

00721
260

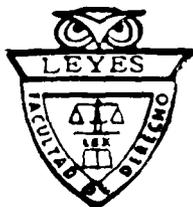


UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

LA ULTIMA ACTA PARCIAL Y LA GARANTIA DE
AUDIENCIA.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A I
RUTH KARINA ESPINOSA CAMPOS



ASESOR: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES

MEXICO, D. F.

2003

A



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., 26 de febrero del 2003.

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante RUTH KARINA ESPINOSA CAMPOS, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL Y LA GARANTÍA DE AUDIENCIA".

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

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3

Agradecimientos:

Quiero agradecer *a Dios*, por todas las bendiciones que me ha dado, y en especial por haberme permitido llegar a este momento y culminar esta etapa de mi vida.

Agradezco también, *a mis padres*, por su amor, apoyo y comprensión y por haberme dado la oportunidad de estudiar una carrera universitaria.

Agradezco de manera especial, *a la Licenciada Patricia López López*, por haberme motivado a realizar este trabajo de investigación y por haber depositado su confianza en mí.

Agradezco *al Licenciado Miguel Ángel Vázquez Robles*, quien tuvo a bien dirigir la presente tesis.

A mis padres, Patricia Campos y José
Luis Espinosa;
A mi esposo, Guillermo Trujillo;
A mi hijo, Esteban.

Índice

Página

Introducción

Capítulo I Relación Jurídico-Tributaria

Generalidades.....	1
Concepto de Relación Jurídico Tributaria.....	2
Elementos de Relación Jurídico-Tributaria.....	5
- Sujeto Activo.....	6
- Sujeto Pasivo.....	12
Obligaciones.....	30

Capítulo II Garantías o Principios Constitucionales de la Relación Jurídica-Tributaria.

Concepto de Garantía.....	36
Generalidades sobre las Garantías Individuales.....	37
- Garantías de Igualdad.....	37
- Garantías de Libertad.....	38
- Garantías de Propiedad.....	40
- Garantías de Seguridad Jurídica.....	41
Principios Constitucionales de la Relación Jurídico Tributaria.....	44
- Principio de Legalidad.....	46
- Principios de Proporcionalidad y Equidad.....	50
- Principio del Destino al Gasto Público.....	52
- Principio de Irretroactividad de las Leyes.....	54
Garantía de Audiencia.....	56
-Garantía de Audiencia en Materia Fiscal.....	69

Capítulo III Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal.

Generalidades.....	72
Fundamento Constitucional.....	74
Inicio de la Visita Domiciliaria.....	76
Las Actas de Visita.....	86
- Acta de Inicio.....	89
- Actas Complementarias.....	90
- Actas Parciales.....	90
- Última Acta Parcial.....	91
- Acta Final.....	94

Capítulo IV la Última Acta Parcial y la Garantía de Audiencia.

Plazo para Desvirtuar Hechos u Omisiones Consignados en la Última Acta Parcial, a través de Documentales.....	97
Limitante a las Pruebas que se Pueden Aportar.....	98
Limitante al Planteamiento de Cuestiones de Hecho y de Derecho.....	104
Implicaciones de la Presentación de Documentos, Libros o Registros.....	109
Consentimiento de los Hechos y Omisiones Asentados en la Última Acta Parcial.....	112
Conclusiones.....	114
Bibliografía.....	117

INTRODUCCIÓN

Para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del particular, la ley otorga a la autoridad el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Estas facultades de comprobación son diversas, y se encuentran reguladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Pero para efectos de la presente tesis, nosotros estudiaremos solamente la que consiste en la realización de las visitas domiciliarias.

Ahora bien, como el ejercicio de estas facultades, lo va a realizar la autoridad al gobernado, ésta, deberá de cumplir con una serie de requisitos y formalidades para no afectar la esfera jurídica del particular, así como éste, deberá de permitir o tolerar que se ejerzan dichas facultades, ya que esta es una de sus obligaciones ante el fisco.

Es por ello que a lo largo del presente trabajo, analizaremos en que consiste la relación jurídico tributaria, sus elementos y su objeto, así como las garantías y principios regidores de la misma.

De igual manera, entraremos al estudio de la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 Constitucional y su relación con la práctica de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal. (visita domiciliaria).

CAPITULO I

RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

1.- Generalidades

En la presente tesis vamos a estudiar parte del Derecho Tributario, para lo cual debemos recordar que este derecho se divide en Derecho Tributario Sustantivo o Material, Derecho Tributario Formal o Administrativo, Derecho Constitucional Tributario, Derecho Procesal Tributario, Derecho Penal Tributario, Derecho Internacional Tributario; para efectos de este trabajo, solamente haremos mención de las primeras cuatro, las cuales son definidas por el profesor Sergio Francisco de la Garza de la siguiente manera:

Derecho Tributario Sustantivo.- Se llama así, al conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica tributaria sustantiva principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que lógicamente se vinculan con el tributo. En otras palabras, el derecho tributario sustantivo, regula la relación que en el anverso tiene el carácter de crédito tributario y en el reverso tiene el carácter de obligación tributaria. Sólo el Derecho Tributario Sustantivo tiene autonomía dogmática o científica.

Derecho Tributario Formal o Administrativo.- Es el conjunto de normas que regulan la actividad de la Administración Pública que se encarga de la determinación y de la recaudación de los tributos, y de su tutela, entendiéndola en su sentido más amplio.

Derecho Constitucional Tributario.- Es el conjunto de normas jurídicas que delimitan y disciplinan el poder tributario del Estado, así como coordinan los diversos poderes tributarios que existen en los Estados federales. Determinan los límites temporales y espaciales en que se ejercen los poderes tributarios, así como los límites representados por los derechos individuales públicos de sus habitantes.

Derecho Procesal Tributario.- Es el conjunto de normas jurídicas que regulan los procesos en que se resuelven las controversias que surgen entre el Fisco y los contribuyentes. La mayor parte de estas normas se encuentran contenidas en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, ahora, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Supletoriamente se aplican las disposiciones contenidas en el Código Federal de Procedimientos Civiles.

2.- Concepto de Relación Jurídico Tributaria.

Para el desarrollo de este capítulo, es necesario comprender lo que es la Relación Jurídico Tributaria, para lo cual veremos algunas definiciones que nos da la doctrina, así tenemos que el Dr. Francisco de la Garza señala, que es el “Vínculo Jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra el (deudor) que tiene el deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar.”¹

Por su parte, otro autor la define de la siguiente manera: “La relación Jurídico Tributaria la constituye 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”²

Otra definición señala: “la relación jurídico tributaria es un vínculo entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.”³

“La relación jurídico tributaria la constituye 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”⁴

¹ DE LA GARZA, Francisco Sergio. Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa. 18ª ed. México 1994, p.451

² MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa. 12ª ed. México 1996. p.292.

³ DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa. 3ª ed. México 1991. p. 98

⁴ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal Ed. Harla. 2ª ed. México 1998. P.112

Como podemos darnos cuenta, de las definiciones antes mencionadas, se desprende un elemento común, que la relación jurídico tributaria consiste en un "vínculo jurídico" del que se derivan obligaciones y derechos, es importante hacer la aclaración, en virtud de que más adelante hablaremos de la obligación jurídico tributaria, concepto que muchas veces se utiliza como sinónimo de relación jurídico tributaria, pero en realidad son figuras diferentes, así tenemos que la obligación tributaria es el contenido de la relación jurídico tributaria, no obstante esta observación, más adelante será motivo de estudio.

El profesor Francisco de la Garza señala que hay relaciones jurídico fiscales y relaciones jurídico tributarias, en un sentido amplio, todas las relaciones son jurídicas fiscales, y en un sentido restringido, serán relaciones jurídico tributarias.

Las "Relaciones Jurídico Fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el fisco, es decir, el Estado en su carácter de receptor de cualquier ingreso. En cambio las Relaciones Jurídicas Tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales. Existen relaciones jurídicas que tienen como contenido el pago de prestaciones que son fiscales, pero que no son tributarias, como el pago de una multa o el pago de los gastos de ejecución."⁵

Por otra parte, la doctrina, presenta una clasificación de las relaciones jurídico tributarias o fiscales, las que por su naturaleza se clasifican de la siguiente manera:

A) Relaciones de Naturaleza Sustantiva.- todas estas relaciones tienen como contenido una obligación de dar; siendo las siguientes:

1. Relación Jurídico Tributaria Sustantiva Principal.
2. Relación Jurídico Tributaria Sustantiva de Reembolso.

⁵ Idem DE LA GARZA, Francisco Sergio, p.451

3. Relación Jurídico Tributaria de Recargos por Mora.
4. Relación Jurídico Tributaria de Intereses.
5. Relación Jurídico Tributaria de Garantía.
6. Relación Jurídico Resaca o Regreso.
7. Relación Fiscal de Gastos de Ejecución.
8. Relación Tributaria de Traslación Jurídica de la Deuda Tributaria.

B) Relaciones Jurídicas Tributarias y Fiscales de Carácter Formal.- este tipo de relaciones tiene como contenido las siguientes obligaciones.

1. Obligaciones de hacer
2. Obligaciones de no hacer
3. Obligaciones de soportar o tolerar

C) Relaciones Jurídico Tributarias o Fiscales que se establecen entre los administrados.

De este tipo de obligaciones, sólo nos ocuparemos del estudio de las Relaciones Jurídicas Tributarias de Carácter Formal, para lo cual, considero importante distinguir este tipo de relaciones jurídicas, de las relaciones jurídico tributarias sustantivas.

La relación jurídico tributaria sustantiva principal es la que "existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena,

que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo.”⁶

De ésta definición, se destaca que solamente se obliga a realizar el pago de una cantidad en dinero o en especie, es decir, este tipo de relaciones contiene una obligación de dar.

Por otra parte, las relaciones jurídico tributarias de carácter formal contienen obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar.

3.- Elementos de la Relación Jurídico Tributaria.

Como ya lo hemos visto, la relación jurídico tributaria es un vínculo jurídico entre el acreedor y el deudor, es decir, sujeto activo que es el Estado y sujeto pasivo que es el contribuyente.

El Dr. Francisco de la Garza establece los siguientes elementos personales:

1. La administración llamada generalmente fisco.
2. Deudores del impuesto por adeudo propio o ajeno.
3. Terceros (personas determinadas por la Ley).

El catedrático Ernesto Flores Zavala señala que en el impuesto existen tres elementos personales, el sujeto activo, el sujeto pasivo y los terceros.

Asimismo, de la ley también se desprenden los elementos subjetivos de la relación jurídico tributaria, tal y como lo establece el artículo 31 constitucional fracción IV señalando que “Son obligaciones de los **mexicanos**: contribuir para los gastos públicos, así de la **Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan...**”

En principio, de este precepto constitucional se desprende que existe por un lado la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios (sujetos activos) que requieren

⁶ Ibidem p. 455.

de las contribuciones de los mexicanos (sujetos pasivos) para cubrir sus gastos públicos. En este orden de ideas primero estudiaremos al sujeto activo de la relación jurídico tributaria.

1) Sujeto Activo

La fracción IV del artículo 31 Constitucional, a la letra dice:

"Son obligaciones de los mexicanos: 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."

Partiendo del precepto constitucional tenemos que el sujeto activo en toda relación jurídico tributaria será el Estado en cualquiera de sus niveles Federal, Estatal, Distrito Federal y Municipal; teniendo así el derecho de recibir ingresos.

Ahora bien, para entrar al estudio del sujeto activo es necesario hablar de la potestad jurídico tributaria del Estado, teniendo así que poder tributario es "la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas"⁷

Otro autor señala que la potestad tributaria "es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos"⁸

De ambas definiciones se desprende que el poder jurídico tributario es la facultad del Estado para imponer a los particulares la obligación de contribuir al gasto público.

Pero ¿En qué momento el Estado ejerce su potestad tributaria? Siendo nuestro Estado un país constitucional y democrático, se encuentra dividido en tres poderes los cuales son, el legislativo, el ejecutivo y el judicial.

⁷ Ibidem p. 207

Así, el momento en que el Estado hace uso de su potestad jurídico tributaria, es al momento de expedir las leyes que establecen los hechos y presupuestos jurídicos (hecho imponible) que al momento de realizarse por los particulares, (hecho generador), quedan obligados a efectuar el pago respectivo de las contribuciones generadas, es decir el poder legislativo es el que se encarga de esta función, a través del Congreso de la Unión, de las legislaturas estatales o de la Asamblea Legislativa.

En segundo lugar tenemos el poder ejecutivo o la administración, que se encarga de aplicar la ley tributaria, recaudando, determinando y comprobando en que momento se han producido los hechos que generan al particular la obligación de pagar las contribuciones. debe determinar el monto de los pagos, o en todo caso revisar que lo presentado por los particulares se encuentre acorde con la ley.

El maestro Sergio Francisco de la Garza nos dice que es la autoridad administrativa quien desarrolla el procedimiento encaminado a lograr en última instancia, a través de pasos, el pago del tributo.

Señala que es la autoridad administrativa la que desarrolla el procedimiento administrativo tributario, así por ejemplo, la autoridad administrativa realizará diversos tipos de procedimientos, como los "procedimientos preparatorios y de control previo, procedimientos de determinación, procedimientos de reembolso y de extinción de créditos fiscales, procedimientos coercitivos, procedimientos de ejecución forzosa y procedimientos de impugnación."⁹

Finalmente está el poder judicial, que se encarga de dirimir controversias entre los administrados y la autoridad, o los administrados y el poder legislativo cuando este último emite leyes inconstitucionales que puedan afectar la esfera jurídica de los particulares.

⁹ idem RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. p. 6

Ahora bien, hay poder tributario originado y delegado, de acuerdo con el Doctor Francisco de la Garza es originario cuando nace originariamente de la constitución y por lo tanto no se recibe de ninguna otra entidad como es el caso de la Federación y los Estados de la República.

El poder tributario es delegado cuando la entidad política lo posee porque le fue transmitido por otra entidad que tiene potestad tributaria originaria, por ejemplo que la Federación, titular de poder tributario exclusivo lo ha transmitido en parte a las entidades federativas.

Para el profesor Flores Zavala existe soberanía tributaria plena, que es el poder que ejercen la Federación, los Estados y el Distrito Federal, y soberanía tributaria subordinada, que es la facultad de recaudación de tributos, este tipo de soberanía la tienen los municipios.

Con lo anterior tenemos que si bien es cierto que el sujeto activo lo será solamente el Estado en cualquiera de sus niveles, Federal, Estatal, Distrito Federal y Municipal, solamente los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria en virtud de que pueden legislar sobre la materia y disponer libremente de las contribuciones que recauden, mientras que los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda pero no pueden establecer contribuciones, es decir, los municipios solamente recaudan las contribuciones que señalan las legislaturas de los Estados, careciendo por ello de soberanía tributaria.

Competencia entre Federación, Estados y Municipios.

A) Federación

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido al Sistema Tributario Mexicano de la siguiente manera:

⁹ Idem, DE LA GARZA, Sergio Francisco, p. 675

IMPUESTO. SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes:

- a) Concurrencia contributiva de la Federación, y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículos 73, fracción VII y 124);
- b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva, expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX); y
- c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de, los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118).

310/953/2º. Construcciones Alpha, S.A., y coags. Junio 3 de 1945.

346/954/2º. Sindicato de Trabajadores de la Concepción Excavación, etc., de la República mexicana y coags. Julio 1º de 1954.

4828/953/2º. Fernando Rangel y coags. Julio 5 de 1954.

5883/950/2º. Guzmán René y coags. Agosto 16 de 1954.

2736/953/2º. Reynaldo Schega y coags.(acumulados). Agosto 27 de 1954.

JURISPRUDENCIA. Quinta Época. Apéndice al romo CXVIII, pag. 1026

En principio tanto la Federación como los Estados, pueden imponer contribuciones, es decir hay una facultad concurrente, pero no existe un poder tributario reservado a los Estados, no obstante que para la Federación si lo hay; esto es, el artículo 73 fracción XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece:

“Artículo 73.- El Congreso tiene la facultad:

XXIX-A.- Para establecer contribuciones:

1º. Sobre el comercio exterior;

2º. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;

3º. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4º. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5° Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica;
- b) Producción y consumo de tabacos labrados;
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
- d) Cerillos y fósforos
- e) Aguamiel y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica”

Por otra parte el profesor Rodríguez Lobato nos señala que esta fracción ha originado dos tesis interpretativas.

La primera de ellas dice que la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional únicamente enumera determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación sin que ello signifique que esta impedida para gravar otras fuentes en cuanto fuere necesario para cubrir el gasto público, de conformidad con el artículo 73 fracción VII, por lo tanto si las contribuciones que establece gravando las fuentes que consigna la fracción XXIX no fueren suficientes para satisfacer el presupuesto, la federación puede concurrir con los estados afectando otras fuentes hasta obtener los recursos suficientes.

La segunda establece que la Federación sólo puede gravar las fuentes que enumera la fracción XXIX y será cuestión de las cuotas o tarifas, más o menos elevadas, el que de dichas fuentes se obtenga la recaudación necesaria para satisfacer el gasto público y pretender que la Federación puede establecer obligaciones sobre fuentes distintas sería violar el principio consignado en el artículo 124 de la Constitución.

De estas dos tesis, la primera es la correcta, la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional establece facultades exclusivas a la Federación para gravar sobre ciertas materias, pero si esto no es suficiente para cubrir el gasto público, la Federación también puede gravar otras fuentes hasta cubrir dicho gasto, estas fuentes serán concurrentes, porque sobre ellas podrán gravar también los Estados.

Por lo anterior no existe limitación al poder tributario Federal.

B) Estados y Distrito Federal

En cuanto a las Entidades Federativas y el Distrito Federal, estas concurren con la Federación, fundamento que los tratadistas señalan se encuentra en el artículo 124 Constitucional, el cual dice: “Las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados”. Al respecto el Doctor Francisco de la Garza opina que “...en materia tributaria no existe un poder tributario reservado a los estados, aún cuando la Constitución confiere algunos poderes exclusivos a la Federación”¹⁰, estableciéndose así un sistema de concurrencia entre la Federación y los estados, con excepción de algunas materias reservadas a la Federación y otras prohibidas a los Estados y al Distrito Federal, y por lo tanto el artículo 124 no es utilizable para la materia tributaria, puesto que el fundamento del poder tributario de los Estados esta fundado en el artículo 40 Constitucional que dispone “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental” indicando que es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de estos, y que la misma Constitución ha tenido que restringir en algunas materias según el artículo 117 fracciones de la III a la IX.

Por lo que respecta al Distrito Federal su fundamento lo encontramos en el artículo 122 Constitucional.

¹⁰ Idem, DE LA GARZA Sergio Francisco, p. 231.

C) Municipios

El Municipio como sujeto activo de la relación tributaria es el único que no puede establecer contribuciones, ya que estas son establecidas por las legislaturas estatales.

De conformidad con el artículo 115 Constitucional, el municipio tiene únicamente la libre administración de su hacienda y puede solamente sugerir a las legislaturas estatales las contribuciones que considera necesarias y convenientes, por lo que como ya lo mencionamos antes, el Municipio no tiene potestad tributaria plena.

El sujeto activo es entonces el Estado en cualquiera de sus niveles Federal, Estatal, Distrito Federal y Municipal.

2) Sujeto Pasivo

Siguiendo con el análisis de los elementos personales de la relación jurídico tributaria y partiendo del precepto Constitucional 31 fracción IV, tenemos que *“Es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, ...”* de esta parte del precepto se desprende en principio que los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria serán los mexicanos, sin embargo no es así puesto que también los extranjeros pueden ser sujetos pasivos de esta relación. Pero veamos algunas definiciones de lo que se entiende por sujeto pasivo.

En el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966 se señalaba que el 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 al fisco federal.

Algunos tratadistas manifiestan que el sujeto pasivo:

“Es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar un impuesto”¹¹

“Es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma”¹²

Por su parte el profesor Emilio Margain, señala que para el Derecho Tributario es más amplio el concepto de deudor y da la siguiente definición “El sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen”¹³

De estas definiciones tenemos entonces que el sujeto pasivo será aquella persona física o moral, mexicana o extranjera, que de conformidad con la ley se encuentra obligada a pagar al fisco una determinada prestación.

Ahora bien, genéricamente ya sabemos quien es el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, pero ¿qué personas pueden tener ese carácter?

El artículo 1 del Código Fiscal de la Federación establece:

“Artículo 1.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio por lo dispuesto en los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución al gasto público específico. La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalan expresamente. El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir las obligaciones que establecen este código y las leyes fiscales por la totalidad de sus actos o actividades que realizan mediante cada asociación en participación de la

¹¹ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas Ed. Porrúa México 1985 p.54

¹² Idem DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. p.119

¹³ Idem MARGAIN MANAUTOU, Emilio. p.279.

que sea parte. Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuesto. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados. Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”

De este artículo se desprenden los siguientes sujetos pasivos:

- 1) Personas físicas
- 2) Personas morales
- 3) La Federación
- 4) Las entidades o agencias pertenecientes a estados extranjeros

El profesor Ernesto Flores Zavala señala que pueden tener el carácter de Sujeto Pasivo las siguientes personas:

1. Personas físicas, de conformidad con el artículo 21 fracción I y II, del Código Fiscal de 1938, 13 del Código fiscal de 1966 y I del Código Fiscal de 1981)
2. Personas morales privadas (una sociedad mercantil).
3. Los establecimientos públicos o los organismos públicos descentralizados del Estado con personalidad jurídica propia, (PEMEX)
4. La Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios.
5. Las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica constituyan una unidad económica diversa de la de sus miembros.

Por su parte el profesor Francisco de la Garza nos dice que de acuerdo con el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación sin duda alguna pueden ser sujetos pasivos, tanto las personas físicas como las personas jurídicas o morales, ahora, en cuanto a las unidades económicas o entes colectivos no dotados de personalidad jurídica por otras ramas del derecho nos dice que el CFF 1983 reconoció la existencia de las unidades económicas sin

personalidad jurídica como sujetos de relaciones tributarias. Lo mismo sucedió con el art. 13 de CFF 1967 el cual dispuso que “también es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros; para la aplicación de las leyes fiscales se asimilan estas agrupaciones a las personas morales”; pero en las reformas de diciembre de 1980 del CFF se derogó el segundo párrafo del artículo 13, desapareciendo como sujetos pasivos tributarios las unidades económicas”

En cuanto al Estado como sujeto pasivo, este mismo autor nos señala que debe considerarse que los Estados y la Federación pueden ser indistintamente sujetos activos o pasivos de la relación tributaria. El CFF 1981 reconoce expresamente como contribuyente a la Federación al disponer “la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalan expresamente.”¹⁴

En conclusión tenemos entonces que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria pueden ser:

- a) Personas Físicas nacionales o extranjeras
- b) Personas Jurídicas nacionales o extranjeras
- c) Federación
- d) Estados
- e) Distrito Federal
- f) Municipios
- g) Organismos Públicos Descentralizados

Por otra parte el sujeto pasivo tiene dicha calidad de conformidad con la ley por diversas razones, existiendo algunas clasificaciones, como las siguientes:

Para Jarach hay dos figuras completamente distintas de sujetos: aquellos que realizan por sí propios el hecho imponible, que serán sujetos pasivos por deuda propia y tanto puede ser una sola persona como más de una, cuando el hecho sea atribuible a todos indistintamente, como ocurre con el caso del impuesto inmobiliario que grava la propiedad y a todos los

¹⁴ Idem DE LA GARZA, Francisco. P. 491

condóminos; y aquellos otros sujetos no porque verifiquen el hecho imponible, sino porque la ley, por la vinculación los liga con este hecho, les atribuye la obligación o la responsabilidad del pago con su propio patrimonio a los contribuyentes.

De acuerdo con lo anterior, la distinción principal que debe hacerse, es la de sujetos pasivos por deuda propia y sujetos pasivos por deuda ajena.

Deuda ajena significa que la vinculación o el '*debitum*' –la vinculación personal con el Estado- es propia de otra persona y que es la que tiene, por naturaleza la titularidad de este hecho imponible y le incumbe una responsabilidad, o, adoptando la terminología del derecho civil y del derecho romano, la '*obligatio*', la responsabilidad de responder con su patrimonio, pero no por la obligación originaria del Estado de entre todas aquellas que la ley llama a responsabilizarse por el pago de la obligación, sin que ellas mismas verifiquen el hecho imponible, como es el caso de retención, o como una serie de otros casos¹⁵

Jarach nos da las siguientes categorías de responsabilidad

- 1.- Responsables contribuyentes.- persona que dio origen al nacimiento del crédito fiscal.
- 2.- Responsable por sustitución.- es aquel que en virtud de una disposición en la ley está obligada al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo (funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc.)
- 3.- Responsables por Garantía.- Los sujetos que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente.

¹⁵ Ibidem, p. 489

4.- Responsables solidarios.- lo son por sucesión herederos y donatarios universales y por representación se adquiere en forma voluntaria, asumen voluntariamente la representación de otra persona, o en forma forzosa los, padres y los tutores que ejercen por ley la representación”¹⁶

En el derecho Mexicano se puede hacer la distinción que hace Jarach, “en cuanto a que existe un sujeto pasivo por adeudo propio y un sujeto pasivo por adeudo ajeno”¹⁷

Así tenemos que un sujeto pasivo será aquella persona, física o moral, nacional o extranjera que se encuentra obligada en virtud de haber realizado el hecho generador previsto por la ley, y otro sujeto pasivo será el responsable es decir la persona que sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria. Por lo que un trabajador que percibe un salario es el sujeto pasivo por adeudo propio del impuesto porque él percibe el salario, pero el patrón será sujeto pasivo por adeudo ajeno, respecto de su trabajador, porque es el que paga el salario y la ley le obliga a retener el impuesto y entregarlo al fisco.

El maestro Sergio Francisco de la Garza define al sujeto pasivo por adeudo propio, causante o contribuyente de la siguiente forma: “es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza”.

En nuestro Código Fiscal no se da una definición de lo que sería el sujeto pasivo por adeudo propio y el sujeto pasivo por adeudo ajeno, pero para esta legislación el primero será denominado contribuyente, mientras que el segundo será el responsable solidario del crédito fiscal, estableciendo para esto último en su artículo 26 lo siguiente:

¹⁶ Idem, MARGAIN MANAUTOU, Emilio. p. 280

¹⁷ Idem, DE LA GARZA, Sergio Francisco. p. 489

“Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.
- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y proporcionar los informes a que se refiere este código y su reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
 - b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que hayan notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiere notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiere quedado sin efectos.
- IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando la pertenencia a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

- V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.
- VII. Los legatarios y donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieren causado en relación con los bienes fiscales que se hubieren causado en relación a los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.
- VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.
- X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizado con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refiere el inciso a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo a la fecha de que se trate.
- XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.
- XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con

anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor de capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

- XIII. Las empresas residentes en México o las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1 de la Ley de Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.
- XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.
- XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 64-A y 74 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.
- XVI. Los fabricantes, productores, envasadores e importadores de los bienes a que se refiere el artículo 2, fracción I, incisos E) y F) de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, por la diferencia de impuesto que resulte de conformidad con lo establecido en el artículo 8, fracción V, de dicho ordenamiento, cuando el precio de enajenación de dichos bienes realizada por el contribuyente, sea superior en más de un 3% del precio de venta del detallista registrado por el fabricante, productores, envasadores e importadores de conformidad con la citada Ley.
- XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizado por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), y c) de la fracción III de este artículo, sin

que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el período o a la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.”

En este precepto encontramos que existe solamente responsabilidad solidaria, pero de acuerdo a la doctrina existen tres tipos de responsabilidades, así tenemos que hay responsabilidad solidaria, responsabilidad sustituta y responsabilidad objetiva, veamos a continuación a que se refieren este tipo de responsabilidades.

Responsabilidad solidaria.

La responsabilidad solidaria “consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando este no lo haya hecho por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de un cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la obligación fiscal”¹⁸

La responsabilidad solidaria “es aquellas que asume un sujeto en virtud de que las leyes lo determinen, o bien porque dicho sujeto manifieste su voluntad de asumir obligación por cuenta ajena de manera expresa e indubitable”¹⁹

Responsabilidad sustituta.

De acuerdo con Berliri, “existe sustitución tributaria siempre que en virtud de una disposición excepcional... la realización, del presupuesto que, al tenor de dichos principios generados debería hacer surgir la obligación tributaria... a cargo de una persona, la hace surgir a cargo de un tercero que se encuentra con aquel hecho o con su autor en una

¹⁸ Idem, DE LA GARZA, Sergio Francisco, p. 508.

relación determinada y correlativamente, aquel que según los principios generales debería de haber sido el único sujeto pasivo del tributo, o queda sin más exento, o sólo resulta obligado en línea subordinada al tercero”²⁰

En sí la responsabilidad por sustitución se encuentra en nuestro Código Fiscal en los casos de responsabilidad por retención o recaudación, el maestro Sergio Francisco de la Garza señala que “el hecho de que se haya pretendido eliminar la responsabilidad sustituta (es decir la que existe a cargo de los agentes de retención o de recaudación) y asimilarla en el CFF a la responsabilidad solidaria, no significa que en realidad se haya logrado el resultado, pues la responsabilidad por retención y recaudación tiene un fundamento técnico y legal distinto por completo que subsiste como figura jurídica autónoma”²¹

Así las cosas, la responsabilidad sustituta, en nuestro Código Fiscal, es la responsabilidad solidaria por retención o recaudación y se da en el caso de aquellas personas que por disposición legal tienen la obligación de retener impuestos.

Responsabilidad Objetiva.

Esta responsabilidad se origina cuando se adquiere un bien respecto del cual se adeudan contribuciones, así el nuevo adquirente tendrá la obligación de pagar el adeudo.

El profesor Sergio Francisco de la Garza señala que la responsabilidad objetiva hace a una persona, que no es el sujeto pasivo principal de una relación tributaria, verdadero deudor del tributo, es decir que esa persona tiene una verdadera obligación de pagar el tributo y no una mera carga de evitar que el acreedor fiscal lo despoje de los bienes cuya propiedad o posesión constituyen el elemento objetivo que atribuye la responsabilidad...el derecho positivo puede atribuir a una persona la responsabilidad de una deuda fiscal que

¹⁹ SANCHÍEZ PIÑA, José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal* 5ª. ed. Ed. Pac. México 1995, p.82.

²⁰ Idem, DE LA GARZA, Francisco. p. 500

²¹ Ibidem p. 501

corresponde al sujeto pasivo principal, en virtud de haber adquirido la propiedad o posesión de ciertos bienes que representan el elemento material del hecho generador²²

El maestro Flores Zavala nos dice que la Responsabilidad objetiva se deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto²³

Con lo anteriormente expuesto, podemos decir que en nuestro Código Fiscal vigente, si bien es cierto que no hay una definición de lo que es sujeto pasivo por adeudo propio y sujeto pasivo por adeudo ajeno, también lo es que en sus preceptos señala quienes son los contribuyente y quienes son los responsables solidarios del crédito fiscal, adoptando así la clasificación de sujetos pasivos que nos da la doctrina.

Ahora bien, tal y como lo señala el Código Fiscal de la Federación, los sujetos serán aquellos que señalen las disposiciones legales correspondientes, sin embargo los sujetos pasivos como entes de imputaciones de derechos y obligaciones, cuentan con determinadas cualidades que veremos a continuación.

1. Capacidad del Sujeto Pasivo.

En el derecho común, la capacidad es un atributo de la persona, la cual puede tener capacidad de goce y capacidad de ejercicio, la capacidad de goce la adquiere por el simple hecho de existir, todos nacemos con ella, pero la capacidad de ejercicio es la aptitud del sujeto para ejercer sus derechos y contraer obligaciones, así tenemos que el sujeto que solamente tiene capacidad de goce y realiza actos de derecho, no tendrán efectos jurídicos a menos que se realicen a través de sus representantes legales como pueden ser las personas que ejerzan la patria potestad o la tutela.

En el derecho tributario no es así, el profesor Rodríguez Lobato señala que la capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica con la capacidad jurídica del

²² Ibidem p.513

Derecho Privado, esto es, en el Derecho Privado para que los actos que realice una persona sean válidos y eficaces, debe de tener la capacidad de goce y la capacidad de ejercicio, por que si carece de esta última será un incapaz y sólo podrá actuar a través de sus representantes legales, lo que no sucede en el Derecho Tributario, en virtud de que basta tener la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo, solo se requiere encuadrar en la hipótesis jurídica de la ley.

Ahora bien si bien es cierto que un incapaz puede encuadrarse en la hipótesis jurídica para ser sujeto pasivo, también lo es que frente a la autoridad tiene una limitante, como lo señala es profesor Rodríguez Lobato, esta es que no puede formular petición alguna ante las autoridades, ya sean administrativas o judiciales, sino a través de un representante legal asimismo, no se puede agotar en su contra el procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que llegue su representante legal; a este tipo de derecho, el profesor Sergio Francisco de la Garza lo llama Derecho Tributario Formal, toda vez que en este derecho deben de cumplirse con una serie de obligaciones formales, como serían los actos que se realizan frente a la administración o la realización de procedimientos administrativos, para lo cual no basta la capacidad de goce sino que es necesario la capacidad de ejercicio, o en su defecto la actuación de los representantes legales que puedan dar cumplimiento a este tipo de obligaciones y actuar frente a la autoridad administrativa, de conformidad con lo establecido por el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación.

El profesor Sergio Francisco de la Garza manifiesta que la diferencia de capacidad de derecho privado y capacidad tributaria consiste en que los sujetos que son jurídicamente capaces para el derecho privado lo son también o para el derecho tributario, pero hay sujetos que no poseen capacidad de derecho privado y que, sin embargo son considerados sujetos pasivos en el derecho tributario²⁴

Por su parte, Ernesto Flores Zavala expresa que en el Derecho Tributario "para que exista la calidad de sujeto pasivo, y, por lo mismo la obligación principal correspondiente, en principio, basta la capacidad de derechos, porque la obligación tributaria no se deriva de la

²⁴ Idem FLORES Zavala, Ernesto. p.101

voluntad de los individuos, sino del imperativo de la ley y por lo mismo carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar."²⁵

Luego entonces, en el Derecho Tributario, para que nazcan obligaciones tributarias, no es necesario que el sujeto pasivo, tenga capacidad de ejercicio para poder contraerlas, es suficiente que la conducta del sujeto encuadre en la situación jurídica o de hecho prevista en la hipótesis normativa, en otras palabras, si la persona realiza el hecho generador será sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. No obstante lo anterior, frente a la autoridad administrativa, se requiere la capacidad de ejercicio para que el sujeto pueda dar cumplimiento a ciertas obligaciones formales, y pueda actuar en algún procedimiento de tipo administrativo, en todo caso podrá actuar su representante legal.

2. Edad

La edad se considera importante en los impuestos personales, principalmente en los impuestos sobre herencia, legado, donaciones etcétera, asimismo es importante porque dependiendo la edad, el sujeto podrá intervenir en algún procedimiento administrativo o dar cumplimiento por sí, a las obligaciones de carácter formal.

También es importante porque dependiendo de la edad del sujeto pasivo, pueden concederse ciertos desgravamientos. "El artículo 1º, inciso f) de la Ley del Impuesto de Migración en relación con la fracción VIII del artículo 48 de la Ley de Población, establece que el inmigrante que entre al país para vivir bajo la dependencia económica del cónyuge o de un pariente consanguíneo dentro del tercer grado, estará sujeto al impuesto de migración cuando sea mayor de quince años."²⁶

²⁴ Idem, DE LA GARZA, Francisco, p. 533

²⁵ Idem, FLORES ZAVALA, Ernesto, p. 72

²⁶ Ibidem p. 76

3. El estado civil

Influye, ya sea que el sujeto sea soltero o casado, por ejemplo en los gravámenes sobre los cónyuges y en aquellos que permiten al sujeto pasivo disminuir ingresos gravables en atención al estado civil que guardan sus hijos.²⁷

Asimismo en el artículo 6º fracción II, del Reglamento para el cobro de Migración se eximia del impuesto a las mujeres casadas.²⁸

Otro ejemplo lo da el profesor Sergio Francisco de la Garza al establecer que la Ley del Impuesto sobre Herencia y Legados, toma en cuenta de que el heredero o legatario sea cónyuge o concubina del autor de la herencia para conceder exenciones o reducciones en el pago del impuesto correspondiente (art. 6º y 8º).

4. El Sexo.

Al respecto el maestro Flores Zavala nos dice que "el sexo de las personas influye en la relación tributaria en dos formas, o bien para que una persona pueda tener la calidad de sujeto pasivo de determinado impuesto o bien para obtener ciertos desgravamientos" para el primer caso tenemos como ejemplo el impuesto sobre los varones cónyuges que estuvo hace algún tiempo en vigor en el Estado de Tamaulipas o los establecidos en la época de guerra

5. Profesión arte u oficio

En los impuestos personales varía la capacidad de la persona, en atención a la profesión, arte u oficio que desempeña.

Así la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tiene un tratamiento especial para cada actividad empresarial.

²⁷ Idem MARGAIN MANAUTOU, Emilio, p. 285

²⁸ Idem, FLORES ZAVALA, Ernesto, p. 77

6. Nacionalidad

La nacionalidad es importante, porque puede haber tributos especiales para exclusivos para extranjeros como los derechos por migración.

El maestro Sergio Francisco de la Garza nos dice que no debemos confundir la nacionalidad como elemento configurativo del hecho imponible y nacionalidad como criterio de vinculación, porque también ésta puede servir para vincular el hecho imponible con algún sujeto activo, lo mismo pasa con el domicilio y con la residencia.

Criterios de vinculación

El Estado en uso de su soberanía, puede adoptar diversos criterios de vinculación, para establecer y exigir del particular el pago de sus contribuciones.

El profesor Rodríguez Lobato nos dice que se llama criterio de vinculación al "señalamiento por la ley de cómo, cuándo, donde y porqué surge el nexo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación"²⁹

Existen diversos criterios de vinculación, los cuales se pueden dividir en dos clases, los personales y los reales, los primeros pueden ser la nacionalidad, el domicilio, y la residencia del sujeto pasivo, los segundos pueden ser la situación de la materia imponible, la fuente de riqueza y el lugar en que el hecho generador produce sus efectos.

1. Nacionalidad

Conforme a éste criterio, se entiende por nacionalidad al vínculo jurídico político que une a la persona con el Estado, los nacionales de un país están obligados a contribuir al gasto público del Estado, como lo establece el artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política, independientemente de que tengan su domicilio fiscal, o el origen de sus ingresos como por

²⁹ Idem, RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. p. 151

ejemplo la ley del Impuesto sobre la Renta de 1964 artículo 3 fracción I, eran sujetos del impuesto las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.

2. Domicilio.

Están obligadas al pago del tributo de un país, conforme a este criterio de vinculación, las personas que en él tienen su domicilio, así el domicilio es importante para el derecho tributario, toda vez que como ya lo hemos estudiado, existen cuatro tipos de sujetos activos, es decir cuatro ámbitos de competencia, Federal, Estatal, Distrito Federal y Municipal, y para saber cual sujeto activo es el que interviene en la relación jurídica tributaria, el domicilio suele ser uno de los elementos que determinan esta situación, asimismo, el domicilio determinará ante qué autoridad debe darse cumplimiento a las obligaciones tributarias.

El domicilio para el derecho privado, de conformidad con el artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común, y para toda la República en materia Federal establece que *“El domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de este, el lugar del centro principal de sus negocios, en ausencia de estos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto el lugar donde se encontraren. Se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses.”*

Por su parte el Código Fiscal de la Federación en su artículo 10 establece el domicilio de las personas físicas y el de las personas morales dicho artículo señala:

Artículo 10.- Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

Si se trata de establecimiento de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento, en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

3. Residencia.

En cuanto a la residencia, las personas están obligadas al pago de tributos en un país, por la sola estancia en el mismo, existiendo la residencia de las personas físicas y morales, la cual sirve para establecer el domicilio, así tenemos el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, que establece:

Artículo 9.- Se consideran residentes en el territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

- II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional...”

4. La Situación del Objeto Material del Hecho Imponible.

“La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios grava la primera enajenación en territorio nacional de ciertas mercancías (Art. 1º) y para los efectos de la misma considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuar el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, se realiza en el país la entrega material del bien por el enajenante (Art. 9º). Las legislaciones de los Estados disponen que el impuesto predial o territorial se causa por los inmuebles ubicados en el territorio del Estado”³⁰

5. Fuente de Riqueza.

Conforme a este criterio, están obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o en él se encuentran los bienes afectos del tributo sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia”³¹

En este criterio las personas están obligadas al pago de tributos en un país, las personas que sin tener domicilio o residencia en ese país, tengan en él, un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas de los ingresos atribuibles al establecimiento.

6. Lugar en que produce sus efectos el hecho generador.

Es cuando los sujetos están obligados al pago de algún impuesto, porque realizan determinadas actividades dentro del territorio nacional.

3.- OBLIGACIONES

Tradicionalmente en el derecho común se ha definido a la obligación como un “vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo a favor de otra persona, llamada acreedor”. Esta definición se

³⁰ Idem DE LA GARZA, Sergio Francisco. p. 531

³¹ Ibidem, p. 154

deriva de la que se encontraba en las Institutas de Justiniano en las cuales se definía a la obligación de la siguiente manera "*Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius rei secundum nostrae civitatis iura*", o sea Obligación es un vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar alguna cosa conforme a las leyes de nuestra ciudad"³²

El objeto de la obligación puede consistir en dar, hacer, no hacer.

En cuanto a la obligación tributaria, ya hemos mencionado en este capítulo que no hay que confundir lo que es Relación Jurídica Tributaria con Obligación Jurídica Tributaria, así, tenemos que la relación jurídico tributaria es el vínculo jurídico que existe entre el sujeto activo y el pasivo, del cual se derivan derechos y obligaciones, éstas últimas pueden ser de dar, hacer, no hacer tolerar o permitir.

Por otra parte obligación es "la necesidad jurídica que tiene una persona, de cumplir una prestación de diversos contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal"³³

Para el profesor Emilio Margain, obligación tributaria es "la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación"

Como podemos darnos cuenta, la obligación tributaria no difiere de la civil, toda vez que ambas contienen la conducta de dar, hacer, no hacer, y tolerar o permitir.

Con lo anterior tenemos entonces que la obligación tributaria será el contenido de la relación tributaria, es decir, puede consistir en un dar, hacer, no hacer, o tolerar, o bien, la obligación tributaria es toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, esta conducta puede ser un dar, un hacer, un no hacer o un tolerar.

³² ROJINA VILLEGAS, Rafael. Compendio de Derecho Civil Teoría General de las Obligaciones Tomo III 18ª ed. Ed. Porrúa México 1993. P. 4

³³ Idem, DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto p.98

Las obligaciones de dar.

Precisemos entonces que la obligación de dar, se concibe en una relación de naturaleza sustantiva, es decir, consiste en el pago de una prestación dineraria, esta es la obligación jurídica tributaria principal, que nace cuando se genera el hecho imponible.

El hecho imponible es "el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, o el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta"³⁴

En este orden de ideas, las relaciones jurídicas tributarias de carácter formal contienen obligaciones jurídico tributarias, de hacer, no hacer o de tolerar.

Las obligaciones de hacer.

Este tipo de obligaciones consiste en la prestación de un hecho, como el de presentar declaraciones o información a la autoridad fiscal, inscribirse el registro federal de contribuyentes, llevar contabilidad.

Vanoni las clasifica en:

- 1) Acciones de los sujetos ordenados a fin de asistir a la actividad determinadora de las autoridades presentar declaraciones, actas, documentos, dar informes etc.
- 2) Acciones tendientes a favorecer la realización de algunos métodos de cobro del tributo, presentación al registro, apertura de cuentas corrientes
- 3) Acciones establecidas para facilitar la actividad administrativa de control y de represión de infracciones; denuncias, avisos, prescripción de formas particulares para ciertos actos, etc."

³⁴ Idcm, RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. p.115

Las obligaciones de no hacer o prohibiciones

Vanoni dice que las obligaciones de no hacer se presentan como consecuencia de una prohibición establecida por la ley, opera al realizar una acción que en ausencia de la norma tributaria prohibitiva sería lícita y en algunos casos debida, mientras que Berliri dice que cuando el legislador considera que es útil asegurar un determinado comportamiento negativo del contribuyente puede proceder, mejor que mediante la creación de una obligación ex-lege negativa, mediante el establecimiento de una prohibición, de la cual surge el límite a la libertad del particular y no una obligación. Si el particular realiza esta prohibición, el Estado puede imponer sanciones.³⁵

Este tipo de obligaciones consisten en una abstención, prohibición o la no realización de alguna conducta.

Las Obligaciones de Tolerar o soportar.

Consisten en soportar una determinada conducta de la autoridad fiscal (sujeto activo de la relación tributaria), por ejemplo permitir el ejercicio de las facultades de comprobación.

Consisten en la tolerancia de la actividad de la administración financiera que invade la esfera de la autonomía reconocida al sujeto por las normas de otras leyes distintas de las tributarias y contra las cuales el obligado tendría en su caso, el derecho de oponerse.

El maestro Ernesto Flores Zavala nos explica que existen obligaciones tanto para el sujeto activo como para el sujeto pasivo.

Obligaciones del Sujeto Activo.

Las obligaciones del sujeto Activo son de dos clases, principal y secundarias.

La obligación principal consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria (no es derecho del Estado, es obligación) sino cobra puede ser causa de responsabilidad.

³⁵ Idem, DE LA GARZA, Sergio Francisco. p. 482

La Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago de impuestos o derechos, sin discriminación alguna, según sus atribuciones.³⁶

Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar un crédito fiscal para hacer posible su percepción o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Se dividen en dos grupos:

Obligaciones de hacer.- determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas de inspección, etc.

Obligaciones de no hacer, como por ejemplo 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 elaboración a los causantes que los necesiten, si no cumplen previamente con las disposiciones legales relativas, etcétera.

El sujeto Pasivo del impuesto puede tener dos clases de obligaciones: principal y secundarias.

La obligación principal es sólo una y consiste en pagar el impuesto

Las obligaciones secundarias pueden ser de tres clases:

- a) De hacer; por ejemplo: presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar libros de determinada clase o expedir determinados documentos para el debido control de impuestos etcétera.
- b) De no hacer, por ejemplo: no cruzar la línea divisoria 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

³⁶ Idem, FLORES ZAVALA, Ernesto. p. 58

productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago del impuesto, no alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales, etcétera.

- c) De tolerar, por ejemplo: permitir la práctica de las visitas de inspección de libros, locales, documentos, bodegas, etc., de la propiedad del causante.

Entre otras disposiciones, en el Código Fiscal de la Federación se establecen las obligaciones que debe realizar el sujeto pasivo, la principal que es la de pago genéricamente la podemos encontrar en el artículo 1º de este ordenamiento, al establecer que *"las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos"*, y su nacimiento lo establece el artículo 6º *"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."*

Por lo que hace a las obligaciones de carácter formal, las mismas se encuentran también en el Código Fiscal de la Federación, y pueden ser las siguientes:

Art. 27.- Obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

Art. 28.- Obligación de llevar contabilidad

Art. 29.- Obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen

Art. 30.- Obligación de conservar la contabilidad

Art. 31.- Obligación de presentar declaraciones

Art. 42- Fracción II.- Obligación de presentar documentación, datos e informes que les requiera la autoridad.

Art. 45- Obligación de tolerar o permitir las visitas domiciliarias que practique la autoridad.

CAPÍTULO II

GARANTÍAS O PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

1. Concepto de Garantía

Para empezar el estudio de este capítulo es necesario conocer el concepto de garantía, así tenemos que “la palabra garantía, proviene del término anglosajón Warranty o Warrantic, que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardia (to Warrant). Garantía equivale pues en su sentido lato a “aseguramiento” o “afianzamiento”, pudiendo denotar también “protección”, “respaldo”, “defensa”, “salvaguardia” o “apoyo”¹

El profesor Fix Zamudio señala que “solo pueden estimarse como verdaderas garantías para tutelar los derechos o la esfera jurídica en general del individuo frente a los actos del poder público existiendo las garantías fundamentales (individuales, sociales e institucionales) y las garantías de la Constitución (para los métodos procesales, represivos y reparadores que dan efectividad a los mandatos fundamentales, cuando son desconocidos, violados o existe incertidumbre respecto a su forma o contenido)”

El concepto de Garantía en derecho público ha significado diversos tipos de seguridades o protecciones a favor de los gobernados dentro de un Estado de Derecho. Las garantías se traducen en “un conjunto de prescripciones constitucionales de diferente índole, que supeditan todo acto de autoridad y de cuya observancia deriva la validez jurídica de éste...”²

En el artículo 1º de nuestra Carta Magna, se establece “ En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución”, como se nos enseña en clase, estas garantías individuales se encuentran en los primeros 28 artículos de la

¹ BURGOA O., Ignacio. Las Garantías Individuales, 30ª. ed. Ed. Porrúa, México 1998.p. 161

² Ibidem. p.162

Constitución, al respecto un autor nos manifiesta que no debemos entender que los individuos tiene esos derechos, porque la Constitución así los otorga, "las garantías son realmente una creación de la Constitución, en tanto que los derechos protegidos por esas garantías son los derechos del hombre que no provienen de ley alguna, sino, directamente de la calidad y de los atributos naturales del ser humano...hay que distinguir entre derechos humanos, que en términos generales son facultades de actuar y disfrutar, y garantías, que son los compromisos del Estado de respetar la existencia y el ejercicio de esos derechos"³

2. Generalidades sobre las Garantías Individuales

Así, en la doctrina las garantías individuales, para su estudio, se han clasificado en garantías de igualdad, garantías de libertad, garantías de propiedad y garantías de seguridad jurídica.

1. Garantías de Igualdad.

Algunas definiciones de lo que es la garantía de igualdad.

Igualdad "es la posibilidad o capacidad que tiene una persona de adquirir los mismos derechos y las mismas obligaciones de que es titular todo sujeto que se encuentre en una determinada situación abstracta legalmente establecida"⁴

"Esta garantía es aquella por cuya virtud todo individuo goza de los mismos derechos subjetivos públicos, independientemente de sus características"⁵

Como hemos visto entonces, la garantía de igualdad consiste en que todos somos iguales ante la ley, y que tenemos los mismos derechos, sin importar nuestras características físicas o sociológicas, es decir sin importar, nuestra, raza, color, religión sexo, etc.

³ BAZDRESCH, Luis. Garantías Constitucionales Curso Introdutorio Actualizado 4ª. ed. Ed. Trillas. México 1992.

⁴ Idem, BURGOA O., Igancio. p. 253

⁵ RAMÍREZ FONSECA, Francisco. Manual de Derecho Constitucional. 4ª. ed. Ed. Pac. 1985 México p. 26

En la Constitución encontramos los preceptos que se refieren a la igualdad, así por ejemplo tenemos el artículo 1° que dispone *En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.* Es decir, por el hecho de estar dentro del territorio nacional, todos gozamos de los derechos que se consagran en los preceptos constitucionales.

Asimismo, esta el artículo 2° que establece la prohibición de la esclavitud, todos los seres humanos somos iguales, y no debe de haber esclavos dentro del territorio mexicano, y si un esclavo llegare a este país, por el sólo hecho de entrar en él, será libre y será protegido por las leyes de nuestro país.

Otro ejemplo de igualdad lo encontramos en los artículos 3° y 4° el primero dice que todo individuo tiene derecho a la educación y el segundo en uno de sus párrafos establece la igualdad ante la ley entre el varón y la mujer, por lo que tanto el hombre como la mujer tienen los mismos derechos ante la ley. En este mismo artículo se establece que todos tienen derecho a la protección de la salud, y a tener una vivienda digna y decorosa, ante esto, tal vez el Estado haga lo propio, sin embargo, sabemos que no todos pueden tener una vivienda digna.

En nuestra Carta Magna, se garantiza la igualdad de las personas, tal vez no socialmente, pero sí ante la ley, las autoridades tienen la obligación de respetar esta garantía y no hacer distinción alguna.

2. Garantía de Libertad.

“La Asamblea Nacional Francesa, al proclamar la declaración de los derechos humanos del Hombre, dijo que la libertad política consiste en la facultad de hacer todo aquello que no perjudique a otro, agregando que el ejercicio de los derechos naturales de cada hombre no

tiene otros límites que aquellos que son necesarios para asegurar a todos los demás hombres el libre ejercicio de los mismos derechos y estos límites solo son determinables por la ley⁶.

En la Constitución encontramos resguardada esta garantía en varios preceptos, por ejemplo en el artículo 5º se consagra la libertad de trabajo, todo individuo es libre de dedicarse a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siempre y cuando ésta sea lícita, y si se trata de una profesión, debe de exhibir el título profesional que así lo acredite.

En el artículo 6º se establece la libertad de expresión, es decir todos los seres humanos son libres de manifestar lo que piensan, ya sea verbalmente o por escrito. Las autoridades deben de respetar ese derecho.

Esta también el artículo 7º, en el cual se consagra la libertad de imprenta, esta libertad va muy relacionada con la anterior, porque se consagra el derecho de expresar las ideas mediante los medios impresos, un autor señala que "La libertad de imprenta atañe a demás particularmente al progreso cívico, científico y cultural. Facilita la difusión de los conocimientos y la publicación de las ideas, antiguas y nuevas, así como de la crítica de las mismas, en plan de disensión, ya para su ratificación, ya para rectificarlas, corregirlas y pulirlas, todo en provecho de un progreso sólido"⁷

Claro está que no se debe de abusar de este derecho, por lo que se debe de respetar la vida privada de los demás, así como el orden público y la moral.

Existe la libertad de asociación o reunión, consagrada en el artículo 9º, como un país democrático, se consagra esta libertad, para que los individuos puedan asociarse o reunirse para cualquier fin lícito, también podrán reunirse para tomar parte en los asuntos políticos del país, pero este derecho sólo lo tienen los ciudadanos de la república.

⁶ Ibidem p. 27

⁷ Idem, BAZDRESCH, Luis. p. 121

En el artículo 10° se consagra la garantía de la libre posesión de armas, excepto claro, las que son de uso exclusivo del ejército, y el hecho de portar este tipo de armas, constituye un delito.

Por su parte el artículo 11°, consagra la libertad de tránsito, los individuos pueden andar libremente por todo el país, sin que para ello requieran de algún documento o salvoconducto, esta libertad tiene ciertas limitantes, la "residencia obligatoria temporal, con motivo de un proceso penal; requisito de la libertad bajo caución y de la libertad preparatoria"⁵

El artículo 24, prevé la libertad de religión, que implica la existencia de un dios, y la gente es libre de rendirle culto, actualmente existen en México diversas congregaciones religiosas, amparadas por este artículo constitucional.

3. Garantías de Propiedad.

El derecho de propiedad lo definieron los romanos como el derecho de usar, disfrutar y disponer de una cosa. (*Ius utendi, fruendi et abutendi*), así el uso, es la facultad que tiene el propietario de utilizar el bien para la satisfacción de sus propias necesidades, el disfrute consiste en que el dueño de la cosa puede hacer suyos los frutos civiles y naturales, y el disponer, es la potestad que tiene el particular de realizar actos de dominio sobre la cosa, como la venta, la donación, la constitución de gravámenes.

La garantía de propiedad se encuentra plasmada en los tres primeros párrafos del artículo 27 Constitucional al declarar que *la propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional, corresponden originariamente a la Nación, la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares constituyendo la propiedad privada. Las expropiaciones sólo podrán hacerse por causa de utilidad pública y mediante indemnización., La nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada, las modalidades que dicte el interés público...*

⁵ Ibidem p. 130

De lo anterior se desprende que el Estado tiene el dominio del territorio nacional y que puede disponer de los bienes que haya transmitido a los particulares a través de la figura de la expropiación, misma que para poder llevarse acabo, debe de cumplir con ciertos requisitos, tales como que sea por utilidad pública y mediante indemnización.

La propiedad también tiene ciertas limitaciones, que vienen siendo modalidades que se imponen al derecho de propiedad, entendiéndose por modalidad "supresión o limitación a alguno de los derechos reales inherentes y consubstanciales a ella (*ius utendi, ius fruendi, et ius abutendi*)"⁹

La Suprema Corte ha establecido que por modalidad de la propiedad privada debe entenderse "el establecimiento de una norma jurídica de carácter general y permanente que modifique esencialmente la forma jurídica de ese derecho."

El Estado puede imponer modalidades a la propiedad privada solamente a través de leyes que expida el Congreso de la Unión siempre y cuando el interés público que legitima constitucionalmente la aludida imposición, incide en alguno de los temas o materias que formen el cuadro competencial de dichos congreso, asimismo las legislaturas de los estados pueden dictar leyes que regulen el uso, disfrute y disponibilidad de la propiedad privada, siempre y cuando sea de su competencia "¹⁰

4. Garantías de Seguridad Jurídica.

Seguridad Jurídica "Es el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summum* de sus derechos subjetivos"¹¹

⁹ Idem, BURGOA, Ignacio 467

¹⁰ Ibidem p. 469

¹¹. Ibidem. p. 504

“La garantía del derecho humano de seguridad jurídica protege esencialmente la dignidad humana y el respeto de los derechos personales, patrimoniales y cívicos de los particulares en sus relaciones con la autoridad... incluye un conjunto bastante extenso de prevenciones constitucionales que tienden a producir en los individuos la confianza de que en sus relaciones con los órganos gubernativos, éstos no procederán arbitraria ni caprichosamente, sino de acuerdo con las reglas establecidas por la ley como normas del ejercicio de las facultades de los propios órganos, los cuales necesitan estar creados en una disposición legislativa y sus atribuciones necesitan a su vez estar definidas en textos legales o reglamentarios expresos.”¹²

Por su parte Juventino V. Castro a las garantías de Seguridad Jurídica las llama Garantías de Procedimientos, y menciona que éstas se refieren a la irretroactividad, la exacta aplicación de las leyes y a las garantías dentro de los procedimientos judiciales¹³

El gobernado cuenta entonces con estas Garantías de Seguridad Jurídica, las cuales deben de respetarse en todo acto de autoridad, porque dicho acto afectará la esfera jurídica del gobernado, estas garantías consisten en que todo mandamiento de autoridad debe de cubrir requisitos fundamentales como la legalidad, la garantía de audiencia, un debido proceso legal, la irretroactividad de la ley, ser juzgado ante tribunales previamente establecidos, la prohibición de tribunales especiales, es decir, las garantías de seguridad jurídica tienden a proteger al gobernado frente a la autoridad, para que esta actúe conforme a la ley y no arbitrariamente, y en el caso de que así fuera, existen instancias a las que puede recurrir el gobernado para defender sus intereses y hacer valer las garantías que le hayan sido violadas.

a) Garantía de Legalidad.

Esta Garantía se encuentra en el artículo 16 constitucional es decir, para que la autoridad pueda emitir un acto de molestia debe ajustarse a los preceptos legales apegarse a la ley,

¹² Idem, BAZDRESCH, Luis. p. 162

Esta garantía consiste, en la obligación que tienen todas las autoridades de ajustarse a los procesos legales que norman sus actividades y a las atribuciones que la ley les confiere, es decir, debe ser competente para emitir sus actos, y esa competencia la otorga la misma ley, asimismo para llevar a cabo el acto de autoridad, debe de obedecer a los preceptos legales que sean aplicables, de igual forma debe de hacer estrictamente lo que le esta permitido y si no esta en la ley, simplemente esta prohibido.

Algunos artículos Constitucionales que comprenden esta garantía de legalidad son los siguientes:

El artículo 13 al prohibir la aplicación de leyes privativas y los tribunales especiales, el artículo 14 al establecer la irretroactividad de las leyes, al exigir un juicio ante tribunales previamente establecidos y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho antes de ser privado de la vida la libertad, propiedades posesiones o derechos, al prohibir imponer pena alguna por analogía o por mayoría de razón, toda vez que éstas deben estar en una ley exactamente aplicable al caso, en los juicios de orden civil, la sentencia definitivas deberá ser conforme a la letra o a la interpretación de la ley, y si falta ésta, se fundará en los principios generales del derecho. Por su parte, también esta el artículo 16 que establece que 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, es decir todo acto de autoridad debe de ajustarse a la ley.

También están los artículos 18, 19, 21, 20 y 23 que consagran los derechos de los procesados y sentenciados.

b) Irretroactividad de la ley

Esta garantía esta consagrada en el artículo 14 constitucional al establecer "*A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*" a contrario sensu, en beneficio de la situación jurídica de los procesados y sentenciados se podrán aplicar leyes posteriores

¹³ V. CASTRO, Juventino. Garantías y Amparo. 7ª. ed. Ed. Porrúa, México 1991. p. 32

a la comisión de sus delitos; pero si con posterioridad a la comisión de ese delito, se crean leyes que pudieran afectarlos más, no deberán aplicarse retroactivamente.

c) Garantía de Audiencia.

Esta garantía será analizada en un punto especial de la presente tesis.

Hasta aquí hemos visto de manera genérica las garantías individuales, a continuación analizaremos los principios o garantías constitucionales que rigen la Relación Jurídico-Tributaria.

3. Principios Constitucionales de la Relación Jurídica Tributaria.

Es importante aclarar por qué vamos a estudiar las garantías o principios constitucionales de la relación jurídico tributaria, lo anterior es así, puesto que como ya lo vimos en el capítulo anterior, la relación jurídico tributaria, es una relación que se da entre el Estado (en cualquiera de sus ámbitos) y los particulares.

Al respecto tenemos que existen diversos tipos de relaciones, es decir, relaciones entre particulares, relaciones entre organismos del Estado, y relaciones entre el Estado y los particulares, estas relaciones son reconocidas y estudiadas por la doctrina.

El Doctor Ignacio Burgoa nos señala que existen tres tipos de relaciones, es decir, las de coordinación, las de supraordinación y las de supra a subordinación, las primeras se refieren a los vínculos que se entablen entre dos o más sujetos físicos o morales dentro de su condición de gobernados, por lo que los órganos del Estado no pueden ser sujetos de este tipo de relaciones.

Las relaciones de supraordinación se establecen entre los diferentes órganos de poder o gobierno de un Estado o sociedad, normando la actuación de cada uno de ellos. Es decir, se forman entre dos o más sujetos colocados en la misma situación de imperio.

Por último las relaciones de supra a subordinación surgen entre dos entidades colocadas en distinto plano o posición o sea, entre el Estado y sus órganos de autoridad por un lado y el gobernado por el otro, aquí las autoridades desempeñan frente al gobernado la actividad soberana o de gobierno, es decir actos autoritarios que tienen como atributos esenciales la unilateralidad, la imperatividad y la coercitividad, este tipo de relaciones están reguladas por la Constitución y las leyes administrativas implicando en el primer caso las llamadas garantías individuales. Siendo entonces éstas relaciones jurídicas que se entablan entre el gobernado por un lado y cualquier autoridad estatal de modo directo e inmediato y el Estado de manera indirecta o mediata por el otro, así las garantías individuales son medios sustantivos constitucionales para asegurar los derechos del hombre"¹⁴

En este tipo de relaciones el sujeto activo de la relación es el gobernado, que "es aquella persona que en cuya esfera operen o vayan a operar actos de autoridad, es decir, actos atribuibles a algún órgano estatal que sea de índole unilateral, imperativa y coercitiva"¹⁵

Mientras que el sujeto pasivo de la relación será el Estado como entidad jurídica y política y las autoridades que lo integran.

El Estado, entonces, puede emitir actos de autoridad dirigidos a los gobernados, o realizar procedimientos administrativos, lo que implica que el particular se encuentre frente a las autoridades, por lo que éstas están obligadas a respetar esos derechos fundamentales que tiene toda persona, ya sea física o moral, y estos tienen la obligación de exigir el respeto de dichas garantías.

Ahora bien la actividad tributaria administrativa se realiza a través de actos que constituyen procedimientos administrativos por naturaleza, y tributarios por clasificación, es decir el procedimiento tributario forma parte de los procedimientos administrativos que realiza el Estado a través de sus autoridades administrativas.

Por su parte dos autores expresan que "la relación jurídica que origina una garantía individual tiene como objeto generar derechos y obligaciones para los sujetos de la misma,

¹⁴ Idem BURGOA O., Ignacio . pp 168-171.

los derechos y obligaciones que conlleva la relación existente entre gobernados y gobernantes, tiene implícitas las prerrogativas sustanciales del ser humano, tales como la libertad, la igualdad la seguridad jurídica y la propiedad¹⁵

En este orden de ideas la relación jurídico tributaria, como ya lo mencionamos al principio, se da entre dos sujetos que se encuentran en distinto plano, y que en este caso el sujeto activo será el Estado, y el sujeto pasivo será el contribuyente o los responsables solidarios, esta relación es de tipo supra a subordinación, en virtud de que es el Estado quien ejerce actos de autoridad sobre el gobernado, por lo que es necesario que en este tipo de relación se respeten las garantías individuales.

Algunos de los principios constitucionales que rigen la relación jurídico tributaria los encontramos inmersos dentro del tan invocado artículo 31 constitucional fracción IV, este artículo establece que es obligación de los mexicanos *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.*

Estos principios son: la proporcionalidad, la equidad y la legalidad, así como que las contribuciones se destinen para el gasto público.

1) Principio de Legalidad.

Como ya lo vimos, este principio se encuentra establecido en el artículo 31 constitucional fracción IV, el cual dispone "*Contribuir para los gastos públicos... de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*". Con este precepto constitucional tenemos que el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por el derecho penal, "*nullum tributum sine lege*", es decir "no hay tributo sin ley".

¹⁵ Ibidem. p. 174

¹⁶ QUINTANA VALTIERRA, Jesús, ROJAS YAÑEZ, Jorge. Derecho Tributario Mexicano, 2ª. ed. Ed. Trillas. México 1994. p. 244

Entonces, antes de que el Estado pretenda exigir de los particulares, cualquier contribución, ésta debe de encontrarse en una ley, tal y como lo señala la siguiente jurisprudencia:

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 período 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 se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente

proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles.”¹⁷

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

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

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

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

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Es entonces el principio de legalidad el que debe respetar la autoridad administrativa al exigir la obligación para el particular de contribuir al gasto público, es decir, la contribución requerida por la autoridad debe estar prevista en la Ley de Ingresos, asimismo la ley específica que la contribución requerida deberá ser clara y contener los elementos necesarios para que se pueda dar cumplimiento a su contenido, es decir debe contener el hecho imponible, los sujetos del impuesto, la base, la tasa o tarifa, el momento y el lugar del pago etc.

Asimismo, el principio de legalidad debe ser respetado por la autoridad al emitir cualquier acto de molestia, debiendo éste, ser por escrito y estar debidamente fundado y motivado, con esto tenemos que el principio de legalidad para los actos administrativos, encuentra su fundamento en el artículo 16 constitucional que impera: *“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.”*

¹⁷ Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice de 1995; Tomo I, Parte SCJN; Tesis: 168. Página: 169

Luego entonces, la autoridad competente al emitir determinado acto debe fundarlo y motivarlo, entendiéndose por fundamentación que dicho acto este basado en una disposición legal y por motivación, el indicar que las circunstancias o conducta del particular al que va dirigido el acto de molestia encuadra en la disposición legal invocada.

Como ya hemos visto antes, para que se de cabal cumplimiento a la garantía de legalidad establecida por el artículo 31 fracción IV, las contribuciones deben estar establecidas en las leyes, primero en la Ley de Ingresos del año que se pretendan cobrar y después cada ley en específico deberá señalar la forma y los requisitos necesarios para poder cobrar dichas contribuciones, pero lo importante es que esas leyes deben ser expedidas por la autoridad competente que en este caso serían el Congreso de la Unión, las legislaturas de los estados y la Asamblea Legislativa.

En conclusión con el principio de legalidad, la autoridad sólo puede establecer contribuciones en leyes, protegiendo de esta manera la esfera jurídica del contribuyente.

Excepción a la Garantía de Legalidad.

Por regla general es el poder legislativo ya sea el Congreso de la Unión, o las Legislaturas de los estados, el único facultado por la Constitución para expedir leyes, ejerciendo de este modo su potestad jurídico tributaria, sin embargo es la misma Constitución la que establece la excepción a esta regla, y es la que se encuentra en el artículo 131 el cual dispone: *"El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior. La economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá su aprobación al uso que hubiese hecho de la facultad concedida."*

El tan citado autor Sergio Francisco de la Garza, señala que de no existir esta excepción en la propia constitución el Presidente de la República no podría alterar las tasas de los impuestos, ni crearlos, pues las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecido por la ley formal del congreso¹⁸

2. Principios de Proporcionalidad y Equidad.

Los mexicanos tienen la obligación de contribuir al gasto público de *la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

Para el maestro Sergio Francisco de la Garza, la exigencia de proporcionalidad y equidad exigidos por el artículo 31 Constitucional, fracción IV, consisten en una justicia distributiva, la que tiene como objeto directo los bienes comunes que hay que repartir, y como objeto indirecto solamente las cargas, entre ellos los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales, este postulado solo se puede cumplir, tomándose en cuenta las diversas capacidades contributivas de los ciudadanos, y el mejor sistema para medir esas capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos, pero en los impuestos indirectos la distribución se tiene que hacer en forma proporcional es mediante impuestos, asimismo dicho autor manifiesta que no hay una fórmula general para que aplique la proporcionalidad y la equidad, sino que se deben hacer distinciones respecto a los diversos tipos de tributos, puesto que los requisitos de proporcionalidad y equidad deben de aplicarse o interpretarse en forma diferente tratándose de impuestos, de derechos o de contribuciones especiales

Así, la proporcionalidad en los impuestos consiste en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, debiendo fijarse los gravámenes de la manera que las personas que obtengan ingresos elevados

¹⁸ Idem, DE LA GARZA, Sergio Francisco. p. 269

tributen en forma cuantitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las distintas tarifas progresivas.”¹⁹

La equidad en los impuestos: “es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos 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... La equidad implica el que se encuentren obligados a sufragar un determinado tributo los que se hallen dentro de una misma situación establecida por la ley y que no se encuentren sujetos a esa misma obligación tributaria los que estén en situación jurídica diferente”²⁰

Lo esencial de esos principios es que “se pague el impuesto conforme a la capacidad contributiva de cada quien, y que los contribuyentes que se encuentren en situación igual sean tratados iguales”²¹

Con lo anterior podemos deducir, que la proporcionalidad se refiere a que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público según su capacidad contributiva, mientras que la equidad consiste en tratar igual a los sujetos que se encuentran en una misma situación jurídica, y desigual a los que tienen una situación jurídica diferente, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, y se violan estos principios cuando los impuestos son notoriamente exorbitantes y ruinosos.

En cuanto a los derechos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la proporcionalidad y la equidad en los derechos no es igual que en los impuestos ya que para la determinación hay que tomarse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio que cause los respectivos derechos y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.

¹⁹ Ibidem. pp. 272-275.

²⁰ Ibidem p. 276

²¹ Ibidem. p. 274

También se dice que “un derecho fiscal es exorbitante, cuando el monto de su cobro, comparado con el servicio que proporciona el Estado como contra prestación, sea evidentemente excesivo”²²

El profesor Flores Zavala habla del principio de justicia, “los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción de más cerca posible a sus respectivas capacidades, es decir en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos.”

Asimismo señala que este principio a su vez desarrolla dos principios, el principio de generalidad y el de uniformidad.

El de generalidad quiere decir que todos debemos pagar impuestos o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan una capacidad contributiva, están obligados a pagar impuestos. Pero no todos deberán de pagar todos los impuestos, unos sujetos pagaran unos y otros sujetos pagaran otros. La uniformidad quiere decir, que todos sean iguales frente al impuesto, también significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo.

3. Principio del Destino al Gasto Público

El artículo 31 fracción IV Constitucional establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público.

²² Ibidem. p. 285

Al considerar al gasto público los tratadistas coinciden en que “se encuentra integrado con el conjunto de partidas presupuestales que el gobierno federal fija tanto para la realización de sus actos propios del gobierno, cuanto para la prestación de los servicios públicos prestados directamente por el gobierno del Estado, y por ello toda contribución debe estar única y exclusivamente destinada a sufragar el gasto público de la Federación, de los gobiernos de los Estados o de los gobiernos de los Municipios”²³

El maestro Sergio Francisco de la Garza dice que la mayor parte de los impuestos tiene una aplicación general a los gastos públicos. Sin embargo, y por excepción algunos tributos pueden tener afectaciones especiales. El CFF establece que sólo se puede afectar un impuesto a fin especial cuando la ley así lo establezca (Art. 6).

Por su parte el profesor Flores Zavala dice que los impuestos pueden perseguir, además del fin fiscal, otros extrafiscales, ya sea por sí mismos o por el destino que se dé a su rendimiento, pero que sí está prohibido establecer impuestos con fines exclusivamente extrafiscales.²⁴

Al respecto veamos la siguiente jurisprudencia :

“IMPUESTOS, GASTO PUBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACION AL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCION IV. El artículo 31 de la Constitución Federal establece en su fracción IV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. El señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial, siempre que éste sea en beneficio de la colectividad. Si alguna

²³ J. KAYE, Dionisio. Derecho Procesal Fiscal. Ed. Themis. México 1989. p. 41

prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.”

Volumen 16, pág. 29. Amparo en revisión 4431/56. Sección de Técnicos y Manuales del Sindicato de Trabajadores de la Producción Cinematográfica de la República Mexicana. 16 de abril de 1970. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Manuel Yáñez Ruiz.

Volumen 19, pág. 67. Amparo en revisión 3482/69. Unión de Crédito Agrícola de Hermosillo, S. A. de C. V. 21 de julio de 1970. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

Volumen 50, pág. 57. Amparo en revisión 2801/72. Autotransportes del Sur de Jalisco, S. A. de C. V. 15 de febrero de 1973. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

Volumen 70, pág. 23. Amparo en revisión 3201/58. Petróleos Mexicanos. 22 de octubre de 1974. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Enrique Martínez Ulloa.

Volúmenes 91-96, pág. 91. Amparo en revisión 5994/74. Baker Perkins de México, S. A. 30 de noviembre de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.”²⁵

4. Principio de Irretroactividad de las Leyes

Como ya lo establecimos en otro apartado, el artículo 14 Constitucional dispone “*A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*”, esta prohibición no sólo es en materia tributaria, sino en las demás leyes, La Suprema Corte de Justicia considera que para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, “la ley es retroactiva

²⁴ ZAVALA FLORES, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 26ª. ed. Ed. Porrúa México 1985. p. 215.

²⁵ Séptima Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 181-186 Primera Parte. Página: 244 Nota: Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 53, pág. 105. Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 84, pág. 155.

cuando vuelve al pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto o para modificar o suprimir los efectos de un derecho ya realizado”²⁶

Por su parte el maestro Emilio Margain manifiesta que “la ley no puede afectar actos o hechos realizados o acontecidos en el pasado en perjuicio de persona alguna, pero tampoco puede desconocer derechos que ha otorgado a los particulares hasta cierto futuro mediante cambios que aquella se le introduzcan, porque entonces surgiría la inseguridad jurídica.”²⁷

El profesor Flores Zavala opina al respecto, que no es posible aplicar la teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria, como lo establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que por eso ha caído en el extremo de declarar que “si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la contribución, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar para siempre, el mismo impuesto que afecte su patrimonio” (Cía. Del Puente de nuevo Laredo, S.A. tomo LXXI, página 3496. Apéndice al tomo LXXVI, vol. 2, tomo II, página 1374)”.

Asimismo señala que este principio puede reducirse a que la ley nueva no debe afectar los hechos realizados antes de su vigencia. “El desarrollo de este principio en materia tributaria puede realizarse de la siguiente manera:

- a. Las leyes impositivas sólo son aplicables a las situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Sin una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realización anterioridad, será una ley retroactiva

²⁶ Idem, DE LA GARZA, Sergio Francisco, p. 302.

²⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 12ª. ed. Ed. Porrúa. México 1996. p. 215

- b. La ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aún cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos.
- c. Las modalidades que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, etc., sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores.
- d. Aún en los casos en que las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia.
- e. Las normas procesales para la determinación del crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad económico –coactiva o para la fase contenciosa, se deben aplicar, desde luego, a los procedimientos en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas.
- f. Las leyes que modifican, aumentando o disminuyendo, los términos establecidos por la ley anterior para el ejercicio de un derecho, deben aplicarse desde luego.
- g. Existen casos en los que aparentemente se puede hablar de un derecho adquirido a una exención de impuestos, como cuando por concesión o por disposición legal se ha declarado exenta de un gravamen a determinada categoría de individuos.²⁸

Con lo anterior tenemos entonces que puede haber leyes tributarias que hayan sido derogadas o abrogadas por otras posteriores, sin embargo, aquellas por el momento de su vigencia se realizaran determinados hechos por algunos sujetos, y esos hechos no pueden ser afectados por la ley posterior, por lo que la no retroactividad significa que las leyes actuales no se apliquen o afecten a hechos pasados, así como a las consecuencias generadas por esos hechos.

3. *Garantía de Audiencia*

A continuación estudiaremos la garantía de audiencia, la cual considero de gran importancia y fundamental, puesto que, de aquí parte el título de la presente tesis.

²⁸ Idem, ZAVALA FLORES, Ernesto. pp. 164-169.

Como todos sabemos, la garantía de audiencia esta consagrada en el artículo 14 Constitucional, el cual dispone en su segundo párrafo *"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho"*

Cabe recordar que el titular de la garantía de audiencia, será todo sujeto gobernado, sin importar la nacionalidad, la raza, la religión, el sexo etc., como ya lo estudiamos antes, la relación del gobernado con la autoridad, es una relación de supra a subordinación, por lo que la autoridad deberá respetar entre otras garantías, la garantía de audiencia.

Por otra parte, los bienes jurídicamente tutelados por la garantía de audiencia son: la vida, la libertad, las propiedades, las posesiones y los derechos del gobernado.

Vida.

Para el maestro Ignacio Burgoa, la vida se traduce en el estado existencial del sujeto, entendiéndose por existencia la realización de la esencia desde el punto de vista aristotélico, así la garantía de audiencia protege la existencia del gobernado frente a las autoridades y protege al ser humano.

Libertad.

Al principio de este capítulo, vimos algunas de las libertades Consagradas por la Constitución, pues bien, la garantía de audiencia consagrada en este precepto, se encarga de tutelar no sólo la libertad física, sino, todas las demás libertades que como derechos subjetivos tiene todo individuo.

Propiedad.

También hemos estudiado ya el derecho de propiedad, recordando sus tres elementos el *Ius utendi, ius fruendi, et ius abutendi*, es decir, el uso, disfrute y la disposición de la cosa, por consiguiente, el propietario de una cosa tiene estos tres derechos, porque de lo contrario

tendría solamente la posesión. La garantía de audiencia, protege al gobernado si se le pretende privar o se le priva de sus propiedades.

Posesión.

Ignacio Burgoa nos dice que para la posesión hay que remitirnos al derecho Romano y recordar la teoría subjetiva que habla de dos elementos integrantes de la posesión, que eran el *corpus* (tenencia material o poder fáctico de disposición de una cosa) y el *animus* (intención de conducirse como dueño de la misma), asimismo habla de la teoría objetiva que dispone que el que tiene la posesión de alguna cosa, puede realizar sobre ella conjunta o separadamente cualquiera de los tres derechos de la propiedad, es decir, el *ius utendi*, *ius fruendi* o el *ius abutendi*. De esta teoría objetiva, se desprende que hay dos tipos de posesiones, la originaria en la cual se pueden ejercer todos los derechos de la propiedad, y la derivada, en la cual solamente se podrían ejercer el *ius utendi* o el *ius fruendi*. La garantía de audiencia protege tanto la posesión originaria, como la posesión derivada.

Derechos.

Dentro de este rubro, la garantía de audiencia protege todo derecho del gobernado, sea subjetivo o real, entendiéndose por derecho subjetivo como "facultades concedidas a la persona por el orden jurídico"²⁹, es decir, el derecho subjetivo será la facultad otorgada al gobernado por la ley, por ejemplo las garantías individuales que otorga nuestra constitución, no son sino derechos subjetivos consagrados en preceptos constitucionales, por lo que la garantía de audiencia tutela esos derechos, resultando así ser muy amplia la protección de esta garantía.

Como ya lo mencionamos, el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional establece: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho"

²⁹ idem. BURGOA O. Ignacio. p. 547

Con esto tenemos que la garantía de audiencia protege a los gobernados, cuando a estos se les pretenda privar de los bienes tutelados a los que ya hemos hecho mención; entendiéndose por acto privativo, la "merma o menoscabo (disminución) de la esfera jurídica del gobernado, determinados por el egreso de algún bien, material o inmaterial (derecho), constitutivo de la misma (desposesión o despojo), así como la impedición para ejercer un derecho."³⁰

Otro autor nos señala que, "De acuerdo al segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, toda autoridad que este en posibilidad de realizar o de omitir un acto que prive a los gobernados de algún derecho, esto es, de sustraerlo de su esfera jurídica o de impedir que ingrese a esta, debe previamente ofrecerle la oportunidad de alegar en su defensa y de probar sus argumentos"³¹

En materia tributaria, el profesor Sergio Francisco de la Garza opina que "La garantía de audiencia que establece el Art. 14 Constitucional significa que en las leyes tributarias debe establecerse un procedimiento en que se oiga al afectado y las autoridades administrativas deben ajustarse a ese procedimiento."³²

Luego entonces, la garantía de audiencia, debe de ser respetada por la autoridad, toda vez que ésta ejerce sobre el gobernado, actos que pueden afectar su esfera jurídica, esta garantía debe de estar contemplada en las leyes que establezcan un procedimiento administrativo, dando así al gobernado, la oportunidad de defenderse y alegar lo que a su derecho convenga.

Por lo que hace al momento en que debe de otorgarse dicha garantía, algunos opinan que basta con conceder la audiencia después de realizado el acto de autoridad, mediante recursos administrativos o de anulación. Sin embargo, yo comparto la siguiente opinión:

³⁰ ibidem, p. 538

³¹ SANCHEZ BRINGAS, Enrique. Derecho Constitucional. 2ª. ed. Ed. Porrúa . México 1997. pp. 626, 627.

³² Idem DE LA GARZA, Sergio Francisco. p. 680

"Debería escucharse previamente a una persona antes de que la autoridad decreta una privación de sus derechos o realice actos que afecten las garantías individuales de ella, independientemente del otorgamiento de recursos que permitan combatir en vía ordinaria las determinaciones..."³³

Garantías de Seguridad Jurídica de la Garantía de Audiencia.

Del mismo precepto constitucional, se desprenden a su vez cuatro principios o garantías de seguridad jurídica, los cuales son:

- a) Que a la persona que se le vaya a privar de alguno de los bienes jurídicamente tutelados en este precepto, tenga derecho a un juicio.
- b) Que el juicio se lleve ante tribunales previamente establecidos
- c) Que en el juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento
- d) Que el juicio se resuelva conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho que hubiere dado origen a dicho juicio.

a) Juicio.-

La palabra juicio proviene del latín iudicium, que para los romanos es la segunda etapa del proceso jurisdiccional. La definición de iudicium era la siguiente "iudicium accipitur actus ad minus trium personarum, scilicet actoris intententis, rei intentionem evitantis. Iudicis in medio conocentis" (el juicio es un acto en el que intervienen cuando menos tres personas: el actor que pretende, el demandado que resiste y el juez que conoce y decide).³⁴

El maestro Burgoa dice que para la garantía de audiencia, el juicio no necesariamente supone un real y verdadero conflicto jurídico que deba ser resuelto por una resolución jurisdiccional, sino que basta que en un procedimiento cualquiera se dé oportunidad a la

³³ V. CASTRO, Juventino. Garantías Individuales. 9ª. ed. Ed. Porrúa México 1996. P.236.

³⁴ Ibidem. p. 63.

persona a la que se pretende privar de algún bien jurídico para que se oponga al acto de autoridad respectivo. También manifiesta que el concepto de juicio se traduce en un procedimiento en el que se realice una función jurisdiccional tendiente, como el término lo indica, a la dicción del derecho en un positivo y real conflicto jurídico (fallo o sentencia), o en el que se otorgue o haya otorgado ocasión para que tal conflicto surja o hubiere surgido."³⁵

Otro concepto de juicio es el siguiente, " por juicio debe entenderse el conjunto de medios establecidos en las leyes, para hacer posible la resolución de los conflictos y la declaración del derecho en cada caso, de un modo impersonal, legal justo y equitativo...juicio viene a significar lo mismo que proceso, esto es, como el conjunto de actos regulados por la ley y realizados con la finalidad de alcanzar la aplicación del derecho objetivo y la satisfacción consiguiente del interés legalmente tutelado en el caso concreto, mediante una decisión judicial o administrativa."³⁶

Ahora bien, el juicio que se alude en la garantía de audiencia abarca no sólo a las autoridades jurisdiccionales dentro de un proceso judicial, como expresamente lo consagra el artículo 14, sino que por criterio jurisprudencial también se hizo extensivo a las autoridades administrativas, dentro de un procedimiento administrativo, asimismo se obliga al poder legislativo, para que en las leyes establezca un procedimiento adecuado en que se oiga a las partes.

En resumen en todo procedimiento que sigan las autoridades, ya sean administrativas o judiciales y que sus actos lleguen a privar de sus derechos a los particulares, antes de la privación, el gobernado deberá tener la posibilidad de defenderse, es decir, de ser oído y vencido en juicio. Por lo que las leyes deberán de prever en dichos procedimientos la garantía de audiencia, porque de lo contrario, se estaría en franca violación a esta garantía.

b) Tribunales Previamente Establecidos.

³⁵ Idem BURGOA O, Ignacio. p. 551

A este respecto, contamos con el artículo 13 constitucional que establece "nadie puede ser juzgado por leyes privativas no por tribunales especiales", es decir son tribunales especiales "los que no tienen una competencia genérica, sino casuística, o sea que su actuación se contraiga a conocer de un determinado negocio para el que se hubiere creado expresamente"³⁷

El artículo 14 Constitucional señala que el juicio que se siga deberá llevarse a cabo ante Tribunales previamente establecidos, lo que implica y corrobora la prohibición de tribunales especiales.

Ahora bien, si la garantía de audiencia, es extensiva a los procedimientos administrativos, lo lógico es que la palabra "tribunales" no debe ser tan restrictiva, por lo que abarca no solo tribunales judiciales, sino administrativos y a cualquier autoridad que tenga que emitir alguna resolución.

c) Formalidades Esenciales del Procedimiento.

Estas formalidades son "las que debe tener todo procedimiento no sólo judicial, sino también administrativo... para proporcionar una verdadera oportunidad de defensa a los afectados"³⁸

El Licenciado Ovalle Favela las define como las condiciones fundamentales que debe satisfacer el proceso jurisdiccional y el procedimiento administrativo para otorgar al posible afectado por el acto privativo una razonable oportunidad de defensa.

³⁶ POLO BERNAL, Efraín. Breviario de Garantías Constitucionales. Ed. Porrúa México 1993. P 138.

³⁷ BURGOA O. Ignacio Diccionario de Derecho Constitucional Mexicano. 3ª. ed. Ed. Porrúa. México 1992 p. 55

³⁸ Constitución Comentada.

“Las formalidades esenciales del procedimiento son “ los principios rectores que la técnica jurídico-procesal da a las partes de un juicio (en su amplio sentido de proceso y procedimiento) para la debida oportunidad de defensa, demandando contestación probando y alegando ante el juez competente y en la vía correspondiente, y al juzgador o autoridades competentes les otorgan la facultad de conocimiento, de documentación y de resolver legal y justamente.”³⁹

Las formalidades esenciales del procedimiento son entonces una serie de requisitos que se deben de cumplir en todo proceso legal y todo procedimiento administrativo, para que se le otorgue al gobernado una verdadera defensa ante los actos privativos que pudieran emitir las autoridades, estos requisitos fundamentales son lo siguientes.

1. Dar a conocer el acto de molestia que se va a realizar en contra de la persona.

Esto es, en un proceso judicial se le notifica al demandado la demanda que se ha interpuesto en su contra, a esta notificación se le conoce con el nombre de emplazamiento o citación, por medio de esta figura, se debe dar a conocer al demandado la demanda de la parte actora, y se le correrá traslado de los anexos correspondientes, esta notificación deberá hacerse personalmente, la idea es que el demandado esté realmente enterado de lo que se le esta reclamando, asimismo, las leyes regulan de manera especial, como debe hacerse este emplazamiento.

En los procedimientos administrativos ocurre algo similar, la autoridad administrativa debe notificar al posible afectado el acto de molestia que se pretende llevar en su contra, también las leyes administrativas regulan de manera especial como deben de realizarse las notificaciones, y si no se hacen debidamente, pueden ser nulas, porque el gobernado debe de enterarse fehacientemente de lo que pretende llevarse en su contra.

2. Otorgar un plazo razonable para que la persona aporte pruebas.

³⁹ Idem. POLO BERNAL, Efraín. p. 144

No basta que al demandado en un proceso judicial, simplemente se le emplace y se le dé un día para contestar la demanda, no, es necesario que se le otorgue un plazo considerable para que pueda contestar los hechos de la demanda y pueda oponer las excepciones que considere convenientes.

Asimismo, en un procedimiento administrativo, la autoridad, debe de otorgarle al gobernado un plazo razonable para que éste pueda preparar su defensa y pueda reunir y aportar las pruebas que considere pertinentes, para poder demostrar su dicho.

La autoridad tiene la obligación de admitir las pruebas que se hayan ofrecido conforme a derecho y que tengan relación con los hechos, asimismo esta obligada a desahogarla y valorarla conforme a derecho.

3. Dar la oportunidad de que la persona aporte alegatos que apoyen esas pruebas.

En el proceso judicial, se le otorga a las partes la oportunidad de formular alegatos, es decir consideraciones jurídicas respecto al caso que se este llevando a cabo.

De igual forma, en el procedimiento administrativo, la autoridad debe de otorgarle al particular, el derecho de presentar sus alegatos, los cuales van a apoyar las pruebas que presentó.

4. Que el procedimiento concluya con una resolución que dirima la controversia.

En los procesos judiciales, se concluye con una sentencia, que pone fin a la controversia. En los procedimientos administrativos no es distinto, ya que éstos deben concluir con una resolución, en la que la autoridad administrativa decida el asunto planteado, tanto en la sentencia judicial, como en la resolución administrativa, las autoridades deberán de cumplir con los requisitos de fundamentación y motivación exigidos por los artículo 14 y 16 Constitucionales.

Excepciones a la Garantía de Audiencia

Hemos visto que la garantía de audiencia, consiste en la oportunidad que se concede al particular, de intervenir en un proceso judicial o en un procedimiento administrativo, para poder defenderse ante los actos que pretendan privarlo de la vida, la libertad, sus propiedades, sus posesiones o derechos, esta intervención del particular debe hacerse antes de que se consuma el acto privativo. Ahora bien, existen excepciones a la garantía de previa audiencia, las cuales son detalladas a continuación.

1. La primera excepción a la garantía de audiencia es la prevista en el artículo 33 Constitucional y que establece: *“...el Ejecutivo de la unión tendrá la facultad exclusiva de hacer abandonar el territorio nacional, inmediatamente y sin necesidad de juicio previo, a todo extranjero cuya permanencia juzgue inconveniente”*

2. Otra excepción, era en materia agraria, cuando se dictaban resoluciones dotatorias o restitutorias a favor de los pueblos, las personas que se veían afectadas por tales dotaciones o restituciones de tierra, no tenían la garantía de previa audiencia. Lo anterior era así, ya que dichas tierras o aguas, eran para satisfacer a los núcleos de población, es decir era un acto de interés social, y si la autoridad agraria otorgaba la garantía de previa audiencia a los propietarios de dichas tierras, se haría un proceso lento y no se podría satisfacer ese interés social.

3. La otra excepción la encontramos en el artículo 27 constitucional, que en la parte que interesa señala: las expropiaciones sólo podrán hacerse por causa de utilidad pública y mediante indemnización, esta excepción ha sido confirmada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente tesis *“En materia de expropiación, no rige la garantía de previa audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Federal, porque ese requisito no está comprendido entre los que señala el artículo 27 de la misma Carta fundamental.”*⁴⁰

Si bien es cierto que los afectados por una expropiación no gozan de la garantía de audiencia, también es verdad, que pueden interponer un juicio de amparo en contra de ese acto de expropiación.

4. Tampoco es observable la garantía de audiencia y tratándose de órdenes judiciales de aprehensión, salvedad que se deriva del mismo artículo 16 constitucional, al establecer los requisitos que el libramiento de una orden de aprehensión debe, satisfacer. Al igual que en materia de expropiación, el artículo 27 constitucional no contempla el requisito de previa audiencia⁴⁰

5. Una excepción más es el ejercicio de la facultad económico coactiva o procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de los impuestos y demás créditos fiscales.

Al respecto el profesor Emilio Margain manifiesta que el procedimiento económico – coactivo es uno de los particularísimos del derecho tributario, pues a través del mismo se permite la obtención o aseguramiento en forma rápida, económica y oportuna de los créditos fiscales que le corresponden. Ningún sistema tributario podría existir como tal sin la existencia de ese procedimiento. Si bien es cierto que el Estado molesta al contribuyente en su persona y en sus bienes, la Suprema Corte de justicia de la Nación a declarado lo siguiente:

“debe declararse que la ley sobre facultad económico- coactiva no es anticonstitucional, porque el pago del impuesto no es una deuda proveniente de un contrato sancionado por la ley civil, sino que es el resultado de una necesidad política, cual es la de atender los servicio al públicos, y para hacer estos efectivos, el poder administrativo debe tener bajo su acción la suma de facultades necesarias, sin necesidad de pedir auxilio de otro poder”⁴²

Este mismo autor manifiesta, que la salvedad de la garantía de audiencia en el procedimiento económico- coactivo debería de perverse en la propia Constitución.

⁴⁰ Apéndice al tomo CXVIII, tesis 468. Tesis 97 de la Compilación 1917-1995 y 391 del apéndice 1975, Segunda Sala. Informe de 1970, Tribunal Pleno, pags. 288 a 289. Tesis 33 del Apéndice 1985, pleno.

⁴¹ Idem, BURGOA O. Ignacio p. 562

⁴² Idem, MARGAIN MANAUTOU, Emilio. pp. 218 y 219.

6. Otra excepción de la garantía de previa audiencia la encontramos en materia tributaria, en cuanto a la fijación de impuestos, al respecto esta la siguiente jurisprudencia.

AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el art. 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria, y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y no basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrada por el artículo 14 constitucional. Precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

Séptima época, primera parte:

Vol. 53, p 37, A.R. 5032/69. Fábrica de Aceite "La Rosa". S.A. unanimidad de 17 votos.

Vol. 55, p 39, A.R. 250/58. Guadalupe Landa Escandón y coagraviados. Unanimidad de 15 votos.

Vol. 55, p. 39, A.R. 6714/57. María Teresa Chavez Campomanes y coagraviados. Unanimidad de 18 votos.

Vol. 58, p 37, A.R. 6194/57. Ana Shapiro de Zundeleovich. Unanimidad de 17 votos.

Vol. 66, p 49, A.R. 1229/59 José Martínez Moure. Unanimidad de 15 votos."⁴³

Otra tesis relacionada con la anterior es la siguiente.

GARANTÍA DE AUDIENCIA, EXCEPCIONES A LA, EN MATERIA FISCAL. Si bien es verdad que el Poder legislativo está obligado según el art. 14 constitucional, a establecer en las leyes el procedimiento adecuado para oír a los interesados y darles oportunidad de

defenderse, también es cierto que la propia corte ha establecido excepciones a ese criterio, entre las que se encuentran las leyes fiscales federales, respecto de las cuales debe observarse el régimen establecido por el Código Fiscal de la Federación. En efecto, como el Fisco se encarga de cobrar los impuestos determinados por las leyes, para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos, es evidente que dicho cobro tiene que hacerse mediante actos ejecutivos y unilaterales que si bien pueden ser sometidos a una revisión posterior a la solicitud de los afectados, no pueden quedar paralizados por el requisito de audiencia previa, porque de esa manera podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran por falta de elementos económicos necesarios para su subsistencia. Por tanto, en materia tributaria no rige la garantía de audiencia previa, al grado de que el legislador tenga que establecerla en las leyes impositivas.

No puede exigirse el establecimiento de una audiencia previa en beneficio de los afectados y en relación con la fijación de un impuesto, toda vez que esa fijación, para cumplir con los fines de la tributación, debe ser establecida unilateralmente por el Estado, e inmediatamente ejecutiva, ya que sería sumamente grave que fuese necesario llamar a los particulares afectados, para que objetaran o previamente la determinación de un impuesto, lo que paralizaría los servicios correspondientes y por el contrario, cuando se trata de contribuciones, la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la fijación del impuesto que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen ante las propias autoridades el monto y el cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la fijación del impuesto, una vez que ha sido determinado por las autoridades fiscales, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente y en todo caso la audiencia previa, sino que de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos."

Sexta época, primera parte: Vol. XCVII, p. 28. A.R. 6390/63. Rafael Añorve Valverde y coagraviados. Unanimidad de 16 votos

⁴³ Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, tesis de ejecutorias, 1917-1975, Primera parte, pleno,

Efectivamente, en la imposición de impuestos, no es necesaria la garantía de previa audiencia, porque el Estado está haciendo uso de su Potestad Jurídico Tributaria al expedir las leyes que imponen la obligación a los particulares de contribuir al gasto público.

Hasta aquí hemos analizado la garantía de audiencia y sus excepciones, estas son las únicas que se contemplan en la ley y la jurisprudencia

4. Garantía de Audiencia En Materia Fiscal

Como hemos visto, la garantía de audiencia se ha hecho extensiva para los actos administrativos, por lo que siendo el procedimiento administrativo tributario una serie de actos administrativos, resulta aplicable esta garantía, también sabemos que existen excepciones a esta garantía, las cuales ya fueron mencionadas en el punto anterior.

“En materia fiscal la garantía de audiencia se cumple plenamente en aquellas leyes que suponen la colaboración del contribuyente y de la administración para esa determinación en el procedimiento oficioso y contencioso que establece el Código Fiscal de la Federación; y en algunas leyes particulares que conceden recurso o instancia administrativa a los contribuyentes contra las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales”⁴⁴

El profesor Sergio Francisco de la Garza señala que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no ha sido constante en su criterio sobre si la garantía de audiencia, debe otorgarse previa al acto de determinación tratándose de contribuciones fiscales y parafiscales, como lo estableció el 1er. Tribunal colegiado en Materia Administrativa 1er. C. “cuando el crédito es determinado en su monto por la autoridad exactora y no por el Poder Legislativo, sin audiencia previa del afectado, ello resulta violatorio de la garantía de audiencia que otorga el artículo 14 constitucional, y esa garantía no queda salvaguardada por el hecho de que se den al causante, a posteriori, recursos y medios de defensa, pues ya

México, 1985, pp 62 y 63.

⁴⁴ SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal 5ª ed. .Ed. Pac. México 1991 p.26

cuando se le oiga habrán quedado determinados los elementos del crédito, y en todo caso se le obligará a litigar contra el peso de posibles sanciones y recargos, lo cual no es respetar la garantía de audiencia, pues de entenderse así, bastaría la sola existencia del juicio de amparo para que esa garantía no fuese violada⁴⁵.

Este mismo autor habla de la siguiente opinión, “en nuestro derecho positivo se sigue en algunos casos, no siempre, un procedimiento en que se oye al presunto infractor previamente a imponerle una sanción administrativa y que sucede principalmente cuando las sanciones pueden dar lugar no sólo a la aplicación de sanciones administrativas sino a la consignación a la autoridad judicial para la imposiciones de sanciones penales pero que cuando la infracción no da lugar a la acción penal, la imposición de sanciones en el orden federal se realiza sin seguir, previamente a su aplicación, un procedimiento en el que se oiga al afectado en defensa.”⁴⁶

Esta opinión va encaminada a que la garantía de audiencia se satisface plenamente, cuando se le da al gobernado la oportunidad de defensa, con posterioridad a la fijación de la sanción, a través de los medios de defensa como el recurso o el juicio contencioso. El maestro Sergio Francisco de la Garza coincide con esta opinión, toda vez que hay muchos casos en que resulta impráctico que se le otorgue audiencia antes de la emisión del acto de imposición de la sanción.

Otros autores, como Pedro Cuevas Figueroa, considera que el contribuyente participa en el procedimiento administrativo, ya sea que la autoridad le solicite informes al contribuyente, o que se desarrolle una visita domiciliaria, en donde demuestre a la autoridad que ha dado cumplimiento a sus obligaciones fiscales, o la autoridad se allegará de informes de terceros para corroborarlo, y pueden existir contradicciones, pero existen varias oportunidades de respeto a la garantía de audiencia por parte de las autoridades antes de emitir una resolución, por ejemplo durante la visita domiciliaria en la que se levantan actas para que quede constancia de la visita, en dichas actas, si el particular advierte que se consignen hechos o apreciaciones equivocadas acerca del cumplimiento de sus obligaciones fiscales,

⁴⁵ Idem DE LA GARZA, Sergio Francisco. p. 682

podrá dentro del texto de dicha acta hacer las manifestaciones que aclaren y precisen las circunstancias reales, podrá también en ese momento exhibir los elementos de prueba que apoyen sus aseveraciones.⁴⁷

Al respecto, este autor está refiriéndose a las facultades de comprobación de la autoridad administrativa, por lo que estudiaremos este punto en los siguientes capítulos, solamente quisimos hacer mención de que aparte de las excepciones que ya enunciamos, hay discrepancia entre los tratadistas, y la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto del momento de otorgar la garantía de audiencia al contribuyente, muchos consideran que es suficiente que se le otorguen los medios de defensa posteriores, como el recurso o el juicio de nulidad.

En lo particular, y por lo que hemos analizado hasta estos momentos, considero que la garantía de audiencia debe otorgarse durante el procedimiento administrativo tributario, que se lleva a cabo para determinar las contribuciones omitidas, y no después mediante los medios de impugnación. Pero esto lo estudiaremos dentro del propio procedimiento, y que es a lo que se refieren los dos siguientes capítulos.

⁴⁶ ibidem. p.885

⁴⁷ COLEGIO NACIONAL DE PROFESORES E INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS, A.C. *Justicia Administrativa*. Ed. Trillas. México 1987. pp. 13-16
CUEVAS FIGUEROA PEDRO *Las Instancias Administrativas de Aclaración*.

CAPITULO III

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL

1.- Generalidades

Como ya lo hemos estudiado antes, la autoridad administrativa para cumplir con sus funciones realiza una serie de procedimientos, los cuales pueden ser, procedimientos preparatorios de control y fiscalización, procedimientos de determinación, procedimientos de devolución y extinción del crédito fiscal, procedimientos de ejecución forzosa y procedimientos de impugnación, de éstos procedimientos, nosotros nos ocuparemos en el presente capítulo, de los procedimientos de control y fiscalización que consisten en el "conjunto de actos realizados por la administración pública tributaria con el fin de llevarse a cabo un control en cuanto a la realización de hechos generadores de obligaciones fiscales, así como en el ejercicio de procedimientos de fiscalización de las actividades de los contribuyentes, a efecto de determinar también la realización de hechos generadores y principalmente evitar el incumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo"¹

"La fiscalización o inspección de tributos... es la acción llevada a cabo por los agentes del fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico fiscal han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes"²

La autoridad administrativa, entonces, realiza procedimientos de fiscalización, al momento de ejercer sus facultades de comprobación, estas facultades, le van a permitir verificar que los particulares, hayan cumplido con las obligaciones fiscales, y en su caso, determinar las obligaciones que fueron omitidas, asimismo, podrá comprobar la

¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Ed. Trillas. México 1991. P. 161

² DE LA GARZA, Francisco Sergio. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. 18ª ed. México 1999. P. 729.

comisión de delitos fiscales, tal y como lo señala el artículo 42 de nuestro Código Fiscal de la Federación.

Este mismo artículo señala cuales son esas facultades de comprobación que la autoridad fiscal puede ejercer, así tenemos que podrá:

- I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar acabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requiera.
- III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitud de o avisos en materia del registro federal de contribuyentes así como solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deben estarlo.

- VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte
- VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
- VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales...

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Ahora bien, de estas facultades de comprobación, nosotros estudiaremos, la contenida en la fracción III, que consiste en la práctica de visitas domiciliarias.

2.- Fundamento Constitucional

El fundamento constitucional de las visitas domiciliarias, lo encontramos en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, que en su párrafo once establece:

“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de 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 por los cateos.”

Estas formalidades para los cateos se encuentran en el mismo artículo 16 Constitucional, que aplicadas a una orden de visita serían:

Expedirse por autoridad competente, constar por escrito, expresar el lugar o lugares que se han de visitar, la persona a quien vaya dirigida y el objeto de la visita, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Al respecto tenemos la siguiente jurisprudencia

“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 permitir que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitantes 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.”³

³ Octava Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Apéndice de 1995 Tomo III, Parte SCJN Tesis: 509 Página: 367. Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, Diciembre de 1997, página 333, tesis por contradicción 2a./I.59/97.

3.- Inicio de la Visitas domiciliarias

a) Lugar de la visita

De conformidad con el artículo 44 fracción I del Código Fiscal de la Federación la visita domiciliaria se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, de esta fracción se desprende, que en una misma orden de visita se puede señalar un lugar o varios lugares para que pueda practicarse la misma

b) Orden de visita

Hemos visto ya el fundamento constitucional de las visitas domiciliarias, así como los requisitos mínimos con los que debe constar según el artículo 16 Constitucional, pero también es necesario ver como se va a desarrollar la visita domiciliaria, para lo cual, el mismo el Código Fiscal de la Federación, nos da los requisitos que debe reunir toda visita domiciliaria, iniciándose con una orden de visita, la cual, como cualquier acto administrativo deberá cumplir con los siguientes requisitos:

Art. 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 vaya 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."

Además de estos requisitos, se encuentra también el artículo 43, que impera:

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

- I. El 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 lo podrán hacer conjunta o separadamente.

Al respecto tenemos la siguiente jurisprudencia

"VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional la orden de visita domiciliaria expedida por autoridad administrativa debe satisfacer los siguientes requisitos: 1.- Constar en mandamiento escrito; 2.- Ser emitida por autoridad competente; 3.- Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4.- El objeto que persiga la visita; y 5.- Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia. No es óbice a lo anterior lo manifestado en el sentido de que las formalidades que el precepto constitucional de mérito establece se refieren únicamente a las órdenes de visita expedidas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales pero no para las emitidas por autoridad administrativa, ya que en la parte final del párrafo segundo de dicho artículo se establece, en plural, "...sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos" y evidentemente se está refiriendo tanto a las órdenes de visitas administrativas en

lo general como a las específicamente fiscales, pues, de no ser así, la expresión se habría producido en singular.”⁴

Habiendo visto los requisitos de la orden de visita, nos remitiremos a la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

II. Si al presentarse los visitados al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

En este caso, los visitadores al citar al visitado o a su representante, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

En los casos en que al practicarse los visitadores al lugar en donde deba presentarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la

⁴ Séptima Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Apéndice de 1995 Tomo III, Parte SC/JN Tesis: 183 Página: 126. Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tomo VI, Diciembre de 1997, página 333, tesis por contradicción 2a./J.59/97.

obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancía.

Por la lectura del precepto, se puede apreciar que la visita no se ha iniciado aún, y que solamente se está dejando citatorio para que se pueda practicar la visita, con la persona que deba atenderla, por lo que las atribuciones que se le dan a los visitadores en los siguientes tres párrafos de esta fracción, son excesivas y hasta cierto punto ilegales, porque no se ha iniciado la visita.

Así con respecto al segundo párrafo del citado artículo, el profesor Rodríguez Lobato establece que la elaboración de la relación de sistemas, libros, registros y demás documentación que integra la contabilidad, es jurídica y tal vez físicamente imposible, porque la visita no se ha iniciado aún toda vez que ni siquiera se ha entregado la orden respectiva. Coincido con esta opinión porque aún no se inicia la visita y la persona que se encuentra en el lugar no tiene porque poner a disposición de los visitadores la contabilidad, además de que si no se ha iniciado la visita, es porque no se ha entregado la orden de la misma, en donde se establece que es lo que se va a revisar, por lo que sería ilógico que se pretendiera hacer dicha relación. Tiene aplicación la siguiente tesis jurisprudencial:

VISITA DOMICILIARIA. EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 44 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA ELABORAR UNA RELACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE INTEGRA LA CONTABILIDAD ANTES DEL INICIO DE LA VISITA, CON EL PURO CITATORIO, CONTRAVIENE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. En concordancia con el principio de que el respeto al domicilio de las personas constituye un derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual, el artículo 16 constitucional establece que la orden para la práctica de visitas domiciliarias expedida por las autoridades administrativas para cerciorarse de que se han acatado, entre otras, las disposiciones fiscales, debe

constar en mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde y motive su causa, expresándose el nombre del visitado, el domicilio en que debe llevarse a cabo la visita y su objeto, levantándose, al concluirla, acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia; por lo tanto, al disponer el segundo párrafo de la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación que, si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio, pudiendo, en ese momento, elaborar una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad del visitado, transgrede lo establecido en el artículo 16 constitucional, al permitir a la autoridad administrativa empezar la visita sin cumplir con las formalidades prescritas en la citada disposición constitucional.

Amparo directo en revisión 1823/95. Teresa Dana Kamaji. 9 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.⁵

Asimismo, en los otros dos párrafos los visitadores están facultados para asegurar contabilidad, bienes o mercancías, al respecto encontramos la siguiente opinión, "Queda a su absoluta discreción (visitadores) apreciar sin probarlo, que existe el peligro de que el destinatario de la orden de visita se ausente o pueda realizar maniobras tendientes a impedir el comienzo o desarrollo de la diligencia cuando todo caso debe ser el juez quien decrete la necesidad de la medida, previa su justificación... si la visita no se ha iniciado y no hay persona con la cual se entienda y pueda presentar los comprobantes respectivos, no vemos como los visitadores estén en posición real de cerciorarse que se ha manifestado a las autoridades fiscales, o ha sido autorizada por ellas, la importación,

⁵ El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el ocho de abril en curso, aprobó, con el número LVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a ocho de abril de mil novecientos noventa y siete. Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: V, Abril de 1997 Tesis: P. LVIII/97 Página: 17.

tenencia, producción, explotación, captura o transporte de los bienes o mercancías sujetos a tales requisitos”⁶

Identificación de los visitantes.

La fracción III del artículo que estamos analizando establece: “Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitantes que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia...”

Al inicio de la visita de verificación, junto con la entrega de la orden de visita, deberán identificarse plenamente los visitantes, los cuales deberán ser los que establece la orden de visita. Para tal identificación, los visitantes deberán estar provistos de una credencial oficial vigente, expedida por la autoridad competente, en la cual conste la fotografía del que la porta, su nombre su firma y el cargo que desempeña, esto último, en virtud de que los visitantes deberán de estar facultados para llevar a cabo las visitas de inspección, porque no todo servidor público puede ejercer esta función, asimismo deberá contener el sello o logotipo oficial de quien proviene.

Los datos de la identificación de los visitantes, deberán hacerse constar en el acta que se instrumente, toda vez que de no ser así, el acta será nula, porque se viola la garantía de seguridad jurídica del visitado.

“La identificación de los visitantes debe ser siempre individual, concreta, no platónica, ajustada a un prototipo trillado y convencional, sino con acopio de rasgos minuciosos, singulares, expresando todas las peculiaridades que distingan a un visitante de otro o al mismo visitante en momentos diferentes”, pues la operación real de identificación de los visitantes, cuando de veras se da, es más complicada y exigente que la que puede indicar una o dos líneas de un folio del acta.”⁷

⁶ CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela. *Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal*. Ed. Themis. 2ª ed. México 1997. P. 116.

⁷ *Ibidem* P. 133

La anterior opinión, obedece a que por lo regular la identificación de los visitadores es una fórmula que se encuentra preestablecida en el acta que se esta instrumentando en ese momento, lo cual no es correcto, porque la identificación de los visitadores no es una mera formalidad, sino que se trata de un requisito indispensable para que se lleve acabo la visita domiciliaria, tal y como lo marca el artículo 16 constitucional.

Asimismo, tenemos la siguiente jurisprudencia

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

Octava Epoca: Contradicción de tesis 6/89. Entre las sustentadas por el Tercero y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 20 de agosto de 1990. Unanimidad de cuatro votos.⁸

⁸ Octava Epoca Instancia: Segunda Sala Fuente: Apéndice de 1995 Tomo II, Parte SCJN Tesis: 576 Página: 419 NOTA: Tesis 2a./J.6/90, Gaceta número 35, pág. 72; Semanario Judicial de la Federación, tomo VI, Primera Parte, pág. 135.

Los testigos

En la misma fracción II antes analizada también se establece, "... requiriéndola para que designe dos testigos; si estos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designará, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita."

Como podemos ver, después de entregada la orden de visita e identificados los visitadores, estos procederán a solicitarle al visitado que nombre dos testigos, y es muy claro el artículo al precisar que sucede si el visitado no los nombra, en este caso los testigos podrán ser designados por los visitadores.

Ahora bien, la designación de los testigos debe de asentarse en el acta de inicio, toda vez que es al inicio de la visita donde deben de ser designados, asimismo debe de constar la firma de estos en el acta final de la visita de verificación, no debemos olvidar que los testigos deben de estar durante el desarrollo de la visita y no solo al principio, ya que esto constituye una garantía para el visitado, tan es así, que si en el acta que para el efecto de la visita se levante, no consta que se designaron a los dos testigos, el acta será inválida. Al respecto tenemos la siguiente tesis.

TESTIGOS DE LAS VISITAS FISCALES. DEBEN DESIGNARSE AL PRINCIPIO DE LA VISITA FISCAL QUE SE PRACTIQUE. Aún cuando en el acta final de visita fiscal practicada, se diga que se designaron los testigos, no es suficiente tal indicación, hace falta que se haga constar que al inicio de la visita se hizo la designación de testigos, de no hacerse así queda inválida el acta de la visita en los términos del artículo 44 del Código fiscal de la Federación.

Revisión No. 142/86.- resuelta en sesión de 18 de mayo de 1990, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado ponente: Alfonso Nava Negrete.- Secretario: Lic. Mario Meléndez Aguilera.

Habrán ocasiones en que los testigos designados al inicio de la visita, no puedan permanecer durante el desarrollo de la misma o al final de esta, por lo que la fracción III, prevé lo siguiente:

“Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se este llevando acabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con quien se entienda la visita, deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

Esta fracción señala que los testigos pueden ser sustituidos, si su conducta encuadra en los siguientes supuestos:

- Por no comparecer al lugar donde se este llevando la visita.
- Por ausentarse de ese lugar antes de que concluya la diligencia.
- Por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo.

Tal y como lo expresa el artículo ante estas circunstancias los visitadores requerirán al visitado para que designe otros testigos, y ante su negativa los visitadores los designaran, esta sustitución de testigos deberá de asentarse detalladamente en el acta. Cabe mencionar que se puede sustituir a los testigos cuantas veces sea necesario siempre y cuando esa sustitución se asiente debidamente en las actas parciales respectivas.

Veamos la siguiente tesis:

VISITAS DOMICILIARIAS. ACTAS PARCIALES DE AUDITORIA DESIGNACION DE TESTIGOS. Con arreglo a lo dispuesto en los artículos 16 constitucional, 44 fracción III y 46 del Código Fiscal de la Federación vigentes en mil novecientos ochenta y seis, constituye una formalidad esencial del

procedimiento de visita domiciliaria el levantamiento de un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar, o en su ausencia o negativa por la autoridad que practique la diligencia, formalidad que por su propia naturaleza es extensiva a todas las actas que se elaboren, sean inicial, parcial, complementaria o final de auditoría, según lo previene la legislación común. Salvo los casos de excepción autorizados por la ley, deben reputarse legales y eficaces las actas en donde se hagan constar los hechos y omisiones observadas en una diligencia de este género, sólo si en las mismas aparecen las firmas de los testigos de asistencia nombrados en las condiciones ya apuntadas. Sin embargo, esta afirmación de ninguna manera supone que la designación de los testigos deba producirse y repetirse tantas veces como actas se levanten, de manera tal que el requerimiento al visitado para su designación conste una y otra ocasión en cada acta parcial complementaria, o inclusive al final de la visita, pues el nombramiento de los testigos debe ocurrir precisamente al principio de la diligencia después de la entrega de la orden de visita respectiva al contribuyente o a la persona presente en el lugar, y dichos testigos salvo los supuestos de sustitución tasados en la ley normalmente continuarán fungiendo con el mismo carácter durante el desarrollo de la visita hasta su conclusión. De esta manera, queda fuera de duda que la elección de los testigos, precedida del requerimiento al visitado, si bien debe producirse siempre al inicio de la visita y hacerse constar en el acta respectiva, en cambio no se precisa repetir en actuaciones subsecuentes (a menos por supuesto de ameritarse su sustitución), lo cual explica sobradamente que en las actas parciales o complementarias no se diga nada al respecto aunque sí cuenten con la firma de los testigos, y que en el acta final sólo se contenga una memoria de dicho nombramiento.

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL
PRIMER CIRCUITO.**

Amparo directo 2223/88. Publicaciones del Centro, S.A. de C.V. 24 de enero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.⁹

4.- Las Actas de visita

El artículo 46 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

Art. 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado.

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

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

⁹ Octava Epoca Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: III Segunda Parte-2 Página: 878.

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

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

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

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no pruebe que estos se encuentran en poder de una autoridad....

V. Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos de visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entienda la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que éste se presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entienda la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se nieguen a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará e la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

VII. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

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.

Ya hemos visto que una visita domiciliaria se inicia con la entrega de la orden de visita, que los visitadores deben de identificarse plenamente ante el visitado, y lo van a requerir para que nombre a los testigos, en fin, se deben de cumplir con una serie de formalidades que deben de asentarse en el acta de visita, la cual será el documento en que se haga constar lo que ya hemos mencionado, así como los hechos y omisiones que

se den durante el desarrollo de la diligencia, tal y como lo señala el artículo antes transcrito.

Veamos una posible definición de lo que constituye una acta de visita "El acta de visita constituye un registro sensible, sistemático y ordenado de los hechos que van conformando el desarrollo de aquella, que se caracteriza por ser un procedimiento continuo, mas o menos prolongado, con una serie de hechos en secuencia, que se inicia con la entrega de la orden y concluye con el cierre del acta de la diligencia"¹⁰

En efecto las actas de visita se levantan desde el inicio de la visita domiciliaria, y en ellas se registran todos los hechos u omisiones que se van presentando durante el desarrollo de la misma, lo que permite saber si se cumplieron las formalidades esenciales para llevar acabo una visita, y saber cronológicamente lo que ha sucedido durante dicha diligencia.

Ahora bien como lo establece el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, durante el desarrollo de una visita domiciliaria se pueden levantar diferentes tipos de actas, como lo son acta de inicio, actas complementarias, actas parciales, ultima acta parcial y acta final.

Acta de inicio.

"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...el acta de inicio esta integrada generalmente con un rubro, número de folio del acta, lugar donde se levanta, fecha, hora, nombre, puesto y adscripción de los visitadores que la levantan, personal, hechos, apercibimiento, lectura y cierre del acta, fe de erratas, nombre y firma del visitado, los visitadores y de los testigos"¹¹

¹⁰ Idem. CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO Graciela.

¹¹ MARTÍNEZ BAHENA, José Luis, Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria Como Medio de Comprobación Fiscal. Ed. Sista. México 1994, pp 118-119.

Esta es el acta que se levanta al inicio de la visita domiciliaria, cuando se ha entregado la orden de visita y los visitadores proceden a identificarse y hacen el requerimiento de que se nombren a los testigos, todo esto debe de asentarse en esa acta, así como los hechos y omisiones que se vayan dando durante esa visita

Actas Complementarias

La siguiente fracción nos habla de las actas complementarias

Art. 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

IV. Con las misas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o **complementarias** en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar **actas complementarias** sin que exista una nueva orden de visita.

Como podemos observar en las actas complementarias se harán constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto de los que se tenga conocimiento durante el desarrollo de la visita.

Tal vez no este muy claro en la ley, en qué momento deban levantarse las actas complementarias, por lo que podemos suponer que en este tipo de actas no se deberán consignar los hechos u omisiones que deban constar en las actas parciales o en el acta final.

Actas Parciales.

Las fracciones correspondientes a este tipo de actas son las siguientes:

Art. 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar **actas parciales** o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita. Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en **actas parciales**. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros...

VII. **Las actas parciales** se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

Como podemos ver las actas parciales se podrán levantar durante el desarrollo de la visita, es decir, después de iniciada ésta, y antes de que se levante el acta final, por lo que los visitadores no pueden levantar actas parciales antes de iniciada la visita domiciliaria o después del acta final, y si llegaren a hacerlo, tales actas resultarían ilegales.

Pero ¿qué se puede hacer constar en una acta parcial?

- a) Los hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita.-
- b) Los hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales.
- c) Los hechos u omisiones que se conozcan de terceros...

Todos estos hechos y omisiones que se detecten durante el desarrollo de la visita, deberán ser consignados de inmediato en las actas parciales que al efecto se levanten, y por consiguiente deberán ser del conocimiento del visitado en ese mismo momento.

Ultima Acta Parcial.

Esta acta se menciona en el párrafo segundo de la fracción IV del artículo 46 del CFF.

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

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no pruebe que estos se encuentran en poder de una autoridad....

Esta fracción nos habla de las actas parciales que ya hemos mencionado, ahora bien, si los visitadores ya han levantado actas parciales, en donde hagan constar hechos y omisiones que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, deberán levantar una última acta parcial en la que se hará mención expresa de todos esos hechos y omisiones y como lo señala el artículo, el visitado tiene un plazo de veinte días (cuando menos) para presentar libros documentos o registros para desvirtuar los hechos u omisiones, u optar por corregir su situación fiscal, pero en caso de que no los presente o no señale el lugar donde ese encuentren, se tendrán por consentidos esos hechos u omisiones.

Presentación de libros, documentos y registros para desvirtuar los hechos y omisiones consignados en la última acta parcial.

Ahora bien, el visitado tiene un plazo de veinte días para presentar documentos, libros y registros que desvirtúen los hechos y omisiones consignados en la última acta parcial, plazo que puede ser ampliado por quince días más, siempre y cuando la visita domiciliaria se trate más de un ejercicio fiscal y el visitado lo solicite dentro de los veinte días que se estipulan.

En este plazo, el visitado puede solamente presentar documentos, libros y registros que pudieran desvirtuar los hechos y omisiones consignados en la última acta parcial, mismos que deberán ser estudiados por los visitadores, y deberán ser tomados en cuenta por la autoridad que vaya a emitir la resolución correspondiente y que pudiera entrañar hacer la determinación de contribuciones omitidas.

De conformidad con el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, los hechos que se conozcan con motivo de las facultades de comprobación, en este caso, con motivo de la visita domiciliaria, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

Por lo anterior, resulta importante que sean revisados los libros, documentos o registros que pudieran presentar los visitados, y que van a desvirtuar los hechos u omisiones consignados en la última acta parcial, agregando, que no solamente se limite a presentar documentales, sino que se pudieran hacer consideraciones de derecho y presentar otro tipo de pruebas que en un momento dado puedan ayudar a desvirtuar esos hechos y omisiones antes de que se emita una resolución administrativa que pudiera afectar al visitado y que de todos modos va a tener que impugnar.

Acta Final

Art. 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

VI.- Si en el cierre del **acta final** de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que éste se presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entienda la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se nieguen a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará e la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

Esta acta es la que se levanta al concluir la visita domiciliaria la cual contiene los resultados de la misma, asimismo esta acta esta integrada por las actas parciales que hayan levantado los visitadores.

Como claramente lo señala el artículo, debe de estar firmada por cualquiera de los visitadores que intervinieron, por los testigos y por el visitado o quien atendió la diligencia, esta acta como las anteriores, también deberá estar debidamente circunstanciada, es decir consignar todos los hechos ocurridos en la diligencia, por ejemplo si el visitado o los testigos se negaren a firmarla, se deberá asentar en el acta, sin que esto afecte la validez de la misma.

Ahora bien, el acta final ¿constituye una resolución administrativa?. Si bien es cierto que el acta final pone fin al desarrollo de la visita domiciliaria que se realiza en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, también lo es que no constituye una resolución definitiva contra la que pueda interponerse un juicio de

nulidad o un recurso de revisión. Esto lo corrobora el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

Art. 63.- Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código, o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, así como aquellos proporcionados por otras autoridades fiscales, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

Con lo anterior tenemos que el acta final simplemente pone fin al desarrollo de la visita domiciliaria, lo que significa que después de levantada el acta final, las autoridades no podrán levantar otra a menos que se de una nueva orden de visita.

Veamos la siguiente jurisprudencia.

VISITA DOMICILIARIA, EL ACTA FINAL O EL DOCUMENTO EN EL QUE LOS VISITADORES DETERMINAN LAS PROBABLES CONSECUENCIAS LEGALES DE LOS HECHOS U OMISIONES QUE HUBIEREN CONOCIDO DURANTE EL TRANCURSO DE AQUELLA, NO CONSTITUYE UNA RESOLUCION FISCAL DEFINITIVA Y EN SU CONTRA NO PROCEDE JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. Si bien es cierto que a partir de las reformas al artículo 46 del Código Fiscal de la Federación que entraron en vigor el día primero de enero de mil novecientos noventa, mediante las cuales se modificaron sus fracciones I y IV, y se adicionó una fracción VII, los visitadores se encuentran facultados para determinar en el acta final de visita o en documento por separado, las consecuencias legales de los hechos u omisiones que hubieren conocido durante el transcurso de la visita; tal determinación es una probabilidad y no un acto definitivo para efectos del

juicio de nulidad, en tanto que los asientos de los visitadores forman parte de una etapa del procedimiento administrativo de fiscalización y sólo pueden servir de motivación a la resolución que, en definitiva, emita la autoridad competente expresamente facultada para ello por el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual no está obligada a realizar la determinación correspondiente en los mismos términos en que lo hicieron los visitadores.

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

Tesis de jurisprudencia 16/96. Aprobada por la Segunda Sala de este alto tribunal, en sesión pública de ocho de marzo de mil novecientos noventa y seis, por unanimidad de cinco votos de los Ministros: Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Guitrón, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel. ¹²

¹² Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: III, Abril de 1996 Tesis 2a./J. 16-96 Página: 170

CAPÍTULO IV

LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL Y LA GARANTÍA DE AUDIENCIA

1. Plazo para desvirtuar Hechos u Omisiones Consignados en la Última Acta Parcial A través de Documentales.

Hasta aquí hemos visto como se desarrolla una visita domiciliar de conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, ahora bien, en el presente capítulo abordaremos la defensa del contribuyente ante la autoridad fiscal, por lo que nos ubicaremos después de que es emitida la última acta parcial y en la cual se han consignado los hechos y omisiones que pueden entrañar incumplimiento por parte del visitado a las disposiciones fiscales.

Así tenemos que el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación establece:

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

De este artículo se desprende, que después de levantada la última acta parcial, el visitado tiene un plazo de veinte días cuando menos, para presentar libros, documentos o registros que desvirtúen los hechos y omisiones consignadas en la última acta parcial.

Este mismo artículo nos señala que el plazo puede ser ampliado por quince días más, siempre y cuando la revisión se haga sobre más de un ejercicio fiscal y que el visitado lo solicite dentro de los veinte días a que hemos hecho mención.

Con lo anterior estamos hablando de un plazo de 35 días si es que fue ampliado el mismo. De esta manera, el visitado podrá presentar sus documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos y omisiones asentados en las actas y que puedan constituir el incumplimiento a las disposiciones fiscales.

Si dentro de dicho plazo, el visitado no presentare documentos libros o registros que desvirtúen esos hechos, los mismos se tendrán por consentidos y se emitirá el acta final.

2. Limitante A Las Pruebas Que Se Puedan Aportar.

Si bien es cierto que se le otorga un plazo al visitado para aportar documentos, libros o registros para desvirtuar hechos y omisiones asentados en las actas, que puedan constituir incumplimiento a las disposiciones fiscales, también lo es que la autoridad esta limitando la defensa del visitado, por cuanto en dicho artículo no se establece que dentro de ese plazo se puedan aportar otro tipo de pruebas, que pudieran demostrar el cumplimiento de dichas disposiciones.

Es por ello que en este punto hablaremos de la limitante que tiene el visitado para aportar otro tipo de pruebas, para lo cual, veremos primero que se entiende por prueba.

“Medio de prueba es todo aquel elemento que sirve de una u otra manera, para convencer al juez de la existencia o de la inexistencia de un dato determinado. Es siempre por tanto, un instrumento, algo que se maneja para contribuir a obtener la finalidad específica de la prueba procesal.”. El profesor Sergio Francisco de la Garza, dice que en materia fiscal, puede ser aceptada esta definición cambiando la figura de juez, por la de autoridad administrativa”¹

Otras definiciones que tenemos son las siguientes:

“La prueba como contenido o resultado de la actividad de probar, es uno de los actos de parte más importante. Se trata de un acto de eficiencia, porque tiende a robustecer las afirmaciones, a justificar la pretensión de cada accionante”²

“Conjunto de actos y elementos objetivos y subjetivos que son presentados al juzgador o resolutor, para que este se encuentre en aptitud de sustentar la decisión con la cual va a dilucidar el litigio o el recurso planteado.”³

“La prueba es la obtención del cercioramiento del juzgador acerca de los hechos discutidos y discutibles. Cuyo esclarecimiento resulte necesario para la resolución del conflicto sometido a proceso. En este sentido, la prueba es la verificación o confirmación de las afirmaciones de hechos expresados por las partes”⁴

De lo anterior se desprende que los medios de prueba van a ser todos aquellos elementos que aporten las partes, tendientes a convencer a la autoridad administrativa de los hechos o afirmaciones que se hagan.

Aplicándolo a nuestro tema, las pruebas serán los elementos que pudiera aportar el visitado para desvirtuar los hechos y omisiones asentados en la última acta parcial. Va a

¹ DE LA GARZA, Francisco Sergio. Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, 18ª ed. México 1999, p. 693

² BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal, Ed. Miguel Angel Porrúa, México 1990, p. 413.

³ ESQUIVEL VAZQUEZ, Gustavo A. La Prueba en el Juicio Fiscal Federal, Ed. Porrúa, México 1998, p. 7

⁴ TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. El Procedimiento Contencioso Administrativo 4º. Reunión de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación agosto 1995. México 1996, p. 77

probar que ha cumplido con las disposiciones fiscales y que por lo tanto lo asentado en dicha acta es incorrecto.

Sin embargo, como ya fue apuntado antes, considero que hay una limitante al derecho que tiene el visitado para aportar pruebas, porque solamente puede presentar documentales, pero pudiera ser que mediante otro tipo de pruebas, como la pericial, la testimonial o la inspección ocular, pueda demostrar que ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

Al respecto tenemos la siguiente opinión: "...al estar limitada la posibilidad de ofrecer pruebas a la documental, no se podrá conocer por completo el cumplimiento del contribuyente cuando para demostrarlo se requiera desahogar otro medio de prueba, como la pericial en todas sus posibilidades técnicas, la testimonial o la inspección ocular en las instalaciones del sujeto del impuesto."⁵

Documentales

El artículo 46 que hemos venido estudiando, le otorga al visitado el derecho de aportar documentos, libros o registros que puedan desvirtuar los hechos y omisiones asentados en la última acta parcial, y que pueda entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales.

Es decir, solamente podrá aportar pruebas documentales, ahora bien, ¿qué se entiende por documento? "Es la escritura o instrumento u otro escrito autorizado, según los casos con que se pruebe o confirme o corrobora una cosa, o sirve para hacer constar una obligación; o todo escrito en que se hace constar una disposición o convenio, o cualquier otro hecho, para perpetuar su memoria y poderlo acreditar cuando convenga"⁶

⁵ COLEGIO NACIONAL DE PROFESORES E INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS, A.C. Justicia Administrativa. Ed. Trillas. México 1987. p. 18

⁶ Idem ESQUIVEL VAZQUEZ, Gustavo p. 488.

Con lo anterior tenemos que el particular puede presentar los documentos y si no los presenta, deberá de señalar el lugar donde se encuentren, y este lugar deberá ser donde se encuentre el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad, o en todo caso, si esos documentos no se encuentran en su poder deberá probar que los tiene alguna autoridad, lo mismo ocurre con los libros y registros.

Ahora bien, hay documentos públicos y privados. "la calidad de documentos públicos se demuestra por la existencia sobre los propios documentos de los sellos, firmas u otros signos exteriores"⁷, este tipo de documentos hacen prueba plena.

El documento público hace fe de su contenido independientemente de la relación que este contenido tiene con el interés de su autor y hace fe de su autor, es decir, de su autenticidad...en cambio, el documento privado hace fe de su contenido solamente cuando va contra el interés de su autor, y el documento privado no hace fe, sino hasta que no pueda considerarse como legalmente reconocido, ni de su autor ni de su fecha"⁸

Asimismo el Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria nos dice cuales son los documentos públicos, estableciendo en su artículo 129 lo siguiente:

"Son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones. La calidad de públicos se demuestra por caso, prevengan las leyes el artículo"

Con lo anterior tenemos que los documentos públicos son expedidos por autoridad competente y ese actuar debe estar establecido en la ley, así, por ejemplo, las actas instrumentados por los visitadores en la visita domiciliaria son documentos públicos.

⁷ Idem DE LA GARZA, Francisco p. 695

Cabe mencionar que en estos documentos públicos deben de constar los sellos de la dependencia que los emite y la firma del funcionario que los expide.

Por lo que hace a los documentos privados, estos se definen por el Código Federal de Procedimientos Civiles de la siguiente manera:

Art. 133.- "Son documentos privados los que no reúnen las condiciones precisadas por el artículo 129."

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, el visitado solamente puede presentar documentos libros o registros, pudiendo suceder que haya documentos que el visitado quiera aportar y que se encuentren en poder de alguna autoridad, para lo cual deberá solicitarlos a dicha autoridad, o en su defecto solicitar copia certificada de los mismos. Con lo anterior tenemos que finalmente el visitado lo único que puede presentar son documentales, ya sean públicas o privadas, pero ¿qué hay con las demás pruebas que en todo caso también pudiera aportar y que serían útiles para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en las actas.

Mencionaremos las pruebas que se pudieran presentar y que no están contempladas en el artículo que hemos venido analizando.

Inspección Ocular.

"La inspección o reconocimiento judicial es un medio de prueba que consiste en el examen o comprobación directa del juzgador, de personas, cosas u objetos, que le permitan aclarar o fijar los hechos controvertidos que no requieren conocimientos técnicos especiales."⁹

⁹ Ibidem. pp. 695,696

⁹ LUCERO ESPINOSA, Manuel, Teoría Práctica del Contencioso Administrativo. Ed. Porrúa.. 2ª ed. México 1992. p. 148.

En cuanto a su ofrecimiento y admisión nos remitiremos al Capítulo V del Título Cuarto del Libro Primero del Código Federal de Procedimientos Civiles, por ser de aplicación supletoria, así el artículo 163 de dicho ordenamiento establece que “De la diligencia se levantará acta circunstanciada, que firmaran los que a ella concurren”

Testimonial.

“La prueba testimonial o de testigos, consiste en el instrumento a través del cual el juzgador se allega de noticias acerca de hechos o acontecimientos pasados que al testigo le constan por haberlos presenciado, y que constituyen los puntos controvertidos.”¹⁰

Para su ofrecimiento y admisión, también nos remitiremos al Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, es decir, al capítulo VI del Título Cuarto del Libro Primero de dicho ordenamiento.

Pericial

“Desde el punto de vista jurídico se afirma que el dictamen pericial es un medio probatorio que consiste en la opinión emitida en juicio por un tercero denominado perito, con el objeto de asesorar a juzgador en el esclarecimiento de los puntos controvertidos, distintos al Derecho Nacional legislado, para crear en él una convicción o certeza ajustada a la verdad, a fin de dirimir justamente un litigio”¹¹

“La prueba pericial es un medio a través del cual se persigue ilustrar al juzgador acerca de los hechos controvertidos, cuyo examen requiere conocimientos especiales de alguna

¹⁰ Ibidem. p. 148, 149.

ciencia, técnica o arte, y que para ello es necesario la asistencia intelectual de una persona capaz, denominada perito, versado en la especialidad sobre los puntos respecto de los cuales ha de oírse su parecer, y cuyos conocimientos ha adquirido en virtud de su profesión u oficio.”¹²

De la misma manera que las otras dos pruebas, para su ofrecimiento y admisión nos vamos a remitir al Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, capítulo IV del Título Cuarto del Libro Primero del ordenamiento citado; así por ejemplo el artículo 143 señala:

“La prueba pericial tendrá lugar en las cuestiones de un negocio relativas a alguna ciencia o arte, y en los casos en que expresamente lo prevenga la ley”

La valoración de dichas pruebas, quedará a la prudente apreciación de la autoridad.

Por otra parte, cabe señalar que la presentación de otro tipo de pruebas, distintas a la documental requerirá un plazo más amplio para su presentación y desahogo, ya que actualmente es de 20 días. Pero resulta necesario si de lo que se trata es de dar cabal cumplimiento a la garantía de previa audiencia.

3. Limitante al Planteamiento de Cuestiones de Hecho y de Derechos.

Una de las formalidades esenciales del procedimiento que debe cumplirse para satisfacer la defensa del particular ante la autoridad, es la de dar oportunidad de que la persona aporte alegatos que apoyen las pruebas aportadas.

Ahora bien, como ya hemos visto el párrafo segundo de la fracción IV del artículo 46 de nuestro Código Fiscal de la Federación, se establece que el contribuyente tiene un

¹¹ Idem ESQUIVEL VAZQUEZ, Gustavo A. p.134.

¹² Idem LUCERO ESPINOSA, Manuel. p.145

plazo de veinte días para presentar documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en las actas.

Como podemos observar, solamente se le da la oportunidad al visitado para que presente documentos, libros o registros, pero no se hace mención de que pueda realizar planteamientos de hecho o de derecho que acompañen las pruebas documentales que está presentando.

Es por eso que consideramos que se le limita su derecho de poder hacer planteamientos que apoyen las pruebas que se aportan, mermando así su garantía de audiencia.

Cuestiones de Hecho

En cuanto a los planteamientos de hechos, los profesores Cartas Sosa y Ayala Vallejo, señalan que "...el particular visitado tiene derecho no sólo de presentar pruebas, sino también el de formular alegatos por escrito en defensa de sus intereses, ya que la garantía de audiencia, que el precepto en comento pretende satisfacer, no puede escindir-se de manera que el posible afectado solamente tenga el derecho de presentar pruebas, pero no el de manifestar las razones y consideraciones legales que se apoyan precisamente en dichas probanzas..."¹³. Es decir, el visitado tiene el derecho de expresar que aporta tal libro o tal documento o tal registro para desvirtuar, tal hecho u omisión que considera que erróneamente fue asentada en las actas de visita.

Resultaría ilógico pensar que el visitado aporte pruebas, y no señale con que fin las está aportando, por lo que en este punto, considero, que aún cuando el artículo no lo señale expresamente, el visitado tiene derecho a relacionar o manifestar que es lo que pretende desvirtuar con los documentos, libros o registros que está presentando y hacer referencia a los hechos que se han asentado en las actas.

¹³ CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela. Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal. Ed. Themis. 2ª ed. México 1997. p. 264.

Es por ello que cuando en el Código Fiscal de la Federación, contemplaba la Inconformidad en contra de las actas, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito dijo:

VISITAS DOMICILIARIAS, EN LA INSTANCIA DE INCONFORMIDAD SOLO SE ANALIZARA LA CERTEZA DE LOS HECHOS ASENTADOS EN LAS ACTAS DE.- El artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, establece que la inconformidad planteada a la autoridad fiscal tratará sobre los hechos contenidos en el acta final de visita y en actas complementarias; por tanto, es evidente que esa disposición limita la materia de dicha inconformidad a esos hechos, razón por lo que la reclamación apoyada en otros distintos no es jurídico examinarla.

Amparo directo 274/89.- Negativos Multicolor, S.A. de C.V. -20 de abril de 1989.- unanimidad de votos.- Ponente: Hilario Bárcenas Chávez.- Secretaria: Elsa Fernández Martínez.¹⁴

Por lo anterior, aún cuando ya no se contemple dicha inconformidad, se sobre entiende que el particular pueda señalar que aporta sus documentales, para comprobar que ha cumplido con sus obligaciones fiscales y que los hechos asentados en las actas son incorrectos.

Cuestiones de Derecho

En cuanto a las cuestiones de derecho, como ya lo señalamos antes una de las formalidades esenciales del procedimiento es la de presentar alegatos para apoyar las pruebas que se aporte.

¹⁴ Ibidem. p.268.

En este precepto, al visitado solo se le da el derecho de aportar pruebas para desvirtuar los hechos y omisiones asentados en las actas de visita, y aún cuando hiciera manifestaciones de hecho para relacionar las pruebas que presenta, no se le da la oportunidad de plantear cuestiones de derecho, pues la autoridad, no está obligada a analizarlas, tal y como lo señalan las siguientes tesis:

INCONFORMIDAD EN CONTRA DE ACTAS. SU VERDADERO SENTIDO RADICA EN DEPURAR LOS HECHOS A FIN DE MOTIVAR DEBIDAMENTE LA RESOLUCIÓN QUE LLEGUE A DICTARSE.- Si se examina la naturaleza de la instancia de inconformidad prevista en la fracción VIII (sic) del Código Fiscal de la Federación (de 1967), de acuerdo con las características legales de las actas de auditoría y de las resoluciones que con base en ellas, lleguen a emitirse, se infiere que el único sentido de la misma radica en darle oportunidad al visitado para que exponga lo que estime pertinente en torno a, los hechos asentados, para que de ese modo la autoridad encargada de emitir la resolución, al depurarse los hechos, mediante el análisis de los planteamientos y pruebas del inconforme, puede dar la motivación que considere adecuada para que en los términos legales, llegue a determinar algún crédito a cargo del contribuyente. Aún es factible que en la instancia de inconformidad se desvirtúen de tal manera los hechos asentados en el acta que al no existir elementos para la motivación, ya no se dicte ninguna resolución que afecte al inconforme. En este orden de ideas en la instancia de inconformidad carece de razón hacer planteamientos de orden jurídico, en relación a lo asentado en el acta, pues en ésta sólo se contienen hechos y opiniones de los visitadores, por lo que será hasta que se emita la resolución cuando en los medios de defensa procedentes se puedan formular esas defensas de derecho, toda vez que será hasta entonces en que, al incorporarse la decisión de autoridad competente, constituya su fundamentación.

Revisión No. 406/82.- Resuelta en sesión de 31 de agosto de 1984, por mayoría de 7 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. Ma. Del Carmen Arroyo Moreno.

VISITA DOMICILIARIA, ACTAS DE CUESTIONES QUE PUEDEN PLANTEAR EN LA INCONFORMIDAD DEL ARTÍCULO 54 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE.- La inconformidad se crea como instancia concedida al visitado para hacer efectiva su garantía de audiencia, dándole oportunidad de contrariar y desvirtuar los hechos asentados por los auditores como posiblemente constitutivos de irregularidades, de modo que tales hechos y no cuestiones de Derecho pueden ser materia de la inconformidad, ya que la consecuencia prevista por el legislador para la falta de su promoción es que se tenga al particular como conforme con las aseveraciones de los visitadores, lo cual no podría decirse en relación con los problemas de legalidad. El alcance limitado de la inconformidad viene determinado por la naturaleza de su objeto, pues si las actas de visita no contienen resoluciones fiscales según el artículo 46 fracción I del Código de la materia, la inconformidad no puede actuar como un recurso o medio impugnativo mediante el cual el particular puede vincular a la autoridad administrativa a revisar la legalidad de las actuaciones, máxime que aún siendo fundados los vicios de ilegalidad aducidos, estaría imposibilitada a falta de prevención que se lo autorice a dejar insubsistente acto alguno invocando razones de tal género.

Amparo directo 2223/88.- Publicaciones del Centro, S.A. de C.V.- 24 de enero de 1989.- Unanimidad de votos.- Ponente Genaro David Góngora Pimentel.- Secretaria Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

Por su parte el profesor Pedro Cuevas Figueroa, señala que “no podrán formar parte de la inconformidad la contradicción acerca de opiniones jurídicas expresados indebidamente por los auditores en el acta de visita, en exceso de sus facultades relativas al cumplimiento de

las obligaciones de los contribuyentes, sino sólo respecto de los hechos indicativos de ese cumplimiento¹⁵

Si cuando existía la Inconformidad, prevista en el código de la materia, el visitado no podía hacer manifestaciones de derecho, ahora, cuando solamente se expresa que podrá aportar documentos, libros o registros, es evidente que se le esta limitando el derecho de hacer dichos planteamientos, con lo cual se ve afectada su garantía de audiencia, porque como ya lo mencionamos antes, para que se respete esta garantía, se debe dar la oportunidad al particular de formular alegatos que apoyen las pruebas que aporte.

4. Implicaciones de la Presentación de Documentos Libros o Registros.

Presentación de documentos, Libros o Registros

El visitado, después de levantada la última acta parcial, tiene veinte días, cuando menos, para que presente los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en la misma y que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales.

Como podemos darnos cuenta, las documentales que presente el visitado, van a ser para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en las actas parciales y que se mencionan en la última acta parcial, acta que no concluye con la visita domiciliaria, puesto que ésta, termina con el levantamiento del acta final.

Asimismo, la presentación de estos documentos, libros o registros, deberá hacerse ante los visitadores que están realizando la diligencia, toda vez que son ellos los que han instrumentado la última acta parcial y son ellos mismos los que harán el levantamiento del acta final.

¹⁵ Idem. COLEGIO NACIONAL DE PROFESORES E INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS, A.C. p. 18

Ahora, hay que recordar que el acta final no es una resolución administrativa, (y mucho menos lo es la última acta parcial), sino que según lo establecido en el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación los hechos que se conozcan con motivo de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, en este caso visita domiciliaria, servirán para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

Es por ello, que los libros, documentos o registros deberían de presentarse no ante los visitadores, sino ante la autoridad administrativa competente que vaya a emitir la resolución sancionadora. Por lo que si la última acta parcial no esta concluyendo con la visita, sino que es el acta final, es en contra de esta última que el visitado debería de presentar sus pruebas, puesto que es hasta este momento en donde conoce completamente los resultados de la visita y sabrá entonces con que es con lo que cuenta la autoridad sancionadora, para emitir la resolución correspondiente y poder así aportar los elementos que considere necesarios (documentos, libros o registros) para probar que ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

Valoración y Estudio de la Presentación de Documentos, Libros o Registros.

La autoridad tiene la obligación de estudiar y valorar las documentales que haya aportado el visitado, tal y como lo establecen las siguiente tesis:

INCONFORMIDAD PREVISTA EN EL ARTICULO 84, FRACCIÓN VIII DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. ES NECESARIO QUE SE ESTUDIEN LAS PRUEBAS DOCUMENTALES PRESENTADAS POR EL PARTICULAR.- La autoridad al emitir las liquidaciones tiene la obligación de tomar en consideración, en caso de que se haya presentado inconformidad contra las actas, todas y cada una de las manifestaciones de los particulares, sobre los hechos asentados, las pruebas aportadas y el resultado de la auditoría. Es decir, vincula a la autoridad a admitir, desahogar y valorar las pruebas documentales que los particulares ofrezcan, y, en caso

contrario, debe fundar y motivar adecuadamente el desechamiento de las mismas; o el por qué no las considera idóneas para desvirtuar los hechos.

Revisión No. 1068/83.- Resuelta en sesión de 21 de febrero de 1985, por unanimidad de 6 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomeli Cerezo.- Secretario: Lic. Hugo Valderrábano Sánchez.

ACTAS. INCONFORMIDAD EN CONTRA DE ELLAS.- Cuando el particular exhiba diversas pruebas tendientes a desvirtuar los hechos asentados en el acta de visita, la autoridad deberá proceder desde luego al análisis y valoración de las mismas sin que en forma dogmática y arbitraria deseche su admisión ya que sólo así permitirá que el gobernado pueda hacer valer sus defensas. En consecuencia, la autoridad no podrá excusarse de entrar a su estudio por considerar que el promovente se abstuvo de relacionarlas con los hechos consignados en el acta, ya que en tal supuesto deberá requerirlo para que subsane tales deficiencias y sólo hasta después resolver conforme a derecho atento a lo previsto en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

Revisión No. 782/86.- Resuelta en sesión de 29 de marzo de 1989, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Lic. Mario Bernal Ladrón de Guevara.

De igual manera, como ya lo hemos señalado, estas tesis se refieren a la inconformidad que se preveía en el Código Fiscal de la Federación, pero ¿qué ocurre ahora?

La autoridad tiene la misma obligación de analizar y valorar los documentos, libros o registros que aportó el visitado después de instrumentada la última acta parcial, ya que aún cuando esté limitado el derecho de aportar otro tipo de pruebas, es lo único con lo que cuenta la autoridad sancionadora, para emitir la resolución correspondiente.

En cuanto a esta limitación de la que hemos venido hablando, el profesor Pedro Cuevas Figueroa señala; "...las limitaciones en materia de pruebas apuntadas impedirán a las autoridades conocer cabalmente los hechos. Por tanto, implicarán una deficiencia para motivar el acto que emitiesen cuando llegaran a la convicción de la realización de supuestos que constituyen tipos de infracciones previstas en la ley o que den lugar a liquidaciones a cargo de los contribuyentes, como resultado de haber conocido sólo de forma parcial los hechos y no haberse allegado otros elementos probatorios que les permitan conocer cabalmente la situación del contribuyente."¹⁶

Luego entonces, la autoridad, aun cuando cuente con pocos elementos (solo documentos, libros o registros) para llegar a la convicción de que el visitado ha incurrido en incumplimiento a las disposiciones fiscales, los debe de estudiar y valorar de tal manera que la resolución liquidatoria que emita, este debidamente fundada y motivada.

Consentimiento de los Hechos y Omisiones Asentados en la Última Acta Parcial.

El párrafo tercero de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

"Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no pruebe que estos se encuentran en poder de una autoridad."

Es muy claro este párrafo, simplemente si el visitado no presenta las pruebas (documentales) que pudieran desvirtuar los hechos u omisiones asentados en las actas, los mismos se tendrán por ciertos, lo que implicaría que el visitado incumplió con las

¹⁶ Ibidem. p. 19

disposiciones fiscales y por consiguiente, la autoridad competente va a emitir una resolución sancionadora con base en los resultados de la visita.

Ahora, tal pareciera, que con lo anterior, ha precluido el derecho del particular de poder defenderse, presentando sus pruebas y alegar lo que a su derecho convenga, ya sea mediante un recurso interpuesto ante la autoridad administrativa, o un juicio de nulidad promovido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pero no es así, toda vez que el gobernado goza de la garantía de justicia, que consiste precisamente en el derecho que tiene de poder impugnar las resoluciones administrativas que le causen perjuicio.

Al respecto tenemos la siguiente opinión "La participación que el contribuyente pudo tener en un procedimiento instaurado por la autoridad, que en el juicio de nulidad será su contraparte, de ninguna manera le privará de expresar agravios y rendir pruebas ante un órgano jurisdiccional, por la sola circunstancia de haberse abstenido de hacerlo o de haberlo hecho defectuosamente ante la autoridad que ahora es su contraparte"¹⁷

Así, los hechos se tendrán por consentidos pero para la emisión de la resolución administrativa, ya que podrá desvirtuarlos después, al impugnar la legalidad de la misma.

Por lo tanto el gobernado tiene la oportunidad de ejercer su garantía de justicia, lo que significa que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al conocer sobre el juicio de nulidad que se promueva, deberá de estudiar y valorar las pruebas que aporten las partes y resolver sobre la legalidad de la resolución impugnada, así como la autoridad administrativa deberá de conocer sobre el recurso administrativo que se interponga y resolver sobre la legalidad de la resolución recurrida. Dejando atrás la fase oficiosa del procedimiento fiscal e iniciando la fase contenciosa del mismo.

¹⁷ Ibidem. pp. 21, 22

CONCLUSIONES

1. El artículo 14 Constitucional, dispone en su segundo párrafo "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho"
2. Como ya vimos, esta garantía no protege cualquier acto de autoridad, si no solamente protege a los gobernados cuando se vaya a ejercer sobre su vida, propiedades, posesiones y derechos actos privativos.
3. Estudiamos que existen cuatro principios de seguridad jurídica: 1) Que a la persona que se le vaya a privar de alguno de los bienes jurídicamente tutelados en este precepto, tenga derecho a un juicio; 2) Que el juicio se lleve ante tribunales previamente establecidos; 3) Que en el juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento y 4).Que el juicio se resuelva conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.
4. Las formalidades esenciales del procedimiento son: 1) Dar a conocer el acto privativo o de molestia que se va a realizar en contra de la persona; 2) Otorgar un plazo razonable para que la persona aporte pruebas; 3) Dar la oportunidad de que la persona aporte alegatos que apoyen esas pruebas y 4) Que el procedimiento concluya con una resolución que dirima la controversia.
5. El segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que fue objeto de nuestro estudio, a la letra dice:

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

Por lo que considero que lo asentado en este párrafo es violatorio de la garantía de audiencia, toda vez que no se cumplen con las formalidades esenciales del procedimiento, como lo es la del derecho de aportar pruebas y la de formular alegatos, en cuanto a la primera, se limita el derecho del visitado de aportar otro tipo de pruebas que no sean documentales, teniendo la autoridad la obligación de admitirlas (si se ofrecieron conforme a derecho y tienen relación con los hechos) desahogarlas y valorarlas debidamente, y en cuanto a la segunda, no se establece en el precepto citado que el visitado pueda formular alegatos que apoyen las pruebas que esta presentando.

6. También se ve mermada dicha garantía, por cuanto los documentos, libros o registros que puede aportar, son en contra de los hechos y omisiones asentados en la última acta parcial, acta que no esta concluyendo con la visita domiciliaria, porque todavía falta que se levante el acta final por lo que el visitado aún no conoce plenamente cuales son los resultados de la misma.

Si bien es cierto que el acta final no constituye una resolución administrativa, también lo es que de acuerdo con el artículo 63 del Código de la materia, los hechos consignados en la misma, van a servir, para que la autoridad competente, motive las resoluciones que emita, así, si se consignaron hechos que entrañen incumplimiento a las disposiciones fiscales, la autoridad sancionadora va a emitir una resolución en este sentido, lo que va a afectarla esfera jurídica del gobernado. Es por eso que la presentación de pruebas debe hacerse hasta después de emitida el acta final, porque es hasta este momento cuando el visitado conoce por completo los resultados de la visita domiciliaria, y si la autoridad sancionadora, la va a tomar en cuenta para motivar su resolución, también debe considerar lo que el particular tenga que decir en su defensa.

7. Si bien es cierto que después de emitida la resolución sancionadora, el particular puede ejercer su derecho de defensa interponiendo recurso administrativo o juicio de nulidad, también lo es que pudo evitarse llegar hasta este punto, si previa a la emisión de la resolución, se le otorga plenamente su garantía de audiencia, así, la autoridad administrativa correspondiente, hubiera contado con mas elementos que pudieron haber comprobado que en realidad el visitado había cumplido con sus obligaciones fiscales y no se hubiera emitido injustamente una resolución sancionadora.
8. Es por todo lo anterior que considero que la garantía de audiencia debe ser previa a la emisión de una resolución liquidatoria y no posterior a la emisión de la misma, ya que lo que se ejerza con posterioridad a la resolución administrativa no será garantía de audiencia, sino garantía de justicia.

BIBLIOGRAFÍA

1. BAZDRESCII, Luis. Garantías Constitucionales. Curso Introductorio Actualizado. Ed. Trillas. 4ª ed. México 1990.
2. BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Ed. Miguel Angel Porrúa. México 1990.
3. BURGOA ORIGUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Ed. Porrúa. 28ª ed. México 1996.
4. CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela. Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal. Ed. Themis. 2ª ed. México 1997.
5. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Ed. Harla. 2ª ed. México 1993.
6. COLEGIO NACIONAL DE PROFESORES E INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS, A.C. Justicia Administrativa. Ed. Trillas. México 1987.
7. DE LA GARZA, Francisco Sergio. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. 18ª ed. México 1994.
8. DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa. 3ª ed. México 1991.
9. GONGORA PIMENTEL, Genaro David, ACOSTA ROMERO, Miguel. Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos Doctrina, Jurisprudencia. Ed. Porrúa. 9ª ed. México 1992.
10. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa. 12ª ed. México 1996.
11. MONTIEL Y DUARTE, Isidro. Estudio Sobre Garantías Individuales. Ed. Porrúa. 5ª ed. México 1991.
12. OVALLE FAVELA, José. Garantías Constitucionales Del Proceso. Ed. McGraw-Hill. México 1996.

13. POLO BERNAL, Efraín. Breviario de Garantías Constitucionales. Ed. Porrúa. México 1993.
14. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla. 2ª ed. México 1998.
15. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. La Garantía De Audiencia En Materia Fiscal. Serie de Debates del Pleno. México 1997.
16. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Ed. Trillas. México 1991.
17. SANCHEZ BRINGAS, Enrique. Derecho Constitucional. Ed. Porrúa. 2ª ed. México 1997.
18. SANCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Cardenas Editor y Distribuidor. 5ª ed. México 1986.
19. SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. Ed. Pac. 5ª. ed. México 1991.
20. VALLADO MIGUEL, Fausto Enrique. Principios Genéricos de Administración Tributaria. Ed. Pac. México.
21. V. CASTRO, Juventino. Garantías Individuales. Ed. Porrúa 9ª ed. México 1996.