien, el contribuyente opta por pagar y liberarse de esa obligación, pero no obstante lo anterior un año después le practican otra visita y le vuelven a determinar otro crédito derivado de los mismos ejercicios y contribuciones y la única justificación es que existió una equivocación el la primera determinación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Las constantes equivocaciones de los funcionarios que practican las visitas y determinan contribuciones es, en mi opinión, el único justificante que existe para que a un contribuyente se le vuelvan a revisar y a determinar por los mismos ejercicios y las mismas contribuciones.

En tal virtud, se propone también que se le finque responsabilidad a aquel funcionario que cometa el tipo de error que se ha comentado, y en dado caso tenga la obligación de pagar lo que por su descuido omitió determinar.

Como observamos una reforma y regulación de este tema traería como beneficios mayor seguridad jurídica para los contribuyentes, ahorro para el Estado y mayor eficiencia en el ejercicio de facultades de comprobación y en la determinación de contribuciones.

En el mes de noviembre de 2002, se publicó una tesis en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa recogiendo en esencia lo propuesto en este trabajo lo cual me hace pensar que la inquietud que me incitó para escribir y proponer respecto de la definitividad del acto administrativo en las facultades de comprobación, es también inquietud de este Tribunal que buscar un óptimo estado de Seguridad Jurídica y que mucha falta hace en este país.

La tesis en comento señala:

*Quinta Época.
Instancia: Segunda Sala Regional Hidalgo México
R.T.F.J.F.A.: Noviembre de 2002.
Páginas: 183 y 184*

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE EJERCERLAS LEGALMENTE AUN CUANDO EL PERIODO Y EL IMPUESTO REVISADOS HAYAN SIDO MATERIA DE UNA REVISIÓN ANTERIOR SIEMPRE QUE NO LE HUBIESE RECAÍDO UNA LIQUIDACIÓN A CARGO DEL PARTICULAR.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 42

del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales, a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, para determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para realizar los actos que se describen en el propio numeral, entre las cuales se encuentran practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes y revisar sus bienes y mercancías, según se desprende de su fracción III. Ahora bien, de dicho numeral se coligen las obligaciones de tolerar por parte de todo contribuyente y del cual no se sigue que esta facultad sólo pueda ejercerse una sola vez respecto de un periodo e impuesto determinados, así como tampoco existe algún otro precepto legal que establezca tal limitación. Por tanto, el hecho de que la autoridad ejerza esa facultad en dos ocasiones diferentes, no implica que está actuando ilegalmente aun cuando en ambas se haya revisado el mismo impuesto y periodo, máxime si en cada una de dichas ocasiones la autoridad cumplió con las formalidades propias del procedimiento fiscalizador, como lo es por ejemplo, el expedir una orden de visita domiciliaria. En consecuencia, si la Ley no limita el número de veces que pueden ejercerse las facultades de comprobación, debe aceptarse que el contribuyente debe tolerar la ejecución de éstas, pudiendo legalmente ejercerlas la autoridad fiscal aun cuando el ejercicio e impuestos revisados hayan sido materia de una revisión anterior, siempre que de esa primera revisión no se hubiere emitido a cargo del particular un crédito fiscal, pues lo que está limitado es la determinación y liquidación en dos ocasiones por el mismo periodo y por los mismos conceptos, según el principio jurídico recogido por el artículo 23 Constitucional, en el sentido de que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito. (16) Juicio No. 3304/00-06-02-9.- Resuelto

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

por la Segunda Sala Regional Hidalgo México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 5 de octubre de 2001, por 2 votos a favor y 1 de conformidad, con excepción del considerando decimotercero.- Magistrado Ponente: Avelino C. Toscano Toscano.- Secretario: Lic. Luis Guillermo Hernández Jiménez

Con esta tesis se refuerza la inquietud, el estudio y la propuesta para regular el exceso en que incurre la autoridad fiscal al momento de efectuar constantes repeticiones de actos administrativos dentro de sus facultades de comprobación, y que en mi opinión deberían ser definitivos en un momento dado.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

5.2.- PROPUESTA LEGAL

La propuesta legal al respecto de lo analizado en el punto anterior se materializaría en lo siguiente:

INICIATIVA: Ley que modifica al Código Fiscal de la Federación.

TURNADA A LA(S)COMISION(ES)DE: Hacienda y Crédito Público

CONTENIDO: Propone medidas para fortalecer la Seguridad Jurídica del contribuyente; para adecuar las disposiciones fiscales al entorno económico y, para fortalecer el Federalismo Fiscal.

Artículo Único: Se **REFORMA:** el artículo 46, actual último párrafo; se **ADICIONA:** el artículo 46 bis, del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

Artículo 46.-

.....
Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra se requerirá nueva orden y, se estará en los casos en que así proceda, a lo dispuesto por el artículo 46 bis de este Código.

Artículo 46 bis.- Por ningún motivo se podrá volver a iniciar el ejercicio de alguna de las facultades previstas en el artículo 42 de este Código cuando exista alguna determinación y liquidación que derive de la revisión de los mismos ejercicios y contribuciones, siempre y cuando ésta se haya consentido y pagado.

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable en materia aduanera.

CONCLUSIONES

1. La Relación Jurídica Tributaria es un vínculo que lleva en su esencia un enlace entre dos personas, que es por un lado el gobierno, y por el otro un particular, y que tiene como finalidad cumplir el contenido de una disposición fiscal, lo cual se traducirá en un dar, hacer, no hacer o de tolerar, y que tiene que ver con el nacimiento de una obligación tributaria.
2. Las partes que intervienen en la Relación Jurídica Tributaria son, el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo en donde el primero es el acreedor de la prestación que se genera de la obligación tributaria y, el segundo es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que realiza el acto o hecho engendrador de la contribución.
3. El Hecho imponible y el hecho generador son dos figuras distintas que se interrelacionan en virtud de que el primero, se traduce como la hipótesis prevista en la norma fiscal y el otro es la adecuación material que se presenta a esa hipótesis.
4. La obligación fiscal es una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que se adecuen al hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas, es por ello que tendremos obligaciones de dar, hacer, no hacer, tolerar e incluso recibir.
5. Las facultades de comprobación las encontraremos reguladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y, entre las más importantes tendremos, la visita domiciliaria, la revisión de gabinete, y la revisión de dictamen fiscal.

6. El ejercicio de las facultades de verificación por ningún motivo deberán constituirse como una forma de acoso o agresión hacia el contribuyente, pues esto degeneraría su principal función fiscalizadora.
7. El Acto Administrativo es una manifestación de la voluntad que conforme a derecho debe realizar una autoridad administrativa competente en la esfera de sus atribuciones legales, y que tiende a crear, reconocer, confirmar, modificar o extinguir derechos y obligaciones en interés de la satisfacción de necesidades colectivas.
8. Los elementos del acto administrativo son: los sujetos, objeto, motivo, finalidad, fundamentación, motivación, competencia, firma además de constar por escrito.
9. La determinación que derive de la conclusión de las facultades de comprobación debe considerarse como un acto definitivo en virtud de que con ella se culminan las etapas o fases de la creación del mismo.
10. Cuando a un contribuyente se le determine un crédito fiscal derivado del ejercicio de las facultades de comprobación y lo pague, no se le deberá volver a molestar por los mismos ejercicios y contribuciones.
11. Existe inseguridad jurídica en el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que al parecer la autoridad cuenta con facultades de verificación que no cuentan con limitantes para su constante repetición.
12. La definitividad del acto administrativo en las facultades de comprobación traducido en la imposibilidad de repetición de facultades de verificación sobre un mismo impuesto y ejercicio ya determinado, notificado y pagado, garantiza al contribuyente su Seguridad Jurídica.

13. Acorde con lo previsto en el artículo 23, Constitucional al indicar que *"nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito"* diría también que *"nadie puede ser verificado y determinado dos veces por el mismo ejercicio y contribuciones."*

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

- ✓ **ACOSTA ROMERO**, Miguel. *Compendio de Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, México, 1999
- ✓ **BÁEZ MARTÍNEZ**, Roberto. *Manual de Derecho Administrativo*, Ed. Trillas, México, 1990
- ✓ **BEJARANO SÁNCHEZ**, Manuel. *Obligaciones Civiles*, Ed. Oxford University Press, 4ta Edición, México, 1998
- ✓ **BRAVO GONZÁLEZ**, Agustín. *Derecho Romano*, Ed. Porrúa, México, 1997
- ✓ **DE LA CUEVA**, Arturo. *Derecho Fiscal*, Ed. Porrúa, México 1999
- ✓ **DE LA GARZA**; Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Edit. Porrúa, México, 2002
- ✓ **FLORES ZAVALA**, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, 33ra Edición, México, 2001
- ✓ **FRAGA**, Gabino. *Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, México, 1996
- ✓ **GIULIANI FONROUGE**, Carlos M. *Derecho Financiero*, Volumen I 5ta edición Ediciones Depalma Buenos Aires 1993
- ✓ **IGLESIAS GONZÁLEZ**, Román. *Derecho Romano*, Ed. Harla, 3ra Edición, México, 1998
- ✓ **JARACH DINO**. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ed. Abeledo-Perrot, 2da Edición, Buenos Aires, Argentina, 1996
- ✓ **MARGÁIN MANAUTOU**, Emilio. *Facultades de Comprobación Fiscal*, Ed. Porrúa, México, 2001
- ✓ **MARGÁIN MANAUTOU**, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Edit. Porrúa, México, 2000
- ✓ **MARTÍNEZ ALFARO**, Joaquín. *Teoría de las Obligaciones*, Ed. Porrúa, 5ta Edición, México, 1998

- **MARTÍNEZ BAHENA**, José Luis. *Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria como Medio de Comprobación Fiscal*, Ed. SISTA, 2da Edición, México, 2001
- **MARTÍNEZ MORALES**, Rafael I. *Derecho Administrativo*, Primer curso, Ed. Harla, México, 1998
- **NAVA NEGRETE**, Alfonso. *Derecho Administrativo Mexicano*, Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1995
- **OLIVERA TORO**, Jorge. *Manual de Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, 7ma Edición, México, 1997
- **PUBLIESE**, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*, Ed. Porrúa, 2da Edición, México
- **QUINTANA VALTIERRA**, Jesús. *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Trillas, México, 1988
- **SÁNCHEZ GÓMEZ**, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 2001
- **SÁNCHEZ GÓMEZ**, Narciso. *Primer Curso de Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, México, 1998
- **SÁNCHEZ LEÓN**, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano* Cárdenas Editor y Distribuidor, 5ta Edición, México, 1980
- **SÁNCHEZ PIÑA**, José de Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*, Ed. PAC, S.A. de C.V., 5ta Edición, México, 1995
- **SERRA ROJAS** Andrés. *Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, México, 2001
- **SMITH ADAM**. *La Riqueza de las Naciones*, trad. Española, Ed Aguilar, Madrid, 1956

DICCIONARIOS

- ❖ Pequeño Larousse Ilustrado en Color.
- ❖ Diccionario de la Real Academia Española.

LEGISLACIÓN

- ✓ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Ed. Delma, México, 2003
- ✓ *Código Fiscal de la Federación*, Ed. ISEF, México, 2003

PAGINAS DE INTERNET

- www.cddhcu.gob.mx/leyinfo/8/34.htm

OTROS

- ⇒ ***CD ROM, IUS2002***, Jurisprudencia y Tesis Aisladas, Poder Judicial de la Federación Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- ⇒ ***CD ROM, Justicia Fiscal y Administrativa 2002***, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.