

00721  
8 A

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO**

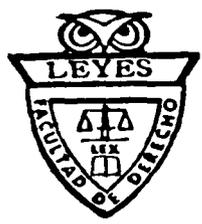


**FACULTAD DE DERECHO**

**INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 47 PARRAFO  
PRIMERO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION POR  
VIOLACION AL PRINCIPIO DE EQUIDAD.**

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
**L I C E N C I A D O E N D E R E C H O**  
**P R E S E N T A:**  
**ANA LILIA AGUILAR RODRIGUEZ**

**ASESOR: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES**



MEXICO, D.F.

2003.



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

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

Cd. Universitaria, D.F., 24 de Septiembre de 2003.

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

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante AGUILAR RODRÍGUEZ ANA LILIA bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 47 PÁRRAFO PRIMERO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN POR VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD".

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 le 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.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS  
LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES DE  
DERECHO FISCAL

B

2

***A Dios: por regalarme la vida,  
por permitirme culminar esta etapa de  
mi carrera, y poder de esta forma  
recompensar los sacrificios de mis padres.***

D

***Esta tesis la dedico a mis padres:***

***Damaso Aguilar Zarate y Juanita***

***Rodríguez Vega.***

***Tengo tantas cosas que agradecerles:***

***su amor, cariño, confianza.***

***Este trabajo es fruto de todo su esfuerzo.***

***Muchas gracias por todo su apoyo,***

***que Dios los bendiga.***

***A mis hermanos:***

***Miguel Ángel, Lupita y Marisol***

***por todo el cariño que me han brindado.***

E

**A los Licenciados: Adalberto Perera del Valle,  
Miguel Ángel Vázquez Robles,  
Sergio Martínez Rosaslanda,  
María de Lourdes Pérez Ocampo,  
por brindarme su apoyo, amistad, confianza  
y por todos sus conocimientos que han  
compartido conmigo.  
A Paula Pérez por todo  
su apoyo y amistad.**

**A todos mis amigos y amigas de la  
Facultad de Derecho:  
Por todos los momentos que  
compartimos juntos,  
por todo su apoyo y sobre todo por  
brindarme su amistad.**

**Inconstitucionalidad del artículo 47, párrafo primero  
del Código Fiscal de la Federación,  
por violación al principio de equidad**

**Índice**

Introducción.....	4
Capítulo I: La relación jurídico tributaria.....	8
1. 1. La relación jurídico tributaria.....	8
1. 2. Presupuestos básicos.....	10
1. 3. Sujeto activo.....	11
1. 4. Sujeto pasivo.....	13
1. 5. Obligación tributaria.....	26
1. 6. Nacimiento de la obligación tributaria.....	28
1. 7. Determinación de las contribuciones.....	30
1. 8. Época y exigibilidad de pago.....	33
1. 9. Época y exigibilidad de la declaración.....	35
Capítulo II: Principios constitucionales que regulan la relación jurídico tributaria.....	40
2. 1. Antecedentes (breve reseña histórica).....	40
2. 2. Principios constitucionales.....	44
2. 3. Principio de generalidad.....	47
2. 4. Principio de obligatoriedad.....	49
2. 5. Principio de vinculación con el gasto público.....	50
2. 6. Principio de proporcionalidad y equidad.....	51
2. 7. Principio de legalidad.....	62
Capítulo III: Visión general de alguna de las facultades con que cuenta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.....	64
3. 1. Las visitas domiciliarias. Definición y objeto.....	64
3. 1. 1. Forma de inicio de las visitas domiciliarias (orden de auditoría).....	67
3. 1. 1. 2. Requisitos de la orden.....	69
3. 1. 1. 3. Constancia de mandamiento escrito.....	73
3. 1. 1. 4. Emisión de la orden de auditoría por autoridad competente.....	74
3. 1. 1. 5. Señalamiento del nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar a inspeccionarse.....	75
3. 1. 1. 6. Funcionarios facultados para practicar la visita.....	77
3. 1. 1. 7. Expresión del objeto de la visita.....	80
3. 1. 1. 8. Cumplimiento de los demás requisitos que dispongan las leyes.....	81
3. 2. Aspecto del desarrollo de las visitas.....	85
3. 2. 1. Obligación de mostrar los documentos y papeles indispensables.....	91
3. 2. 2. El levantamiento de las actas de visita.....	92
3. 2. 3. La terminación de las visitas domiciliarias.....	94
3. 2. 3. 1. La terminación ordinaria de las visitas domiciliarias.....	94
3. 2. 3. 2. La terminación extraordinaria de las visitas domiciliarias.....	96
3. 3. Revisión de dictámenes.....	97
3. 3. 1. Forma de inicio de la revisión de dictámenes de estados financieros.....	98
3. 3. 2. Desarrollo del procedimiento de revisión de dictámenes.....	100
3. 3. 3. Conclusión del procedimiento de revisión de dictámenes.....	103
Capítulo IV: Del dictamen de los estados financieros por contador público autorizado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	105
4. 1. Antecedentes del dictamen.....	105
4. 1. 1. Definición de dictamen.....	107
4. 1. 2. Naturaleza del dictamen de estados financieros.....	113
4. 1. 3. Objeto del dictamen.....	114

4. 1. 4. Definición de estados financieros .....	116
4. 1. 5. Definición de dictamen de estados financieros .....	121
4. 1. 6. El dictamen sobre estados financieros para efectos fiscales de acuerdo con lo señalado por el Código Fiscal de la Federación.....	129
4. 2. Profesionistas facultados para dictaminar los estados financieros para efectos fiscales de los contribuyentes obligados o no a dictaminarse.....	131
4. 2. 1. Requisitos legales para que el contador público independiente pueda emitir el dictamen para efectos fiscales .....	132
4. 2. 1. 1. Impedimentos legales para dictaminar estados financieros.....	133
4. 2. 1. 2. Renuncia a la presentación del dictamen o sustitución del contador público.....	134
4. 3. El informe del auditor y los elementos que debe contener.....	135
4. 4. Responsabilidad del auditor en la elaboración del dictamen.....	137
4. 5. Importancia de la opinión del auditor en la elaboración del dictamen para estados financieros.....	141
Capítulo V: Marco legal del dictamen .....	145
5. 1. Sujetos obligados a presentar sus estados financieros dictaminados .....	145
5. 1. 1. Sujetos para quienes es potestativo presentar estados financieros dictaminados .....	146
5. 1. 2. Requisitos para presentar estados financieros dictaminados para efectos fiscales (la presentación del aviso respectivo) .....	147
5. 1. 2. 1. Causas por las que no se le da efectos al aviso para emitir el dictamen fiscal .....	147
5. 1. 2. 2. Informes que se deben presentar con motivo de la dictaminación de estados financieros .....	149
5. 2. Requisitos para presentar estados financieros dictaminados para efectos fiscales.....	151
5. 3. Reglamentación del dictamen .....	152
5. 3. 1. Normas de auditoría para la elaboración del dictamen .....	153
5. 3. 2. Integración de los estados financieros y documentación anexa .....	157
5. 3. 3. Valor Probatorio del dictamen .....	159
Capítulo VI: Conclusión anticipada de las visitas domiciliarias .....	163
6. 1. Análisis de la facultad otorgada por el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación a las autoridades fiscales para dar por concluida anticipadamente visitas domiciliarias .....	163
6. 1. 1. Definición de facultad discrecional y facultad reglada .....	165
6. 2. Naturaleza de la facultad prevista en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación .....	170
6. 3. Interpretación de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la facultad prevista en la fracción I, del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación.....	176
6. 4. Que se debe entender por conclusión anticipada.....	181
6. 5. Requisitos que deben cumplirse para que una visita domiciliaria pueda concluirse anticipadamente .....	182
6. 6. Inconstitucionalidad del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, por generar inequidad entre sujetos (contribuyentes) que se encuentran en igualdad de condiciones.....	183
Conclusiones .....	188
Bibliografía .....	202

## Introducción

Sabemos, que ya desde la época prehispánica los pueblos de Anáhuac (México, Texcoco y Tacuba) hicieron operar un sencillo y claro sistema fiscal, basado en la costumbre social y rudimentariamente jurídica, consistente en la imposición del bélicamente poderoso, sobre los débiles. Es por ello, que durante este periodo, la guerra fue un factor indicativo para que quien en ella se impusiera, sojuzgara a los vencidos en todos los aspectos, incluyendo, por supuesto el tributario. Esta forma de tributación consistía en la captación de tributos y su distribución entre los vencedores.

Desde esta época, las autoridades locales establecieron contribuciones a cargo de los pueblos sojuzgados, a pesar de que no existía propiamente una ley como actualmente la conocemos, si existían normas que tenían como base la costumbre de los pueblos, y en base a ellas se debía contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Dichas normas ya contenían aunque en forma rudimentaria, los principios de proporcionalidad y equidad que deben regir cualquier tipo de relación jurídica.

Existía la figura del *calpixque*, que era el encargado de concentrar los tributos y de centralizarlos en Tenochtitlán, así como la figura de *cihuacoatl*, quien llevaba a cabo la redistribución de los ingresos a beneficio del ejército, del sacerdocio, de la burocracia, de los comerciantes y del pueblo para cubrir los gastos públicos, sueldos, reparaciones de edificios, así como obras de beneficencia.

Durante el periodo de la Colonia, se reglamenta con mayor énfasis lo que actualmente conocemos como principios constitucionales de las contribuciones, asimismo, en diversas partes del mundo se empieza a regular y legislar en materia tributaria.

Entre los antecedentes más remotos de dichos principios, tenemos la obra del barón de Montesquieu, "El Espíritu de las Leyes"; Adam Smith, publica su obra intitlada "Investigación sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones"; y en la Asamblea Nacional de Francia se adopta "La Declaración de los Derechos del hombre en

sociedad", mismos que hacen referencia a los principios de equidad, proporcionalidad, legalidad y destino al gasto público que deben revestir todo tipo de tributo.

Uno de los medios con que cuentan las autoridades fiscales a fin de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes, es precisamente la practica de visitas domiciliarias, cuyo antecedente más remoto se encuentra en el Libro II, Capítulo 34, de las Leyes de las Indias, denominado "De los visitadores generales y particulares", cuyo objeto era limitar el poder de los funcionarios, evitar el exceso del poder y controlar la corrupción. Este medio de fiscalización, implica una excepción a la garantía de inviolabilidad del domicilio, consagrada en nuestro artículo 16 constitucional; por lo que si las autoridades fiscales cuentan con otras facultades diversas a la orden de visita domiciliaria, a través de las cuales se pueda llegar al mismo resultado, es decir, el comprobar el cumplimiento de diversas disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes que se coloquen en las diversas hipótesis legales, deben optar en primer lugar por esas otras alternativas, que es el caso precisamente, de lo que se denomina revisión de dictámenes elaborados por contadores públicos autorizados, tema central de nuestro trabajo de investigación.

Nuestra propuesta principal consiste en reformar el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, así como, sus correlativos artículos reglamentarios, a fin de que se le otorgue el valor probatorio que merece el dictamen formulado por contadores públicos autorizados; asimismo, buscamos que se observen los principios de equidad y proporcionalidad que deben regir toda contribución y todo tipo de relación jurídica; lo que no se desprende del contenido del referido artículo, toda vez, que se da un trato desigual a quienes se encuentran colocados en igualdad de circunstancias, siendo contrario a nuestro máximo ordenamiento, es decir, a lo señalado por el artículo 16 Constitucional, y que al ser nuestra norma suprema debe ser respetada y observada por el legislador al momento de elaborarse las leyes que sean aplicables en nuestro territorio.

Para sustentar teóricamente dicha propuesta, el trabajo se estructuró formalmente del modo siguiente:

En el capítulo primero, se analiza el vínculo que da sustento a todo nuestro sistema tributario, es decir, a lo que la doctrina a denominado relación jurídica tributaria, ya que la misma permite al Estado, como sujeto activo, exigir a un particular (persona física o moral),

denominado sujeto pasivo, que se ha colocado dentro de los supuestos de la hipótesis legal, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. Asimismo, se analizan sus diferentes elementos.

En el capítulo segundo, se estudian los principios constitucionales que deben regir todo tipo de relación jurídica, en este caso la relación tributaria, a fin de estar en aptitud en los siguientes capítulos de sustentar la propuesta de este trabajo de investigación. Dichos principios son: principio de generalidad, obligatoriedad, vinculación con el gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad.

El capítulo tercero de esta investigación, está dedicado a hacer un análisis de una de las más importantes facultades con que cuenta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, esto es, las visitas domiciliarias; así como también se hará referencia a la revisión de dictámenes formulados por contadores públicos autorizados, como otra de las facultades con que cuenta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para llegar al mismo fin, sin que sea necesario violentar la garantía de la inviolabilidad del domicilio a que hace referencia el artículo 16 constitucional.

Dentro del capítulo cuarto, se destaca la importancia que tiene dentro de nuestro sistema tributario el dictamen de estados financieros elaborado por contador público registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el capítulo quinto, se establece el marco legal del dictamen, destacando sobremanera el valor probatorio que se debe dar al mismo, al haber sido elaborado por un contador público registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cumpliendo con todos y cada uno de los requisitos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, y lo cual obligaría a las autoridades fiscales a dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria ordenada.

Finalmente, el capítulo sexto, está dedicado a la conclusión anticipada de las visitas domiciliarias, dentro del cual presentamos la propuesta principal de este trabajo, toda vez, que analizamos la facultad otorgada por el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación a las autoridades fiscales para dar por concluida anticipadamente una visita domiciliaria y diversos criterios sustentados por nuestros tribunales por lo que hace a la naturaleza de

dicha facultad, llegando a la conclusión que el artículo 47, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, es contrario a nuestro máximo ordenamiento, es decir, al artículo 16 constitucional, toda vez, que es contrario al principio de equidad que debe regir todo tipo de relación jurídica, en especial las relaciones de tipo tributario, el que se dé un trato distinto a los contribuyentes que presentan sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, independientemente de que uno se encuentre obligado y el otro opte por ello. Siendo que el artículo 42 del Código Tributario, señala diversas facultades con que cuentan las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de disposiciones fiscales, entre otras, el ordenar la práctica de visitas domiciliarias y la revisión de dictámenes elaborados por contador público autorizado, debiendo elegir aquel medio que sea menos gravoso para el contribuyente.

Es decir, si para ordenar la práctica de una visita domiciliaria es necesario recurrir a la excepción de la garantía de inviolabilidad del domicilio y además causar molestias de mayor rango al visitado, que si se llevará a cabo la revisión de dictamen elaborado por contador público autorizado, debe preferirse éste en lugar de la visita; ya que si el legislador hubiese pensado que la revisión de dictámenes no sería una vía adecuada para comprobar el cumplimiento de disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes, no la hubiera señalado como una facultada dentro de las fracciones del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Finalmente, lo que es cierto, es que a través de estas dos facultades se llega al mismo objetivo, es decir, verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales.

Por lo que al darse un trato inequitativo entre contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias (cumplimiento de disposiciones fiscales) se genera inequidad, al sólo existir la posibilidad de dar por concluida anticipadamente una visita domiciliaria sólo para aquéllos contribuyentes que hubiesen optado por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado y no así por lo que hace a aquéllos contribuyentes que por disposición legal se encuentren obligados a lo mismo, lo que deviene inconstitucional.

## Capítulo I: La relación jurídico tributaria

### 1. 1. La relación jurídico tributaria

El concepto de relación jurídico tributaria es uno de los conceptos jurídicos fundamentales en materia tributaria. Giannini, citado por de la Garza, nos dice al respecto: "de las normas reguladores de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico tributaria, que es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y aún obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad."<sup>1</sup>

Margain Manautou señala lo siguiente: "la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria."<sup>2</sup>

Podemos también definirla como "el vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria."<sup>3</sup>

Esa relación nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal. Y al ser un vínculo entre diferentes sujetos, comprende tanto los derechos como las obligaciones, de donde se deriva que aquélla es el todo y ésta (la obligación) sólo una de las partes. La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que sólo esta a cargo del sujeto pasivo.

Emilio Margain Manautou, citado por Adolfo Arrijo Vizcaino, señala lo siguiente: "es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado actuando como sujeto activo, exige a un

<sup>1</sup> Murillo Belmontes, Francisco, Lecciones de Derecho Tributario, Ed. Departamento de Investigaciones Jurídicas de la Escuela de Derecho de la Universidad Autónoma de Zacatecas, México, 1985, p. 107.

<sup>2</sup> Loc. cit.

<sup>3</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, ed. 3ª, Ed. Limusa, México, 1988, p. 97.

particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.<sup>4</sup>

De esta definición el mismo Arrijoa señala que se puede descomponer en los siguientes elementos:

- a) **La existencia de un vínculo jurídico.** Todo tributo debe, para su validez y eficacia, estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos y situaciones a los que va a ser aplicado. Lo contrario implicaría que el mismo careciera de validez y su posible aplicación implicaría automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado, acorde al principio de legalidad que rige en materia tributaria.
- b) **El sujeto activo.** Toda obligación presume la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquél en cuyo favor se establecen el crédito o el deber de dar, hacer o prestar, que dicha obligación trae aparejada.
- c) **Los particulares como sujetos pasivos.** Como contrapartida, toda obligación implica un sujeto pasivo, que es aquél a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación o el deber de dar, hacer o prestar; son los particulares, ciudadanos, gobernados, o administrados; los que, agrupados bajo la denominación común de contribuyentes, deben contribuir en los casos señalados por las leyes aplicables al sostenimiento de los gastos públicos, sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias.
- d) **El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.** Es el propósito fundamental perseguido por la relación jurídico tributaria a fin de poder atender las necesidades colectivas de interés general, por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico. Dicho contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidad determinada y liquidada en moneda de curso legal del país. Sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepcionales, se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie.

<sup>4</sup> Margain Manautou, Emilio, citado por Adolfo Arrijoa Vizcalno, en: Derecho Fiscal, ed. 11ª, Ed. Themis, México, 1996, p. 118.

Es importante aclarar que no debemos confundir la relación jurídico tributaria con la obligación tributaria, ya que la primera, impone obligaciones a las dos partes de la relación jurídica (tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo), mientras que la segunda, sólo impone obligaciones al sujeto pasivo, por el hecho de haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria. El tributo viene a constituir la manifestación económica de la relación jurídico tributaria representada por el derecho de cobro a favor del fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.

### **1. 2. Presupuestos básicos**

Por lo que hace a los presupuestos básicos de la relación jurídico tributaria, en primer lugar debemos mencionar:

- a) **LA EXISTENCIA DE UN VÍNCULO JURÍDICO:** Todo tributo debe, para su validez y eficacia, estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos y situaciones a los que va a ser aplicado. Lo contrario implicaría que el mismo careciera de validez y su posible aplicación implicaría automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado, acorde al principio de legalidad que rige en materia tributaria.
- b) **SUJETO ACTIVO:** El sujeto activo de la relación jurídico tributaria es la persona facultada por la ley para exigir a otra el pago de una prestación fiscal, es decir, el Estado, ya sea la Federación, Distrito Federal o Estado y Municipio. Nos remitimos a lo que con posterioridad trataremos en otro apartado.
- c) **SUJETO PASIVO:** El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer la prestación en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal. Por lo que hace a este punto, el mismo también se analizará más ampliamente en otro apartado.
- d) **PAGO O CUMPLIMIENTO DE UNA PRESTACIÓN PECUNIARIA, EXCEPCIONALMENTE EN ESPECIE:** El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico tributaria es dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar gastos públicos y poder así atender a las necesidades colectivas de interés general,

por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico. Dicho contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidad determinada y liquidada en moneda de curso legal del país. Sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepcionales, se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie.

### **1. 3. Sujeto activo**

Antes de señalar a quienes debemos considerar como sujetos activos de la relación jurídico tributaria, es necesario hacer las siguientes precisiones: sabemos que a través de la función legislativa y en ejercicio de la potestad normativa tributaria (que se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos), el Estado emite normas que dan nacimiento a los tributos. Dicha potestad se traduce en actos de soberanía y encuentra su fundamento constitucional en los artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII. A todo el conjunto de actos por parte del Estado en ejercicio de la función administrativa y que tienen por finalidad la aplicación de las normas tributarias se denomina Poder de Imposición. Por lo que el Estado asume el carácter de sujeto activo de la relación tributaria sólo en los casos en que actúa en ejercicio de su poder de imposición.

No obstante que el Código Fiscal de la Federación se abstiene de regular específicamente el problema, el artículo 31, fracción IV de la Constitución nos da la pauta de a quiénes debemos considerar como sujetos activos de las contribuciones; además, esto también lo podemos deducir de la estructura política del Estado Mexicano. Por lo anterior, podemos decir que existen tres titulares de la función tributaria: la Federación, los Estados o Entidades Federativas (Distrito Federal) y los Municipios. Pero existen excepciones que más adelante precisaremos, con las que por supuesto no estamos de acuerdo y señalaremos la crítica respectiva.

El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. En materia tributaria, esta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado, sino por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo. Esta afirmación tiene su fundamento en dos aspectos: la naturaleza de la deuda tributaria (de interés

público, hacer frente a los gastos públicos) y la naturaleza del sujeto activo (sólo puede hacer lo que la ley le permite, y ésta no le permite dejar de cobrar a ciertos contribuyentes).

En México, constitucionalmente, de acuerdo a lo señalado por el artículo 31, fracción IV, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, en sus diversas formas, es decir, la Federación, el Distrito Federal o Estado y Municipio; ya que la Constitución Federal no prevé que algún organismo independiente de él pueda ser sujeto activo, ni prevé tampoco la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

A pesar de lo antes señalado, existe la posibilidad de que sujetos activos diferentes de la Federación, Distrito Federal o Estado y Municipio, es decir, sujetos que tienen una personalidad jurídica distinta del Estado, puedan fungir con tal calidad: estamos haciendo referencia a los denominados "**Organismos Fiscales Autónomos**", ya que no obstante sus características particulares, conforme a la ley tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases de su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos, o a través de las Oficinas Federales de Hacienda. Ejemplo de ello son el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto Nacional del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores. Pero cabe hacer la siguiente crítica, ya que si bien dichos "Organismos Fiscales Autónomos" como organismos descentralizados colaboran con el Poder Ejecutivo en la administración pública y en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal forman parte de esta administración dentro del sector paraestatal, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la relación jurídico tributaria y, en todo caso, para serlo sería necesario reformar la Constitución para prever tal hipótesis y facultar al Estado a delegar en estos organismos su potestad tributaria.

De los sujetos activos previstos en la legislación mexicana, únicamente la Federación, el Distrito Federal y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas respectivas. En cambio, los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, lo que está encomendado a las legislaturas de los Estados, según lo señalado por el artículo 115, fracción II de nuestra Constitución.

La Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia tributaria, con excepción de algunas materias reservadas exclusivamente a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados.

Por lo que podemos concluir que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria es la persona facultada por la ley para exigir a otra el pago de una prestación fiscal, es decir, el Estado, ya sea la Federación, Distrito Federal o Estado y Municipio, y que además lo puede ser también un ente con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado, como los organismos fiscales autónomos, con la crítica antes precisada.

#### **1. 4. Sujeto pasivo**

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona física o moral que conforme a la ley debe satisfacer la prestación en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero; o bien, se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal, encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pasivo del tributo. El caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho imponible y el sujeto pagador la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo. El primero viene a ser, pues, el contribuyente de derecho; y el segundo, el contribuyente de hecho.

El motivo para atribuir a un tercero ajeno a la relación jurídico tributaria la responsabilidad de pago puede derivar de una relación particular entre el deudor directo y el indirecto; o el de ser sucesor de otra persona o del incumplimiento de una obligación legal.

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, en la parte que nos interesa, señala quiénes poseen el carácter de sujetos pasivos, al indicar: las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, pero también señala que la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente, así mismo, señala que el asociante

está obligado a pagar contribuciones por cada asociación en participación de la que sea parte; los estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

De lo que se desprende la existencia de dos tipos de sujetos pasivos: personas físicas y morales, sean nacionales y extranjeras. El caso de las personas físicas, cualquiera que sea su edad, sexo, estado civil, ocupación, domicilio, etcétera. Es decir, "sujeto pasivo es toda persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa, y que está obligada al pago de una prestación determinada por el fisco."<sup>5</sup>

Ahora bien, dentro de nuestro sistema tributario federal, una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización del hecho imponible de un tributo, independientemente del lugar en donde tenga su domicilio. Una persona física o moral es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro Derecho Fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico; y en el caso de los individuos, su edad, sexo, actividad o creencias personales.

En materia tributaria encontramos que la realización del hecho imponible crea en favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formales. Sin embargo, se puede dar el caso que la contribución no sea enterada por la persona que realizó el hecho imponible, sino por un tercero que, de una u otra forma, tuvo relación con el sujeto del impuesto, ya sea por la coparticipación en la celebración de un acto jurídico o la adquisición de un derecho, lo que nos coloca frente a dos tipos de sujetos, el sujeto del impuesto y el sujeto pagador.

El otro tipo de sujeto pasivo es el sujeto responsable solidario, que es aquella persona que sin haber realizado el hecho imponible, por disposición de la ley se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria. Esta figura del responsable en materia tributaria es una institución de gran relevancia, ya que a través de ella, el fisco asegura de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora y además simplifica, hasta donde es posible, la actividad de recaudación.

<sup>5</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Op. cit., p. 179.

Es necesario precisar qué debemos entender por personas físicas y morales:

**PERSONAS FÍSICAS**, es todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto, aún los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo o contribución.

**PERSONAS MORALES**, son todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles debidamente organizadas, conforme a las leyes del país en donde tengan establecido su domicilio social.

Por lo que hace al domicilio del sujeto pasivo, Sergio F. de la Garza, nos dice "que el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de qué autoridad puede establecer las relaciones de carácter formal. Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la mayoría de los casos, cumplir con sus obligaciones."<sup>6</sup>

Tratándose de las personas físicas, el legislador establece una distinción atendiendo a la actividad de éstas. Si la persona física se dedica a las actividades empresariales, es decir, aquellas a que se refiere al artículo 16 del Código Fiscal de la Federación y que comprenden las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas, su domicilio fiscal será "el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios." Si por el contrario la persona física se dedica a otra actividad y además presta servicios en forma independiente, su domicilio para efectos fiscales será "el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades." Si la persona física no realiza actividades empresariales ni presta servicios en forma independiente su domicilio fiscal será "el lugar donde tenga el asiento principal de sus actividades."

---

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 180.

En el caso de las personas morales, el dato relevante para definir el domicilio, es su residencia. El artículo 9º del Código Fiscal de la Federación define lo que se entiende por residente para efectos tributarios, al cual nos remitimos en obvio de repeticiones.

Por lo que las personas morales tendrán como domicilio fiscal:

- a) Si son residentes en México el lugar donde tengan "la administración principal del negocio."
- b) Si residen en el extranjero y operan en el país a través de un establecimiento, éste será su domicilio y si son varios "el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen."

El domicilio es el punto de referencia para un conjunto de derechos y deberes de naturaleza fiscal, es importante ya que de él depende la sujeción de la persona para la aplicación de la ley y para el cumplimiento de obligaciones.

Lo anterior se corrobora con lo señalado en el **artículo 10 del Código Fiscal de la Federación**, que nos dice al respecto:

"Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realicen actividades empresariales el local donde 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 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 las personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país el local donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b) Si se trata del establecimiento de personas morales residentes en el extranjero, su domicilio será dicho establecimiento, y 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."

Por ello, el domicilio en materia fiscal es el lugar en que se realizan los hechos de contenido económico que son materia de los gravámenes; es el lugar designado por las leyes o por el propio contribuyente para atender las obligaciones fiscales.

Con respecto a las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana, que constitucionalmente tienen obligación de contribuir a los gastos públicos del lugar en que residan, se establece como presunción iuris tantum, que siempre serán residentes nacionales. Respecto de las personas físicas, dejarán de tener la residencia en el país cuando hayan permanecido en el extranjero más de 183 días de un año del calendario, o que, independientemente del tiempo, demuestren haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país. Se hace la salvedad de pérdida de residencia cuando se trata de servidores públicos en funciones.

Conforme al Derecho Común, la capacidad es un atributo de las personas que las hace sujetos de derecho, es una aptitud para ser titular de derechos y obligaciones, lo que nos permite distinguir entre capacidad de goce o de ejercicio. La capacidad para ser sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria no se identifica con la capacidad jurídica de Derecho Privado. En la concepción tradicional de la Teoría del Derecho, la capacidad de ejercicio consiste en la aptitud del sujeto para ejercer derechos y contraer obligaciones; pero en materia tributaria esto es distinto, ya que para que nazcan obligaciones tributarias la voluntad del obligado es irrelevante, puesto que se trata de obligaciones ex lege, que surgen por disposición de la ley, cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho contenidas en las hipótesis normativas. En el derecho tributario, cuando el legislador estructura el hecho imponible no distingue si el sujeto del impuesto tiene o no capacidad de ejercicio conforme al derecho común, sino que sólo identifica el hecho o situación de derecho que tiene contenido económico, por lo que aquella persona que realiza el hecho imponible queda sujeta a la relación jurídico tributaria; basta la capacidad de goce para

estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, si un incapaz para el Derecho Privado se coloca en la situación prevista por la ley para que surja la obligación fiscal, esta nacerá válidamente y, consiguientemente deberá ser cumplida. Con lo que se concluye que la capacidad, en materia tributaria, tiene un contenido más amplio que en materia civil, y que sólo se limitará cuando por disposición expresa de la ley se requiera la capacidad de ejercicio; esto es, que toda persona es capaz de derechos y obligaciones fiscales.

#### TIPOS DE SUJETO PASIVO:

"El sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquella persona física o jurídica que por medio de la ley asume una posición deudora dentro de la obligación tributaria estando por tanto, obligada a cumplir con una prestación de dar a favor del sujeto activo consistente en la entrega de una suma de dinero siendo irrelevante que sea otro sujeto diferente quien soporte realmente el peso de dicha prestación, bien como consecuencia de una posibilidad que ofrezca la ley tributaria o bien como resultado de un acto negocial."<sup>7</sup>

El sujeto pasivo jurídico, puede llamarse "sujeto obligado económico" que es el que realmente soporta el peso del impuesto merced a la traslación. Diversos especialistas de la materia, expresan la existencia de varias clases de sujetos pasivos de los tributos. Pero es la ley y sólo ella la que en ocasiones imputa a sujetos distintos al contribuyente la condición de sujetos pasivos, y por ende, de obligados a soportar cargas de índole tributaria bien de contenido patrimonial o no patrimonial.

Por lo que únicamente al titular de la capacidad contributiva, y por consiguiente sólo al realizador del elemento objetivo del hecho imponible de la obligación tributaria, conviene la calidad jurídica de contribuyente, y por lo tanto, sólo a él corresponde el deber de contribuir para los gastos públicos. El resto de los sujetos deudores o sujetos pasivos tributarios soportan la obligación de pago de la deuda tributaria no a título de cumplimiento del deber constitucional de contribuir para los gastos públicos, que sólo corresponde en principio al titular de la capacidad contributiva, sino a título de garantía en su más amplia acepción del pago de la deuda tributaria.

---

<sup>7</sup> Jiménez González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, ed. 5ª, Ed. Ecafsa, México, 1998, p. 262.

Al respecto el tratadista Dino Jarach, citado por Adolfo Arrijo Vizcaíno señala a los siguientes sujetos pasivos o causantes:

- 1) Sujeto Pasivo Contribuyente u Obligado Directo;
- 2) Sujeto Pasivo por Adeudo Ajeno:
  - a) Sujeto Pasivo Obligado Solidario;
  - b) Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución; y
  - c) Sujeto Pasivo Obligado por Garantía.

- 1) SUJETO PASIVO CONTRIBUYENTE U OBLIGADO DIRECTO.- El sujeto contribuyente es el sujeto deudor tributario a quien se imputa por disposición expresa de la ley tal carácter, por la única razón de ser el realizador del elemento objetivo o material del hecho imponible de una obligación tributaria. El resto de los deudores y responsables tributarios, solidarios, subsidiarios, sustitutos, asumen tal carácter por imperio de la ley, pero por una causa siempre distinta de aquella por la que el sujeto contribuyente es tal; pero jamás realizan el elemento objetivo del hecho imponible, por lo que no puede corresponderles por lógica la calidad jurídica de contribuyentes.

Es decir, es la misma ley la que atribuye el elemento objetivo del hecho imponible o supuesto normativo a un determinado sujeto. El sujeto contribuyente será sólo aquel que realice tal presupuesto legal y por ende será el único deudor tributario por deuda propia.

El sujeto pasivo o contribuyente, llamado también causante, es definido por JARACH "como el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto, por ser el que los realiza."<sup>8</sup>

De acuerdo a nuestra legislación 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." Los sujetos pasivos de la relación tributaria pueden ser:

<sup>8</sup> Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Ed. Trillas, México, 1988, p.106.

- 1.- Las personas físicas.
- 2.- Las personas morales.
- 3.- El propio Estado (la Federación), cuando lo señala la misma ley.
- 4.- Los Estados Extranjeros en los casos que no exista reciprocidad.

El sujeto contribuyente "es aquél sobre el que recae el deber tributario, o sea, es quien específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa prevista en la Ley Fiscal." Es el principal sujeto pasivo de los tributos y, por ende, es el primer destinatario de las normas jurídico tributarias. De ahí que, a diferencia de los otros tres sujetos pasivos, sea el único al que propiamente pueda denominársele "causante", "contribuyente", toda vez que con cargo a su patrimonio "contribuye" a sufragar los gastos públicos.

Sigue diciendo el autor que además del sujeto pasivo contribuyente, debemos mencionar al Sujeto Pasivo por Adeudo Ajeno: A través de esta figura jurídica el legislador impone a otras personas la obligación de pagar el tributo, aún cuando no hayan realizado los hechos generadores que dan nacimiento al crédito fiscal.

Existen los siguientes tipos de responsabilidad por adeudo ajeno:

- a) Sujeto Pasivo por Solidaridad,
- b) Sujeto Pasivo Subsidiario o por Sustitución,
- c) Sujeto Pasivo por Responsabilidad Objetiva o por Garantía.

## 2) SUJETOS PASIVOS POR ADEUDO AJENO:

- a) **SUJETO PASIVO OBLIGADO SOLIDARIO.-** Es la persona física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.

"La responsabilidad solidaria consiste en que éstos sujetos, quedan obligados ante la autoridad hacendaria exactamente en los mismos términos que el sujeto contribuyente, respecto de una contribución originalmente a cargo de este último; permite al Fisco elegir

indistintamente entre el propio obligado solidario y el sujeto contribuyente, al llevar a cabo el control del tributo de que se trate."<sup>9</sup>

Los sujetos pasivos solidarios obligados a responder de la deuda tributaria a cargo de los contribuyentes, asumen la condición de sujetos pasivos al lado del contribuyente. Y en tal virtud, el titular del derecho de crédito tributario está en aptitud de exigir el cumplimiento total de la deuda a cualquiera de los obligados.

El artículo 1987 del Código Civil vigente, señala que: "... habrá ... y solidaridad pasiva cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno de por sí, en su totalidad, la prestación debida."

La obligación solidaria sólo puede existir cuando la ley aplicable al caso así lo prevenga expresamente. El artículo 26 del Código de la materia, nos permite corroborar las características esenciales de la solidaridad pasiva en materia fiscal:

1. La existencia de una relación jurídica entre el causante directo y el obligado solidario;
2. La necesidad de una norma legal que atribuya a dicha relación consecuencias solidarias para efectos tributarios;
3. Y el derecho de elegibilidad a favor del Fisco para hacer efectivo el crédito de que se trate, indistintamente con cargo al patrimonio de cualquiera de estos dos sujetos pasivos, según convenga a sus intereses. Además de señalar a los siguientes sujetos como sujetos pasivos por solidaridad:
  - I. Retenedores y recaudadores,
  - II. Personas que efectúan pagos provisionales por terceros (Directores, Gerentes Generales o Administrador Único),
  - III. Liquidadores y síndicos,
  - IV. Adquirentes de negociaciones,
  - V. Representantes de personas no residentes en el país,
  - VI. Quienes ejerzan la patria potestad o tutela,
  - VII. Los legatarios y los donatarios a título particular,
  - VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria,

<sup>9</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Op. cit., p. 185.

- IX. Los terceros para garantizar el interés fiscal,
- X. Los socios y accionistas,
- XI. Sociedades respecto de la enajenación de acciones o partes sociales,
- XII. Las sociedades escindidas,
- XIII. Empresas nacionales o extranjeras con establecimiento permanente en el país que se dediquen a la transformación de bienes,
- XIV. Personas a quienes residentes en el extranjero, les presten servicios otros.

Este tipo de responsabilidad implica considerar a una persona, diversa del sujeto pasivo principal de la obligación, como responsable del pago del tributo, en función del puesto o cargo que desempeña. El legislador tomó en consideración el desempeño de la actividad del responsable solidario, como es el caso de los notarios, que al dar fé de la celebración de diversos actos que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales, adquieren tal responsabilidad en el pago de los tributos correspondientes.

- b) **SUJETO PASIVO OBLIGADO SUBSIDIARIAMENTE O POR SUSTITUCIÓN.-** En nuestro sistema jurídico mexicano tiene plena aplicación este tipo de responsabilidad sustituta, ejemplo de ella son los casos de los retenedores y recaudadores. El sujeto pasivo por sustitución es aquella persona que tiene la responsabilidad de retener el tributo al obligado principal, o bien recaudarlo de dicho obligado principal, con la obligación también de entregar dichas cantidades retenidas o recaudadas al sujeto activo o acreedor. Es decir, es aquél sujeto que se coloca "en lugar de" el contribuyente.

También podemos definirlo como aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fé respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.

El obligado subsidiariamente, es aquel sujeto que asume la condición de responsable del pago de obligaciones contraídas por otro sujeto en su condición de contribuyente, pero sólo en la medida en que este último no haya efectuado el pago y sus bienes resulten insuficientes para producir el efecto liberatorio total.

**MARGAIN MANAUTOU**, nos dice al respecto: "El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de una ley, es responsable del pago del 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. Quedan comprendidos en esta categoría los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etcétera."<sup>10</sup>

El sujeto pasivo sustituto siempre debe encontrarse investido de la facultad legal de autorizar, certificar o autenticar determinados actos jurídicos generadores de tributos o contribuciones; los actos jurídicos llevados a cabo con la intervención del responsable subsidiario deben constituir hechos generadores de tributos, originalmente a cargo de quienes los celebren. La obligación por sustitución se presenta bajo determinadas condiciones, o sea, cuando el funcionario, o fedatario de que se trate, no se cerciora del cálculo y pago correcto y oportuno de los tributos generados por los actos jurídicos realizados con su intervención. Se debe respetar el principio de legalidad; el Fisco posee el derecho de efectuar el cobro del tributo omitido o enterado incorrectamente, tanto al contribuyente directo como al responsable sustituto en forma indistinta.

Este tipo de sujeto pasivo se encuentra previsto por el artículo 26, fracción I, del Código Fiscal de la Federación. El objeto de este tipo de responsabilidad es facilitar al fisco la recaudación valiéndose de terceros que le auxilien en sus labores, con lo que se observa el principio de economía y comodidad.

El sujeto pasivo por sustitución sólo es responsable hasta por el monto de la contribución que debió recaudar o retener. La vinculación solidaria y subsidiaria opera como régimen tutelar y de custodia del crédito tributario, reduciendo las posibilidades de su insatisfacción.

- c) **SUJETO PASIVO OBLIGADO POR GARANTÍA.**- Es la persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza con el objeto de responder ante el Fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último y cuyo pago ha

---

<sup>10</sup> *Ibidem*, 187.

quedado en suspenso, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.

MARGAIN MANAUTOU señala: "son responsables por garantía, tanto los 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."<sup>11</sup>

De la definición anterior deriva lo que se conoce como Responsabilidad Objetiva, toda vez que se genera cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la ley como sujeto pasivo obligado directo de las contribuciones o tributos que haya dejado insolutos el propietario anterior y que graven a dicho bien o negociación.

Se ha criticado fuertemente la introducción en nuestro medio tributario de esta figura de la responsabilidad objetiva, incorporada además en forma indebida dentro del rubro de "responsabilidad solidaria", en virtud de que convierte en sujetos pasivos obligados directos a personas que no llevaron a cabo los hechos imponibles de los tributos adeudados por las negociaciones de que se trate, lo cual constituye sin duda una violación al PRINCIPIO DE JUSTICIA que debe regir todo tipo de relación jurídica, incluyendo las relaciones fiscales.

La responsabilidad objetiva opera así como instrumento protector del interés fiscal. El carácter de sujeto pasivo por garantía se adquiere como consecuencia de un acto de libre manifestación de la voluntad. Es decir, no deriva ni de la realización del hecho imponible de un tributo o contribución, ni del mantenimiento de algún tipo de relaciones jurídicas con el contribuyente directo, ni de la investidura de funcionario público o de fedatario. Este tipo de obligado es el único sujeto pasivo por voluntad propia.

DE LA GARZA nos dice al respecto: "la responsabilidad objetiva convierte a una persona -que no es sujeto pasivo principal de una relación tributaria- en el verdadero deudor del tributo; es decir, que con la posesión o propiedad de bienes muebles o inmuebles, o de empresas o negociaciones que constituyeron el elemento objetivo del hecho generador atribuible en el pasado a otra persona que tuvo el carácter de sujeto

---

<sup>11</sup> *Ibidem*, pp. 188 y 189.

pasivo principal, se adquiere la responsabilidad objetiva respecto del tributo no pagado o pagado en forma parcial."<sup>12</sup>

La figura del sujeto pasivo obligado por garantía nace de la necesidad económica que el Estado tiene de contar con medios de asegurar la percepción de tributos exigibles cuyo cobro ha quedado en suspenso debido a la interposición por parte del afectado de un juicio, recurso o medio de defensa legal, por la naturaleza misma de determinadas operaciones aduanales, o por la tramitación de algún beneficio fiscal.

El obligado por garantía adquiere expresamente el deber de responder ante la autoridad hacendaria por orden y cuenta del contribuyente directo del entero oportuno de una contribución originalmente a cargo de este último. Debe afectar en garantía un bien de su propiedad o responder patrimonialmente poniendo a disposición del Fisco sus recursos económicos si es que se trata de una institución de fianzas debidamente autorizada. Al volverse exigible en definitiva el tributo de que se trate, el Fisco está en entera libertad de hacerlo efectivo, cobrándolo en forma inmediata al sujeto pasivo obligado por garantía sin necesidad de tener que llevar a cabo previamente ninguna gestión de cobro ante el contribuyente directo.

En síntesis, puede afirmarse que el sujeto pasivo obligado por garantía debe su existencia y reconocimiento legal a la ineludible necesidad de que el Estado asegure, por todos los medios a su alcance, la percepción de los ingresos tributarios.

Nuestra legislación tributaria, esencialmente regula dos tipos de sujetos pasivos: el causante directo y el responsable solidario. En realidad comprende a cuatro tipos, aunque englobando a los tres últimos bajo el común denominador de "responsables solidarios." En esta materia, la ley no distingue las diversas clases de responsabilidad, simplemente establece la responsabilidad solidaria, esto en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Esa clasificación ha sido adoptada partiendo fundamentalmente de las ideas vertidas al respecto por el tratadista Dino Jarach:

1. Responsabilidad solidaria por retención o recaudación. Es el caso de aquellas personas que por disposición de la ley tienen la obligación de retener la parte correspondiente a las contribuciones cuando hacen algún pago al sujeto del

---

<sup>12</sup> Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Op. cit. p. 110.

impuesto, por ejemplo, los patrones al pagar un sueldo, o cuando cobran ciertos servicios, deben recaudar del obligado directo la prestación correspondiente, como sucede con los notarios públicos. La responsabilidad será por el monto de las contribuciones que se debieron recaudar o retener.

2. Responsabilidad solidaria por representación. En esta situación se encuentran algunas personas que por una función específica de representación, por ejemplo representantes de contribuyentes no residentes en el país, o de liquidadores o síndicos de sociedades en liquidación o quiebra, o en cualquier otro caso en que la ley establezca la obligación de realizar pagos provisionales por cuenta de los contribuyentes, se les impone la responsabilidad de carácter solidaria, hasta por el monto de las prestaciones que se debieron enterar.
3. Responsabilidad Objetiva. Se origina cuando se adquiere un bien respecto del cual se adeudan contribuciones, de esta forma el nuevo adquirente tiene la obligación de pagar el adeudo.
4. Responsabilidad voluntaria. Se refiere a las situaciones en que la persona, por manifestación expresa de su voluntad, asume la responsabilidad de pago del adeudo, o afecta un bien al cumplimiento del mismo.

En conclusión, la solidaridad constituye un privilegio en favor del acreedor ya que su crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento, y el pago de cualquiera de ellos libera a los dos.

### **1. 5. Obligación tributaria**

La obligación tributaria, es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.

La obligación tributaria es "toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, de hacer o de no hacer. Por lo que la conducta de dar se identifica

como una obligación tributaria sustantiva y las demás como obligaciones tributarias formales."<sup>13</sup>

SERRA ROJAS, señala: "La obligación tributaria se integra tanto con los derechos que corresponden a los entes públicos como con las obligaciones que corresponden a los contribuyentes."<sup>14</sup>

De la Garza sostiene "que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo."<sup>15</sup>

A la relación por su naturaleza, la denomina relación tributaria principal o sustantiva; y a la obligación que implica, obligación tributaria, indicando que, además de esa relación tributaria sustantiva, existen otras relaciones tributarias accesorias o independientes, cuyos contenidos obligacionales son diferentes.

Define la relación tributaria sustantiva como "aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie."<sup>16</sup>

La obligación tributaria como obligación ex lege, nace por disposición de la ley; sin embargo, para su nacimiento es necesario que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la concurrencia de la relación jurídica tributaria. Por lo que al surgir esta obligación tributaria por determinación de la ley una vez que se realiza el supuesto previsto en ella, la voluntad del sujeto deudor y obligado carece de toda relevancia constitutiva de la obligación.

Asimismo, Ernesto Gutiérrez y González, en su obra intitulada "Derecho de las Obligaciones", señala que la obligación tributaria "es una obligación ex lege en la que su

<sup>13</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Op. cit. p. 99.

<sup>14</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Op. cit., p. 119.

<sup>15</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Colección de Textos Jurídicos Universitarios, Ed. Harla, México, 1983, p. 102.

<sup>16</sup> Loc. cit.

nacimiento requiere de dos elementos: la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto y la realización de un hecho jurídico que se adecue a ese presupuesto. El efecto normal de una obligación (en este caso de la tributaria) es que se cumpla."<sup>17</sup>

### **1. 6. Nacimiento de la obligación tributaria**

Es un Principio fundamental de la ciencia jurídica el que nos dice que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto normativo, de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto.

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, señala en la parte que nos interesa, lo siguiente:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurren."

Este artículo no define lo que debemos entender por contribución, sólo se limita a señalar el momento de su causación, por lo que en su redacción se observan omisiones, tal y como las señala ARRIOJA:

"En primer término se omite mencionar quiénes asumen el carácter de sujeto activo y de sujeto pasivo; y en segundo lugar, se olvida aclarar que el contenido económico de las contribuciones debe determinarse preferentemente en numerario y excepcionalmente en especie."<sup>18</sup>

MARGAIN nos dice que "la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista en la ley."<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Gutiérrez y González, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, Ed. Porrúa, México, 1993, p. 254.

<sup>18</sup> Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Op. cit., p. 120.

<sup>19</sup> Murillo Belmontes, Francisco, Lecciones de Derecho Tributario, Op. cit., p. 138.

### Características de la obligación tributaria:

Es una obligación *ex lege* (porque la obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley), cuyo sujeto activo será la Federación, el Distrito Federal o Estado y Municipio a través de sus órganos, y cuyo objeto es directa o indirectamente la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social. Pero esta obligación no nacerá siempre que el individuo actúe, sino sólo en caso de que su situación coincida con el supuesto normativo, de donde se deriva que fue la voluntad del legislador la que hizo posible que naciera la obligación.

Su objeto, es la prestación en recursos para cubrir el gasto público, manifestado directamente en las obligaciones de dar y de manera indirecta en las obligaciones de hacer y de no hacer. El fenómeno tributario puede tener además un objeto diferente del estrictamente recaudatorio, por ejemplo, el regular la economía, a través de aranceles al comercio exterior.

El nacimiento del tributo o contribución tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley hacendaria aplicable, realizando el hecho imponible del propio tributo (ya que a partir de ese momento se puede determinar la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación), que genera la consecuencia de tener que cumplir con la obligación a que se refiere la ley.

Es decir, nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, pues en ese momento coincide con la situación abstracta prevista en la ley. La obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal. Exactamente en este sentido se pronuncia el invocado artículo 6° del Código Fiscal de la Federación.

El nacimiento de la obligación tributaria en nuestra materia es de gran importancia debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación. Por lo que le serán aplicables las disposiciones legales vigentes en el momento de su nacimiento.

Una crítica que hace Adolfo Arrija Vizcaíno, en su libro intitulado "Derecho Fiscal", es la siguiente: señala dicho autor, que resulta erróneo disponer que una situación de hecho (es decir, no prevista en un texto legal) pueda servir de base para su nacimiento. Nosotros no compartimos su punto de vista, ya que si bien el referido artículo señala que el nacimiento de una obligación de carácter fiscal se causará conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho, también es cierto que consideramos que el referido autor hace un análisis incompleto del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, toda vez, que el mismo señala que esas situaciones jurídicas o de hecho deben estar previstas en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurran.

Es importante precisar que todo tributo se constituye de tres etapas, que son las siguientes: nacimiento, determinación y su entero. El nacimiento de un tributo constituye un momento distinto del de su determinación en cantidad líquida; es decir, no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto plazo para ser exigible. Pero también es cierto, que aún cuando estas etapas son diferentes, hay ocasiones en que se suceden en forma simultánea.

Estamos de acuerdo con la opinión manifestada por Margain Manautou, al señalar que el momento de causación de los impuestos varía según la naturaleza de los mismos. Por lo que podemos concluir, que el tributo nace cuando el sujeto realiza la hipótesis normativa o el hecho imponible previsto en la ley tributaria aplicable, independientemente de que en ese momento existan o no las bases para su determinación en cantidad líquida.

### **1. 7. Determinación de las contribuciones**

La determinación de contribuciones, puede definirse como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaria. Se presenta al efectuarse la operación matemática consistente en aplicar la tasa tributaria al hecho imponible o base gravable.

La determinación se aplica a la identificación de los hechos imponibles que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales.

"La determinación tributaria constituye un procedimiento que tiene por propósito constatar o corroborar que los elementos configurativos del hecho imponible de una

obligación tributaria se han dado en la realidad, y por ende concluir con certeza que ha surgido una determinada obligación tributaria."<sup>20</sup>

SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA al respecto señala lo siguiente: "para nosotros la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero una vez valorizada y aplicada la tasa alícuota ordenada por la ley."<sup>21</sup>

Fijar el impuesto según Duverger, "es en primer término determinar cuáles son las bases imponibles y, seguidamente, medir en cada caso la cantidad de base imponible a la que exactamente se debe aplicar el impuesto."<sup>22</sup>

PUGLIESE nos dice que a través de esta institución "el Estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada."<sup>23</sup>

Para GRAZZERRO la determinación es "la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible..."<sup>24</sup>

GIULIANI FONROUGE define la determinación como "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación."<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> Jiménez González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Op. cit., p. 290.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 292.

<sup>22</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Op. cit., p. 124.

<sup>23</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Op. cit., p. 112.

<sup>24</sup> Sánchez Piña, José de Jesús, Nociones de Derecho Fiscal, ed. 3ª, Ed. Pac, México, 1985, p. 67.

<sup>25</sup> *Loc. cit.*

La cuantificación constituye un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria, cuya temporalidad varía según el crédito de que se trate. La operación de liquidación normalmente es llevada a cabo por el propio contribuyente. La determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo, aplicando la tasa contributiva prevista en la ley. Tasa que consiste en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda del curso legal, del tributo a pagar.

Existen diferentes tipos de tasas:

- a) Cuota Fija: consistente en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho imponible de la obligación fiscal. Se aplica uniformemente independientemente del ingreso.
- b) Tarifa Progresiva: tiene por objeto establecer tarifas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho imponible es mayor; decreciendo por el contrario cuando dicho monto resulta menor. El impacto económico varía según aumente o disminuya el monto de los ingresos gravables. Este tipo de tarifa se considera una de las más justas y equitativas, al gravar al contribuyente de acuerdo a sus capacidades económicas.
- c) Cantidad Fija: la tasa se determina aplicando al hecho imponible del tributo una cantidad exacta expresada en moneda de curso legal; y no como las anteriores que se expresan en porcentajes.

La determinación, de acuerdo a lo señalado por el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, se lleva a cabo por el propio sujeto pasivo, es decir, el sujeto pasivo reconoce haber realizado el hecho imponible que da lugar a obligaciones fiscales a su cargo, las cuales determina y liquida aplicando a los hechos imponibles los parámetros o bases imponibles previstos en la ley.

Este artículo señala que "corresponde a los contribuyentes la determinación de los tributos a su cargo, salvo disposición expresa en contrario." En el mismo artículo se establece la posibilidad de que las autoridades fiscales lleven a cabo la determinación de las contribuciones que el causante no haya cubierto en su oportunidad, sobre base cierta o

presunta; caso en el cual el sujeto pasivo tiene la obligación de proporcionar la información necesaria para la determinación de la obligación a su cargo, dentro de los 15 días siguientes a la realización del hecho imponible.

La determinación por parte de la autoridad, sea sobre base cierta o presunta, se debe iniciar con el último ejercicio de 12 meses por el que se hubiera presentado o debió presentarse declaración.

Independientemente de que el sujeto pasivo cumpla estrictamente con el compromiso de determinar la obligación a su cargo, la ley establece en favor de la autoridad fiscal un término de cinco años a partir de la fecha en que se presentó o debió presentar la declaración, en el cual puede revisar los elementos declarados por el contribuyente.

### **1. 8. Época y exigibilidad de pago**

**PLAZO PARA EL PAGO:** La época de pago de la obligación fiscal consiste en el plazo o momento establecido en la ley para que se satisfaga la obligación, es decir, hacerse dentro del tiempo que para ese efecto señala la ley.

Una vez que un tributo ha nacido y se encuentra determinado en cantidad líquida (procedimiento más o menos complejo dependiendo cada tipo de tributo que reconoce como fin natural la fijación del quantum o monto de la deuda tributaria), surge la obligación de pagarlo y enterarlo al fisco. La temporalidad de pago varía según lo dispuesto por la ley aplicable.

**El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación**, señala que "el crédito fiscal debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas." Para conocer el plazo de pago de un tributo en particular debe acudirse en primer lugar a la ley tributaria aplicable al problema de que se trate y solamente cuando ésta no contenga ninguna disposición al respecto, será necesario observar las reglas contenidas en el referido artículo.

Para que se configure un tributo es necesario de tres momentos básicos, a saber:

- a) **EL NACIMIENTO**, que tiene lugar cuando el sujeto pasivo se coloca en la hipótesis normativa prevista en la ley, realizando el hecho imponible del propio tributo;
- b) **LA DETERMINACIÓN EN CANTIDAD LÍQUIDA**: se presenta al efectuarse la operación matemática consistente en aplicar la tasa tributaria al hecho generador o base gravable;
- c) **EL PLAZO PARA EL PAGO**: presupone la existencia de las dos etapas anteriores y cuya temporalidad varía según lo señalen las leyes respectivas.

#### EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA:

Resulta conveniente señalar la diferencia que existe entre el nacimiento y la exigibilidad del crédito fiscal; el nacimiento del crédito fiscal consiste en la aparición o creación de un vínculo entre acreedor y el deudor. La exigibilidad, por el contrario, consiste en que el ente público titular del crédito fiscal, está legalmente facultado para compeler al deudor al pago de la prestación, pero mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo.

Un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establece para su pago sin efectuar el entero correspondiente. A partir del momento en que transcurra el plazo respectivo, la autoridad está legitimada para requerir al deudor la prestación incumplida.

Cabe formularnos la siguiente interrogante: ¿Cuáles son las consecuencias de la exigibilidad de las contribuciones?

- a) La imposición de recargos y multas;
- b) La instauración del Procedimiento Económico-coactivo o procedimiento administrativo de ejecución fiscal;
- c) El cobro de gastos de ejecución, es decir, cuando la autoridad en ejercicio de su poder sancionador, ha iniciado el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

La temporalidad con que cuentan las autoridades hacendarias para hacer efectivo un crédito fiscal es de cinco años a partir de la fecha en que el mismo se haya convertido en exigible.

### 1. 9. Época y exigibilidad de la declaración

El acto de determinación y liquidación de las obligaciones fiscales se encuentra íntimamente vinculado a una institución jurídica de gran arraigo en los actuales sistemas tributarios, como lo es la declaración. La relación entre ambas instituciones estriba en que normalmente la determinación y liquidación se contienen formalmente dentro de una declaración. La declaración constituye por lo tanto el objeto de una de las relaciones que integran el bloque de la relación jurídico tributaria, de contenido no patrimonial.

La relación jurídica que tiene por objeto la presentación de declaraciones mantiene una estructura e identidad diversa del resto de los vínculos que integran el grueso de la relación jurídico tributaria y por supuesto diferente de la relación tributaria sustantiva o principal.

El Estado tiene conocimiento de los hechos generadores de obligaciones fiscales por medio de la declaración. Al respecto, VANONI nos dice que la declaración es "la comunicación que el sujeto obligado por la ley efectúa a la administración tributaria una vez que haya realizado el supuesto y se hayan dado los elementos idóneos para fijar en concreto la prestación debida."<sup>26</sup>

SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, considera que la declaración "es el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario, mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, en algunos casos; además de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión en todo caso de que la autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación."<sup>27</sup>

<sup>26</sup> Quintana Valtierra, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Derecho Tributario Mexicano, Op. cit., p. 103.

<sup>27</sup> Jiménez González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Op. cit., p. 310.

**OBJETO DE SU PRESENTACIÓN.-** Debe ser presentada con el fin de que la autoridad administrativa fiscal tenga conocimiento de los hechos generadores de obligaciones fiscales.

Están obligados a presentar la referida declaración, los sujetos pasivos por adeudo propio, los sujetos pasivos por adeudo ajeno, los retenedores, así como los responsables solidarios.

**PLAZO PARA SU PRESENTACIÓN.-** Se debe presentar en los plazos señalados por las leyes fiscales, que será diferente para cada tipo de impuestos, por ejemplo se pueden presentar declaraciones anuales, mensuales, provisionales.

Por lo que para conocer el plazo en el cual deben presentarse las declaraciones se deberá en primer lugar, remitir a cada una de las leyes que regulan las diversas contribuciones y a falta de disposición expresa, debe estarse a lo que señala el artículo 31, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, que establece un plazo de 15 días posteriores a la fecha en que se haya realizado el hecho imponible para presentar la declaración, cuando no esta previsto en la ley un término.

**LUGAR DE PRESENTACIÓN.-** De acuerdo con lo señalado por el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación las declaraciones, avisos, solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales, se presentarán en las oficinas que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

También podrán enviarse por medio del servicio postal en pieza certificada en los casos que la propia Secretaría lo autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expida.

Asimismo, se desprende del contenido de este artículo que aquellos contribuyentes que estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales, en lugar de utilizar las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, deberán presentar, a través de *medios electrónicos* las declaraciones, o los avisos establecidos en las disposiciones fiscales, pudiendo presentar las declaraciones o avisos correspondientes en las formas aprobadas por la citada

dependencia, para obtener el sello o impresión de la máquina registradora de la oficina autorizada que reciba el documento de que se trate, cumpliendo con los requisitos que señalen las reglas de carácter general respectivas. Existiendo la posibilidad de que aquellos contribuyentes que no se encuentren en la situación anterior, puedan presentar a través de medios electrónicos declaraciones y avisos, en los casos y reuniendo los requisitos que establezca la Secretaría mediante reglas de carácter general.

**FORMALIDADES DE LA DECLARACIÓN.-** El artículo 31, del mismo ordenamiento señala lo siguiente:

- a) Se debe presentar en los formatos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, proporcionando el número de ejemplares, datos, informes y documentos requeridos en los propios formatos.
- b) Si no existen formas autorizadas para pagar un tributo el sujeto pasivo deberá presentar la declaración por triplicado, en escrito en que señale su nombre, denominación o razón social, domicilio y Clave del Registro Federal de Contribuyentes, así como el ejercicio que se declara y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir, si se trata de la obligación de pago, se debe señalar además el monto del mismo.
- c) Además de señalar un caso particular por lo que hace a aquellos contribuyentes que estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales de conformidad con las leyes fiscales respectivas, en lugar de utilizar las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberán presentar a través de **medios electrónicos**, las declaraciones, o los avisos establecidos en las disposiciones fiscales que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, además de cumplir con los demás requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto. Se pueden presentar las declaraciones o avisos en las formas aprobadas por la Secretaría para obtener el sello o impresión de la máquina registradora de la oficina autorizada que reciba el documento. Existe la posibilidad de que contribuyentes distintos de los anteriores puedan presentar a través de medios electrónicos declaraciones y avisos, en los casos y reuniendo los requisitos que establezca dicha Secretaría mediante reglas de carácter general.

## **PERSONAS OBLIGADAS A PRESENTAR LA DECLARACIÓN:**

El deber de declarar no se impone solamente al sujeto pasivo de la relación tributaria, sino que dicho deber recae inclusive sobre aquellos sujetos que tienen el carácter de responsables.

**CONSECUENCIAS DE SU INCUMPLIMIENTO:** Las potestades conferidas a las autoridades hacendarias van desde requerir la presentación de la declaración omitida, hacer efectivo en forma provisional un crédito equivalente al monto pagado en cualquiera de las últimas seis declaraciones, embargar precautoriamente la negociación e imponer sanciones.

## **POSIBILIDAD DE SU RECTIFICACIÓN, MODIFICACIÓN O RECHAZO:**

Al ser la declaración un acto de conocimiento y voluntad es susceptible de modificarse por parte del sujeto declarante, hasta por tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado por las autoridades fiscales el ejercicio de las facultades de comprobación, según lo señalado por el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que respecta a las posibilidades jurídicas de que la autoridad hacendaria o la entidad receptora de las declaraciones modifiquen los términos de las mismas al momento de su recepción ha de señalarse la prohibición expresa consagrada en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, debiendo en consecuencia recepcionarlas en los términos en que se presentan. Pero también existe la posibilidad de que las autoridades fiscales rechacen su presentación en ciertos supuestos limitados y justificables como la falta de nombre, denominación o razón social del contribuyente, de la clave del Registro Federal de Contribuyentes, domicilio, no aparezcan firmados por el contribuyente o su representante legal debidamente acreditado, no se acompañen los anexos o tratándose de declaraciones, éstas contengan errores aritméticos.

## **SECRETO Y PUBLICIDAD DE LAS DECLARACIONES:**

El artículo 69 del **Código Fiscal de la Federación**, consagra como regla general el carácter reservado y secreto de los datos contenidos en las declaraciones y el deber de los funcionarios hacendarios de comportarse con absoluta discreción en su manejo; sin

---

embargo se prevé la posibilidad de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publique cierto contenido de la declaración, siempre y cuando se satisfagan los requisitos a que se refiere este artículo.

**TIPOS DE DECLARACIÓN:**

- a) **Declaración Normal:** es aquella que corresponde propiamente a un año del calendario, es decir, a un ejercicio.
- b) **Declaración parcial o provisional:** comprende sólo una fracción del ejercicio.
- c) **Declaración Complementaria:** su propósito es modificar el término de las otras declaraciones con las limitaciones y dentro de los supuestos consagrados por el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.
- d) **Declaración Definitiva.**

## Capítulo II: Principios constitucionales que regulan la relación jurídico tributaria

### 2. 1. Antecedentes (breve reseña histórica)

a) La época prehispánica: Los pueblos de Anáhuac, cuya hegemonía se fincó en la triple alianza (México, Texcoco y Tacuba) hicieron operar un sencillo y claro sistema fiscal, basado en la costumbre social y rudimentariamente jurídica, consistente en la imposición del bélicamente poderoso, sobre los débiles. La guerra fue el factor indicativo para que quien en ella se impusiera, sojuzgara al vencido en todos los aspectos, incluyendo desde luego el tributario. **En este sistema pre-colonial** los vencidos en las múltiples luchas, aportaban un tributo a los vencedores; los beneficiados eran aquellas personas que integraban una especie de estrato social sobresaliente.

Esta forma de tributación que podemos denominar prehispánica, consistía en la captación de tributos y su distribución entre los conquistadores. Al respecto, **IGNACIO ROMEROVARGAS ITURBIDE** señala "la existencia de un **calpixque** encargado de concentrar los tributos y centralizarlos en Tenoxtitlán (sic) así como de **cihuacoatl** (sic), quien llevaba a cabo la redistribución de ingresos a beneficio del ejército, del sacerdocio, de la burocracia, de los comerciantes y del pueblo para cubrir los gastos públicos, sueldos, contribuciones y reparaciones de edificios, así como para obras de beneficencia."<sup>28</sup>

El mismo autor hace referencia a la existencia de un sistema de exención de impuestos y de asistencia pública, que obedecía a casos fortuitos.

b) **ÉPOCA COLONIAL**: La Ley XXI, del Título V, Libro VI de la Recopilación de Leyes de los Reynos (sic) de las Indias, ordenaba: "Porque no reciban agravio los indios de hazerles (sic) pagar mas tributos de los que buenamente pueden, y gozen (sic) de toda conveniencia. Encargamos y mandamos a nuestros Virreyes, Presidentes, y Audiencias, que cada en su distrito haga tasar los tributos, y los Comisarios, que para ello fueren nombrados, guarden la orden y forma siguiente... los tributos sean moderados, y a que les quede siempre con que poder acudir a las necesidades referidas, y a otras semejantes, de

<sup>28</sup> Burgoa Llano, Ignacio, "*Principios Constitucionales en materia de Contribuciones*", en: Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, Tomo I, Ensayos-I, Ed. TFF., México, 1982, pp. 405 y 406.

forma, que vivan descansados, y relevados, y antes enriquezcan, que lleguen a padecer pobreza.”<sup>29</sup>

La idea de moderación de los tributos era la característica de una incipiente justicia fiscal. En otras partes del mundo también se escribía al respecto, ya para 1748, se publica en París la última de las obras de Carlo Secondat, barón de Montesquieu, intitulada “El Espíritu de las Leyes”, en el libro Decimotercero, Capítulo decimosegundo, estableció la siguiente regla: “pueden ir creciendo los tributos proporcionalmente a la libertad de que se goza, pero es preciso moderarlos a medida que aumenta la servidumbre.” Para este autor, la **proporcionalidad** en los tributos se encontraba relacionada directamente con el concepto de libertad, entendida en su sentido político y por lo tanto, económico.

Para 1776, en Londres, ADAM SMITH, publica una obra intitulada “INVESTIGACIÓN SOBRE LA NATURALEZA Y CAUSAS DE LA RIQUEZA DE LAS NACIONES”, en la cual afirmó “Los ciudadanos de cualquier Estado deben de contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.”<sup>30</sup>

El 26 de agosto de 1789 en la Asamblea Nacional de Francia se adopta “La Declaración de los Derechos del hombre en sociedad”, en la misma se hace el siguiente señalamiento en relación a los principios de equidad y proporcionalidad, al señalarse lo siguiente:

“Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común. Ella debe ser repartida por igual entre todos los ciudadanos, en razón de sus posibilidades.

<sup>29</sup> Reyes Vera, Ramón, “La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana”, en: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo I, México, 1982, p. 425.

<sup>30</sup> Ibidem., p. 426.

Los impuestos debían ser en proporción de los haberes del obligado a satisfacerlos o a sus facultades y además las contribuciones debían ser destinadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser esas contribuciones.<sup>31</sup>

Miguel Hidalgo y Costilla, en el Bando de 29 de noviembre de 1810, habla de una suave contribución. Durante este periodo imperó un régimen fiscal carente de unidad, proveniente de la España Continental, que se fue integrando a las Colonias, paulatinamente, a través de las llamadas "Ordenanzas Reales."

La heterogénea y diversificada tributación se fue perfeccionando con la entrada en vigor de la Constitución Gaditana de 1812. Ya en este ordenamiento se señala el principio de proporcionalidad de los impuestos, en su artículo 8º se dispuso que "todo español estaba obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción a sus haberes para los gastos del Estado."

Asimismo, surge con claridad el principio de legalidad de los impuestos, determinándose que debían ser precisamente las Cortes, como órganos legislativos, quien debía decretarlos, despojando al rey de esta facultad.

c) MÉXICO INDEPENDIENTE: Nuestras Leyes fundamentales, desde los remotos tiempos de la Independencia Nacional, han procurado estructurar el sistema fiscal mexicano sobre principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no sólo en el bien del Estado, sino también en la protección de los derechos humanos.

JOSÉ MARIA MORELOS Y PAVÓN en "LOS SENTIMIENTOS DE LA NACIÓN", de 14 de septiembre de 1813, señaló que "las contribuciones o cargas debían ser 'ligeras' y 'cortas', unida a la buena administración de los bienes del dominio directo de la Nación."<sup>32</sup>

Con el DECRETO CONSTITUCIONAL PARA LA LIBERTAD DE LA AMÉRICA MEXICANA, conocido comúnmente como la Constitución de Apatzingán de 1814, surgen importantes lineamientos en materia fiscal. En el artículo 36º se señaló que "las

---

<sup>31</sup> *Ibidem.*, p. 427.

<sup>32</sup> Loc. cit.

contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa.<sup>33</sup>

En su artículo 41 se señaló "la obligación de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos." Se establece también el principio de legalidad en materia tributaria, correspondiendo al Supremo Congreso, el señalar las contribuciones que se debían pagar por quienes se ubicaran en las hipótesis legales. Este principio se traslada a la Constitución Federal de 1824 determinándose que al Congreso General compete la fijación de las contribuciones necesarias para cubrir los gastos generales de la República. Además de que este principio se reitera en los siguientes ordenamientos: en las Siete Leyes de 1836, y en las Bases Orgánicas de 1843. Pero es importante destacar que en estos ordenamientos no existió la preocupación sobre la proporcionalidad o moderación de las contribuciones.

Ya en la Constitución Federal de 1857, en su artículo 31, fracción II se fijó como una de las obligaciones del mexicano "la de contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." Y tomada literalmente la transcripción anterior, surge la fracción IV, del artículo 31 de nuestra Constitución vigente.

De lo anterior podemos concluir que las primeras cartas constitucionales mexicanas no contemplaron el concepto de proporcionalidad en las leyes tributarias, y es hasta la Constitución de 1857, que se incluye por primera vez, en un texto constitucional, los conceptos de equidad y proporcionalidad, además podemos decir que el sistema tributario mexicano descansa en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV, del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, es acorde con sus antecedentes constitucionales, ya señalados, y con la doctrina económico-política en la que se inspiró la Declaración Francesa de 1789 y la Constitución de Cádiz de 1812 y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación mexicana.

---

<sup>33</sup> Ibidem., p. 428.

Por lo que **CONTRIBUIR** significa dar o pagar cada uno una cantidad de dinero, excepcionalmente en especie, con el objeto hacer frente a las obligaciones o cargas del Estado.

El **IMPUESTO** es la prestación en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas o morales, para cubrir los gastos públicos; también podemos decir que es un medio unilateral, ya que se trata de un acto de autoridad que emplea el Estado para obligar coercitivamente al gobernado a cumplir una obligación pecuniaria que tiene como finalidad el sostenimiento económico de la entidad estatal y el funcionamiento de los servicios públicos a cargo de ella, de sus dependencias y organismos.

## 2. 2. Principios constitucionales

Antes de comenzar a analizar cada uno de los principios constitucionales que rigen las contribuciones, es necesario hacer las siguientes acotaciones. Sabemos que la evolución de nuestra sociedad ha hecho que las relaciones sociales entre los individuos que la integran, se vuelvan día con día más complejas. Es por esto que sería ilusorio el solo intento de ubicar a todos los individuos socialmente considerados en un estrato o nivel uniforme entre ellos mismos y respecto del tratamiento que reciban de las autoridades.

El cobrar un gravamen constituye un acto de autoridad pleno, por lo que debe ceñirse al principio de legalidad consagrado en el artículo 16 de nuestra Constitución. Nuestro máximo Tribunal ha coincidido que de conformidad con el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, no sólo se requiere que el impuesto se encuentre establecido en nuestra ley, sino que además debe ser proporcional y equitativo, y estar destinado al pago de los gastos públicos. La falta de alguno de estos tres requisitos propiciará que la contribución sea inconstitucional.

Del referido artículo, se desprenden los más importantes principios constitucionales que rigen en materia tributaria:

- a) Principio de legalidad.
- b) Principio de Proporcionalidad.
- c) Equidad.

- d) Y de destino de los tributos al gasto público, que junto con los de anualidad de los gravámenes, y equilibrio presupuestal y los de seguridad jurídica, conforman el marco constitucional de la materia.

Estos principios, a lo largo de la historia, han dado funcionalidad y eficacia a la imprescindible labor estatal de recaudar el elemento económico destinado a la satisfacción del gasto público.

La fracción IV, del artículo 31 de nuestra Constitución, establece en su capítulo II, que son obligaciones de los mexicanos entre otras: "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

De la transcripción anterior, se desprende lo que ha sido denominado por la Doctrina "*principios constitucionales en materia de impuestos*". En este precepto se consigna en primer término la **universalidad** del impuesto para asegurar la igualdad, obligando a todos los habitantes de la República a contribuir para los gastos públicos que el Estado requiere para sus funciones. Del referido artículo se desprenden los siguientes principios:

El primero el de GENERALIDAD, es decir, que la obligación atañe a todos los mexicanos; el segundo, el de CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO, que en materia de impuestos, sólo pueden destinarse a ese gasto; el tercero, el de LEGALIDAD, que consiste en que las contribuciones deben ser establecidas por el Poder Legislativo; y cuarto, el de PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, requisitos sin los cuales toda contribución sería inconstitucional.

Antes de entrar al estudio de cada uno de estos principios que rigen en materia tributaria, es necesario precisar lo siguiente: El tratadista alemán FRITZ NEUMARK, nos presenta una visión general de los principios a que se debe someter la política fiscal para poder calificarla como justa y económicamente racional; para ello, se deben observar los principios que denomina político-sociales, político-económicos y técnico-tributarios.

Señala que para lograr la justicia en la imposición se deben distribuir los gravámenes en tal forma que el reparto de la carga tributaria resulte lo más equilibrado posible, lo cual se logra mediante la aplicación de los **principios políticos-sociales**.

A través de los principios **político-económicos** se permite la libre competencia y el desarrollo normal de los diversos sectores de la economía, así como la suficiencia presupuestaria y la adaptación a las fluctuaciones de la actividad económica.

Y para lograr la eficacia operativa de la imposición, debe existir una estructuración adecuada del sistema y de las normas tributarias, que por su congruencia, precisión y claridad faciliten su aplicación a los contribuyentes y a la administración, a través de los **principios técnico-tributarios**.

ADAM SMITH en el libro V, capítulo II, parte II de su obra "Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones", expuso hace más de dos siglos los principios de Igualdad, Certidumbre, Comodidad y Economía que sirvieron de base a nuestros actuales principios constitucionales.

- a) PRINCIPIO DE IGUALDAD O JUSTICIA.- "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal."<sup>34</sup>

De la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición. Este principio se proyecta bajo dos formas: la Generalidad de los impuestos y la Uniformidad de los mismos.

La Generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos, por lo que nadie puede estar exento de esta obligación. La única excepción sería la falta de capacidad contributiva. Con ello la idea se reduce a que nadie que tenga capacidad contributiva debe abstenerse de pagar impuestos.

La Uniformidad significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al mismo impuesto, lo cual se logra en base a dos criterios: la capacidad contributiva, posibilidad económica de pagar un impuesto, como criterio objetivo, y la igualdad de sacrificio y señalamiento de las cuotas de gravámenes para cada fuente de ingresos, como criterio subjetivo.

<sup>34</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Op. cit., p. 69.

- b) **PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.**- Este principio implica, que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. Todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos.

Se deben especificar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quién paga, las penas en caso de infracción, etcétera, lo cual hace necesario que las normas tributarias sean claras y precisas.

- c) **PRINCIPIO DE COMODIDAD.**- Lo podemos resumir diciendo que el ingreso que se percibe no cause mayores costos de recaudación. Esto es, que los procedimientos de cobro sean sencillos, facilitando el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes.

Este principio esta estrechamente relacionado con lo que podemos denominar el principio de economía, es decir, que lo que se recaude sea realmente favorable para el fisco.

- d) **PRINCIPIO DE ECONOMÍA.**- Consiste en que se debe buscar reducir el costo de cumplimiento de los tributos; además de hacer eficiente la función que desempeñe la Administración Tributaria.

### **2. 3. Principio de generalidad**

Una ley es general cuando se aplica sin excepción, a todas las personas que se colocan en las diversas hipótesis normativas que las mismas establecen. Las leyes deben ir dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos, es decir, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos.

Por lo que aplicado en materia tributaria el principio de generalidad se debe entender en el siguiente sentido: sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que lleven a cabo en consecuencia, el hecho imponible de los tributos o contribuciones de que se trate.

ERNESTO FLORES ZAVALA, en su libro intitulado "Elementos de Finanzas Públicas", señala al respecto, que este principio significa que "todos deben 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 capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos: nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas, y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto. Es decir, el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.<sup>35</sup>

Este principio encuentra su fundamento constitucional en el encabezado del artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, el cual señala: "Son obligaciones de los mexicanos...", lo que significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos. Obviamente, dicha obligación general lleva implícita la "capacidad contributiva" mencionada por Flores Zavala.

El principio de generalidad no estriba en que todos paguemos el mismo impuesto o todos los impuestos, sino que según la capacidad contributiva, cada quien pague lo que le corresponda a su actividad, siempre que su situación coincida con aquella que señalen las leyes fiscales, a condición de que éstas graven a todos aquellos que desarrollen dichas actividades.

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, señala la obligación que tienen tanto las personas físicas como morales, a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; por otra parte, el artículo 9º del mismo ordenamiento, señala que salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional, y por lo que hace a las personas morales, se considerarán residentes en territorio nacional cuando se hayan constituido de

---

<sup>35</sup> Díaz Olivares, Armando, "Los Principios Constitucionales Mexicanos en materia de impuestos", en: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, N° 27, 3ª época, año III, México, 1990, p. 70.

conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

De la fracción VII, del artículo 73 de nuestra Constitución, podemos indicar que son las leyes ordinarias con los atributos de generalidad y abstracción que deben contener, las que determinen el tributo que a cada particular corresponda cubrir según su actividad, su capacidad contributiva y de la clasificación que de sus ingresos se haga y; no por circunstancias de que unos tributen en un impuesto y dejen de hacerlo en otro, se falta a los principios que rigen en materia de impuestos.

Corresponde al legislador determinar los impuestos y las bases de su imposición de acuerdo con sus facultades constitucionales y las necesidades de su presupuesto al que debe contribuir a cubrirlo el habitante de la República, siempre que dentro de esa generalidad del tributo, se establezca proporcionalidad y equidad, de acuerdo con las limitaciones expuestas.

#### **2. 4. Principio de obligatoriedad**

De acuerdo con lo señalado por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, constituye una obligación ciudadana de carácter público el que todos los que nos encontremos dentro de las hipótesis normativas debemos contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal o Entidad Federativa y Municipio en que residimos.

Este deber vinculado al principio de generalidad significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

El cobro de los tributos es un acto de soberanía que le permite a la Administración Pública ejercer plenamente su potestad tributaria. El principio que se está analizando debe entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, sino como una auténtica relación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivar severas consecuencias para los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, en modo alguno, una donación graciosa o una

aportación voluntaria. Al ser una obligación pública, se faculta al Estado para llevar a cabo, en las situaciones que así lo ameriten, el inicio del Procedimiento Económico Coactivo.

Es decir, la propia Constitución, al mismo tiempo que estatuye el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y cabal cumplimiento.

## **2. 5. Principio de vinculación con el gasto público**

Nuestro texto constitucional señala expresamente la principal de las justificaciones de la relación jurídico tributaria, al señalarse la obligación de contribuir para los gastos públicos. Estos ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas. Se deben satisfacer las necesidades sociales básicas, toda vez que las principales causas de la evasión impositiva se localizan precisamente en la indebida atención de los servicios públicos. Además de estar relacionado con el principio de equilibrio presupuestal y de anualidad, los gastos que realice la Federación deben encontrarse consignados en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Por esta razón, y previendo posibles desviaciones, nuestra Carta Magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos. La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituya y regula, no le quita ni puede cambiar la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la Nación tienen fines específicos.

Pero, ¿qué debemos entender por gasto público?

**GASTOS PÚBLICOS:** Son aquellos que se erogan para satisfacer las funciones y servicios públicos. Lo que es necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.

ERNESTO FLORES ZAVALA, citando a GABINO FRAGA, en torno a este concepto nos dice: "Creemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado, de una necesidad colectiva, quedando por lo tanto excluidos de su comprensión, los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual."<sup>36</sup>

El impuesto, sin dejar de tener esa finalidad fiscal, la de estar destinado a cubrir los gastos públicos, debe ser usado con un propósito de carácter social o económico. El señalamiento de que con los impuestos deben cubrirse los gastos públicos no constituye una prohibición de 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. Ello se constata por lo señalado en el artículo 1º, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, al indicar que podrá destinarse una contribución a un gasto específico.

La fuente de los gastos públicos es el Presupuesto de Egresos de la Federación o de las Entidades Federativas.

El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, ya que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destina a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

## **2. 6. Principio de proporcionalidad y equidad**

Por lo que hace a este apartado, en su artículo "Equidad y Proporcionalidad en los impuestos", José Rivera Pérez Campos señaló: "...puede encontrar este otro antecedente, que a mi juicio es el verdadero inspirador de la expresión de nuestra Constitución de 1857. Es la aureolada Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa. La Declaración No. 13 que señaló al respecto lo siguiente:

---

<sup>36</sup> Burgoa Llano, Ignacio, "*Principios Constitucionales en materia de Contribuciones*", en: Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, Tomo I, Op cit., p. 417.

*"pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés. (Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la Administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades)."*<sup>37</sup>

### CONCEPTO DE EQUIDAD

En su connotación gramatical "equidad, del latín *aequitas*, significa moderación, templanza. Justicia natural por oposición a la justicia legal. (La equidad es sinónimo de justicia)."<sup>38</sup>

Etimológicamente, equidad, significa igualdad. Por lo que en su significado jurídico, equidad consiste en el tratamiento normativo: desigualdad para desiguales e igualdad para los iguales en el mundo de la realidad socioeconómica del país. Para respetar este principio la ley fiscal debe tratar a los individuos ubicados en muy diversos sitios dentro de la compleja estructura socioeconómica de México, en función a esa situación a que pertenezcan. Es decir, la equidad entraña el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado, pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normar diversamente.

"Equitativo, es sinónimo de justo. Para Ulpiano, 'Justicia es la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno lo suyo'."<sup>39</sup>

Este concepto exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se

---

<sup>37</sup> Pérez Campos, José Rivera, "*Equidad y Proporcionalidad en los impuestos*", en: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo I, Op. cit., p. 473.

<sup>38</sup> Burgoa Llano, Ignacio, "*Principios Constitucionales en materia de Contribuciones*", en: Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, Tomo I, Op. cit., p. 414.

<sup>39</sup> Villoro Toranzo, Miguel, "*Los Principios Filosóficos y el Derecho Fiscal*", Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo I, Op. cit., p. 432.

hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación, los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual.

Esto ya nos lo hacía saber Aristóteles, al dejar establecido "el principio de que 'NADIE ES IGUAL A NADIE', éste gran filósofo concluyó en que sería injusto tratar igualmente a quienes son desiguales o desigualmente a quienes son iguales."<sup>40</sup>

Por lo que al estar constituida la sociedad, destinataria de la norma de derecho, por diversos y aún disímiles clases perfectamente encuadradas, dicha norma inspirada en un estricto sentido de justicia social, debe tratar con igualdad a los grupos que se consideren iguales, y con desigualdad a los desiguales. Por lo que tomando en cuenta las anotaciones precedentes, nuestra norma fiscal debe tener en cuenta, al grupo de destinatarios de dicha ley fiscal, en el sentido de que los principios de equidad y proporcionalidad siempre deben respetarse.

**El principio de equidad concede universalidad al tributo; el impacto que este origen debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación. Se debe aplicar en forma general a todos los que se encuentren en la misma situación tributaria.**

Vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, si el gravamen es exorbitante y ruinoso. La equidad podemos definirla como el principio en virtud del cual por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Es decir, **los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.**

"Cualquier ley, incluyendo desde luego la fiscal, previene, contempla y regula situaciones jurídicas abstractas, y los individuos que se encuentran colocados en una

<sup>40</sup> Burgoa Llano, Ignacio, "Principios Constitucionales en materia de Contribuciones", en: Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, Tomo I, Op. cit., p. 414.

misma situación abstracta determinada, deben tener las mismas obligaciones y los mismos derechos, lo que equivale a la igualdad jurídica o equidad.<sup>41</sup>

La ley que tratara a todas las situaciones económicas del país con un mismo criterio preceptivo, imponiendo las mismas obligaciones a los sujetos que diferentemente pertenezcan a distintas situaciones, violaría el principio de equidad.

Para RECASÉNS SICHEZ "son varias las acepciones de la palabra equidad; una de estas acepciones es equivalente a justicia, por lo que se entiende por equidad lo fundamentalmente justo."<sup>42</sup>

Siguiendo el criterio del doctor ANDRÉS SERRA ROJAS por equidad debe entenderse "una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley."<sup>43</sup>

Por otra parte, conforme a la acepción aristotélica, "la equidad significa la aplicación de la justicia a los casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias."<sup>44</sup>

MARGAIN MANAUTOU, estima a su vez que "un tributo es equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación."<sup>45</sup>

Arrijoa, en su obra "Derecho Fiscal" señala: "para el debido acatamiento de este principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia."<sup>46</sup>

"El principio de equidad significa, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que en tales condiciones, deben recibir un

---

<sup>41</sup> Loc. cit.

<sup>42</sup> Reyes Vera, Ramón, "La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana", en: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Op. cit., p. 454.

<sup>43</sup> Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Op. cit., p. 251.

<sup>44</sup> Loc. cit.

<sup>45</sup> Loc. cit.

<sup>46</sup> Ibídem, p. 252.

tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad al mismo tipo de infracción, etcétera."<sup>47</sup>

La equidad tiende a templar el rigor del derecho, por medio de una benigna interpretación que permita tener en cuenta las diferencias individuales y llegar a significar el ideal que el derecho positivo debe proponerse realizar. En materia fiscal se debe gravar a los individuos según la actividad que desarrollen, la fuente y cuantía de sus ingresos, el de sus necesidades, el interés de la colectividad en la actividad desarrollada y su cooperación al bienestar general.

La equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual.

La equidad fiscal, no debe referirse a los aspectos abstractos de la norma jurídica, sino al momento último de aplicación al caso concreto. La equidad implica la igualdad entre los iguales y la desigualdad entre los desiguales.

**Concepto de proporcionalidad.** Este principio implica que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos.

MARGÁIN MANATOU considera que "son dos conceptos y no uno los que contienen la palabra proporcional y equitativa. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran

---

<sup>47</sup> Loc. cit.

colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación."<sup>48</sup>

Por su parte FLORES ZAVALA, considera que ambas palabras son un sólo concepto y significan "justicia en la imposición", con lo cual coincide Raúl Rodríguez Lobato.

Gramaticalmente proporcionalidad significa "proporción, término que proviene del latín "proportio", que quiere decir disposición o correspondencia entre las cosas."<sup>49</sup>

Proporcionalidad, es la proporción para ser justo, se funda por tanto, en primer término en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacer, correspondiendo al legislador, a través de la ley respectiva, fijar esa proporción.

Por lo que si equidad es el tratamiento desigual de aquellos que son social y económicamente desiguales, la PROPORCIONALIDAD, se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentran colocados bajo determinada situación abstracta o general, inserta en una ley.

La proporcionalidad puede definirse como "el principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben establecer: cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular."<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> Sánchez Piña, José de Jesús, Nociones de Derecho Fiscal, Op. cit. p. 91.

<sup>49</sup> Burgoa Llano, Ignacio, "Principios Constitucionales en materia de Contribuciones", en: Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, Tomo I, Op. cit., p. 414.

<sup>50</sup> Arrijo Vizcalno, Adolfo, Derecho Fiscal, Op. cit., p. 256.

FRITZ NEUMARK, define el principio de proporcionalidad como "el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes."<sup>51</sup>

La proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en éste último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

Es decir, el principio de proporcionalidad significa, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que cada contribuyente individualmente considerado exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

Los únicos tributos que se ajustan a este principio son los que se determinan a base de tarifas progresivas.

En síntesis, el principio de proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio.

Lo anterior encuentra sustento en el siguiente criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia, que en su parte conducente expresa textualmente, lo siguiente:

"Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en

---

<sup>51</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Op. cit., p. 72.

relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación."<sup>52</sup>

El principio de proporcionalidad, tal y como atinentemente lo apuntara ADAM SMITH, debe considerarse en relación a la economía general de un país. Es decir, no basta con que se grave a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades económicas; es además necesario que los gravámenes se repartan equitativamente entre las diversas fuentes de riqueza, con el objeto de que no sean una o dos las que preferentemente sostengan al Fisco.

Esto además es corroborado por Don JOSÉ RIVERA PÉREZ CAMPOS, antiguo Ministro de nuestro máximo tribunal, al señalar lo siguiente: "en la proporcionalidad, insistimos, ha de considerarse el tributo en relación a la economía en general."<sup>53</sup>

Por lo que el factor que determina la proporcionalidad tributaria es la capacidad contributiva de cada causante, fijándose tal capacidad por el capital o la renta, fuentes principales del impuesto. La proporcionalidad se refleja en que dentro de una situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciben mayores ingresos (renta) deben pagar más impuestos.

VALLARTA al respecto nos dice "la proporción del impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta... por lo que una contribución igual para todos los capitales, sin considerar la desigualdad de éstos, sería del todo desproporcionada."<sup>54</sup>

De acuerdo con la definición de SERRA ROJAS, "proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí."<sup>55</sup>

---

<sup>52</sup> "Informe del Presidente de la Suprema Corte de justicia de la Nación, al terminar el año de 1969", en: Arrijo Vizcalno, Adolfo, Derecho Fiscal, Op. cit., p. 250.

<sup>53</sup> Loc. cit.

<sup>54</sup> Burgoa Llano, Ignacio, "Principios Constitucionales en materia de Contribuciones", en: Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, Tomo I, Op. cit., p. 416.

<sup>55</sup> Arrijo Vizcalno, Adolfo, Op. Cit., p. 248.

SERVANDO J. GARZA, señala que "la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, por lo que concluye que coincide con el de equidad."<sup>56</sup>

DE LA GARZA, considera que el citado artículo establece la exigencia "de justicia tributaria" y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva. "En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos."<sup>57</sup>

Para FLORES ZAVALA "no es posible separar las dos palabras sino interpretar proporcional y equitativa, como significando justicia, lo que se busco por el Constituyente fue señalar impuestos justos. Concluye que con la expresión proporcional y equitativa sólo se busco la justicia de los impuestos."<sup>58</sup>

Este principio requiere la realización de los principios de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen una capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo sacrificio posible.

El principio de Generalidad no significa que todos deban pagar todos los impuestos, sino que todos los que tengan capacidad contributiva paguen algún impuesto.

El principio de Uniformidad, significa que los impuestos que integran un sistema deben gravar en tal forma, que representen, igual sacrificio mínimo, en el sentido de que todos aquellos cuya situación, generadora del crédito fiscal, sea igual, sean tratados por igual.

Aristóteles distingue en la justicia particular varias especies. La primera es la justicia distributiva. En base a este tipo de justicia, si no son iguales las personas, no tendrán tampoco cosas iguales. Esta justicia consiste en un relación proporcional, que Aristóteles, define como una proporción geométrica.

---

<sup>56</sup> Reyes Vera, Ramón, "La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana", en: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Op. cit., p. 415.

<sup>57</sup> Ibidem, p. 433.

<sup>58</sup> Ibidem, p. 431.

Todo impuesto requiere ser proporcional y esa proporción para ser justa se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva.

La proporcionalidad es una obligación constitucional, que tiene a su cargo el Poder Legislativo Federal, y que se manifiesta en el contenido de las leyes fiscales, como garantía del sujeto pasivo. Debe ser contemplada en cada clase de impuestos y en relación con el sistema fiscal, financiero y económico del país. Proporcionalidad que debe entenderse en relación con el gasto público que se destine a ese sujeto pasivo.

El Principio de Proporcionalidad tiene los siguientes elementos primordiales:

- a) La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función de dicha capacidad.
- b) Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante, como factor determinante para fijar la base gravable.
- c) Las fuentes de riqueza, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias.

Por lo que podemos concluir que:

1. Es hasta la Constitución de 1857 que se incorporan en un texto constitucional mexicano los conceptos de proporcionalidad y equidad.
2. El artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, configura la obligación económica de los mexicanos.
3. La fracción IV, del artículo 31 de la Constitución, es propiamente una limitación al poder tributario de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.
4. La proporcionalidad, histórica y teóricamente, es un concepto diferente al de equidad.
5. Los términos equidad y proporcionalidad no son sinónimos, sino que se trata de dos términos que están estrechamente relacionados.
6. La equidad implica la justicia de la norma legislativa tributaria federal, siempre en beneficio del sujeto pasivo.

7. La proporcionalidad estará en relación con la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo.
8. Las contribuciones deben destinarse a la satisfacción de los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal o Estado y Municipio en que reside cada sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.
9. La proporción y la equidad deben estar contenidas en las leyes que se refieran a toda clase de contribuciones.
10. La proporcionalidad en materia fiscal debe estar en relación con el gasto público que se destina en beneficio del pueblo.
11. La equidad es la obligación constitucional de moderar el rigor de la ley fiscal a cargo del Poder Judicial de la Federación.
12. La equidad debe ser aplicada en todas las contribuciones y en cada una de sus elementos.
13. El incumplimiento de la equidad y proporcionalidad en el establecimiento de un impuesto, importa, conlleva y trae aparejada una violación de garantías.
14. Para la validez constitucional de un impuesto se necesita la satisfacción de los siguientes requisitos fundamentales: primero, que esté establecido por ley; segundo, que sea proporcional; tercero, que sea equitativo; y cuarto, que se destine al pago de los gastos públicos; pero además, es indispensable que los elementos esenciales del tributo se encuentren establecidos expresamente en la ley (sujeto, objeto, base, tasa y época de pago).
15. Debemos señalar que nuestro texto constitucional, no concedió una facultad omnímoda para establecer las contribuciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por los requisitos antes señalados.
16. Es inconstitucional el impuesto exorbitante y ruinoso, y por tanto, contrario a los principios de equidad y proporcionalidad.
17. Un gravamen es proporcional y equitativo cuando afecta por igual, a tendiendo a su capacidad contributiva, a todos aquellos ciudadanos que se encuentran en una determinada situación establecida por la ley, es decir, en condiciones análogas. Las leyes deben imponer gravámenes idénticos a los contribuyentes que obtienen los mismos ingresos; y por ende, si se reúnen tales requisitos de proporcionalidad y equidad, un impuesto no será privativo, ruinoso, exorbitante o desproporcionado para los obligados a su pago.
18. El sistema fiscal mexicano debe contener las obligaciones constitucionales de proporcionalidad y de equidad en todo tipo de contribuciones.

## 2. 7. Principio de legalidad

Las contribuciones deben estar establecidas en ley. Significa que la ley que establece el tributo debe definir los elementos y supuestos de la obligación tributaria: esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La obligación debe derivar de una disposición legal, que emane del Congreso de la Unión. Que esté establecida en una ley no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquél poder que conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto, 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 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 la autoridad aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Este principio de legalidad es importante, ya que sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del fisco.

Consecuentemente, nuestra Constitución ha dispuesto que se deben contribuir a los gastos públicos de la "manera que dispongan las leyes", significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico.

Este principio de legalidad tiene que obedecer los siguientes lineamientos:

- a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno, dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

- b) Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente sólo pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

Es aplicable en materia tributaria, por analogía, el principio que rige en materia penal: "**nullum crimen sine lege**", es decir, "**nullum tributum sine lege**" que significa que no hay tributo sin ley.

Es la ley, la única que puede establecer contribuciones así como sus elementos, da CERTEZA EN EL TRIBUTO, ya que sin la ley tributaria no habría obligación de contribuir al gasto público.

La legalidad tributaria es una garantía esencial, según la cual no sólo se requiere que todo gravamen sea sancionado por una ley material y formalmente entendida, que emane del Poder Legislativo, y conforme al procedimiento que la propia Constitución contempla para su formulación, sino que es preciso el que se ostente con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que, de esta manera, el gobernado tenga CERTEZA JURÍDICA respecto de la obligación constitucional de contribuir al gasto público.

Este principio dá seguridad jurídica en materia tributaria y constituye un límite constitucional a la acción de la Administración Tributaria.

Dicho principio postula que las contribuciones deben estar establecidas por el Poder Legislativo; sus elementos esenciales, sanciones y beneficios deben estar establecidos en ley.

Concluyendo, todo impuesto debe estar consignado expresamente en ley y contener todos los elementos esenciales del mismo, para que los ciudadanos puedan conocer con certeza la forma en que les corresponde contribuir a los gastos públicos y que dicha ley debe estar expedida con anterioridad al caso concreto de cada causante para excluir cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades encargadas de su cobro.

### **Capítulo III: Visión general de alguna de las facultades con que cuenta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales**

#### **3. 1. Las visitas domiciliarias. Definición y objeto**

El antecedente formal más remoto de las visitas domiciliarias reglamentadas por un gobierno, se encuentra en el Libro II, Capítulo 34, de las Leyes de las Indias, llamado "De los visitadores generales y particulares", cuyo objeto era limitar el poder de los funcionarios, evitar su exceso y controlar la corrupción.

LUIS MARTÍNEZ LÓPEZ define las visitas domiciliarias, como "el medio más eficaz con que la autoridad cuenta para conocer la situación fiscal de las personas o empresas y poder determinar el impuesto a su cargo, verificar si se da cumplimiento a las formalidades que establecen las leyes tributarias y descubrir o comprobar la infracción a las mismas."<sup>59</sup>

El artículo 16 Constitucional, constituye la norma jurídica suprema que posibilita a la autoridad administrativa, para que a través de la práctica de visitas domiciliarias compruebe que se han acatado las disposiciones fiscales.

La garantía tutelada en el antepenúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional, no sólo constituye una garantía de libertad (tutela y protege la intimidad de la vida privada de los individuos), sino una garantía de seguridad jurídica; determina en qué condiciones se puede invadir la referida esfera. Lo que evidentemente constituye una excepción al principio de inviolabilidad del domicilio, ya que en este caso debe ceder a un interés general más importante: el correcto cumplimiento de determinadas obligaciones, en que está interesada la colectividad, ya que lo contrario puede afectar su propia existencia, toda vez, que no existiría forma de verificar el correcto y oportuno cumplimiento de disposiciones fiscales.

Pero al propio tiempo que la Constitución garantiza en su artículo 16 la inviolabilidad del domicilio, en su artículo 31, fracción IV, impone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes; "de modo que el respeto a la intimidad de

---

<sup>59</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario. Op. cit., p. 153.

los individuos no puede desvincularse del cumplimiento de los deberes constitucionales a cargo de todo habitante del país.<sup>60</sup>

A través de las visitas domiciliarias únicamente podrá cerciorarse que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, así como de exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos; a su vez, en relación con los cateos, nuestra máximo ordenamiento señala que toda orden de cateo sólo podrá ser expedida por la autoridad judicial, además de constar por escrito.

Se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan. A lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practica la diligencia.

Sólo se practicará en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que expresará el nombre de la persona que deba recibir la visita y el lugar donde ésta deba llevarse a cabo y si se ignora el nombre de la persona que deba ser visitada, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene el deber legal de comprobar el cumplimiento de disposiciones fiscales y en su caso, determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales, así como el de comprobar la comisión de delitos fiscales. Para cumplir con dicho deber, la ley le concede diversas facultades, las cuales están establecidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación:

- a) Rectificar errores aritméticos;
- b) Revisar la contabilidad;
- c) Practicar visitas;
- d) Revisar dictámenes de contadores públicos autorizados;
- e) Revisión de comprobantes fiscales;

<sup>60</sup> Cartas Sosa, Rodolfo y Graciela Ayala Vallejo, Las Visitas Domiciliarias de carácter fiscal, Ed. Themis, México, 1996, p. 4.

- f) Practicar avalúos o verificación física de mercancías;
- g) Recabar informes de los funcionarios;
- h) Formular denuncias y querrelas para el ejercicio de la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

El ejercicio de las facultades anteriores debe estar sujeto a los requisitos constitucionales y legales respectivos (estas facultades pueden ejercitarse conjunta, indistinta o sucesivamente por las autoridades fiscales). La orden de visita debe constar por escrito, estar fundada y motivada, señalar la autoridad que la emite, contener la firma autógrafa del funcionario competente y expresar el objeto o propósito de la visita, el nombre o nombres de las personas a quienes va dirigida y el de los visitantes, así como el lugar o lugares donde deba efectuarse la misma.

Por lo que hace al **objeto de la visita domiciliaria**, sabemos que en la orden respectiva debe precisarse el objeto o fin de la diligencia. Esto responde a la necesidad de evitar arbitrariedades y abusos por parte de la autoridad fiscalizadora, limitándose su actuación a verificar el cumplimiento de determinadas obligaciones fiscales, sin que sea válido emitir órdenes de visita para comprobar el acatamiento de disposiciones fiscales en forma genérica. Con ello se busca que la persona visitada conozca en forma precisa las obligaciones a su cargo que se van a revisar, y en segundo lugar, que los visitantes se ajusten a verificar los renglones establecidos en la orden de visita domiciliaria, debiendo precisarse de manera clara y por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden cerciorarse. La utilización de formas imprecisas e indeterminadas, no es sino una generalización de las facultades revisoras que no satisface a plenitud la garantía de legalidad que consagra el artículo 16 constitucional.

A través de la orden de visita se pretende asegurar en la práctica el efectivo cumplimiento de disposiciones de carácter fiscal. Se trata de una actividad que se integra por un conjunto de facultades y deberes perfectamente delimitados en sus alcances y formas. El más importante de los deberes impuestos a los sujetos pasivos es el soportar, en el lugar de la visita, la presencia de los visitantes, que en el desempeño de sus funciones están facultados para examinar los libros de contabilidad y demás documentación comprobatoria de las operaciones del visitado, así como verificar la existencia de bienes y mercancías. El visitado tiene derecho de que mientras dure la visita, la documentación contable sea revisada en su domicilio, sin poder sustraerla del mismo.

Por lo que podemos concluir, que la facultad de realizar una visita domiciliaria, es el medio de fiscalización por excelencia.

Las visitas domiciliarias revisten dos modalidades:

- a) Las visitas de inspección, que buscan la comprobación del cumplimiento de un impuesto en particular.
- b) Las visitas de auditoría, que buscan la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias.

### **3. 1. 1. Forma de inicio de las visitas domiciliarias (orden de auditoría)**

Las visitas sólo pueden practicarse mediante la orden correspondiente. Al iniciarse la visita debe entregarse la orden al visitado o a su representante legal y si no estuvieren presentes a pesar de que se les haya dejado citatorio para el día hábil siguiente, la orden se entenderá con quien se encuentre en el lugar donde debe practicarse la diligencia, debiendo en ese acto identificarse los visitadores y requerir a la persona visitada para que proponga dos testigos y en su ausencia o negativa deberán ser designados por el personal que practique la visita.

Toda orden de visita, igual que todo acto administrativo, debe llenar los requisitos establecidos en el artículo 16, primer párrafo, de nuestra Constitución (mandamiento escrito, autoridad competente, fundamentación y motivación); pero por lo que hace a este tipo de fiscalización, además deben cumplirse con los demás requisitos a que hace referencia el ordenamiento reglamentario (Código Fiscal de la Federación).

El Código Fiscal de la Federación, por su parte, establece diversos requisitos:

- a) La orden de visita debe constar por escrito.
- b) Debe indicarse con precisión el nombre del visitado.
- c) Debe indicarse el lugar o los lugares donde deba efectuarse la visita.
- d) Debe indicarse el nombre de los visitadores, que pueden actuar conjunta o separadamente.

- e) Las visitas sólo pueden practicarse en el domicilio fiscal y no en la casa-habitación (éstas sólo pueden realizarse excepcionalmente).
- f) Debe señalarse detalladamente los objetos que se buscan.
- g) Debe precisarse los documentos que se pueden solicitar.
- h) Debe concretarse los periodos y los aspectos a los cuales debe contraerse la visita.

La violación a garantías constitucionales y el incumplimiento de requisitos en las órdenes de visitas domiciliarias hacen nacer la posibilidad de acudir a los medios legales procedentes para impugnarlas. El primer requisito para poder practicar una visita de carácter fiscal, es una orden escrita, con el fin de dar seguridad jurídica al particular; ya que sería imposible concretar, conocer o combatir un acto de poder, si no lo conocemos con certeza, en forma indubitable, es decir, por escrito. El hecho de que debe haber mandamiento escrito, da seguridad jurídica al particular, ya que le permitirá determinar si el mismo, debe ser cumplido o no, y en este último caso podrá impugnarlo.

Dicha orden debe ser entregada al visitado, para que esté en condiciones de conocer la competencia, fundamentación, motivación y demás requisitos constitucionales, haciéndose constar en el acta de visita domiciliaria, que dicha orden fue hecha del conocimiento del particular. Por lo que una orden verbal, para que se lleve a cabo la visita domiciliaria, es violatoria de la garantía consagrada en el referido artículo.

Este documento debe encontrarse firmado de puño y letra por el funcionario de quien según el texto proviene, ya que la firma le da autenticidad a los escritos.

#### LAS REGLAS MÁS IMPORTANTES SON:

- a) Debe constar por escrito.
- b) Debe emitirse por autoridad competente.
- c) Debe señalarse el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar a inspeccionarse.
- d) Se debe expresar el objeto de la visita.
- e) El visitador debe dejar citatorio, cuando no se encuentre el visitado ni su representante.

- f) Puede procederse en el acto anterior, al aseguramiento de la contabilidad, de bienes o de mercancías (lo que es contrario a lo señalado en el artículo 16 constitucional).
- g) Los visitados deben designar dos testigos, si no lo hacen los designarán los visitadores.
- h) Los detalles anteriores deben hacerse constar en el acta respectiva.

Por lo que respecta al procedimiento que debe observarse en toda visita domiciliaria, la misma debe realizarse precisamente en el domicilio señalado en la orden, con la persona indicada o su representante legal, excepto si previo citatorio entregado el día anterior el visitado no se presenta. Los visitadores deben identificarse y requerir al visitado para que designe dos testigos, que en caso de negativa del visitado o de los nombrados, serán designados por los visitadores. Una vez iniciada la visita se procede a revisar y seleccionar la documentación o poner marcas en los documentos para asegurar dicha información.

De toda visita deberá levantarse un acta en la que se asienten todos los hechos o circunstancias particulares acaecidos durante su realización. Estas actas pueden ser totales o parciales. También se pueden efectuar compulsas con terceros relacionados con el visitado a fin de conocer con mayor certeza su situación fiscal, y en todo caso deberán levantarse actas para hacer constar los hechos que conozcan los visitadores.

Al concluir la visita se levantará un acta final, para lo cual se citará al visitado a una hora determinada con el fin de que firme dicha acta en compañía de cualquiera de los visitadores y de los testigos. Si el visitado no se presenta previo citatorio, o se niega a firmarla, se asentará en el acta esta situación, lo cual no afectará su validez.

### **3. 1. 1. 2. Requisitos de la orden**

La visita domiciliaria en materia fiscal debe estar precedida por una orden precisamente en tal sentido. La orden debe elaborarse por escrito, es decir, debe existir un acto administrativo que tenga por contenido una orden y que el mismo se consagre por escrito.

Sus requisitos constitucionales son:

- a) Constar por escrito.
- b) Ser expedida por autoridad competente.
- c) Expresar el lugar que ha de inspeccionarse.
- d) Precisar el objeto de la visita.
- e) Al finalizar la inspección debe levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar el resultado de la visita, en presencia de dos testigos propuestos por el visitado, y en su ausencia o negativa, por la autoridad que práctica la diligencia.
- f) Las órdenes de visita deben cumplir los demás requisitos que señalen las disposiciones respectivas.

Por otra parte deben cumplirse las formalidades a que se refieren los artículos 43 y 38 del Código Fiscal de la Federación:

- a. **1. Orden escrita:** Para salvaguardar la seguridad jurídica del gobernado, ya que de esa manera el destinatario de la orden conocerá sus términos de una manera indubitable.
- a. **2. Autoridad emisora:** El artículo 38, fracción II del Código Fiscal de la Federación, establece que en la orden debe consignarse precisamente la autoridad que la ha emitido; sólo podrá emitir una orden de visita precisamente una autoridad legítimamente constituida que resulte competente para tal efecto y a través del órgano correspondiente. La exigencia de la explicitación de la autoridad emisora responde a la necesidad que tiene el destinatario de que la autoridad que la emite sea una autoridad jurídicamente existente y competente.
- a. **3. Debida fundamentación y motivación:** el deber que pesa sobre la autoridad de invocar los dispositivos jurídicos que le sirven de apoyo o basamento para producir aquel acto concreto denominado orden de visita; dispositivos que debe señalar con todo grado de concreción tales como párrafos, fracciones, incisos, etcétera, disposiciones que deben referirse en primer término a las normas que habilitan jurídicamente a la autoridad que produce tal acto y con base a las cuales se reputa competente para ello, pero además las que establecen el supuesto al que se vincula la posibilidad de emitir tal orden. La motivación deberá estar constituida por la explicitación de la razón o razones tenidas por la autoridad para inducir a producir en este caso concreto a emitir la orden de visita. Los motivos constituyen generalmente elementos fácticos concretos, referibles a la persona

destinataria del acto que anteceden cronológica y lógicamente al acto mismo y que se erigen en razones suficientes que producen una eficacia tal sobre el ánimo de la autoridad que la inducen a producir el acto. Es la expresión de las razones tenidas por la autoridad como suficientes para acreditar que en la especie se actualiza el supuesto previsto por las normas invocadas.

Fundar implica la obligación de citar los preceptos legales que facultan a la autoridad para actuar, y motivar implica la obligación de la autoridad de precisar las situaciones de hecho que hacen que el caso concreto se encuentre comprendido en la hipótesis normativa.

JURISPRUDENCIA 10/94.

**"COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.**

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

Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Gaceta 77, mayo de 1994, p. 12 en: Jiménez González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, ed. 5ª, Ed. Ecafsa, México, 1998, p. 356.

a. 4. **Obligaciones a verificarse (OBJETO).**- El artículo 16 Constitucional así como el artículo 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación, exigen que las órdenes de visita consignen "el objeto u objetos que se buscan"; es decir, el acto de molestia en que consiste la orden de visita debe ser explícito en cuanto a los alcances de la misma, a efecto de que su destinatario esté en condiciones desde el momento de su notificación de saber a ciencia cierta las dimensiones precisas que pueden llegar a tener las visitas domiciliarias y que

debe reconocer los límites señalados en la orden. Y esto sólo es posible si la autoridad emisora de la orden señala en forma precisa a qué tipo de tributos se va a constreñir la visita ordenada, mencionándolos inclusive por su nombre uno a uno. Se debe precisar en dichas órdenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitantes se ajusten estrictamente a lo señalado por la referida orden.

El señalar los objetos de la visita, implica precisar por sus nombres los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Consignar en la misma las contribuciones u obligaciones fiscales a efecto de constatar su cumplimiento.

a. 5. **Señalamiento del periodo sujeto a revisión:** el principio de seguridad jurídica exige que las órdenes de visita precisen, dentro del propósito que persiguen, el lapso temporal a que se refiere la verificación o comprobación del cumplimiento de obligaciones del visitado, por lo que si los visitantes, excediéndose de sus facultades, revisan un periodo distinto o mayor al ordenado se incumple con el referido principio, causando la nulidad de la visita domiciliaria y de las resoluciones emitidas con base en los resultados de ésta.

a. 6. **Destinatario de la orden:** se debe señalar el nombre del destinatario de la misma y en caso de que esto se desconozca, basta con que se precisen los datos suficientes que permitan su identificación, así lo dispone el artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

a. 7. **Lugar a visitar:** En la misma debe señalarse el lugar o los lugares donde la visita debe llevarse a cabo, acorde a lo señalado por el artículo 43, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

a. 8. **Personal designado para la visita:** La orden de auditoría debe contener el nombre de la persona o personas que vayan a practicar la visita domiciliaria. Debe tenerse presente que dicho personal designado en la orden puede ser sustituido, aumentado o reducido en número, a condición de que el acto modificatorio provenga de la misma autoridad emisora de la orden y sea notificado al visitado, así lo establece el artículo 43, fracción II del Código Fiscal de la Federación.

a. 9. **La firma:** La orden de visita debe ir signada por el funcionario que la haya emitido, en virtud de que sólo mediante el signo gráfico proveniente de puño y letra del funcionario se evidencia de manera irrefutable que dicha orden ha sido emitida por autoridad competente.

### 3. 1. 1. 3. Constancia de mandamiento escrito

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define el vocablo "escribir", como "representar las palabras o ideas con letras o signos trazados en papel u otra superficie, por medio de pluma y tinta o de otro instrumento adecuado a este fin por medio de la mecanografía."<sup>61</sup>

Al señalarse que la orden de visita debe constar en mandamiento escrito, significa que debe existir una constancia material de la existencia integral de la orden de visita, esto es, que mediante signos gráficos sea perceptible por los sentidos, lo cual sirve para que el sujeto pasivo esté en posibilidades de conocer la voluntad de quien lo emite, así como para verificar que se cumplan los demás requisitos, que es consecuencia de la Garantía de Seguridad, ya que permite conocer y examinar la correcta y debida fundamentación y motivación que expone la autoridad y que justifica la excepción a la Garantía de Inviolabilidad del Domicilio.

El primer requisito para poder practicar una visita de carácter fiscal, es una orden escrita, con el fin de dar seguridad jurídica al particular; ya que sería imposible concretar, conocer o combatir un acto de poder, si no lo conocemos con certeza, en forma indubitable, es decir, por escrito. El hecho de que debe haber mandamiento escrito, da seguridad jurídica al particular, ya que le permitirá determinar si el mismo, debe ser cumplido o no, y en este último caso podrá impugnarlo. Por lo que una orden verbal, para que se lleve a cabo la visita domiciliaria, es violatoria de la garantía consagrada en el referido artículo.

Este documento debe encontrarse firmado de puño y letra por el funcionario de quien según el texto proviene, ya que la firma le da autenticidad a los escritos.

---

<sup>61</sup> Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Tomo III, ed. 19ª, Ed. Espasa-Calpe, Madrid, 1970, p. 566.

### 3. 1. 1. 4. Emisión de la orden de auditoría por autoridad competente

Debe entenderse por competencia de la autoridad emisora, que entre el conjunto de facultades con que se encuentra investida, se le haya autorizado para producir ese acto de molestia en particular.

De acuerdo con la opinión del destacado Tratadista Humberto Briceño Sierra "autoridad, es, pues, quien puede imperar sobre otros, sin contar con la voluntad de éstos, previa o actual, realizando una función estatal. Naturalmente que otras personas públicas (organismos descentralizados) o privadas (concesionarios de servicios), pueden inferir molestias; pero esta circunstancia, ni las convierte en autoridades, ni deja de ser inconstitucional."<sup>62</sup>

Las actividades de los órganos del Estado se sustentan en el principio de legalidad, es decir, sólo pueden hacer aquello que la ley les permita. Para que un acto se reputé como válido, debe ser ordenado por una autoridad de acuerdo a las facultades que la misma ley le atribuya. Dicho principio, en materia de visitas domiciliarias, exige que la autoridad que ordene su práctica esté dotada de facultades legales para dictar el mandamiento correspondiente, mismas que deben ser expresas y surgir de una disposición legal. Lo que nos permite concluir, que es la propia ley el origen y fundamento de la competencia, denominada delegada.

Por lo que hace a este rubro, tenemos la siguiente tesis aislada, que al respecto señala:

**"AUTORIDAD FISCAL, DEBE CITAR EL FUNDAMENTO LEGAL DE SU COMPETENCIA, PARA ESTIMAR VALIDO EL ACTO QUE EMITA LA.**

Si en el oficio de liquidación del crédito fiscal impugnado en el juicio de nulidad, emitido por el Administrador Fiscal Regional del Noreste, solamente se menciona como fundamento de su actuación el artículo 42, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que alude a las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, debe concluirse la ausencia de fundamentación que legitimara (sic) la competencia del Administrador Fiscal

<sup>62</sup> Cartas Sosa, Rodolfo y Graciela Ayala Vallejo, Las Visitas Domiciliarias de carácter fiscal, Op. cit, p. 29.

Regional para emitir el oficio de liquidación impugnado, ya que el precepto invocado es suficiente para estimar acreditada la indicada exigencia por referirse a las facultades de una Secretaría de Estado, de ahí que la omisión del precepto legal, acuerdo o decreto que legitimara (sic) la actuación del emisor del acto, implica no que no estuviera facultado para emitirlo, sino la indefensión en que coloca al contribuyente para determinar si su actuación se encuentra dentro del ámbito de competencia respectivo y si éste es o no conforme a la ley, y en su caso alegar la incompetencia, todo lo cual se traduce en violación de las garantías de legalidad y seguridad jurídicas consignadas en los artículos 14 y 16 constitucionales." (sic)

#### SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Octava Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, enero de 1991, página 155.

Amparo directo 528/89. Muebles Racavi, S. A. 30 de abril de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Ernesto Rosales Ruiz. Secretario: Jesús S. Fraustro Macareno.

#### **3. 1. 1. 5. Señalamiento del nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar a inspeccionarse**

Por lo que hace al nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita, Ignacio Galindo Garfías, comenta que el nombre o sustantivo "es el vocablo referido a personas o cosas que las distingue de las demás por medio del nombre o sustantivo propio, la distinción se particulariza, en manera que el uso de ese vocablo, individualiza a la persona de que se trata.

El nombre, es el atributo de la personalidad que señala a una persona, individualizándola, y es precisamente esta consecuencia del nombre la que interesa en la relación tributaria."<sup>63</sup>

Al ser necesaria la individualización del sujeto, el nombre debe expresarse correctamente, sin abreviaturas o errores.

LUGAR PARA LA PRACTICA DE LA VISITA.- El artículo 29 del Código Civil señala por lo que hace al domicilio de las personas físicas lo siguiente: "El domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de estos, el lugar donde simplemente residan

<sup>63</sup> Galindo Garfías, Ignacio, Derecho Civil, ed. 10ª, Ed. Porrúa, México, 1990, p. 342.

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."

En materia fiscal el domicilio es totalmente diferente de lo que se señala por el Código Civil, como se desprende del contenido del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación:

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

La visita debe constreñirse al lugar designado en la orden respectiva, según se encuentra señalado por los artículos 43, fracción I y 44, fracción I del Código Fiscal de la Federación; presentándose una excepción para el caso de que el destinatario de la orden de visita haya presentado aviso de cambio de domicilio después de habérsele dejado citatorio para la notificación de la orden de visita y haya mantenido el anterior domicilio,

supuesto en el que la visita podrá practicarse simultáneamente en ambos lugares sin ser necesaria una nueva orden. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita y en aquéllos otros que se notifique al contribuyente, en caso de que se aumenten los señalados en la orden respectiva.

Es necesario que por cada lugar, que deba ser objeto de revisión, la autoridad expida la respectiva orden, sin que sea válido designar en una sola orden diversos domicilios en que en forma simultánea o alternativa pueda llevarse a cabo la diligencia.

El desarrollo de la visita en el domicilio fiscal también debe sujetarse a reglas, debe levantarse un acta que contenga los hechos o las omisiones conocidos por los visitadores, tales hechos u omisiones hacen prueba plena aunque su consignación no constituya resolución fiscal; debe levantarse un acta parcial en cada uno de los lugares en que se practique una visita. La orden debe de expresar el lugar que se ha de inspeccionar, la persona con la que se entenderá la diligencia, así como el objeto de la misma.

### **3. 1. 1. 6. Funcionarios facultados para practicar la visita**

En términos del artículo 43, fracción II del Código Fiscal de la Federación, la orden debe consignar el nombre de la persona o personas que practicarán la diligencia, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número por la autoridad que expidió la orden y se comunicará por escrito al visitado estas circunstancias; la visita podrá ser válidamente practicada por cualquiera de los visitadores, en forma conjunta o separadamente.

Con base en nuestra estructura político-constitucional, pueden ordenar la práctica de las visitas, tanto las autoridades federales, estatales, las del Distrito Federal y las municipales del ramo, en las áreas de sus respectivas competencias; quienes están investidos originariamente de poder de mando, tienen el monopolio del ejercicio del poder público, de ahí que validamente puedan imponer a los particulares la carga de soportar su actividad de revisión.

Del contenido del artículo 31, fracción XI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se desprende que la facultad revisora, corresponde a la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público, recayendo originalmente en su titular el ejercicio de tal función (competencia originaria), pero ante la imposibilidad material de que el Secretario del ramo se ocupe personalmente de todos los asuntos encomendados a la dependencia a su cargo, la propia ley contempla que el titular de cada Secretaría se auxiliará para el despacho de los asuntos de su competencia, por los subsecretarios, oficial mayor, director, subdirector, jefes y subjefes de departamento, de oficina, sección o mesa, y demás funcionarios que se establezcan en el reglamento interior respectivo.

Al respecto el artículo 31, fracción XI, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, señala lo siguiente:

"A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

...

XI. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales..."

Por otro lado el artículo 14 del mismo ordenamiento señala:

"Al frente de cada Secretaría habrá un Secretario de Estado, quien para el despacho de los asuntos de su competencia, se auxiliará por los subsecretarios, oficial mayor, directores, subdirectores, jefes y subjefes de departamento, oficina, sección y mesa, y por los demás funcionarios que establezca el reglamento interior respectivo y otras disposiciones legales."

Sin embargo, a pesar de lo antes señalado existen otros organismos como lo son el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda, calificados por la doctrina como "organismos fiscales autónomos", que tienen entre otras facultades, las de determinar las contribuciones, dar las bases de su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

El Instituto Mexicano del Seguro Social, por expresa determinación de su ley constitutiva, es un organismo descentralizado con personalidad jurídica propia, es una entidad separada de la administración central; que sólo mantiene con el Poder Ejecutivo

Federal, conforme a lo previsto por diversos ordenamientos legales, relaciones vinculatorias con la específica finalidad de regular el control administrativo de su funcionamiento orgánico. De lo que se concluye que al tener personalidad jurídica propia, es un ente que no forma parte integrante de la Federación.

De tal manera, que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro social, quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado a las partes con fines parafiscales, con carácter obligatorio para un fin consagrado en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado, encargada de la prestación de un servicio público.

Debemos señalar la falta de competencia de los organismos fiscales autónomos para ordenar y practicar visitas domiciliarias, pues la descentralización no es una figura que les permita actuar al margen de la Constitución, que reserva esta manifestación de soberanía del Estado exclusivamente a la Administración Central o Centralizada.

El artículo 7º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, hace referencia al Servicio de Administración Tributaria (SAT), como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual entre otras funciones tiene las siguientes:

**"El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:**

I. **Recaudar** los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

...

IV. **Determinar, liquidar y recaudar** las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;

...

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

Por lo anterior, podemos concluir, que los funcionarios facultados para la práctica de las visitas domiciliarias son las dependencias que al efecto determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respetándose siempre el marco constitucional que debe regir cualquier actuación por parte de las autoridades; la que a su vez podrá auxiliarse del Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado, con el objeto de dar cumplimiento a las facultades que le encomienda la ley.

### **3. 1. 1. 7. Expresión del objeto de la visita**

El artículo 16 constitucional, así como el artículo 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación, exigen que las órdenes de visita consignen "el objeto u objetos que se buscan"; es decir, el acto de molestia en que consiste la orden de visita debe ser explícito en cuanto a los alcances de la misma, a efecto de que su destinatario esté en condiciones desde el momento de su notificación de saber a ciencia cierta las dimensiones precisas que pueden llegar a tener las visitas domiciliarias y que debe reconocer los límites señalados en la orden. Y esto sólo es posible si la autoridad emisora de la orden señala en forma precisa a qué tipo de tributos se va a constreñir la visita ordenada, mencionándolos inclusive por su nombre uno a uno. Se debe precisar en dichas órdenes, expresando por sus nombres los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitadores se ajusten estrictamente a lo señalado por la referida orden.

El señalar los objetos de la visita, implica precisar por sus nombres los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Consignar en la misma las contribuciones u obligaciones fiscales a efecto de constatar su cumplimiento.

Lo anterior se corrobora con la siguiente jurisprudencia:

#### **"ORDEN DE VISITA. DEBE ENUNCIAR EN FORMA EXPRESA Y DETERMINADA LAS CONTRIBUCIONES MOTIVO DE LA MISMA.**

La determinación de obligaciones fiscales exige un procedimiento preparatorio, cuyo objeto es verificar si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes. Esta práctica de fiscalización o inspección de tributos (entendida como actividad de los entes hacendarios), incluye de manera

destacada las visitas domiciliarias, sean de inspección o auditoría, que tienen como propósito la comprobación del cumplimiento del impuesto en particular y la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias, respectivamente. La orden de visita que para tal efecto emita la autoridad, a fin de satisfacer la garantía de legalidad del artículo 16 constitucional, debe, entre otros requisitos, estar debidamente fundada y motivada, para lo cual **deberá expresar su objeto o propósito de manera precisa, enunciando en forma detallada las contribuciones que deberán ser motivo de la misma. Para ello, no basta que la orden contenga un listado de todos los impuestos y derechos federales existentes en la legislación tributaria, puesto que tal enunciado por sí mismo resulta vago e impreciso, violatorio de todo principio de lógica y seguridad jurídica**: amén de que impide al contribuyente conocer puntualmente las obligaciones a su cargo que serán fiscalizadas y alrededor de las cuales deberán efectuar las diligencias respectivas." (sic)

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

Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Junio de 1996, tesis jurisprudencial I.3º.A. J/11, página 669.

Amparo directo 953/95. Laboratorios Theissier, S. A. 8 de junio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Amparo directo 1043/95. Dicort, S. A. de C. V. 15 de junio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretario: Jacinto Juárez Rosas.

Amparo directo 1273/95. Construhabit, S. A. de C. V. 23 de junio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda.

Revisión Fiscal 2033/95. Nueva Ascomint, S. A. de C. V. (Recurrente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras autoridades). 28 de septiembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: María de la Luz Pineda Pineda.

Amparo directo 1823/95. José Luis Ibarrola Calleja. 12 de octubre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretaria: María Antonieta Torpey Cervantes.

### 3. 1. 1. 8. Cumplimiento de los demás requisitos que dispongan las leyes

El inicio de las visitas domiciliarias al traducirse en un acto de molestia a los particulares, es un procedimiento que debe encontrarse fundado y motivado, para dar cumplimiento a lo señalado por el artículo 16 constitucional, además de reunir las formalidades de las órdenes de cateo, es decir, que la orden escrita señale: a) el lugar

donde debe realizarse; b) las personas que deben atender la visita, y c) el objeto de la misma, señalándose los libros y documentos que van a inspeccionarse para conocer si se ha cumplido con las disposiciones fiscales.

El artículo 44, fracción II, III y IV del Código Fiscal de la Federación señala los demás requisitos que deben observarse al emitir una orden de visita:

II.- La emisión de la orden, además de cumplir los requisitos descritos líneas arriba, debe ser **notificada al visitado**, para que surta sus efectos legales y pueda desarrollarse la práctica de la visita.

El objeto de la notificación es dar a conocer al interesado la resolución administrativa respectiva, para que esté en posibilidad legal y material de dar cumplimiento a la misma o bien combatiría por los medios legales oportunos, por lo que si no se cumple con este requisito se entenderá ilegalmente practicada, es indispensable que sea el interesado o afectado por la resolución quien se entere de ésta.

Y solamente en defecto del visitado o de su representante legal y previo el citatorio respectivo, la diligencia se entenderá con la persona que se encuentre en el lugar señalado para que tenga verificativo la diligencia, pero no debe ser cualquier persona, sino que además de su permanencia en dicho lugar, mantenga alguna relación cercana con el visitado que le permita ser intermediario entre éste y los visitadores, pero sobre todo que tenga acceso a la documentación contable del visitado. Por lo que la diligencia se puede entender con un tercero, pero no con un extraño. Pero, para que la visita pueda válidamente entenderse con un tercero, es condición *sine quanon* que el destinatario de la orden, o su representante legal, no estuvieren al presentarse los visitadores en el lugar donde deba practicarse la diligencia y desatiendan el citatorio que previamente se les hubiere dejado.

En caso de que se presentare la anterior hipótesis, y no se encontraren al momento de realizar la diligencia por los visitadores ni las personas con quienes se deba entender la diligencia ni su representante legal, se dejará **citatorio**, que debe especificar que la espera a que conmina es para la recepción de la orden de visita a efecto de que **el interesado pueda decidir con conocimiento de causa, si atiende personalmente o no la diligencia**.

III.- Es necesario además que los **visitadores se identifiquen**. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, y se le debe **requerir para que designe dos testigos**, y para el caso de que éstos no sean designados o los que se señalen no acepten servir como tales, los visitadores tienen la obligación de designarlos y hacer constar esta situación en el acta que se levante para tal efecto.

La entrega de la orden de visita e identificación de los visitadores son dos hechos inmediatamente sucesivos y mutuamente complementarios. La identificación no sólo busca el evitar posibles suplantaciones, sino además que se conozca el cargo que ocupan y las facultades con que se ostentan, lo cual debe hacerse en forma detallada.

La identificación debe hacerse en forma precisa y pormenorizada, con la descripción de sus personas, mediante la expresión de los detalles que permitan precisar su fisonomía y señalar los pormenores del documento identificatorio. Los requisitos de entrega de la orden y de identificación de los visitadores deben quedar establecidos de manera precisa y no vaga o dudosa. Entre otros datos, deben señalarse el nombre y cargo de la persona a favor de la cual se expide, número de credencial, fecha de expedición, periodo de vigencia, autoridad que la emite; además, debe contener la firma, sello o logotipo oficial de quien proviene, las fotografías de frente y de perfil, la firma del interesado. Esa identificación debe ser plena, ya que debe realizarse en circunstancias que no dejen duda alguna acerca de que quienes la practican son funcionarios que pertenecen a la dependencia de que se ostentan y que se encuentran facultados para ello.

Para la validez de la visita domiciliaria, debe llevarse a cabo ante la presencia de dos testigos. La asistencia de éstos a toda la diligencia y su firma en el acta que se levante constituye una solemnidad, elevada al rango de elemento esencial del acto, su ausencia provoca la invalidez del mismo. Su función es dar fé de que, ante ellos, los visitadores consignaron diversas manifestaciones en el acta respectiva, es decir, dan fé de que ante ellos se hicieron y asentaron por escrito las manifestaciones del caso, pero de ningún modo podrán dar fé de la verdad que ellas encierran. De tal forma, que certifican el levantamiento del acta, reconociendo hasta donde es posible la regularidad del procedimiento de investigación y asegurando la validez del acta. Pero siempre que la presencia de los testigos se haya mantenido constante desde el inicio hasta la conclusión de la visita. Su

intervención, es condición esencial para la validez de la diligencia. El nombramiento de los testigos de la visita debe consignarse en el acta respectiva.

Por lo que las actas de visita al reunir los requisitos y solemnidades exigidos por la ley, tendrán la calidad de documentos públicos, con valor probatorio pleno.

La siguiente jurisprudencia corrobora lo anterior:

**AUDITORES, DEBEN ASENTAR EN EL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA, LOS PORMENORES DEL DOCUMENTO QUE LOS IDENTIFICA.** Lo dispuesto por el artículo 84, fracciones II y V, del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de mil novecientos ochenta y dos, debe entenderse en el sentido de que al iniciarse una visita domiciliaria, los auditores que la lleven a efecto, deben identificarse plenamente con el visitado y hacer constar, en el acta correspondiente, los pormenores del documento que los acredita con ese carácter, en virtud de que las visitas domiciliarias son diligencias en cuyas actas se debe hacer constar en forma circunstanciada todos los hechos u omisiones observados en el transcurso de su realización, por lo que, como la identificación de los auditores es un hecho realizado en la secuela inicial de la diligencia, así se debe hacer constar, no siendo suficiente, que únicamente los nombres de los visitantes, que intervinieron en la diligencia, consten en el acta de visita.

#### QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Octava Época, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 22-24, Octubre-Diciembre de 1989, Tesis: 1.5o.A. J/10, Página:121.

Amparo directo 1685/88. Organización Latinos, S. A. 28 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Pedro Esteban Penagos López. Secretario: Miguel Angel Antemate Chigo.

Revisión Fiscal 1165/88. Industrias. J. M. de México, S. A. 20 de enero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Pedro Esteban Penagos López. Secretaria: Yolanda Islas Hernández.

Amparo directo. 155/89. Limpieza Industrial Planeada, S. A. 24 de febrero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. de Fátima I. Sámano Hernández. Secretario: Manuel de J. Rosales Suárez.

Amparo directo 365/89. Distribuidora Maris, S. A. 7 de abril de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. de Fátima I. Sámano Hernández. Secretaria: Ma. Rocío Ruíz Rodríguez.

Amparo directo 465/89. Carlos Deveza Alvarez. 21 de abril de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: J. S. Eduardo Aguilar Cota. Secretario: Maximiliano Toral Pérez.

**IV.-Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita domiciliaria iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de la autoridad y de los visitadores.**

Por lo que hace a este supuesto normativo, es importante que siempre que haya cambio o sustitución de visitadores se notifique dicha circunstancia al visitado, para no dejarlo en estado de indefensión y pueda conocer si los nuevos visitadores o la nueva o autoridad es competente para continuar con la orden de visita respectiva.

### **3. 2. Aspecto del desarrollo de las visitas**

La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita y en aquéllos otros que se notifique al contribuyente, en caso de que se aumenten los señalados en la orden respectiva. Si al presentarse los visitadores en el lugar donde debe practicarse la visita no se encuentra el visitado ni su representante legal, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar o a un vecino para que el visitado o su representante lo esperen a una hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita. Una vez que al visitado se le ha dejado citatorio para que espere a los visitadores en una hora y día determinados y no lo atiende, la visita se entenderá con quien se encuentre en el lugar visitado.

Las visitas deben iniciarla los visitadores requiriendo la presencia del contribuyente o su representante legal, debiendo éste identificarse con los visitadores y en su caso, acreditar la representación, los visitadores deben hacer entrega de la orden de visita, se identificarán y solicitarán al visitado que nombre a dos testigos y le deben hacer saber que si no los nombra, lo podrán hacer los propios visitadores, una vez nombrados los testigos, se inicia el proceso de solicitud y revisión de la documentación fiscal, todo lo anterior debe quedar detallado y circunstanciado en el acta respectiva y se deben hacer constar también los hechos y omisiones del contribuyente o de terceros que puedan entrañar incumplimiento de obligaciones fiscales, y se indicará el número del acta parcial y en su caso si es la última.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en cuyo caso se deben nombrar otros.

El visitado esta obligado a permitir a los visitantes designados por las autoridades fiscales, el acceso a todas las partes del lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás documentación que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

**LUGAR PARA LA PRÁCTICA DE LA VISITA.** La visita debe constreñirse al lugar designado en la orden respectiva, según se encuentra señalado por el artículo 44, fracción I del Código Fiscal de la Federación, habiendo una excepción para el caso de que el destinatario de la orden de visita haya presentado aviso de cambio de domicilio después de habersele dejado citatorio para la notificación de la orden de visita y haya mantenido el anterior domicilio, supuesto en que la visita podrá practicarse simultáneamente en ambos lugares sin ser necesaria una nueva orden.

**NOTIFICACIÓN DE LA ORDEN DE VISITA.** Debe hacerse al destinatario de la misma o a su representante legal, en el supuesto de que tales personas se encuentren presentes ya que de no ser así deberá mediar citatorio, en los términos del artículo 44, fracción II del Código Fiscal de la Federación. El citatorio se dejará con la persona que se encuentre en el domicilio señalado en la orden, para que el destinatario de la misma o su representante legal esperen a una hora determinada del día siguiente en el mismo lugar a efecto de que reciban la orden y en caso de no atender el citatorio, la visita se entenderá con la persona que se encuentre, de acuerdo con lo señalado por el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación.

Una de las formalidades que debe revestir la notificación personal de los actos o resoluciones administrativas, es que al momento de su notificación deberá entregarse a la persona con quien se entienda tal diligencia copia del documento que contiene el acto materia de notificación. De ello se concluye, que si en el acta de visita no aparece, ni se demuestra con otras pruebas, que se haya entregado al visitado copia escrita, motivada y fundada de la orden de visita, la visita estaría constitucionalmente viciada.

**IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES.** Este requisito da seguridad respecto a la identidad de quienes concurran a la práctica de tal diligencia, así como de la aptitud jurídica para llevarla a cabo. Lo anterior quedaría satisfecho si el acto identificatorio reúne los siguientes requisitos:

- a) **OPORTUNIDAD:** Que la diligencia de identificación del personal se lleve a cabo al inicio de la visita.
- b) **IDENTIDAD DEL DOCUMENTO:** Que se utilice el documento idóneo y no cualquier documento.

Este documento debe contener el siguiente contenido:

1. **Elemento Fotográfico.** Si sabemos que el propósito del acto de identificación es dar certeza en el visitado acerca de la identidad de sus titulares, a efecto de poder constatar si corresponde con quien ha sido designado para practicarla, es obvio que debe portar fotografía del titular.
2. **Calidad Jurídica del Titular.** Es decir, debe explicarse la calidad jurídica que ostenta su titular dentro de la estructura orgánica del órgano emisor de la orden, ello a efecto de que el visitado esté en condiciones de constatar si tal calidad jurídica le confiere aptitud para el desempeño de las facultades contenidas en la orden.
3. **Vigencia del Documento.** Ya que es preciso que el documento a través del cual se identifican los visitantes, sea utilizado dentro del periodo de su vigencia.
4. **Competencia.** Este documento debe haber sido expedido por la autoridad que tenga conferida la potestad para ello, pues de no ser así el documento carecería de eficacia jurídica por provenir de autoridad incompetente.

Además de ser necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los elementos indispensables que le den una plena seguridad al visitado de que las personas que lleven a cabo la revisión de documentos sean quienes efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse en su

domicilio; además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitantes y su representación.

**DESIGNACIÓN DE TESTIGOS.** Una vez que los visitantes han procedido a su identificación deberán requerir a la persona con quien se entiende la diligencia para que designe dos testigos y en caso de que éste no ejercite tal derecho o los designados no acepten servir de tales, los visitantes procederán a su designación, siempre consignando en el acta respectiva todas las circunstancias del caso, en términos del artículo 44, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

La designación de testigos constituye un derecho del visitado o de la persona con quien se entiende la diligencia.

**PERIODO DE VISITA.** La visita debe circunscribirse al período señalado en la orden correspondiente.

**DEBERES DEL SUJETO VISITADO.** El artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, señala los siguientes:

- a) Permitir el acceso al lugar designado para la práctica de la visita.
- b) Mantener a disposición de las autoridades administrativas la contabilidad y demás documentación que acredite el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- c) Permitir la verificación de bienes, mercancías y documentos.

#### **FACULTADES DEL VISITADOR.**

Las autoridades fiscales facultadas para practicar visitas domiciliarias, pueden entre otras cosas, obtener copias de la contabilidad del contribuyente. En forma tasada el legislador establece determinados supuestos que implican niveles de gravedad en la conducta del visitado y a los que asocia la potestad de la autoridad visitadora a sacar copias fotostáticas de la contabilidad y demás papeles vinculados con el cumplimiento de las obligaciones materia de verificación, con el propósito de que las autoridades estén en aptitud de decidir discrecionalmente si continúan en sus oficinas y concluyen con tal

diligencia la visita en el domicilio del visitado. Pero por ningún motivo se permitirá recoger la documentación sujeta a revisión.

En ocasiones la autoridad visitadora dispone, en determinados supuestos, de facultades para proceder a practicar diligencias de aseguramiento tanto de la documentación que integra la contabilidad del visitado como de bienes y mercancías en su poder, ello con el fin de impedir que se lleven a cabo actos de disposición de los mismos. Este aseguramiento modifica el tipo de relación jurídica del visitado respecto a los bienes asegurados adquiriendo la calidad de simple depositario de los mismos. A pesar, de que dicho proceder es contrario a lo señalado en el artículo 16 constitucional y, por tanto, inconstitucional.

**DURACIÓN DE LA VISITA.** El propósito del legislador de poner un límite a la duración de los actos de molestia es hacer que las autoridades fiscales actúen dentro de los plazos señalados por la ley respectiva y para evitar que las mismas cometan arbitrariedades.

#### LAS ACTAS DE VISITA:

- a) Las actas parciales.- son documentos en que se asientan determinados eventos o resultados parciales de las visitas. Su propósito es hacer constar eventos que constituyen fragmentos de la visita.
- b) Última acta parcial.- una de las formalidades esenciales del procedimiento de visita domiciliaria lo constituye el levantamiento de la última acta parcial, en virtud de que en ella está implícito el disfrute de la garantía de audiencia y defensa. El artículo 46, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, señala la obligación del visitador de levantar en toda visita una última acta parcial, a efecto de que el visitado disponga de al menos 20 días hábiles a partir de su levantamiento, si se trata de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliara el plazo por 15 días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de 20 días, para ofrecer las pruebas documentales pertinentes a desvirtuar los hechos y omisiones asentados en las actas de visita. Los hechos asentados en las actas parciales que no hayan sido desvirtuados en esta fase de la visita se consideran consentidos.

- c) **Acta final.-** constituye el documento con el que concluye la visita domiciliaria, además de contener la cuenta de los resultados y efectos que hayan producido las pruebas documentales que se hayan ofrecido sobre los hechos u omisiones que se hayan asentado en las actas parciales y específicamente en la última acta parcial; refiere el cúmulo de hechos y omisiones finales que se hayan conocido durante el desarrollo de la visita. Las actas parciales constituyen una unidad con el acta final de la visita.
- d) **Acta complementaria.-** es el documento mediante el cual se superan ciertas omisiones en que se haya incurrido con motivo del levantamiento de las actas parciales, no pudiendo existir actas complementarias del acta final. Las referidas actas deben contener la firma de todas y cada una de las personas que hubiesen participado, ya que esto le confiere valor probatorio a las mismas.

**TERMINACIÓN DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS.** Es lógico y normal que una vez que los visitadores han agotado el objeto de la visita contenido en la orden respectiva, ésta llega a su fin con el levantamiento y cierre del acta final de la visita.

Las formas de conclusión de las visitas pueden ser del siguiente tipo:

- a) **Terminación normal:** Artículo 46, fracción VI del Código Fiscal de la Federación, culmina con el cierre del acta final de visita.
- b) **Terminación anticipada:** En el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, se da este supuesto cuando antes del inicio de la visita el destinatario de la orden hubiese presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados, debiéndose levantar acta parcial al respecto.
- c) **Conclusión en las oficinas de las autoridades:** Este supuesto se encuentra plasmado en los artículos 45, fracción IX y 46, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, que se refieren a la imposibilidad material de continuar la visita en el domicilio del visitado o cuando se haya fotocopiado la totalidad de la documentación que integra la contabilidad.

### **3. 2. 1. Obligación de mostrar los documentos y papeles indispensables**

La obligación de mostrar los documentos y papeles indispensables a cargo de los contribuyentes tiene su fundamento en el artículo 16 de nuestra Constitución, el cual establece al respecto lo siguiente:

**"...La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales..."**

Asimismo, el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación reitera lo señalado por el artículo 16 constitucional, pero va más allá de lo señalado por el referido ordenamiento. En su primer párrafo señala que los visitados, sus representantes o las personas con quienes se entienda una visita, tienen el deber de permitir al visitador el acceso al lugar señalado en la orden de visita, de mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de disposiciones fiscales, de permitir sacar fotostáticas, de permitir la verificación de bienes y de mercancías; la ley faculta a los visitadores para obtener copias certificadas de la contabilidad a fin de revisarla en las oficinas de la autoridad fiscal.

También las autoridades fiscales pueden sellar y marcar documentos, bienes, archiveros, oficinas, para asegurarlos, esta facultad que tienen las autoridades fiscales es inconstitucional, ya que va más allá de lo señalado por el artículo 16 de nuestra Constitución, el referido dispositivo en la parte que nos interesa, sólo faculta a la autoridad administrativa al momento de practicar visitas domiciliarias, para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, a exigir la exhibición de libros y papeles indispensables y no así para colocar sellos y marcas.

No debemos olvidar que toda disposición reglamentaria no debe ir más allá del contenido de la disposición que esta reglamentando, ya que de lo contrario el referido reglamento sería inconstitucional, aspecto que se actualiza en la parte del artículo 45 del ordenamiento tributario que estamos analizando. Los libros, registros, documentos, deben ser examinados en el domicilio del visitado y, para tal efecto, el contribuyente deberá mantenerlos a disposición de los visitadores desde el momento en que inicia la visita hasta su terminación.

Es por lo anterior, que las autoridades fiscales durante la practica de la visita domiciliaria, no podrán recoger la contabilidad del visitado; únicamente se podrá sacar copias de la referida documentación para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por la autoridad y sea anexada a las actas finales o parciales que se levanten con motivo de la visita, y siempre y cuando se esté en los supuestos señalados en las diversas fracciones de ese artículo.

### 3. 2. 2. El levantamiento de las actas de visita

El resultado de la visita se hará constar en un acta que al efecto se debe levantar, en la cual en forma circunstanciada, se expresarán los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores en y durante el desarrollo de la visita y que puedan tener como consecuencia omisión de contribuciones; asimismo, podrán determinar las consecuencias legales de tales hechos u omisiones o hacerlo en documento aparte. Y concluida la visita, se cerrará el acta y el visitado o la persona con la que se entiende la diligencia, los testigos y cualquiera de los visitadores deberán firmar el acta, de la cual un ejemplar deberá entregarse al visitado o a la persona con que se entiende la diligencia. Se debe levantar un ACTA PARCIAL en cada uno de los lugares en que se practique simultáneamente una misma visita.

Durante la práctica de la visita se podrán levantar **ACTAS PARCIALES O COMPLEMENTARIAS** a fin de hacer constar hechos concretos de relevancia para precisar la situación del sujeto pasivo visitado; cuando sea necesario, se recavará de los propios responsables o de los terceros, datos, informes o documentos relacionados con los hechos que se deban comprobar, una vez realizada la compulsa, la autoridad fiscal hará saber el resultado a los sujetos pasivos o responsables solidarios.

En ciertos casos excepcionales, pueden levantarse las actas en las oficinas de las autoridades fiscales. 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. Asimismo, se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros.

El artículo 46, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación señala también que debe levantarse una **ÚLTIMA ACTA PARCIAL**, que es anterior a lo que se denomina acta

final. En ella se harán constar también los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales durante el desarrollo de la visita, pero es necesario precisar que entre la última acta parcial y el levantamiento del **ACTA FINAL**, deben transcurrir cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente puede presentar documentos, libros o registros que tienen por finalidad desvirtuar los hechos u omisiones asentados en las actas parciales, o puede optar por corregir su situación fiscal, si es el caso. Pero cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se amplía el plazo por quince días más, siempre y cuando el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Si bien es cierto, que el referido artículo en su fracción IV, párrafo tercero, señala que se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas si no se presenta antes del cierre del acta final la documentación respectiva para desvirtuar los hechos u omisiones asentados por las autoridades fiscales, también lo es que se tendrían por consentidos los hechos más no el derecho, es decir, si el contribuyente considera que lo asentado en las actas parciales y última acta parcial no son ciertos, impugnará en todo caso la resolución en que se determine la liquidación.

El cierre del acta debe hacerse con las formalidades legales estipuladas de acuerdo a lo señalado en el referido artículo. Para el caso de que al cierre del acta final no se encuentre al visitado o a su representante, debe dejarse citatorio para que estén presentes a una hora determinada del día siguiente, y si no se presentan, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado, debiendo firmar el acta cualquiera de los visitantes que hayan estado presentes, el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia y los testigos, dejándose copia del acta al visitado. Si el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia o los testigos se nieguen a firmar el acta, o el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia se niegue a recibir la copia, se asentarán dichas circunstancias en el acta para no afectar su validez.

**Una vez que se levanta el acta final, ya no se podrán levantar actas complementarias a menos de que exista una nueva orden de visita.** Para que las actas relativas a las visitas domiciliarias practicadas por la autoridad administrativa tengan validez y eficacia probatoria en juicio, es necesario que satisfagan las exigencias establecidas por el artículo 16 constitucional.

### **3. 2. 3. La terminación de las visitas domiciliarias**

Después de haber analizado el desarrollo de las visitas domiciliarias, surge el cuestionamiento de su terminación. Generalmente, una vez que las autoridades fiscales finalizan el ejercicio de sus facultades de comprobación, se debe levantar lo que se ha denominado ACTA FINAL de la visita domiciliaria, con lo que concluye el desarrollo de la misma.

Si el visitado o su representante no estuvieren presentes en el cierre del acta final, se dejará citatorio para que estén presentes a una hora determinada del día siguiente; si no se presenta uno u otro, 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 legible al visitado. Para el caso de que el visitado, la persona con quien se entienda 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 nieguen a aceptar copia de la misma, dichas circunstancias se asentarán en el acta y se indicará en dónde queda a disposición del contribuyente la copia del acta que se haya levantado.

La falta de firma del visitado y de los testigos no afecta el valor probatorio del acta, su firma no implica consentimiento con lo asentado en el acta, igualmente el negarse a recibir la copia no afecta su validez.

***Con el levantamiento del acta final, concluye de manera ordinaria la visita domiciliaria***, ya que como veremos más adelante, existe la posibilidad de que una visita concluya anticipadamente por el hecho de haberse presentado antes de que se iniciará la visita, aviso por parte del contribuyente, manifestando su deseo de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, y siempre y cuando se cumplan con los requisitos a que alude nuestro ordenamiento tributario así como su reglamento.

#### **3. 2. 3. 1. La terminación ordinaria de las visitas domiciliarias**

Por lo que hace a la terminación ordinaria de las visitas domiciliarias, los artículos 46, fracción IV y 46-A del Código Fiscal de la Federación señalan al respecto lo siguiente:

El artículo 46, fracción IV del ordenamiento mencionado, señala en la parte que nos interesa, que una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita. Con el levantamiento del acta final las autoridades fiscales concluyen el desarrollo de la orden de visita iniciado con anterioridad.

Por otra parte el artículo 46-A del mismo ordenamiento señala al respecto lo siguiente: "Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

El plazo a que se refiere el párrafo anterior, podrá ampliarse por períodos iguales hasta por dos ocasiones, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido, en la primera ocasión por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o revisión y, en la segunda, por el superior jerárquico de la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la citada visita o revisión, salvo cuando el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de la contabilidad, cambie de domicilio fiscal, supuesto en el que serán las autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio las que expedirán, en su caso, los oficios de las prórrogas correspondientes. En su caso, dicho plazo se entenderá prorrogado hasta que transcurra el término ..."

Podemos concluir, que el desarrollo de una visita domiciliaria termina en forma ordinaria cuando se levanta el acta final por las autoridades fiscales en el domicilio del contribuyente, lo cual además debe hacerse dentro del plazo de seis meses contados a partir de que se notifica al contribuyente el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación, con la posibilidad de ampliarse ese plazo por dos ocasiones, es decir, en total 18 meses, a partir de la notificación respectiva al contribuyente sujeto a la revisión. El señalamiento de un plazo dentro del cual las autoridades fiscales deben concluir la visita domiciliaria, tiene por objeto dar seguridad jurídica a los contribuyentes, a efecto de que las autoridades fiscales actúen dentro del marco de legalidad que debe regir todos sus actos, así como para evitar que actúen en forma arbitraria y caprichosa, ya que de lo contrario la autoridad podría ejercer sus facultades de comprobación, entre ellas, el inicio de la visita

domiciliaria, por un plazo indefinido causando una serie de inseguridades en perjuicio de los contribuyentes.

### **3. 2. 3. 2. La terminación extraordinaria de las visitas domiciliarias**

Anteriormente el artículo 47, del Código Fiscal de la Federación señalaba dos posibilidades para dar por concluida anticipadamente las visitas domiciliarias, que eran las siguientes:

- a) Cuando el visitado haya presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público antes del inicio de la visita manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por Contador Público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos que señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en cuyo caso se levantará acta haciendo constar tal situación.
- b) Cuando se incurra en alguna de las causales de determinación presuntiva de utilidad fiscal.

El referido artículo ahora sólo prevé una sola hipótesis, que es el tema central de este trabajo, al disponer lo siguiente:

"Las autoridades fiscales podrán a su juicio y apreciando discrecionalmente las circunstancias que tuvo para ordenarlas, concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado hubiere presentado dentro del plazo a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A de este Código, aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, tratándose de contribuyentes que se ubiquen en los supuestos a que se refiere el párrafo cuarto del mencionado artículo y siempre que dicho aviso haya surtido efectos de conformidad con el Reglamento de este Código.

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere el párrafo anterior, se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho."

Si la autoridad ha iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación, a través de una visita domiciliaria, y el contribuyente demuestre haber presentado el aviso respectivo (antes de que se le notificara la misma), manifestando su deseo de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado y ha cumplido con los requisitos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, la autoridad fiscal está obligada a dar por concluida en forma anticipada la visita domiciliaria, debiendo levantar acta en que se señala tal situación.

Por regla general, la conclusión de las visitas domiciliarias debe realizarse en el domicilio del contribuyente, pero existe la excepción a que se refiere el artículo 46, fracción V del mismo ordenamiento, que se presenta en el caso de que sea imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del contribuyente, facultándose a las autoridades fiscales a levantar el acta en que conste el desarrollo de la visita en sus oficinas.

### 3. 3. Revisión de dictámenes

La revisión de los dictámenes sobre estados financieros del contribuyente, se refiere a la posibilidad que éste tiene de someter sus estados financieros a la revisión de un contador público particular, para que éste formule un dictamen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes. El dictamen que se emite goza de una presunción relativa (*iuris tantum*) de certeza, es decir, los hechos afirmados en el dictamen se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, siempre y cuando el contador público esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento que, en términos generales, ordena que sea de conformidad con las disposiciones fiscales y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo. La revisión de este dictamen consiste en su estudio y análisis por la autoridad fiscal, incluso requiriendo información y documentación complementaria al contador, para cerciorarse de que fue formulado cumpliendo con los requisitos antes mencionados.

A través de la revisión de los dictámenes, la autoridad fiscal tiene la posibilidad de revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación señala las hipótesis, por lo que hace a las personas físicas obligadas a dictaminar sus estados financieros por contador público registrado, y señala la opción de dictaminar para los que no se encuentran obligados a ello.

El artículo 42, fracción IV del Código Fiscal de la Federación señala al respecto:

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

...

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes... y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales."

El artículo 52 del mismo ordenamiento, expresa la presunción de certeza de los hechos afirmados en los dictámenes, salvo prueba en contrario. Además, los dictámenes deben formularse de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y el resultado que rinda como consecuencia de los mismos.

El contador debe emitir, junto con el dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que se consigne bajo protesta de decir verdad, los datos que se señalan en el Reglamento del ordenamiento referido.

### **3. 3. 1. Forma de inicio de la revisión de dictámenes de estados financieros**

El ejercicio de la facultad de comprobación, consistente en el inicio de la revisión de dictámenes de estados financieros es muy similar al procedimiento que rige la practica de una visita domiciliaria. Es así que el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación señala que cuando se soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o se pida *la presentación de la contabilidad o parte de ella*, para el

ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, la referida solicitud debe notificarse en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida, y en su defecto, tratándose de personas físicas, también se podrá notificar en su casa habitación o en el lugar donde estas se encuentren.

Para el caso de que no se encuentre la persona a quien va dirigida la solicitud o su representante legal, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el contribuyente, responsable solidario, tercero o representante legal lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la solicitud; y para el caso de que no lo hicieren, la solicitud se notificará con quien se encuentre en el domicilio señalado en la misma. En dicha solicitud se debe indicar el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos respectivos. Dichos informes, libros o documentos requeridos deben ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

Con motivo de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán *oficio de observaciones*, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que hubiesen conocido y que originen el incumplimiento de disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario. Para el caso de que no hubiese observaciones que hacer, la autoridad fiscalizadora debe comunicar al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de los documentos presentados. Dicho oficio debe ser notificado al contribuyente de la misma forma que se le notifico la solicitud.

Al igual que en la visita domiciliaria el contribuyente o responsable solidario contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquél en el que se le notificó el oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el oficio, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trata 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. Señalándose que si dentro del plazo probatorio el contribuyente no presenta la documentación comprobatoria que los desvirtúe, se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio; es necesario precisar que

se tendrán por consentidos los hechos u omisiones más no el derecho. Concluido el plazo probatorio sin que se hayan desvirtuado los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, ni se haya corregido por el contribuyente su situación fiscal, la autoridad emitirá la resolución que determine las contribuciones omitidas, misma que se debe notificar al contribuyente.

Las autoridades fiscales al revisar los dictámenes emitidos por contador público, están obligadas a notificar el inicio del procedimiento de revisión del dictamen, ya que no debemos pasar por alto que el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación señala que el plazo de caducidad se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, que inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. Es decir, se debe notificar al contribuyente o responsable solidario el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación, cumpliéndose los requisitos a que se refiere el artículo 135 y 38 del mismo ordenamiento, esto es, constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate; ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido, si se ignora el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Por otra parte, el artículo 55 del Reglamento, señala la facultad que tiene la autoridad al momento de revisar los dictámenes emitidos por contadores registrados, de requerir indistintamente al contador, al contribuyente o terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, información y documentación para verificar los datos asentados en los dictámenes.

Es decir, el procedimiento de revisión del dictamen debe ser notificado al contribuyente o responsable solidario y dicha notificación debe ser un requerimiento de información relativa al dictamen hecho al propio contribuyente o responsable solidario, o bien a terceros relacionados con el contribuyente.

### **3. 3. 2. Desarrollo del procedimiento de revisión de dictámenes**

El procedimiento de revisión de dictámenes elaborados sobre los estados financieros, es muy similar al que debe ser observado por las autoridades fiscales al

practicar una visita domiciliaria. Aunado a lo señalado por el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, que ya fue analizado en el apartado anterior, el artículo 55 del Reglamento de dicho ordenamiento, señala como parte del procedimiento de revisión de dictámenes, la facultad que tiene la autoridad fiscal de requerir información y documentación relativa al dictamen indistintamente al contador, al contribuyente o terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, para verificar los datos asentados en los dictámenes.

El artículo 56 del Reglamento, señala que se considera que se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la autoridad competente lleva a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo anterior.

Del primero de los preceptos reglamentarios citados, se desprende que la autoridad fiscal, por lo que hace al procedimiento de revisión del dictamen, puede **requerir indistintamente** al contador público, al contribuyente, o a terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios la información y documentación relacionada con dicho procedimiento; no obstante, cabe precisar que dicha facultad ha sido declarada inconstitucional, en diversos criterios sostenidos por los Tribunales Colegiados, entre ellos tenemos el siguiente:

**“AUTORIDADES FISCALES. PROCEDIMIENTO QUE DEBEN SEGUIR EN LA REVISIÓN DEL DICTAMEN RELATIVO A LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS CONTRIBUYENTES.**

Las autoridades fiscales al revisar los estados financieros dictaminados por contador público, a que se refieren los artículos 42 del Código Fiscal de la Federación y 50 y 56 de su reglamento, **deberán requerir al contador que haya formulado el dictamen, a fin de que proporcione la información y documentación pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente**, así como la exhibición de los sistemas y registros necesarios para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos **y sólo si el contador no proporciona los datos y documentos solicitados la autoridad puede requerir, en segundo término, al propio contribuyente o a los terceros responsables.**”(sic)

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión Fiscal 311/91. Inmobiliaria y Fraccionaria Cadena, S. A. de C. V. 9 de mayo de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Antolín Hiram González Cruz.

**Revisión Fiscal 901/90. Almacenes Copel, S. A. de C. V. 6 de noviembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretaria: Luz Cueto Martínez.**

No obstante la confianza que se ha depositado en el profesional de la contaduría, el órgano fiscalizador de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, puede ejercer sus facultades revisoras a través del documento señalado, interviniendo al contribuyente dictaminado en la siguiente secuencia:

- a) El fisco, en primer término puede hacer uso para sus fines, de los elementos que contiene o debería contener el cuaderno de estados financieros dictaminados.
- b) Si de esa revisión el fisco queda satisfecho, quedará concluido el proceso; si no es así, se procederá a revisar por medio del contador público, y en orden secuencial lo siguiente:
  1. Cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para fines fiscales.
  2. Los papeles de trabajo que dan evidencia del trabajo realizado.
  3. Si con esa revisión aún subsisten dudas, el propio contador público proporcionara la información adicional que se requiera.
  4. Si aún en estas circunstancias subsisten puntos oscuros, nuevamente y con auténtica situación de excepción se solicitará vía el contador público, la presentación de documentación original.
- c) Como tercera fase de revisión, cuando mediante el contacto con el contador público no ha sido posible quedar satisfecho, la revisión se desahogará mediante información y/o documentación que se solicite directamente al contribuyente.
- d) Cuando de hecho ya existen dudas razonables sobre la validez del dictamen, se debe recurrir a obtener información de terceros, lo que se conoce en el medio de auditoría fiscal como COMPULSA. Este procedimiento será para ratificar o rectificar la presunción de que los hechos asentados en el dictamen no son ciertos.

- e) Finalmente la secuela de revisión llegará a una última instancia, cuando no se otorgue crédito al dictamen fiscal, a una visita domiciliaria, esto implica la supresión de las llamadas pruebas selectivas. La posición es clara, si se cree en la validez del dictamen, no habrá auditoría directa; pero si no, ésta se efectuará con claro entendimiento para contribuyentes y contadores públicos de las razones que la motivaron.

Además, tomando en consideración lo señalado por el artículo 67, fracción IV, párrafo quinto, del Código Fiscal de la Federación, sabemos que el término de caducidad se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, entre ellas, el procedimiento de revisión de dictamen, que inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva. Dicha suspensión está condicionada a que cada seis meses se levante un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. Consideramos que las referidas actas deben llenar los mismos requisitos que las actas que se levantan con motivo de una visita domiciliaria, a pesar de que no exista una disposición legal expresa en este sentido, de lo contrario se violentaría la garantía de seguridad de todo contribuyente sujeto a revisión de sus dictámenes fiscales.

### **3. 3. 3. Conclusión del procedimiento de revisión de dictámenes**

En términos de los artículos 46-A y 50 del Código Fiscal de la Federación, sabemos que el procedimiento de revisión de dictámenes al igual que el de visitas domiciliarias debe concluir dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación. Dicho plazo podrá ampliarse por períodos iguales hasta por dos ocasiones, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido, en la primera ocasión por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o revisión y, en la segunda, por el superior jerárquico de la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la citada visita o revisión, salvo cuando el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de la contabilidad, cambie de domicilio fiscal, ya que en este último caso serán las autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio las que expedirán en su caso, los oficios de las prórrogas correspondientes.

Se entenderá concluido el procedimiento de revisión de dictámenes si las autoridades fiscales no notifican el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión

de la revisión dentro de los plazos mencionados, quedando sin efectos las actuaciones que de ella se derivaron durante la revisión.

Si con motivo de procedimiento de revisión de la contabilidad del contribuyente las autoridades fiscales determinan el incumplimiento de disposiciones fiscales, deberán proceder a determinar las contribuciones omitidas mediante resolución que se debe notificar personalmente al contribuyente dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se concluyan los plazos a que se refieren las fracciones V y VII del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 67, fracción IV, párrafo quinto, del Código Fiscal de la Federación, señala la obligación de notificar al contribuyente la resolución definitiva. Esto significa que una vez que se haya formulado en su caso la liquidación, oficio de observaciones o cualquier otra opinión de las autoridades fiscales derivada de la revisión del dictamen, se sobreentiende que el ejercicio de la facultad revisora ha concluido.

Pero en todo caso, y de acuerdo con lo señalado por el artículo 67 del ordenamiento tributario, si la autoridad fiscal no levanta por lo menos un acta parcial cada 6 meses, o dicta resolución definitiva, se entenderá que el término de caducidad continúa transcurriendo con normalidad, y por tanto no se encuentra suspendido, a pesar de haberse iniciado el ejercicio de una facultad de comprobación (revisión de dictámenes). Esto lo previó el legislador de esta manera, a fin de dar seguridad jurídica al contribuyente contra actos arbitrarios de la autoridad, ya que de lo contrario se podría en cualquier tiempo ejercer dichas facultades de comprobación en perjuicio de los propios contribuyentes y en detrimento de nuestra máxima ley, que es la Constitución.

## Capítulo IV: Del dictamen de los estados financieros por contador público autorizado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

### 4. 1. Antecedentes del dictamen

Ya desde tiempos remotos existía la necesidad de registrar los hechos económicos, a los cuales se refiere DINO CAMPAGNI en su crónica, cuando dice *"serviere bene la regione e non errare"*, (registrar bien los acontecimientos y no hacer errores); al ampliarse los negocios, se requiere de un mayor potencial de organización y una mayor división de tales registros. Así, cada empresa, según sus dimensiones y el volumen de sus negocios, tenía libros principales y accesorios. El registro de hechos económicos, antecesor del sistema de contabilidad, requiere periódicamente de la recopilación o resumen de los hechos, o sea, de los Estados Financieros.

Sin embargo, los estados financieros aún no son utilizados como medios de crédito; se formulan únicamente para información de los dueños del negocio. El propósito principal de la contabilidad es conservar un registro de todas las transacciones que realizan las empresas; con estos informes se pueden preparar los estados financieros que muestran la situación financiera y los resultados de operación del negocio.

En nuestro país la evolución del dictamen ha sido, hasta cierto punto, un reflejo de la evolución que el mismo ha tenido en los Estados Unidos de Norteamérica. Los cambios adoptados no se han debido a determinados acontecimientos, sino más bien han sido un reflejo de las formas recomendadas por el Instituto Americano en sus diferentes épocas. Como antecedentes del dictamen para efectos fiscales en nuestro país tenemos **el Decreto Presidencial de fecha 21 de abril de 1959**, publicado en el Diario Oficial de la Federación, por medio del cual se creó la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal. Dicha Dirección General de Auditoría Fiscal Federal tuvo por objeto investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.

En este Decreto se estableció el siguiente Considerando:

"ADOLFO LÓPEZ MATEOS, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

**CONSIDERANDO** que es el propósito del Gobierno Federal lograr de los causantes la observancia de las leyes fiscales, y al mismo tiempo, evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos;

**CONSIDERANDO** que la asistencia técnica de contadores públicos titulados designados por los mismos contribuyentes cumplidos les evitará las molestias de visitas e investigaciones fiscales innecesarias, hará resaltar la buena fe y permitirá al Fisco orientar su acción contra los defraudadores que ocasionen problemas de trascendencia para el desarrollo de nuestra economía, pues al privar al Estado de una parte de sus ingresos le impiden atender en forma satisfactoria los servicios públicos y sociales que tiene encomendados. Además, esos actos de los defraudadores originan, por una parte, una situación económica indebidamente privilegiada, en su beneficio, respecto de los causantes que cumplen fielmente sus obligaciones tributarias, ya que las ganancias o utilidades que obtienen ilícitamente les permiten competir ventajosamente con ellos...<sup>64</sup>

Con este Decreto se buscaba el que a los dictámenes para efectos fiscales de los contribuyentes se diera crédito sin necesidad de practicar auditorías por parte de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, salvo las pruebas selectivas que dicha Dirección podría realizar para comprobar si los dictámenes se ajustaban a las disposiciones legales aplicables y a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Además de establecerse el Registro de Contadores Públicos.

Fue de esta manera que en el Decreto que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal se incorporó una innovación dentro de los métodos de fiscalización de los contribuyentes: el dictamen de contador público para efectos fiscales. Es importante reconocer el gran beneficio que le reportó al país el ampliar su capacidad fiscalizadora mediante este instrumento. Tal régimen de dictaminación quedó como optativo y no obligatorio, dejando la decisión a los contribuyentes el apegarse a él debido a los alicientes anteriormente señalados.

Al emitir la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el oficio número 102-119 de fecha 3 de enero de 1962, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 18 del mismo mes y año, se expresó que aquel contribuyente que hubiere sido dictaminado por contador público ya no sería revisado por la

<sup>64</sup> Téllez Trejo, Benjamín Rolando, El Dictamen en la Contaduría Pública, ed. 4ª, Ed. Ecasa, México, 1988, p. 344.

DAFF en materia de Impuesto sobre la Renta en los ejercicios dictaminados, salvo que hubiese motivos para suponer que el contribuyente había incurrido en evasión de impuestos y no haya sido señalado en el dictamen.

En un primer momento la presentación de los estados financieros dictaminados por contador público independiente era optativo, pero a partir de 1991 se volvió obligatorio, para empresas con cualquiera de las siguientes características: con más de 300 trabajadores, \$10,000,000,000 de activos o más de \$5,000,000,000 de ingresos en adelante, cifras que se han venido actualizando.

#### **4. 1. 1. Definición de dictamen**

Antes de definir lo que debemos entender por dictamen, es necesario precisar que el trabajo que debe desarrollar el Contador o Auditor, para poder elaborar formalmente lo que se ha denominado dictamen fiscal, se conoce como auditoría.

La actuación del contador público puede enfocarse hacia dos puntos de vista:

- a) En forma dependiente mediante la celebración de un contrato de trabajo.
- b) En forma independiente, es decir, poniendo a disposición del público su habilidad técnica y conocimientos, a cambio de una contraprestación (honorarios).

La auditoría externa es aquella que se realiza por el contador público como profesionista independiente externando su opinión en forma totalmente autónoma. Es la comprobación de los hechos registrados en los libros de contabilidad. Es el examen, revisión, análisis, compulsas, verificación, comprobación y estimación de todas las operaciones practicadas.

Las auditorías se practican con el fin de conocer los resultados reales de las operaciones durante el periodo que abarca la revisión que, por lo general, es de un año; y además, para precisar la situación financiera de la empresa según los datos reales que figuran en el balance.

En toda auditoría se practican tres operaciones fundamentales:

- a) Verificación (operación material de checar, cotejar o confrontar todos los datos de los libros o registros auxiliares, con las cuentas respectivas del libro mayor y a su vez estas cuentas con los asientos en el libro diario).
- b) Comprobación (es la operación de cerciorarse de la veracidad de los datos que figuren en las cuentas) y,
- c) Estimación (es la valuación u operación que se lleva a cabo para darle a cada cuenta o inversión su verdadero valor, según las condiciones del mercado o el estado de la inversión en el momento de la auditoría).

Al iniciarse una auditoría el contador público deberá cerciorarse de que durante el periodo que abarca la revisión se han aplicado principios contables convenientes, y en caso afirmativo, que los sistemas contables no hayan sido cambiados desde el ejercicio anterior.

El resultado del trabajo final del auditor, consiste en la emisión de una opinión imparcial sobre la situación financiera y resultados de una unidad económica. Para ello es indispensable que se cumplan ciertos requisitos mínimos en su persona, desempeño de su labor y características de información (normas de auditoría). La auditoría es una actividad profesional que implica al mismo tiempo el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública.

La auditoría no es una actividad meramente mecánica que consiste en la aplicación de ciertos procedimientos, cuyos resultados, llevados a cabo, sean de carácter indudable. Requiere del ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos. El trabajo profesional de auditoría, tiene una finalidad y unos objetivos definidos que se desprenden de su propia naturaleza. El auditor es llamado como un técnico independiente y de confianza para opinar sobre los estados financieros formulados por la empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía de credibilidad respecto a esos estados financieros, para las personas que van a usarlos como base para la toma de decisiones.

Las auditorías completas tienen dos fines principales que son: precisar la situación económica de un negocio y determinar la capacidad productiva del mismo. A su vez, tiene

dos fines secundarios: descubrir los errores y los fraudes que se hayan cometido y evitar que se sigan cometiendo.

Desde el punto de vista de las personas que practican la auditoría existe otra clasificación:

- a) Auditoría interna (es la que efectúan personas dependientes de la misma negociación auditada, y que están en ella a sueldo fijo por ser empleados de planta).
- b) Auditoría externa (es la que efectúan personas independientes del negocio que generalmente son contadores públicos).

La auditoría, en su acepción más amplia "significa verificar que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta es confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumple con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma como se administra y opera teniendo al máximo de aprovechamiento de los recursos."<sup>65</sup>

La auditoría también puede ser definida como "el procedimiento seguido por el profesionista independiente para cerciorarse de la razonabilidad de los estados contables, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y si los mismos se han aplicado uniformemente con respecto al ejercicio anterior."<sup>66</sup>

Para que el contador público pueda emitir una opinión sobre los estados financieros sujetos a estudio, debe cubrir al realizar la auditoría, los siguientes elementos:

- a) Debe contar con independencia respecto de los estados objeto del examen.
- b) La revisión debe efectuarla en base a pruebas.

<sup>65</sup> Santillana González, Juan Ramón, Origen de los Principios de Contabilidad, Ed. Ecasa, México, 1994, p. 15.

<sup>66</sup> Lazzati, Santiago, Conceptos Generales de Auditoría, Ediciones Macchi, Argentina, 1981, p. 4.

- c) El examen referido debe efectuarlo de acuerdo a "normas de auditoría generalmente aceptadas".

A través de la auditoría se examinan los estados financieros por un contador público independiente. Para darle cuenta al cliente del resultado de una auditoría, el auditor debe rendirle o enviarle un informe presentándole los resultados a los que haya llegado.

El *dictamen* "es una declaración de autenticidad firmada por el auditor, precisando que todos los hechos que se exponen son fundamentalmente correctos. Debe ser lo más conciso que sea posible pero exponiendo claramente la opinión del auditor acerca de los estados financieros que haya examinado y que presenta adjuntos y estará destinado a aquellas personas que tengan derecho a tener una mayor seguridad de que los estados financieros son correctos, pero sin tener derecho o interés en conocer un amplio y detallado informe."<sup>67</sup>

El auditor o contador público expresa su opinión sobre los estados financieros que ha examinado por medio de un informe escrito que técnicamente se conoce bajo el nombre de "DICTAMEN".

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice que el dictamen "es el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética."<sup>68</sup>

El Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos señala que el dictamen "es la opinión del contador público en funciones de auditor; es un documento por medio del cual el Contador Público independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros."<sup>69</sup>

La III Convención de Contadores Públicos en Hermosillo, Sonora, en su mesa Redonda sobre el tema "El dictamen y sus Salvedades" emitió el siguiente concepto: el

<sup>67</sup> Gutiérrez, Alfredo F., Los Estados Financieros y su Análisis, ed. 2ª, Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1970, pp. 152 y 153.

<sup>68</sup> Téllez Trejo, Benjamín Rolando, El Dictamen en la Contaduría Pública, Op. cit., p. 11.

<sup>69</sup> Loc. cit.

dictamen que emite el contador público "es el texto de la opinión que obtiene como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica a la luz de ciertas leyes que se denominan principios de contabilidad generalmente aceptados y que le permiten dirigir su juicio personal hacia la decisión de si la información que representan tales estados financieros, ha sido preparada de buena fe, sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme."<sup>70</sup>

W. A. Paton considera que el Dictamen "es el instrumento mediante el cual el contador público reconoce formalmente su responsabilidad por el trabajo."<sup>71</sup>

Según los hermanos Mancera el dictamen se define en estos términos:

"Dictamen Contable. Sinónimo de informe o certificado de auditoría. La opinión o juicio que se forma o emite sobre cuestiones de contabilidad."<sup>72</sup>

Para la Comisión de Valores el dictamen, "es la certificación de un balance; es la expresión de la opinión profesional del contador público respecto a que el citado documento presenta la situación financiera de la empresa, debiendo hacer constar la amplitud del trabajo desarrollado así como si el balance se formuló conforme a las mismas bases de ejercicios anteriores y, en su caso, los efectos del cambio."<sup>73</sup>

Por lo que hace a las dos definiciones anteriores debemos señalar que actualmente el dictamen que elabora un contador público sobre los estados financieros, ya no puede ser considerado como un certificado, toda vez, que el término certificar, significa, asegurar, afirmar, dar por cierta una cosa, mientras que el contador sólo emite un juicio personal, es decir, emite una opinión, más no puede asegurar, ni mucho menos certificar. Es por ello, que no compartimos nuestra opinión con lo señalado en las dos definiciones anteriores, por lo que hace al término antes precisado. Ya que el contador público dictamina, no certifica; opina, no asegura.

Por su parte el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española estima que el dictamen "es la opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa."

---

<sup>70</sup> Loc. cit.

<sup>71</sup> *Ibidem*, p.12.

<sup>72</sup> Loc. cit.

<sup>73</sup> Loc. cit.

Actualmente el auditor juzga lo mostrado en los estados financieros con base en un examen practicado sujetándose a las normas profesionales, y emite finalmente un dictamen que contiene su opinión de que dichos estados reflejan en forma razonable la situación financiera de una empresa a una fecha determinada y los resultados de sus operaciones por un periodo determinado. Asimismo, manifiesta que los estados financieros fueron preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y que dichos principios fueron aplicados en forma consistente.

En resumen, podemos decir que el dictamen del contador público, según los conceptos expresados anteriormente, es un documento que tiene como fundamento un conjunto de elementos aceptados por la profesión y el público (Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas), con los que el contador expresa su opinión concisa sobre los estados financieros de una empresa examinados por él.

El dictamen del auditor es el documento formal, que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen que realizó sobre los estados financieros de una entidad. Esto es, el texto del dictamen debe ser lo suficientemente completo como para definir claramente el alcance del trabajo efectuado y el significado de la opinión emitida.

Es la culminación del trabajo de auditoría, desarrollado por un contador público (auditor) conforme a las normas de su profesión. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que a través del mismo se proporciona información para que las personas interesadas en el tomen decisiones para diversos fines.

Precisamente, la independencia del juicio profesional es la esencia de la confianza del público.

El dictamen del contador público se basa en un examen de los estados financieros que practicó previamente, y refleja un juicio experto sobre los mismos. Es por sus antecedentes, evolución, técnica, forma y contenido, el medio más eficaz y digno de crédito con que cuenta el contador público para dar a conocer su opinión sobre los resultados de la auditoría de estados financieros.

#### 4. 1. 2. Naturaleza del dictamen de estados financieros

Por lo que hace a la naturaleza de los estados financieros, según lo manifestado por el Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados, es como sigue:

"Los estados financieros se preparan con el fin de presentar una revisión periódica o informe acerca del progreso de la administración y tratar sobre la situación de las inversiones en el negocio y los resultados obtenidos durante el período que se estudia. Reflejan una combinación de hechos registrados, convenciones contables y juicios personales, y los juicios y convenciones aplicables les afectan en grado sustancial."<sup>74</sup>

El Lic. Agustín Santamarina señala que bajo el Decreto del 21 de abril de 1959, la naturaleza del dictamen del contador para efectos fiscales "es la de una **opinión técnica o dictamen pericial y sus efectos son los de una prueba pericial** a la que la autoridad fiscal puede darle discrecionalmente y a su juicio un valor probatorio pleno, o bien, un valor relativo, o no darle un valor probatorio."<sup>75</sup>

Compartimos la opinión que vierte el Lic. Santamarina, en el sentido de que se considere al dictamen sobre estados financieros como una prueba pericial, ya que el hecho de que sea un contador público autorizado -que es un profesionista con especialidad en una determinada materia- quien emita una opinión, trae como consecuencia que el dictamen que él formule deba ser considerado como cierto, mientras que en el ejercicio de sus facultades de comprobación las autoridades fiscales, no prueben lo contrario; por lo que de acuerdo a nuestra legislación vigente ya no es factible el que la autoridad pretenda restarle valor probatorio al dictamen sin causa justificada, ya que el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación es muy claro en ese sentido, al determinar que los hechos afirmados en los dictámenes se presumirán ciertos (es la regla), salvo prueba en contrario (la excepción). El dictamen por su naturaleza, es uno solo, es un informe.

Al constituir los estados financieros, un instrumento utilizado por la administración de una empresa para dar a conocer información de carácter económico sobre la entidad, nace la conveniencia de que un profesional independiente revise su contenido, a través de una auditoría, para determinar su grado de confiabilidad.

<sup>74</sup> Dale Kennedy, Ralph, Stewart Yarwood, Mc'mullen, y otros, Estados Financieros, Forma, Análisis e Interpretación, Ed. Uteha, Unión Tipográfica, México, 1987, p. 6.

<sup>75</sup> Téllez Trejo, Benjamín Rolando, Op. cit., p. 25.

El auditor debe basar su opinión tanto en el empleo de un juicio maduro y la aplicación de una técnica especializada, como en la observancia de determinados lineamientos que permitan que su actuación pueda reunir requisitos mínimos de calidad profesional.

#### 4. 1. 3. Objeto del dictamen

La finalidad del examen de estados financieros es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes, con el propósito de que la empresa y terceros interesados dispongan de un juicio independiente e imparcial acerca de dichos estados.

El objetivo doctrinal de la auditoría de estados financieros es **la emisión de una opinión por parte de un profesional ajeno a la empresa**, Contador Público, que agrega credibilidad y confianza a las cifras generadas por la administración de la empresa. Naturalmente que, cuando las cifras presentadas por la administración incluyen errores fundamentales, la opinión profesional debe describirlas y cuantificarlas lo más claramente posible para que el lector concluya sobre las correcciones que deberían efectuarse a los estados financieros, para que éstos presenten la realidad financiera del negocio al que se refieren.

La opinión del auditor, por ser independiente a la de la administración de la empresa y el resultado de la aplicación de normas que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados.

El trabajo de auditoría tiene una finalidad y objetivo que no dependen ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprende de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría. Esta característica obliga también a que el trabajo profesional de auditoría se realice dentro de determinadas normas de calidad.

A través del dictamen se proporciona información para que las personas interesadas tomen decisiones para diversos fines. Además de que el contador público independiente emite una opinión sobre los estados financieros.

Esa opinión se basa:

- a) En la obtención de evidencias.
- b) En la eliminación de riesgos importantes de que otros puedan contradecirlo, tanto en lo que afirma como en la procedencia de su actuación profesional de acuerdo a normas de auditoría generalmente aceptadas.

El objeto de la auditoría de estados financieros es **verificar el correcto y oportuno pago de las diferentes contribuciones y obligaciones fiscales de los contribuyentes** desde el punto de vista del fisco: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Direcciones o Tesorerías de Hacienda Estatales y Tesorerías municipales. En esta auditoría recaen también, por filosofía, las revisiones que llevan a cabo organismos o autoridades con facultades de imponer gravámenes a los contribuyentes; como son: el Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda. Así como, **la revisión total o parcial de los estados financieros, con un criterio y punto de vista independiente, con la finalidad de expresar una opinión respecto a ellos para efectos ante terceros.**

El Boletín 1020 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, dentro de sus pronunciamientos generales, dice lo siguiente en relación con la auditoría de estados financieros:

**"La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes..."**<sup>76</sup>

<sup>76</sup> s/a, Normas y Procedimientos de Auditoría, Tomo I, ed. 16ª, Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1996, p. 1020-4.

#### 4. 1. 4. Definición de estados financieros

En su origen etimológico la palabra Estado deriva del latín "status" que indica "situación en que se encuentra una persona o cosa, y especialmente cada uno de los sucesivos modos de ser de una persona o cosa sujeta a cambios, que influyen en su condición".

Por otra parte el vocablo Finanzas viene del latín "finis", que significa "el término o cumplimiento de una obligación de dar dinero." En su origen financiar es pagar y su sentido se ha extendido a la manera de obtener dinero y a su empleo. Con la palabra "financiero" se alude a lo que es relativo a la Hacienda Pública, antiguamente se decía dineros públicos y a las cuestiones bancarias, bursátiles o a los grandes negocios mercantiles y por extensión a la propia persona versada en el conocimiento de estas materias.

Los Estados Financieros "son los documentos numéricos, elaborados en forma generalmente periódica, con base en los datos obtenidos de los registros contables, y que reflejan la situación, o el resultado financiero a que se ha llegado en la realización de actividades por un período o a una fecha determinada."<sup>77</sup>

Constituyen un instrumento utilizado por la administración de una empresa para dar a conocer información de carácter económico sobre la entidad, ya que constituyen una de las principales fuentes de información a la que con frecuencia recurre el hombre de negocios.

Los Estados Financieros, "son un documento primordialmente numérico (son datos que se obtienen directamente de los registros contables que se reflejan mediante cifras) por medio del cual las empresas proporcionan informes periódicos o a fechas determinadas sobre la situación patrimonial y financiera, y los resultados de sus operaciones, es decir, se expone el estado o desarrollo de la administración de una empresa, con el objeto de que los terceros interesados dispongan de información adecuada para la toma de decisiones. Deben mostrar un razonable reflejo de las operaciones de la empresa que se analiza; por lo que es necesario que los Estados Financieros estén dictaminados por un Contador Público. Los Estados Financieros también pueden definirse como el resumen o compendio de las

<sup>77</sup> Gálvez Azcaino, Ezequiel, Análisis de Estados Financieros e Interpretación de sus Resultados, Algunas deficiencias en las empresas y soluciones, Ed. Ecasa, México, 1991, p. 17.

operaciones realizadas por una empresa, para poder juzgar sobre la posición financiera de la misma.<sup>78</sup>

La situación de una empresa y los resultados obtenidos como consecuencia de las transacciones mercantiles efectuadas en cada ejercicio social, se presentan por medio de los llamados estados financieros, los que se formulan con datos que figuran en la contabilidad, para suministrar esta información a los interesados en el negocio.

"Son la extensión del registro contable en su etapa final de exposición condensada de los hechos económicos por medio de cuadros numéricos. Son verdaderos cuadros sinópticos en que la parte numérica se destaca en forma preponderada. Son resúmenes de la contabilidad y por lo tanto son los estados informativos de una empresa. Todos los hechos que muestran están valorados en signos monetarios."<sup>79</sup>

"Son los documentos que muestran, cuantitativamente, ya sea total o parcialmente, el origen y la aplicación de los recursos empleados para realizar un negocio o cumplir determinado objetivo, el resultado obtenido en la empresa, su desarrollo y situación que guarda el negocio."<sup>80</sup>

Los estados financieros "son el resultado de conjugar los hechos registrados en contabilidad, convenciones contables y juicios personales. Se formulan con objeto de suministrar a los interesados en un negocio, información acerca de la situación y desarrollo financiero a que ha llegado el mismo, como consecuencia de las operaciones realizadas. Es decir, muestran la situación y desarrollo financiero a que ha llegado una empresa como consecuencia de las operaciones realizadas. Son la expresión cuantitativa de los resultados obtenidos por la administración en su actuación."<sup>81</sup>

Los estados financieros no pretenden ni pueden mostrar con exactitud matemática la posición financiera, los resultados obtenidos o cualquier otro aspecto del negocio porque en gran parte es necesario tomar en cuenta juicios y opiniones. Y al no representar valores

---

<sup>78</sup> Ibidem., p. 1.

<sup>79</sup> Gutiérrez, Alfredo F., Los Estados Financieros y su Análisis, Op. cit., p. 14.

<sup>80</sup> Loc. cit.

<sup>81</sup> Macías Pineda, Roberto, El análisis de los Estados Financieros y las deficiencias en las empresas, ed. 8ª, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1975, p. 29.

absolutos, los estados financieros no son la medida exacta de la situación financiera ni de la productiva de un negocio, sino que se formulan con objeto de informar a las personas interesadas en él mismo acerca de la gestión de la administración. Un Estado Financiero no sólo va a reflejar situaciones normales, sino que está sujeto a que queden plasmadas deficiencias de capacidad y calidad de las personas que registran las operaciones y elaboran los estados mencionados. Condensan la información económica relativa a las empresas y la ofrecen en forma de Balance General o Estado de Situación, y Estado de Resultados, o de Ganancias y Pérdidas.

#### REQUISITOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS:

- a) Universalidad,
- b) Continuidad,
- c) Periodicidad,
- d) Oportunidad.

Todo estado financiero debe contener un encabezamiento que indique la clase del documento, el nombre de la empresa y la fecha de formulación o periodo al que se refiere, o sea, el "qué", "quién" y "cuándo". En la parte principal del documento estará su contenido y datos medulares. Este contenido debe ser descriptivo y numérico, debe estar firmado por quien lo formuló medularmente.

Los estados financieros se formulan con tres **propósitos fundamentales**:

1. Para informarles a los administradores y dirigentes de la empresa, de los resultados de sus gestiones.
2. Para informarles a los propietarios y accionistas el grado de seguridad de sus inversiones y su productividad.
3. Para propaganda, finalidades de crédito y propósitos fiscales.

Los estados financieros, aunque pretenden ser fiel reflejo de las operaciones efectuadas, sólo reflejan probabilidades que tienden a acercarse a la veracidad de los hechos. La sola lectura de los estados financieros, que constituyen la información financiera más completa con que cuenta la empresa, no es suficiente para la entera comprensión de

los mismos, ni para conocer a plenitud la situación del negocio, sino que es necesario analizarlos e interpretarlos.

El análisis e interpretación de los Estados Financieros, es importante, porque a través de ese análisis e interpretación se elabora un estudio de una empresa determinada sobre sus estados financieros (el todo) para conocer la base de sus principios (operaciones) que nos permiten obtener conclusiones para dar una opinión (explicar y declarar) sobre la buena o mala política administrativa (asunto o materia) seguida por el negocio sujeto a estudio.

Los **Estados Financieros** se pueden **clasificar** de la siguiente manera:

Cuando se habla de los Estados Financieros, comúnmente se enfoca la idea hacia el Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias; sin embargo, es considerable el número y clase de Estados Financieros que pueden formularse bajo tal enunciado, todo depende de la clase de empresa de que se trate.

Por su importancia se dividen en:

- a) Principales: Balance General, Estado de Pérdidas y Ganancias, Estado de Costo de Producción y Ventas, Estado de Costo de Explotación. Un Estado será principal o secundario, según la clase de empresa de que se trate, o de la utilidad que represente para la misma.
- b) Secundarios: Estado de Capital de Trabajo, estado de superávit, de antigüedad de saldos, analítico de resultados, de origen y aplicación de recursos.

Por el periodo a que se refieren:

- a) Estáticos: se formulan a una fecha determinada y cuyas cifras que muestra son representativas de valores correspondientes a diversos periodos.
- b) Dinámicos: cuyas cifras se refieren al resultado de una acumulación de un periodo determinado.

El **Balance General**, clasificado por varios estudiosos como un estado financiero principal, puede definirse como aquél que incluye todos los valores (derechos y obligaciones) con que opera una empresa; es el estado más completo que se puede formular; muestra la situación financiera de una empresa en un momento dado. El Balance General no muestra la situación financiera de un negocio en función de la situación económica actual, porque los costos históricos y no los costos actuales son los que se consideran para la mayor parte de las partidas. Además es estático porque muestra la situación que esos valores financieros guardan en una fecha. Es un resumen tanto del activo como del pasivo y del capital de una empresa dispuesto en forma tal, que muestre con claridad la situación financiera de la misma en un momento determinado.

**Estado de Pérdidas y Ganancias o Estado de Resultados:** es el estado que muestra los resultados obtenidos por una empresa durante un periodo determinado, así como la forma como se produjeron dichos resultados.

Es un resumen de los cambios en el patrimonio de una empresa, resultantes de las operaciones efectuadas entre dos fechas.

El **Estado de utilidades acumuladas o estado de variaciones en el capital contable** presenta los movimientos del capital durante el ejercicio.

Los estados tienen limitaciones definidas, son esencialmente informes provisionales, y por lo tanto, no pueden ser definitivos; la ganancia o pérdida real de un negocio sólo puede determinarse cuando se vende o es liquidado. Por varias razones es necesario tener una contabilidad que presente estados financieros, en periodos relativamente frecuentes durante la existencia del negocio.

Los estados financieros auditados son de gran importancia porque han sido comparados con los registros de contabilidad por contadores públicos independientes; y, a su vez, los registros contables han sido estudiados por ellos. Los estados financieros deben apegarse a sólidos principios contables y estar preparados en tal forma que ofrezcan una utilidad máxima en el análisis e interpretación de la situación financiera y de los resultados de la operación. Por lo tanto el contador debe considerar conjuntamente la preparación de los estados financieros y su análisis e interpretación. La claridad en la expresión es de la mayor importancia en la presentación de los mismos.

#### 4. 1. 5. Definición de dictamen de estados financieros

La forma de exponer la opinión, después de realizada la auditoría, es conocida con el nombre de dictamen, llamándose estados dictaminados a aquéllos que son ofrecidos bajo la responsabilidad de un profesional de la contabilidad con los requerimientos legales necesarios.

El dictamen sobre estados financieros "es el informe escrito mediante el cual un contador público, fundado en el examen de los mismos, practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, emite su opinión o expresa que se abstiene de opinar sobre dichos estados, de acuerdo con estas normas."<sup>82</sup>

El dictamen fiscal de estados financieros representa el soporte que el contador público da a las autoridades fiscales en sus funciones de recaudación. Es un instrumento de apoyo para la fiscalización y cuando éste se da de manera espontánea constituye un medio de manifestación de la buena fe de los contribuyentes; sin embargo, sabemos que a partir de 1991 el dictamen fiscal se hizo obligatorio para ciertos contribuyentes.

Es un documento cuyo contenido de los estados financieros a los cuales va anexo, ha sido revisado y verificado dentro de los límites manifestados en el mismo. Es la exposición condensada del alcance y el resultado del examen de la situación financiera de una empresa, y contiene la opinión del contador público respecto a la razonabilidad de la corrección de los estados financieros.

El resultado de un trabajo de auditoría o examen de estados financieros se presenta en un documento denominado Dictamen del auditor, cuya definición expresada en el Boletín 4010 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos es la siguiente: "El dictamen es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate."<sup>83</sup>

<sup>82</sup> Lazzati, Santiago y otros, Conceptos Generales de Auditoría, Op. cit., p. 17.

<sup>83</sup> Santillana González, Juan Ramón, Origen de los Principios de Contabilidad, Op. cit. p. 55. .

El dictamen para efectos fiscales es un instrumento de fiscalización, producto de la confianza que en México se ha depositado en la profesión de contador público. Su importancia es grande en tanto que proporciona significación y confianza a los datos mostrados en los estados financieros. El dictamen es propiamente la culminación de la actuación del profesional en el examen de los estados financieros.

Dicho documento es de gran utilidad en el medio privado (Industria, Banca y Comercio), en el oficial (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Comisión Nacional de Valores) y entre el público en general. En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sirve de base en la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los causantes.

Se sobreentiende que para que un contador público pueda examinar un balance, debe haber practicado una auditoría para cerciorarse de la veracidad de sus datos. El dictamen para efectos fiscales incluye un INFORME del contador público registrado, sobre la situación fiscal del contribuyente que se dictamina.

El informe de una auditoría es mucho más amplio que el dictamen, abarca generalmente el periodo de un año. Su objeto es precisamente informar sobre la posición financiera del negocio en determinada fecha y de los resultados obtenidos según las operaciones efectuadas en el periodo de tiempo que abarca la revisión y también incluye un examen de esos resultados. Estos informes contienen anexos, cédulas y relaciones explicativas y análisis en forma de gráficas, de tabulaciones y de comentarios. Debe rendirse por escrito en lenguaje apropiado, con palabras sencillas y precisas que no se presten a dobles o malas interpretaciones, omitiendo palabras inútiles, para que sea breve y conciso.

El primer párrafo del dictamen se denominó por la Comisión de Procedimientos de Auditoría **PÁRRAFO DE ALCANCE**, consiste en una breve exposición del alcance del trabajo realizado por el auditor (una lista de los estados financieros que han sido sometidos a auditoría y por tanto sujetos a la opinión 'dictamen' del auditor) y el grado de responsabilidad que asume con respecto al mismo. En él se indica el nombre de la persona moral o física cuya contabilidad es objeto de la auditoría, el tipo de los estados financieros examinados y el periodo que abarcan, las normas aplicadas en la revisión, y fundamentalmente, el trabajo desarrollado.

En el contenido del dictamen se encuentra la primera afirmación básica de haber examinado los estados financieros, que son generalmente: el balance general, el estado de pérdidas y ganancias y el estado de variaciones en el capital contable, no porque sean los únicos estados financieros de importancia, sino porque son los que reflejan mejor la situación financiera de una empresa y los resultados de sus operaciones.

La afirmación más importante que hace el contador público en el párrafo de alcance de su dictamen es, sin duda, aquella en la que declara que su examen fue llevado a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Esta afirmación constituye un sello que el contador público pone a su dictamen y es lo que da confianza a los lectores de los estados financieros.

El alcance de dichas normas es muy amplio y se aplica tanto a las aptitudes personales de los contadores públicos como a la idoneidad de su trabajo. Debemos distinguir las normas de auditoría generalmente aceptadas de los procedimientos de auditoría que deben variar para hacer frente a las exigencias de cada trabajo en particular, pero las normas que deben observarse al seleccionar y aplicar dichos procedimientos son las mismas en todas las circunstancias.

En el **SEGUNDO PÁRRAFO** del dictamen, el contador público da su opinión sobre los estados financieros examinados, y su punto de vista está contenido en la expresión **presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de sus operaciones.** Asimismo, se indican en este párrafo las bases sobre las que se prepararon los estados financieros, así como las salvedades o restricciones que hubiere encontrado. La parte medular del párrafo de opinión es la frase ***presentan razonablemente***, que quiere expresar que aunque las cifras incluidas en los estados financieros no sean exactas, sí pueden ser aceptadas como correctas en un sentido práctico.

Por lo que el contador público, al efectuar una auditoría encaminada a la dictaminación de los estados financieros basándose en las normas de auditoría, efectuará un trabajo a base de pruebas selectivas de los aspectos más importantes de la empresa, para convencerse a sí mismo de que dichos estados financieros concuerdan con lo asentado en otros documentos según los cuales fueron elaborados, y si la información que presentan es objetiva y veraz.

La situación financiera está reflejada en el Balance General, que es un documento que muestra objetivamente los recursos con que cuenta la empresa tanto para solventar sus obligaciones como para generar utilidades. De ahí la importancia de que la información que aparezca en los estados financieros sea razonablemente correcta en lo que respecta a sus cifras y en la apropiada clasificación de sus cuentas para que se muestre el verdadero panorama general de la situación financiera de la empresa. La referencia en el dictamen a los resultados del ejercicio es una garantía de su razonable corrección y de que podrán ser interpretados posteriormente.

#### **ELEMENTOS QUE INTEGRAN EL DICTAMEN:**

- a) Carátula o primera hoja del dictamen, hace una alusión genérica al trabajo realizado.
- 1. Será elaborado en papel membretado de la firma de contadores públicos o del profesional que realizó el examen, ello a efecto de identificar al responsable de dicho dictamen.
- 2. En la parte central de la hoja se hará referencia expresa de que el cuaderno contiene un dictamen, el nombre de la empresa o entidad a la que se practicó el examen y la fecha y período a que alude el dictamen.
- 3. Lugar y fecha de emisión del dictamen.
- b) El dictamen.

#### **Destinatario.**

Generalmente el dictamen se dirige a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.

#### **Identificación de los estados financieros.**

El dictamen del auditor se referirá al estado de situación financiera y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, en

los párrafos de alcance y opinión, señalándose además las fechas y períodos de los estados financieros por él examinados.

#### **Identificación de la responsabilidad de la administración de la empresa y del auditor.**

Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la empresa y que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos.

#### **Descripción general del alcance de la auditoría:**

- a. Debe señalarse que fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b. Debe señalarse que existe seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes.
- c. Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.
- d. Que se evaluaron los principios de contabilidad utilizados y la presentación de los estados financieros en su conjunto.
- e. Que la auditoría proporciona bases razonables para la opinión.

#### **Opinión del auditor.**

La opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

#### **Redacción y firma del dictamen.**

Siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional e individual de quien suscribe el dictamen.

## Fecha del dictamen.

Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya el trabajo de auditoría de estados financieros, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.

## Obligaciones en su uso.

Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros se debe seguir un modelo, como el que presentamos a continuación:

### Presentación.

El texto del dictamen, si el contador no tuvo limitaciones durante el desarrollo de su trabajo, o salvedades a su opinión, constituye el dictamen limpio:

"He examinado los estados de situación financiera de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19.. y 19.. y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados."(sic)<sup>64</sup>

### c) Estados Financieros.

Generalmente, el dictamen del auditor se referirá al balance general y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera.

<sup>64</sup> Ibidem., p. 203.

Sin embargo, en ciertos casos es posible que el auditor emita un dictamen solamente sobre el balance general y no sobre los otros estados financieros básicos.

**d) Notas a los Estados Financieros.**

La mayor parte de las veces no se puede presentar en el cuerpo de los estados financieros toda la información necesaria para una revelación suficiente; por tal motivo, las entidades acostumbran ampliar su información mediante notas a los estados financieros. Es conveniente señalar que los estados financieros y las notas relativas deben ser preparados por la entidad y son responsabilidad de ella; sin embargo, el auditor puede ofrecer sugerencias en la preparación de dichos estados y notas, o participar en su redacción, sin que ello implique relevar a la empresa de la responsabilidad de su contenido y presentación. En términos generales, las notas a los estados financieros son explicaciones que amplían el origen y significado de los datos y cifras que se presentan en dichos estados.

El auditor deberá comprobar que las notas incluyen toda aquella información básica que por motivos prácticos no se puede presentar en el cuerpo de los estados financieros, y que se considera indispensable para que exista una revelación suficiente. Las notas no sustituyen la información que el auditor debe presentar en su dictamen; sin embargo, puede hacer referencia a ellas para simplificar el contenido de su opinión.

Cuando exista un dictamen con salvedad, una abstención de opinión o una opinión negativa que se derive de un hecho explicado en una nota, deberá mencionarse en el dictamen la esencia de la nota, haciendo referencia a ella para que el lector pueda enterarse de información más detallada. Cuando las notas son insuficientes, el auditor deberá incluir la información que estime indispensable en su dictamen, consignando la salvedad correspondiente. Pero si las notas contienen datos o comentarios no auditados, el auditor deberá indicar con precisión ese hecho en el dictamen. Las notas a los estados financieros se presentan en hojas por separado al balance general por ser éste el estado financiero más genérico y en virtud de que cualquier situación que se trate en las notas afecta a dicho estado. Por lo que hace a las características de las notas, éstas deben ser claras, deben presentarse con integridad, precisión y brevedad.

Como resultado de su trabajo podrá expresar una opinión sin salvedades, una opinión con salvedades, abstenerse de expresar una opinión sobre los estados financieros en su conjunto o emitir un dictamen negativo.

Por lo que el dictamen puede tener las siguientes formas:

- a) Dictamen limpio o sin salvedades,
- b) Dictamen con salvedades,
- c) Dictamen negativo,
- d) Abstención de opinión.

Generalmente, el dictamen del auditor se refiere al balance general y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera.

**DICTAMEN LIMPIO O SIN SALVEDADES.-** Es aquél a través del cual el contador público manifiesta sin restricciones la aplicación de normas de auditoría generalmente aceptadas y expresa su opinión sin reservas respecto a los estados financieros en su conjunto. No existen limitaciones y reservas a la razonabilidad general de los estados financieros del cliente.

**DICTAMEN CON SALVEDADES.-** El auditor expresa una opinión con salvedades, señalando todas las razones de importancia que la originaron e indicando inmediatamente después de la expresión "en mi opinión" la frase "excepto por" o su equivalente. Si las excepciones no son de una gravedad tal que destruyan el valor de la opinión acerca de los estados financieros en su conjunto, podrá expresar dicha opinión, con las salvedades propias del caso, o cuando hubiese limitaciones provenientes del propio cliente o de otras circunstancias.

**DICTAMEN CON ABSTENCIÓN DE OPINIÓN.-** Cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal, que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. Es aquél que emite el auditor cuando no puede llegar a una conclusión –sea favorable o desfavorable- acerca de la razonabilidad de lo expuesto en los estados financieros; en este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

**DICTAMEN NEGATIVO.-** El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, encuentra que los estados financieros no están de acuerdo con principios de contabilidad y las desviaciones son en tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

Si las excepciones son de tal magnitud que nulifiquen el valor de la opinión sobre los estados financieros, tiene entonces la obligación de negarse a emitir un dictamen sobre los mismos, expresando las razones que lo llevaron a tal conclusión.

#### **4. 1. 6. El dictamen sobre estados financieros para efectos fiscales de acuerdo con lo señalado por el Código Fiscal de la Federación**

En la obra intitulada "Conceptos Generales de Auditoría", obra argentina, se señalan los siguientes tipos de auditoría:

a) Según el objetivo perseguido:

- 1. Contable.
- 2. Operativa.

b) Según las personas que la ejercen:

- 1. Interna.
- 2. Externa.

El tipo de auditoría a que se refiere el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación de nuestro país, es precisamente aquella a la que la clasificación argentina ha denominado **auditoría externa**; el auditor externo habitualmente se ocupa de un campo específico dentro de la auditoría contable: el examen de los estados financieros con el propósito de emitir el dictamen correspondiente, a fin de que la empresa y los terceros interesados dispongan de un juicio independiente e imparcial acerca de dichos estados.

De acuerdo a lo señalado por el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación: "**Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario los hechos afirmados: en los**

**dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes ...**, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:
  - a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.
  - b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a tratados internacionales de que México sea parte.
- II. Que el dictamen ... se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.
- III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrán efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios..."

Existen dos formas de presentación del dictamen:

1. Haciéndolo parte integrante del balance, al calce del mismo, y
2. Formulándolo en hoja por separado, adjunta a los Estados Financieros examinados.

En la auditoría de los estados financieros, la culminación tradicional del trabajo es la emisión del dictamen sobre dichos estados. Para dictaminar estados financieros, se requiere necesariamente el cumplimiento de todas las normas de auditoría generalmente aceptadas; en cambio, cualquier información adicional que presente el auditor, no necesariamente debe estar sujeta al cumplimiento de las normas indicadas, a excepción desde luego, de las normas personales que rigen al Contador Público en todos los aspectos de su profesión, sea cual fuere el tipo de servicio prestado. Además, de que todo lo necesario para que el lector de los estados financieros se forme una opinión acerca de la situación financiera y de los resultados de operación, debe estar íntegramente explicado en el cuaderno o sección correspondiente al dictamen de los estados financieros; por lo tanto, las salvedades que en su caso procedieran, deben estar íntegramente expuestas en el texto del dictamen y nunca deben diluirse en los comentarios del informe largo.

El dictamen de los estados financieros lo constituye únicamente un cuaderno que normalmente consta de:

- a) Dictamen;
- b) Balance general;
- c) Estado de resultados;
- d) Estado de variaciones en el capital contable;
- e) Estado de origen y aplicación de recursos;
- f) Las notas a los estados financieros, parte integrante de estos últimos.

#### **4. 2. Profesionistas facultados para dictaminar los estados financieros para efectos fiscales de los contribuyentes obligados o no a dictaminarse**

El contador público, por su formación profesional, su experiencia y su enfoque independiente, es la persona indicada para juzgar si las transacciones o hechos económicos de una empresa han sido razonablemente considerados en los libros; para ajustar o rectificar, en sus papeles de trabajo, las anotaciones realizadas; para añadir lo que no se hubiese considerado y, finalmente, para producir los estados financieros fundamentales y exponer su opinión sobre los mismos. El reto a las capacidades del contador consiste en determinar la razonabilidad de los estados financieros del cliente, y de los conceptos en ellos declarados, a partir de las evidencias comprobatorias que someta a examen.

El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación señala en la parte que nos interesa: "...en los **dictámenes formulados por contadores públicos** sobre los estados financieros de los contribuyentes...", de lo que se desprende que son precisamente los contadores públicos, los que se encuentran autorizados para emitir un dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes, siempre y cuando se cumplan con los requisitos que señala el referido ordenamiento, así como su Reglamento, entre otros, deben encontrarse registrados ante las autoridades fiscales correspondientes.

Este registro sólo lo pueden obtener:

- a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.
- b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

Por otra parte el artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, señala los documentos que debe presentar el contador público para obtener su registro para dictaminación de los estados financieros.

#### **4. 2. 1. Requisitos legales para que el contador público independiente pueda emitir el dictamen para efectos fiscales**

Además de los requisitos legales para que el contador público independiente pueda emitir el dictamen para efectos fiscales, están los siguientes: debe mantener una posición de Independencia, a fin de lograr imparcialidad y objetividad en sus juicios. Independientemente de los requisitos a que hace referencia el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación se debe cumplir con lo señalado por el artículo 45 de su Reglamento, que dispone lo siguiente:

"El contador público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

- I. El que acredite su nacionalidad mexicana,
- II. Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública,
- III. Constancia emitida por un Colegio de Contadores Públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Además de expresar, bajo protesta de decir verdad, que no está sujeto a proceso o condenado por delitos de carácter fiscal o intencionales que ameriten pena corporal.

Una vez otorgado el registro, el contador que lo obtenga, deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en la solicitud; debe comprobar ante la autoridad competente y dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal demostrando encontrarse actualizado de las disposiciones fiscales o en su defecto constancia expedida por la asociación o colegio.”

#### **4. 2. 1. 1. Impedimentos legales para dictaminar estados financieros**

Es el artículo 53 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el que señala las diversas hipótesis por las cuales un contador público no puede dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente, por no existir independencia e imparcialidad en su trabajo. De acuerdo con lo señalado por este artículo se encuentran impedidos para dictaminar los estados financieros de un contribuyente, por afectar su independencia e imparcialidad, “el contador público registrado que:

- I. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto grado y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.
- II. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamine, director, miembro del Consejo de Administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él... El comisario de la sociedad no se encuentra impedido para dictaminar salvo, ...

- III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna ingerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.
- IV. Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.
- V. Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.
- VI. Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.
- VII. Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente..."

Es decir, los impedimentos que tendría un contador público, para dictaminar los estados financieros de un contribuyente que se encuentra obligado u opta por dictaminar sus estados financieros, se debe a la falta de independencia e imparcialidad que debe prevalecer durante todo el trabajo a desarrollar, y por el tipo de vínculo que pueda tener con dicho contribuyente.

#### **4. 2. 1. 2. Renuncia a la presentación del dictamen o sustitución del contador público**

El artículo 48 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala al respecto lo siguiente:

"Los contribuyentes a que se refiere el artículo 46 de este Reglamento podrán sustituir al contador público designado y en el caso de los contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros, podrán renunciar a la presentación del dictamen, siempre que en ambos casos lo comuniquen a la autoridad fiscal competente, dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso a que se refiere el citado artículo 46, manifestando los motivos que tuvieren.

Cuando el contador público no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, el aviso para sustituirlo se podrá dar en cualquier tiempo antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen.

Si existe sustitución del contador público, las autoridades fiscales competentes, podrán autorizar a solicitud del contribuyente que el dictamen se presente dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

El contador público tendrá la obligación de formular su dictamen, salvo que tenga incapacidad física o impedimento legal para hacerlo o que dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación del aviso a que se refiere el artículo 46 anterior, presente nuevo aviso ante las autoridades comunicando que renuncia a formularlo, justificando los motivos que tuviere."

#### **4. 3. El informe del auditor y los elementos que debe contener**

El examen efectuado a los estados financieros, le proporciona al auditor los elementos para que pueda emitir un informe, que resume su opinión sobre los elementos revisados. Dicho **informe**, constituye, en consecuencia, la conclusión del trabajo de auditoría.

El valor de los estados financieros auditados para el analista es evidente al leer el informe del contador que acompaña a los estados auditados. Siempre deberá contener el nombre y firma del contador público, para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen, responsabilidad que se limita a su opinión. El auditor debe tener la habilidad y dedicación necesarias para escribir informes largos, claros, informativos, precisos e interesantes, basándose en los resultados de su trabajo; si su informe no es lo suficientemente claro, puede ser mal interpretado; si es impreciso e insuficientemente informativo, no lograría su propósito; y si no es interesante, probablemente no sea leído en su totalidad.

Las **partes esenciales del informe** de un contador son el dictamen –la opinión profesional- y los estados financieros a los cuales dicho dictamen se refiere. Al emitir su informe el auditor debe señalar los datos en forma consistente y debe manifestar con toda claridad el grado de responsabilidad que asume.

El informe comúnmente llamado dictamen, resulta de un examen de estados financieros practicado por contador público independiente, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Los informes se pueden **clasificar** de la siguiente forma:

- a) Informe corto;
- b) Informe largo;
- c) Informe sobre el control interno derivado del examen de estados financieros;
- d) Informes especiales.

Lo que hasta ahora se ha dado en llamar informe corto, debe conocerse únicamente por dictamen de estados financieros y, en esta forma, diferenciarlo de aquello que es un informe donde se comentan cifras, hechos y circunstancias de una manera narrativa.

La información que contiene el informe largo es mucho más extensa que la contenida en el dictamen de estados financieros, debe proporcionar comparaciones, análisis y comentarios sobre los estados dictaminados y sobre estados e información adicional obtenida que se relacione con éstos. El informe largo varía más en forma, contenido y propósito que el dictamen de estados financieros, el cual persigue un mismo fin y conserva su uniformidad en un grado mucho mayor.

Para llegar al dictamen, el auditor debe cumplir con las siguientes normas que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos impone:

- a) **PERSONALES.**
  - 1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
  - 2. Cuidado y diligencia profesionales.
  - 3. Independencia.
  
- b) **DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO.**
  - 1. Planeación y supervisión.
  - 2. Estudio y evaluación del control interno.
  - 3. Obtención de evidencia suficiente y competente.

**c) DE INFORMACIÓN.**

1. Observación de principios de contabilidad aplicados en forma consistente.
2. Adecuada y suficiente información contenida en los estados financieros básicos para su correcta interpretación.
3. Aclaración de la relación con estados e información financiera y expresión de opinión.

**4. 4. Responsabilidad del auditor en la elaboración del dictamen**

El contador público contrae considerable responsabilidad con el público, con sus clientes, con su profesión y consigo mismo. Su responsabilidad la adquiere no solamente con la persona que contrata sus servicios, sino, con un vasto número de personas, desconocidas para él, que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión. Tal responsabilidad nace de la importancia que las personas para quienes la emite conceden a su opinión.

Antes de emitir su opinión debe haber aplicado previamente todas aquellas pruebas que le permitan asegurarse de la razonable corrección de los estados financieros con el objeto de mantener la confianza que el público ha depositado en él. Queda entendido, pues, que el contador público contrae una gran responsabilidad al emitir el dictamen, cualquiera que sea su uso o destino, precisamente por el alto grado de credibilidad que se le reconoce. El contador tiene, por tanto, una responsabilidad no sólo profesional, sino también civil y penal.

El contador es legalmente responsable de todos los actos fraudulentos que en su trabajo cometan él mismo o su personal, así como de la negligencia en su desempeño. Ya que tiene la obligación de realizar una auditoría técnicamente aceptable de acuerdo con las normas de su profesión.

El artículo 5° de nuestra Constitución señala expresamente el derecho que tiene toda persona para dedicarse a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode siendo lícitos y sólo podrá vedarse por determinación judicial o resolución gubernativa, cuando cometa delitos en el desarrollo de su profesión. Constitucionalmente sólo puede vedarse el ejercicio de una profesión por determinación judicial. En el caso de que se cometan actos delictuosos los contadores públicos se obligarán a la reparación de los

daños causados por sus propios actos o por los de sus ayudantes, cuando éstos obren en su nombre.

Por otra parte, los artículos 228 y 230 del Código Penal para el Distrito Federal, señalan los casos en que el contador público incurre en responsabilidad penal cuando causa daños indebidos en el ejercicio de su profesión, por delitos ya sean intencionales o imprudenciales de carácter punible.

De acuerdo con lo señalado por el artículo 2615 del Código Civil "el que preste servicios profesionales sólo es responsable hacia las personas a quienes sirve, por causa de negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito." Los contadores públicos serán civilmente responsables por estas circunstancias, pero si su conducta va acompañada de otra figura que constituya delito, la responsabilidad que contraen con sus clientes ya no será civil sino penal. Por tanto, la responsabilidad del auditor sobre los estados financieros que ha revisado y auditado, se limita a la expresión de su opinión sobre ellos.

El contador, después de hacer su investigación con las normas y procedimientos generalmente aceptados de auditoría, indica que en su opinión los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de conformidad con los principios contables generalmente aceptados, aplicados en forma consistente. Se debe aclarar que los propietarios o la gerencia son responsables de los estados financieros y que el contador público independiente es responsable sólo de su dictaminación y opinión.

Al usarse la expresión "presentan razonablemente la situación financiera" el contador hace referencia a la situación financiera tal como se muestra por medio de los registros contables que se llevan conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. El auditor no indica que los estados son "correctos" o "veraces" en forma absoluta. En virtud de que el dictamen sobre esos estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional, éste deberá expresar en forma clara y precisa el grado de responsabilidad que está asumiendo al firmar dicho documento.

El auditor, al calificar su opinión relativa a los estados financieros, por lo general lo hace incluyendo en el "dictamen" un párrafo para explicar sus reservas y excepciones: el

contador puede presentar reservas en su dictamen, el informe que se acompaña al dictamen se utiliza cuando el contador incluye información detallada en relación con la auditoría.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados se refieren a los principios o reglas a los cuales se adhieren la mayor parte de los contadores públicos.

El contador público, en su trabajo para emitir una opinión sobre los estados financieros de una empresa, debe tener el debido cuidado en su planeación, realización y evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados, y debe lograr un grado apropiado de trabajo para adquirir la certeza razonable que los errores e irregularidades serán detectados. Su opinión se basa en la certeza razonable, ya que no puede asegurar el detalle, y su reporte no constituye una garantía plena. No se puede hablar de una certificación porque no puede haber una certeza total de que los estados financieros sean correctos.

El auditor debe basar su trabajo tanto en el empleo de un juicio maduro y la aplicación de una técnica especializada, como en la observancia de determinados lineamientos que permitan que su actuación pueda reunir requisitos mínimos de calidad profesional. El juicio del auditor respecto a la razonabilidad de los estados financieros debe aplicarse en el marco de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Sin este marco, el auditor no tendría un estándar uniforme para juzgar la correcta presentación de la posición financiera, resultados de operación y los cambios en la situación financiera.

El contenido y elaboración de los estados financieros es responsabilidad que compete a la administración de la entidad. Mientras que el auditor es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los mismos, la responsabilidad en cuanto a la preparación de estos y de sus notas aclaratorias recae en la administración de la entidad.

Para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros, deberá cubrir todos los aspectos de importancia de los mismos, es decir, obtener una seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoría de que la información que muestran los registros contables que sirvieron de base para su elaboración, es suficiente, confiable y que se encuentra revelada adecuadamente en los

mismos, de acuerdo a su importancia y conforme a los principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Dado que no es práctico examinar todas las operaciones de una empresa, el auditor deberá aplicar sus procedimientos de revisión a base de pruebas selectivas. El contador público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

El Código de Ética Profesional señala con relación al contenido de esta apartado lo siguiente:

Artículo 1.01: Los contadores públicos tienen la ineludible obligación de regir su conducta de acuerdo a las reglas contenidas, las cuales deberán considerarse mínimas, pues se reconoce la existencia de otras normas de carácter legal y moral cuyo espíritu amplía el de las presentes.

Artículo 1.02: Este código rige la conducta del contador público en sus relaciones con el público en general, con quien patrocina sus servicios (cliente o patrón) y sus compañeros de profesión.

Artículo 1.0.6: Las opiniones, informes y documentos que presente el contador público deberán contener la expresión de su juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error y tomando en cuenta las declaraciones del Instituto.

Artículo 1.0.7: Los informes de cualquier tipo que emita el contador público con su firma, deberán ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su supervisión.

Artículo 1.0.9: Al firmar informes de cualquier tipo el contador público será responsable de ellos en forma individual.

#### **4. 5. Importancia de la opinión del auditor en la elaboración del dictamen para estados financieros**

El proceso de formarse una opinión y elaborar un dictamen sobre lo razonable de los estados financieros de un cliente, recorre las siguientes etapas:

1. El auditor debe examinar suficientes elementos de prueba (evidencia comprobatoria).
2. Se forma una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.
3. Acto seguido, el contador público emite su dictamen.

Es decir, el auditor debe observar que los estados financieros:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad;
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;
- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

La función del auditor o contador consiste en examinar los estados financieros y emitir su opinión sobre los mismos.

Para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros, deberá cubrir todos los aspectos de importancia de los mismos, para lo cual deberá obtener una seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoría; de que la información que muestran los registros contables que sirvieron de base para su elaboración, es suficiente, confiable, y que se encuentra revelada adecuadamente en los mismos, de acuerdo a su importancia y conforme a principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes.

Dado que gran parte de la evidencia comprobatoria, es más de naturaleza persuasiva que concluyente, el criterio es indispensable en todo el trabajo del auditor. Su opinión se basa en un juicio experto sobre si los principios de contabilidad aplicados son generalmente aceptados, si son apropiados en las circunstancias, si los estados financieros son realmente informativos, si la información esta clasificada y presentada de manera razonable y si reflejan los hechos de tal manera que presenten la posición financiera, resultados de operación y cambios en la situación financiera, dentro de un rango de límites aceptables.

Antes de emitir su opinión debe haber aplicado previamente todas aquellas pruebas que le permitan asegurarse de la razonable corrección de los estados financieros con el objeto de mantener la confianza que el público ha depositado en él. No debe conformarse el contador con haber efectuado un examen adecuado de los estados financieros, sino que está obligado a mencionar este hecho en el cuerpo del dictamen para que las personas interesadas en él tengan la certeza absoluta de que antes de que el profesional expresara su opinión, tuvo que haber examinado dichos estados.

La opinión del auditor, por ser independiente a la de la administración de la empresa, y el resultado de la aplicación de normas que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros dictaminados.

Para estar en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y profesional sobre la razonabilidad con que los estados financieros presentan la posición financiera y que no se pretende como objetivo el descubrimiento de fraudes, la corrección de los sistemas contables de la empresa, la actualización de la contabilidad, corregir deficiencias del control interno, el auditor tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener con certeza razonable, la convicción de:

1. La autenticidad de los hechos y fenómenos que reflejan los estados financieros, que fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.
2. Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros, dichos hechos y fenómenos.

3. Que los estados financieros están de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Para la obtención de los elementos de juicio suficientes, el auditor debe aplicar procedimientos de auditoría de acuerdo con las circunstancias específicas de trabajo, con la oportunidad y alcance que juzgue necesario en cada caso.

Es imprescindible que el contador público en su carácter de auditor de estados financieros desarrolle su trabajo profesional con estricto apego a los pronunciamientos emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en materia de principios de contabilidad y de normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados. Su conducta debe regirse por el código de ética profesional emitido por la misma dependencia.

Al expresar cualquier juicio profesional, el contador público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial y al emitir su opinión asume graves responsabilidades, por lo que para respaldarla, debe realizar revisiones que se conduzcan de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y tomar en consideración todos los procedimientos que se consideren necesarios, en vista de las circunstancias, guiándose por un programa para la realización del trabajo de auditoría.

Por lo que la opinión del contador público independiente debe basarse en revisiones que se conduzcan de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

Los papeles de trabajo representan una ayuda en la planeación, ejecución, supervisión y revisión del trabajo, y proporcionan la evidencia necesaria que respalda la opinión del auditor.

Deben contener la evidencia de la planeación llevada a cabo por el auditor, la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados y de las conclusiones alcanzadas.

- a) Los papeles de trabajo deben ser completos y lo suficientemente detallados.
- b) Los papeles de trabajo deberán contener todos los asuntos significativos que requieran de juicio profesional del auditor así como la conclusión de los mismos.

- c) Los papeles de trabajo son prioridad del auditor, y a petición podrá poner a disposición de su cliente parte o extractos de los mismos sin que éstos constituyan un sustituto de los registros contables.
- d) El auditor deberá adoptar los procedimientos necesarios para asegurar la custodia y confidencialidad de sus papeles de trabajo, y deberá conservarlos por el tiempo que sea necesario con el objeto de satisfacer las necesidades de su práctica y cualquier requerimiento legal o profesional.

Los papeles de trabajo deben contener suficiente evidencia comprobatoria para permitir una razonable base sobre la cual el contador público independiente pueda emitir su dictamen. Deben estar sistemáticamente organizados, deben estar completos y deben contener toda la evidencia necesaria. Dicha evidencia debe ser consistente y no contradictoria.

Su objetivo es documentar todos aquellos aspectos importantes de la auditoría que proporcionan evidencias de que el trabajo se llevo a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Sirven como elemento probatorio.

## Capítulo V: Marco legal del dictamen

### 5. 1. Sujetos obligados a presentar sus estados financieros dictaminados

El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, señala qué personas están obligadas a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, al indicar:

“Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentren en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado:

- I. Las personas físicas y morales que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos superiores a \$5'850,000,000.00, que el valor de su activo sea superior a 11'700,000,000.00 o que por lo menos 300 trabajadores le hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio anterior...
- II. Las personas morales que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (el dictamen se efectúa en forma simplificada) ...
- III. Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente...
- IV. Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de Entidades Paraestatales (los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los Fideicomisos a que se refiere la Ley de Entidades Paraestatales) , así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos o bases, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I de este artículo...”

### **5. 1. 1. Sujetos para quienes es potestativo presentar estados financieros dictaminados**

El artículo 32-A, fracción IV, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación, señala que:

"...

IV. Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, **podrán optar** por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

Lo anterior, se ve corroborado con lo señalado por el artículo 47 del mismo ordenamiento tributario, el cual dispone que quienes opten por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, deben presentar en términos del artículo 32-A, fracción IV, párrafo quinto del mismo ordenamiento, aviso de dictamen ante las autoridades competentes a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretenda dictaminar; pero por otra parte, el artículo 46 del Reglamento del referido Código señala que los contribuyentes que opten o se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, de lo que deriva evidentemente una contradicción por lo que hace al término dentro del cual se debe presentar el aviso respectivo para hacer dictaminar sus estados financieros por los contribuyentes que opten por ello.

Desprendiéndose la posibilidad que tienen estos contribuyentes, sean personas físicas o morales, para optar por hacer dictaminar sus estados financieros en términos de lo señalado por el artículo 52 del ordenamiento tributario. De lo cual surge una prerrogativa a favor de los mismos, toda vez que si hacen dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, sin estar obligados a ello, tendrán el derecho de que se dé por concluida anticipadamente la visita domiciliaria, en su caso; lo que no sucede, en cambio para aquellos

que se encuentran obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, de lo que deviene el trato desigual e inequitativo entre estos contribuyentes, y que más adelante estudiaremos.

### **5. 1. 2. Requisitos para presentar estados financieros dictaminados para efectos fiscales (la presentación del aviso respectivo)**

El artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala:

"El plazo para la presentación del aviso de los contribuyentes que opten o estén obligados a dictaminar sus estados financieros en los términos de los artículos 52 y 32-A del Código, respectivamente: deberán presentar aviso a las autoridades competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, observando las siguientes reglas:

- I. El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el contador público que vaya a dictaminar.
- II. El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

En los casos de liquidación, el dictamen a que se refiere el párrafo anterior se podrá presentar tanto por el ejercicio de doce meses, como por el ejercicio irregular que se origina por esos hechos, siempre que dicha presentación se efectúe dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal."

### **5. 1. 2. 1. Causas por las que no se le da efectos al aviso para emitir el dictamen fiscal**

El artículo 47 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, señala expresamente a este respecto lo siguiente:

"El aviso a que se refiere el artículo 46 de este Reglamento no surtirá efectos en el caso de contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros cuando:

- I. No haya sido presentado en los términos de dicho precepto.

En primer lugar se señala que el aviso no surtirá efectos si no es suscrito tanto por el contribuyente como por el contador público que vaya a dictaminar; además de que el dictamen debe referirse a los estados financieros del último ejercicio (artículo 46 del mismo ordenamiento).

- II. También si el contador público no se encuentra registrado o su registro se encuentre suspendido o cancelado.
- III. Que se le haya notificado la orden de visita domiciliaria con anterioridad a la presentación del aviso.
- IV. Que se esté practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a aquél a que se refiere el aviso, o bien, por haber emitido, aun cuando no se haya notificado, orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio.  
Cuando la visita domiciliaria se refiera a ejercicios anteriores al que se dictamina, la Secretaría, tomando en cuenta los antecedentes respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, podrá dar efectos a la presentación del aviso, si así se le notifica a éste y al contador público dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectúa dicha presentación.
- V. Exista impedimento del contador público que lo suscriba."

La fracción IV, arriba anotada es a todas luces inconstitucional, toda vez que si se está practicando una visita domiciliaria por ejercicios anteriores, no vemos la justificación del porqué no se le da efectos a la presentación del aviso, a pesar de haberse presentado dentro del término que prevé el Código Fiscal de la Federación; y mucho menos se encuentra apegado a derecho, el que pretenda dársele efectos jurídicos a una supuesta orden de visita del ejercicio dictaminado, a pesar de no haberse notificado al contribuyente dicha orden, lo que es contrario a nuestro máximo ordenamiento, todo en detrimento de las garantías de que es titular el contribuyente; entre ellas, las garantías de seguridad y legalidad. Con dicho proceder la autoridad estaría actuando arbitrariamente, ya que estaría en sus manos, tomando en cuenta los antecedentes respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, el dar o no efectos jurídicos a la presentación del aviso respectivo, lo que nuevamente violenta la garantía de seguridad, ya que no se señalan los parámetros de evaluación de tales "antecedentes".

El contribuyente deberá presentarse dentro del plazo de siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate, a través de discos magnéticos flexibles sus estados financieros dictaminados (artículo 49 del mismo ordenamiento).

#### **5. 1. 2. 2. Informes que se deben presentar con motivo de la dictaminación de estados financieros**

El artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, señala qué informes deben presentarse con motivo de la dictaminación de los estados financieros.

“Los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior, deberán presentar lo siguiente:

- I. Carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del contador público que dictamina.
- II. Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente debidamente firmados por el contador público.
- III. Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para este objeto que contenga la información sobre los estados financieros básicos respecto de los cuales emite su dictamen, y los datos del cuestionario de autoevaluación inicial incluidos en las reglas de carácter general que para tal efecto expida la Secretaría, así como lo siguiente:
  - a) Estados Financieros básicos y las notas relativas a los mismos, en base a lo siguiente:
    1. Estado de posición financiera.
    2. Estado de resultados.
    3. Estado de variaciones de capital contable.
    4. Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo.
  - b) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, administración, de ventas, financieros y otros.

- c) Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor, incluyendo pagos provisionales, que deben presentarse bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividades empresariales, deberán mencionarse las contribuciones causadas por su realización, así como las contribuciones provenientes de ingresos distintos de dicha actividad, informando expresamente si se obtuvieron otros ingresos, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por impuesto sobre la renta.
- d) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.
- e) Conciliación entre los ingresos dictaminados y declaraciones para efectos del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios.
- f) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.
- g) Análisis de operaciones de comercio exterior.
- h) En el caso de dictamen de consolidación fiscal, informe y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladas y empresas relacionadas que no consoliden."

A su vez, el artículo 51 del mismo ordenamiento contiene una descripción de los requisitos que debe reunir la información anterior, a cuya lectura remito dada la extensión del citado numeral; es necesario resaltar que toda esa documentación e informes a que se refieren tanto el artículo 50 y 51 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, es suficiente para apreciar si el contribuyente omitió el cumplimiento de alguna obligación fiscal a su cargo, hecho que aunado a la presunción de certeza a que se refiere el artículo 52 del Código Tributario, nos permite concluir que para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de contribuyentes con estados financieros dictaminados, basta el dictamen con toda la documentación e informes anexos y, sólo en el caso de que después de revisado el dictamen se adviertan irregularidades que sean susceptibles de ser probadas, sólo entonces, será legítima y constitucional la práctica de la visita domiciliaria.

Esto quiere decir que los informes a que se refiere el precepto anterior, están estrechamente relacionados con los estados financieros del contribuyente que está obligado u opta por dictaminar sus estados financieros a través de contador público autorizado; los

informes anteriores, deben ser presentados en forma clara, sencilla y precisa, ya que de ello dependerá que la autoridad fiscal que inicie el procedimiento de revisión sobre los mismos quede satisfecha de que se han cumplido con los requisitos a que alude el ordenamiento tributario y su reglamento, lo que obligará a la autoridad a dar por concluida la visita domiciliaria que en su caso se hubiera ordenado.

## **5. 2. Requisitos para presentar estados financieros dictaminados para efectos fiscales**

Se deben cumplir aquellos requisitos a que alude el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Por una parte, el artículo 32-A, párrafo quinto, del Código Fiscal de la Federación, señala que debe presentarse aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, hecho que se ve aunado con lo dispuesto en el artículo 46 de su Reglamento; por lo que hace al contenido de estos artículos, en otros apartados ya hemos señalado la crítica que los mismos merecen, toda vez que por una parte el primero de dichos preceptos refiere que debe presentarse el referido aviso por aquellos contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros por contador autorizado, a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretende dictaminar; mientras que el segundo, señala que dicho aviso se debe presentar tanto por los contribuyentes que optan como por los que se encuentran obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado; dentro de los cuatro meses, si se trata de personas físicas y de tres meses si se trata de personas morales, por lo que es evidente la contradicción que existe en sus contenidos, todo ello en perjuicio de los contribuyentes, que son las personas a las que va dirigida la norma.

De acuerdo a lo señalado por el artículo 52 del Código Tributario, los dictámenes deben formularse por contadores públicos, cumpliendo para ello los requisitos a que alude este ordenamiento, así como su Reglamento; entre otros, deben encontrarse registrados, contar con título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública, ser miembros de un colegio de contadores reconocido, etcétera.

El dictamen debe formularse de acuerdo a las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, además de elaborarse cumpliendo con los requisitos a que se refiere el Capítulo III, Sección I, del Reglamento del referido ordenamiento.

El dictamen, junto con la demás información y documentación a que hace referencia el artículo 46 y 50 del Reglamento del Código Tributario, ya analizados en otros apartados, deben presentarse ante la autoridad fiscal competente dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate; se puede conceder una prórroga hasta por un mes más para la presentación del dictamen y los documentos citados, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado anteriormente.

Se debe incluir la información y documentación, líneas arriba enumerada; el texto del dictamen deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado la agrupación u organismo profesional de contadores públicos reconocido por la Dirección General de Profesiones; los estados financieros y sus notas deben presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior; debe adherirse a los discos magnéticos datos de identificación.

En términos del artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el aviso de los contribuyentes que opten o se encuentren obligados a dictaminarse debe suscribirse tanto por el contribuyente como por el contador público que vaya a dictaminar y se debe referir a los estados financieros del último ejercicio.

Para el caso de que se vaya a dictaminar a una persona moral, es necesario que en el aviso que presente el contador público se señale la denominación o razón social de la persona moral a la que presta sus servicios, el domicilio fiscal y el registro federal de contribuyentes de la persona moral, el número de registro asignado por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal al despacho contable en el que preste sus servicios, nombre de los contadores públicos autorizados para dictaminar que presten sus servicios a la misma persona moral (artículo 45-A del mismo ordenamiento).

### **5. 3. Reglamentación del dictamen**

El artículo 52, fracción II, del Código Fiscal de la Federación señala expresamente que el dictamen se debe formular de acuerdo a las disposiciones del reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público. Es decir, son aplicables al dictamen las disposiciones contenidas en los artículos 32-A, 42, 47 y 52 del Código Fiscal de la Federación, así como las disposiciones contenidas en el capítulo III, denominado "De las facultades de las

autoridades fiscales", Sección I, "De los dictámenes de contadores públicos", a las cuales remitimos en obvio de repeticiones.

### **5. 3. 1. Normas de auditoría para la elaboración del dictamen**

Sabemos que si bien no es posible establecer procedimientos uniformes mínimos para la auditoría; sí, en cambio, existen ciertos fundamentos que son la base e inspiración de los propios procedimientos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales. A estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría se les llama "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas", y que se han elaborado con la finalidad de mejorar la calidad de los estados financieros.

Por consiguiente, la existencia de las normas de auditoría y su naturaleza reconoce como fuente los siguientes dos hechos:

- a) La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- b) La auditoría tiene características y finalidades propias que le son connaturales.

En la opinión que emite sobre los estados contables, el contador público hace referencia a "las normas de auditoría generalmente aceptadas" para delimitar el alcance del trabajo efectuado. Estas normas de auditoría pueden definirse de la siguiente manera: "Son la guía en la ejecución de trabajos profesionales sobre la materia. Constituyen pautas mínimas de calidad acerca del contador, su trabajo y de su informe o dictamen."<sup>85</sup>

Las normas de auditoría generalmente aceptadas "son reglas que rigen la naturaleza y amplitud de la comprobación que debe obtenerse por medio de los procedimientos de auditoría."<sup>86</sup>

Los principios de contabilidad generalmente aceptados son "el conjunto de normas convencionales -es decir, que se siguen en virtud de la costumbre-, para lograr que los

<sup>85</sup> Lazzali, Santiago, Conceptos Generales de Auditoría, Op. cit., p. 9.

<sup>86</sup> Ruiz de Velasco, Luis, Auditoría Práctica, ed. 11ª, Ed. Banca y Comercio, México, 1995, p. 262.

estados financieros reflejen razonablemente la posición financiera del negocio, a pesar de las aproximaciones y estimaciones a que haya sido necesario recurrir.<sup>87</sup>

Las normas de auditoría "son principios fundamentales, que constituyen una guía general de carácter técnico, pero que sobre todo, son un breve código de ética profesional para el contador público."<sup>88</sup>

En concepto del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las normas de auditoría "son los requisitos mínimos de calidad en cuanto a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña de acuerdo con la naturaleza profesional de la práctica de la auditoría y a la información que rinde como resultado de ese trabajo."<sup>89</sup>

Las normas de auditoría generalmente aceptadas constituyen la piedra angular de la actuación profesional de los contadores y son el marco de actuación al que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para efectos ante terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia, relevancia o suficiencia de la información sujeta a examen.

La auditoría de estados financieros es una actividad profesional y como tal, debe regirse por pronunciamientos emitidos por la propia profesión y aceptados por los usuarios de sus servicios. Dicha auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional sólido y maduro para juzgar los procedimientos que deban seguirse a fin de estimar los resultados obtenidos.

En diversos países, entre ellos México, Estados Unidos de América, Argentina, entre otros, se han unificado criterios respecto a lo que deben ser estas "Normas de Auditoría", en beneficio de los contribuyentes y de los propios Estados, al existir uniformidad en las mismas.

El artículo 52, fracción II del Código Fiscal de la Federación el que señala expresamente que el dictamen debe elaborarse con base en las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de las mismas.

---

<sup>87</sup> *Ibidem.*, p. 285.

<sup>88</sup> Téllez Trejo, Benjamín Rolando, *El Dictamen en la Contaduría Pública*, Op. cit., p. 162.

<sup>89</sup> *Ibidem.*, p. 164.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas se han clasificado de la siguiente forma:

**I. Normas generales (personales):**

Se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Existen cualidades que el auditor debe haber adquirido antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de todo su trabajo.

Dichas cualidades son las siguientes:

- a) **ENTRENAMIENTO TÉCNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL.** El examen (de las cuentas) debe hacerse por persona o personas que tengan preparación técnica adecuada y sean competentes como auditores. El contador público que presta sus servicios como profesional independiente debe contar con el título respectivo, además de ser necesario que previamente al ofrecer sus servicios al público en general, cuente con entrenamiento técnico adecuado y una capacidad que le permita realizar las actividades normales de la auditoría de modo satisfactorio para sus clientes.
- b) **INDEPENDENCIA.** En todos los asuntos relacionados con su trabajo, el auditor o auditores, conservan una aptitud de independencia mental. El contador público no podría actuar como auditor en aquellos casos en los que existan circunstancias que puedan esperarse que influyan sobre su juicio objetivo y que por consiguiente, reduzcan su independencia mental, o en aquellos casos en los que las circunstancias puedan establecer en la mente pública una duda razonable sobre su independencia y objetividad.  
El auditor juzga el trabajo realizado por las personas que prepararon dicha información para que ésta pueda ser adecuadamente utilizada por los terceros.  
Para que la opinión del auditor sea válida, es necesario que además de estar fundada en su capacidad profesional, sea emitida con independencia mental. Se entiende que existe independencia mental en una persona, cuando sus juicios se fundan en los elementos objetivos del caso.

- c) **CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES.** Se observará la debida atención profesional en el desarrollo del examen y en la preparación del informe. El auditor, deberá desempeñar su trabajo con meticulosidad, cuidado y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional, con buena fé e integridad.

### ***II. Normas de ejecución del trabajo:***

Son los elementos básicos, fundamentales, en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular de cuidado y diligencia que debe observar al desempeñar su trabajo.

- a) **PLANEACIÓN Y SUPERVISIÓN.** El trabajo deberá plantearse en forma adecuada.
- b) **ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.** Debe hacerse un estudio y valoración adecuados del sistema de control interno en uso, para juzgar su eficacia y determinar la amplitud de las pruebas a que deberán sujetarse los procedimientos de auditoría
- c) **OBTENCIÓN DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE.** Mediante inspección, observación, investigaciones y confirmaciones, deberá obtenerse el suficiente y adecuado material de prueba que proporcione una base razonable para opinar a cerca de los estados financieros sujetos a examen.

### ***III. Normas de información:***

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen; el dictamen o informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros, a fin de otorgarle o no certeza a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa. Principalmente, a través del informe o dictamen, es como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance.

**Características del dictamen:**

- a) El informe deberá expresar si los estados financieros se presentan de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) El informe deberá expresar si dichos principios se han observado uniformemente durante el ejercicio actual en relación con el anterior.
- c) Las notas explicativas de los estados financieros deberán considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que en el informe se indique lo contrario.
- d) El informe contendrá, ya sea la opinión del auditor relativa a los estados financieros tomados en su conjunto, o bien su declaración en el sentido de que no puede expresar una opinión. Cuando no sea posible expresar una opinión general, deberán darse las razones que lo impidan. En todos los casos en que el nombre del contador se relacione con los estados financieros, el informe deberá contener una concisa descripción de la naturaleza del examen practicado por el contador, si lo hubo, y del grado de responsabilidad que éste asume.

Por lo antes indicado, podemos concluir que las normas de auditoría se refieren también al juicio o criterio del auditor para realizar el examen de los estados financieros.

**5. 3. 2. Integración de los estados financieros y documentación anexa**

El artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, señala los documentos que deben presentarse ante las autoridades fiscales con motivo de la dictaminación de los estados financieros, a cuyo contenido remitimos, en obvio de repeticiones.

A su vez el artículo 51 del mismo ordenamiento señala los requisitos que debe reunir la información a que hace referencia el artículo anterior, y a cuya lectura remitimos dada la extensión del mismo.

Dichos requisitos hacen alusión a la obligación que tiene el contador de basar el texto del dictamen en aquél que haya sido adoptado por la agrupación u organismo al que

pertenezca; el que los estados financieros y sus notas deben presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior; que la información a que se refiere la fracción III, del artículo 50 debe expresarse en miles de pesos; además de adherirse a los discos una etiqueta que permita la identificación de la información que contienen.

Toda la documentación e informes a que hace referencia el artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, es suficiente para apreciar si el contribuyente cumplió o no con todas y cada una de las obligaciones que le imponen las leyes fiscales a su cargo, lo que aunado a la presunción de certeza a que alude el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, nos hace concluir que para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes con estados financieros dictaminados, basta con revisar el dictamen con toda la documentación, informes y anexos; y sólo para el caso de que el contribuyente incumpla con las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y su reglamento o cuando después de revisado el dictamen se adviertan irregularidades susceptibles de ser probadas, sólo entonces será legítima y constitucional el inicio de una visita domiciliaria, de lo contrario se estaría violentado el marco constitucional que sólo permite que se restrinja la garantía de inviolabilidad del domicilio cuando ya no exista otra vía menos gravosa para el contribuyente.

Esto es, si existen otros medios a través de los cuales la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación, puede revisar el cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, como lo es en este caso la revisión de los dictámenes fiscales, causando menos molestias a los causantes; debe preferir dicha revisión en lugar de la expedición de una orden de visita, porque con esta última se estaría vulnerando el principio de inviolabilidad del domicilio, además de ser más molesto para el contribuyente el que una autoridad se introduzca en su domicilio, a pesar de haber hecho dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, cumpliendo con todos y cada uno de los requisitos a que alude el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; ya que en este último caso, cabría preguntarnos lo siguiente ¿Para qué se le otorgó a la autoridad fiscal la facultad de revisar los dictámenes a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, como medio menos lesivo, en lugar de practicar visitas domiciliarias, si a pesar de la existencia de dicho dictamen, la autoridad decide continuar con la visita domiciliaria?

Entonces, si la autoridad fiscal tiene la posibilidad de llegar al mismo resultado: verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, ya sea

haciendo uso de la práctica de la visita domiciliaria o de la revisión del dictamen, ¿porqué elige el medio que es más gravoso para el contribuyente?

¿Tendría razón de ser el hecho de que legislador señalara en el artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, el procedimiento de revisión de dictámenes, si no fuera posible llegar al resultado deseado, al ejercerse las facultades de comprobación por las autoridades fiscales, que es precisamente el verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes?

### 5. 3. 3. Valor Probatorio del dictamen

Ya desde el Decreto de 21 de abril de 1959 se señaló expresamente el valor que se le dio al dictamen; esto en sus artículos 7º y 8º al disponer lo siguiente:

Artículo 7º "Los causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, están obligados a utilizar los servicios de contadores públicos registrados, con el objeto de que éstos dictaminen, para efectos fiscales, los balances y declaraciones de sus negocios. En estos casos **se dará crédito a dichos dictámenes sin necesidad de practicar auditorías fiscales**, salvo las pruebas selectivas que establece el artículo siguiente.

Para los causantes con ingresos anuales menores de diez millones de pesos es optativo el procedimiento que establece este artículo; pero si lo utilizan, no se les practicarán las auditorías fiscales, en los términos del párrafo anterior."<sup>90</sup>

Artículo 8º "La Auditoría Fiscal Federal podrá ordenar la realización de las pruebas selectivas para comprobar si los dictámenes a que se refiere el artículo que antecede se ajustaron a las disposiciones legales aplicables y a los principios generalmente aceptados por la técnica contable. En esas pruebas se oír la opinión de contador público que hubiere dictaminado, para cuyo efecto se le citará a la diligencia con tres días de anticipación."<sup>91</sup>

Si bien es cierto que el Decreto de 21 de abril de 1959, que estableció la Auditoría Fiscal Federal fue derogado por el Código Fiscal Federal que entró en vigor el 1º de abril de

---

<sup>90</sup> Ibidem., p. 347.

<sup>91</sup> Ibidem., p. 348.

1967, también lo es, que debido a que en este Código se incorporó el dictamen de contador público para efectos fiscales, se le otorgó una mayor importancia al mismo, perfeccionando así lo estipulado en el referido decreto, con la notoria diferencia de que en el Código Tributario se expresan en forma más conservadora, generalizada o menos específica el crédito que se dará al dictamen y de manera más amplia las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para probar su veracidad.

En el artículo 85 del Código ya derogado destacan los siguientes puntos:

- a) Que los **hechos afirmados en los dictámenes de estados financieros para fines fiscales se presumirán ciertos**, salvo prueba en contrario, si se reúne el siguiente requisito (además del que se refiere a que el contador público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público): que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptadas.
- b) Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas del cumplimiento del requisito citado en el párrafo anterior.
- c) Que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales, las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios, y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan.

El Boletín número 630 del Colegio de Contadores Públicos de México, A. C. de 3 de abril de 1967 señala a este respecto lo siguiente:

"Por otra parte, se comentó que hasta ahora, en las actas levantadas por la DAFF como consecuencia de las revisiones de dictámenes de contadores públicos, en los términos del decreto de 21 de abril de 1959, **se asienta que se da crédito al dictamen y se propone a las diversas direcciones administradoras de los impuestos a que está sujeto el causante, que hagan las liquidaciones correspondientes con base en las cifras dictaminadas y las observaciones asentadas.** Sin embargo, de conformidad con el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación en sustitución de la fórmula "dar crédito" hecha constar en acta, se **expedirá un oficio en el que se comunique al causante y al contador público, que la Secretaría se ha cerciorado de que el dictamen se emitió de conformidad con el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación** y, por lo tanto, surgirá los efectos establecidos en dicho artículo.

En su caso, se consignarán las observaciones que correspondan para la liquidación de los impuestos respectivos.

De dicho oficio se enviará copia a las diversas direcciones administradoras de los impuestos, para que en caso de haber observaciones, previa audiencia con el Contador Público y por conducto del causante, formulen las liquidaciones de impuestos que correspondan. En cualquier forma, la tendencia será canalizar las aclaraciones a través del contador público, en las revisiones que se hagan de los impuestos por él dictaminados. **La política general que se tiene proyectada es en el sentido que las diversas direcciones administradoras de los impuestos enfoquen sus medios de revisión preferentemente hacia causantes que no han sido sujetos de ninguna revisión.**

Finalmente, y en relación al alcance que pretenden dar las autoridades hacendarias al hecho de que el Contador Público al emitir su dictamen deberá cumplir con las disposiciones fiscales y en su defecto con las normas y procedimientos de auditoría aplicables, se nos informó que las autoridades no tienen el propósito de dictar normas sobre técnica contable pero que si eventualmente llegará a ocurrir que una norma o procedimiento generalmente aceptado por la profesión estuviera en conflicto con alguna disposición legal o reglamentaria, el contador público deberá observar éstas en primer lugar; para que puedan otorgarse los efectos legales previstos en el Código Fiscal, respecto del dictamen.<sup>92</sup>

De acuerdo con lo señalado por el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, ***actualmente se presumen ciertos los hechos afirmados en los dictámenes formulados por los contadores***, salvo prueba en contrario, es decir, en nuestra legislación vigente el dictamen elaborado por un contador autorizado tendrá **un valor probatorio pleno**, ya que hay una presunción *iuris tantum*, que admite prueba en contrario. Hay una presunción de que los dictámenes de los contadores son ciertos o dignos de crédito y de que debe dárseles un valor probatorio pleno, siempre que se cumplan con las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de su Reglamento.

El dictamen del contador público para efectos fiscales, de acuerdo con nuestro Código Fiscal de la Federación, tiene un valor probatorio mayor, ya que las autoridades fiscales están obligadas a tenerlo como cierto, mientras que en el ejercicio de sus facultades de comprobación no prueben lo contrario.

De la redacción del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, existe una contradicción evidente, toda vez que por una parte se le otorga mayor valor probatorio al dictamen que emite un contador público sobre los estados financieros; y por la otra, las autoridades fiscales tienen la posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación en

<sup>92</sup> Ibidem., pp. 355 y 356.

cualquier tiempo, independientemente de que el contenido de los estados financieros y el dictamen sean acordes con las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, es decir, bastaría que la autoridad fiscal indicara que duda sobre la veracidad del dictamen, sin fundar ni motivar su resolución, para que no le diera el valor probatorio que el mismo merece y que tiene precisamente como base el trabajo independiente e imparcial del contador público, como profesional. Las autoridades fiscales están obligadas a tenerlo como cierto, mientras que en el ejercicio de sus facultades de comprobación no puedan probar lo contrario. Es decir, no bastaría que la autoridad fiscal indicará que existe duda sobre la certeza del dictamen, sería necesario que dicha argumentación se encontrara debidamente fundada y motivada, esto es, deben señalarse los artículos, fracciones, incisos en que se ubicaría la supuesta omisión, así como las circunstancias, motivos, razones, que se tienen para considerar que el contenido del dictamen no cumple con las disposiciones legales referidas; ya que de lo contrario, la autoridad fiscal estaría actuando en forma arbitraria y fuera del marco constitucional, es decir, sin apego al marco legal, el que se encuentran obligadas a observar en cualquier tipo de actuación, ya que no debemos perder de vista que las autoridades, sean del tipo que fueren, sólo pueden hacer aquello para lo cual se encuentran facultadas, ya que lo contrario devendría en una conducta arbitraria.

## Capítulo VI: Conclusión anticipada de las visitas domiciliarias

### 6. 1. Análisis de la facultad otorgada por el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación a las autoridades fiscales para dar por concluida anticipadamente visitas domiciliarias

El artículo 47 del Código Fiscal de la Federación dispone textualmente lo siguiente:

“Las autoridades fiscales podrán a su juicio y apreciando discrecionalmente las circunstancias que tuvo para ordenarlas, concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado hubiere presentado dentro del plazo a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A de este Código, aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, tratándose de contribuyentes que se ubiquen en los supuestos a que se refiere el párrafo cuarto del mencionado artículo y siempre que dicho aviso haya surtido efectos de conformidad con el Reglamento de este Código.

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere el párrafo anterior se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho.”

De la anterior transcripción se advierte que, aparentemente, las autoridades fiscales “pueden” concluir anticipadamente la visita domiciliaria cuando el contribuyente haya presentado el aviso correspondiente manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado.

Para resolver lo anterior, debemos precisar qué se debe entender por el término “**podrán**”, es decir, si debe entenderse como una facultad discrecional o reglada, lo que haremos más adelante.

El 1° de enero de 1998, se reformaron los artículos 32-A y 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación, según los cuales, solamente los contribuyentes que **optaran** por hacer dictaminar sus estados financieros debían presentar aviso en tal sentido. La reforma en comento obedece a una aparente simplificación administrativa, según se desprende de la

iniciativa enviada por la Presidencia de la República a la H. Cámara de Diputados; no obstante lo cual, considero que lejos de constituir una simplificación administrativa, dio lugar a situaciones de inseguridad jurídica y de tratamientos inequitativos.

Nuestro Código Fiscal de la Federación vigente, señala en sus artículos 32-A y 47, a aquellos contribuyentes que se encuentran en la posibilidad de optar por dictaminar sus estados financieros, y a fin de concluir anticipadamente la visita domiciliaria ordenada, deben presentar dentro de los plazos a que se refiere el primero de los artículos el aviso respectivo; además de encontrarse dentro de los supuestos que el mismo prevé. Por otra parte, el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala el plazo de presentación del aviso de los contribuyentes que opten o estén obligados a presentar sus estados financieros, indicando al respecto que debe presentarse dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales. De lo que podemos concluir que, actualmente, tanto los contribuyentes que opten como los que se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros, deben presentar el aviso respectivo.

Del contenido de los artículos mencionados, no se desprende de ninguna manera la posibilidad de concluir anticipadamente la visita domiciliaria ordenada respecto de aquellos contribuyentes que se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros, por lo que a pesar de que dichos contribuyentes hicieren del conocimiento de las autoridades fiscales respectivas que han dictaminado sus estados financieros por contador público autorizado por encontrarse obligados a ello, la respuesta que obtendrían desde luego sería en tal sentido, es decir, en el de que al no encontrarse en ninguno de los supuestos legales por lo cuales se pueda concluir anticipadamente la visita domiciliaria, no se daría por concluida la visita domiciliaria ordenada, a pesar de que el dictamen elaborado se encuentre apegado a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, y aún cuando del mismo se desprenda que el contribuyente a cumplido con todas y cada una de sus obligaciones fiscales.

Pero si por otra parte, un contribuyente que haya optado por hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, presenta la constancia de haber exhibido aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a efecto de manifestar su deseo de dictaminar sus estados financieros, con el objeto de que se dé por concluida anticipadamente la visita domiciliaria ordenada, es evidente que por actualizarse una de las

hipótesis del artículo 32-A, la autoridad fiscal estaría obligada a dar por concluida la visita, a pesar de que el dictamen no cumpliera con las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de su Reglamento.

Al hacerse la distinción entre aquellos contribuyentes que opten o se encuentren obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, a pesar de que se ubican en igualdad de circunstancias, es decir, ambos están obligados a dar cumplimiento a las obligaciones fiscales que les imponen las leyes respectivas, por medio del dictamen de sus estados financieros, es de lo que deriva el trato desigual de nuestro ordenamiento sujeto a análisis, ya que solamente respecto de uno de ellos existe la actualización de la hipótesis específica para la conclusión de la visita domiciliaria ordenada, lo que consideramos inequitativo e inconstitucional.

Además de que si tomamos en cuenta lo señalado por nuestra Constitución, por lo que hace a la garantía de inviolabilidad del domicilio, con mucha razón debemos concluir que si las autoridades fiscales, al ejercer sus facultades de comprobación, cuentan con otros medios menos gravosos para el contribuyente, a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, deben recurrir en primer término a ellos y sólo si ya no existe otra posibilidad, y en última instancia, ordenar la práctica de una visita domiciliaria, pero haciendo hincapié en que se le debe considerar como la última opción para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes. Por lo que si los contribuyentes obligados o no, hacen dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, y dicho dictamen cumple con las formalidades a que se refieren el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, la autoridad debería ordenar en primer término, a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de estos contribuyentes, la revisión de los dictámenes y sólo para el caso de que existan fundadas dudas sobre su contenido, se ordenaría la expedición de una orden de visita domiciliaria. Pero dichas dudas deben encontrarse fundadas, motivadas y tener un sustento legal, de lo contrario la autoridad estaría actuando a su libre arbitrio y en perjuicio de los contribuyentes y violando las garantías que se les otorga por nuestro máximo ordenamiento legal.

### **6. 1. 1. Definición de facultad discrecional y facultad reglada**

El término "**Facultad**" puede definirse de la siguiente manera: "Del latín *facultas-atis*: capacidad, facilidad, poder; de *facul* y *facile*: fácilmente; factible, de *facio-is-ere- factum*;

hacer.- significa poder o la habilidad para realizar una cosa. Normalmente, el término "facultad" se asocia a aquello que es optativo, potestativo; de ahí, facultativo. Jurídicamente, es la aptitud o potestad de una persona para modificar la situación jurídica existente de uno mismo o de otros. Indica que alguien está investido jurídicamente por una norma de derecho para realizar un acto jurídico válido, para producir efectos jurídicos previstos. El concepto de facultad presupone la posesión de una potestad o capacidad jurídica para modificar válidamente la situación jurídica. Presupone la investidura o facultamiento. Muestra claramente una función esencial de todo orden jurídico; la función de atribución o facultamiento de poderes."<sup>93</sup>

Carnelutti la define como "la posibilidad de obrar en el campo de la libertad, y la contrapone a la obligación: en este sentido, dice, la facultad es la antítesis manifiesta de la obligación; cuando se trata de facultad, el hombre obra como quiere; cuando se trata de obligación, como debe."<sup>94</sup>

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas señala que la **facultad discrecional** "es el poder de libre apreciación que la ley reconoce a las autoridades administrativas sobre el contenido de sus actos o de sus acciones. Esta libertad, autorizada por la ley, puede ser de mayor o menor rango y resulta posible cuando la autoridad tiene la elección entre dos decisiones.

Discrecional es acción que deriva de la ley, como respuesta coherente al régimen de legalidad que la prohija, en cambio, arbitrariedad es la acción realizada totalmente al margen de todo texto legal. Ejercer poder discrecional por las autoridades administrativas es actuar dentro del marco de la ley; hacer uso de poder arbitrio significa no partir de fuente legal alguna."<sup>95</sup>

Por lo que discrecional es lo que se hace libre y prudencialmente. Se dice de la potestad gubernativa en las funciones de su competencia que no están regladas. Pero el hecho de que una autoridad actúe discrecionalmente, no quiere decir, que pueda actuar

<sup>93</sup> Diccionario Manual e Ilustrado de la Lengua Española, Tomo I, ed. 3ª, Ed. Espasa-Calpe, Madrid, 1983, p. 345.

<sup>94</sup> Palomar de Miguel, Juan, Diccionario para Juristas, Mayo ediciones, México, 1981, p. 453.

<sup>95</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, ed. 11ª, Ed. UNAM, 2000, p. 134.

fuera de los márgenes que le señala la ley, siempre debe tener un sustento su proceder, sea cual fuere.

Al respecto se han emitido tesis por diversos Tribunales Colegiados, que señalan al respecto lo siguiente:

**"FACULTADES DISCRECIONALES. APRECIACIÓN DEL USO INDEBIDO DE LAS CONCEDIDAS A LA AUTORIDAD.** La base total de las facultades discrecionales es la libertad de apreciación que la ley otorga a las autoridades para actuar o abstenerse, con el propósito de lograr la finalidad que la propia ley le señala, por lo que su ejercicio implica, necesariamente, la posibilidad de optar, de elegir, entre dos o más decisiones, sin que ello signifique o permita la arbitrariedad, ya que esa actuación de la autoridad sigue sujeta a los requisitos de fundamentación y motivación exigidos por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo cual permite que los actos discrecionales sean controlados por la autoridad jurisdiccional."(sic)

Contradicción de tesis 2/97. Entre las sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. 29 de junio de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el seis de agosto en curso, aprobó, con el número XLII/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a seis de agosto de mil novecientos noventa y ocho.

Nota: esta tesis no constituye jurisprudencia pues no contiene el tema de fondo que resolvió.

**"FACULTAD DISCRECIONAL. NO IMPLICA EL EJERCICIO DE UNA ACTIVIDAD ARBITRARIA POR PARTE DEL JUZGADOR. (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE PUEBLA).** El artículo 262 del Código de Procedimientos Civiles para el Estado de Puebla, en sus diversas fracciones, otorga al juzgador facultades discrecionales o potestativas para formar su propia convicción, una de estas es la de ordenar traer a la vista algún documento, que le facilite el conocimiento de la verdad real sobre los hechos litigiosos o sobre alguna cuestión relacionada con los presupuestos procesales, o bien, con las condiciones necesarias para el ejercicio de la acción, es cierto, según quedo expresado, que se trata de una facultad discrecional, por lo tanto, en principio es válido sostener que queda al prudente arbitrio del órgano jurisdiccional ejercitarla o no. Sin embargo, discrecionalidad no significa arbitrariedad, por lo que hay casos de excepción en los que de las actuaciones judiciales se desprende la posibilidad de que se lesione gravemente los derechos procesales de las partes o de que se sienta un precedente que podría ser funesto para la administración de justicia, supuestos en que el juzgador esta obligado a ejercitar la facultad que la ley le confiere para mejor proveer; o dicho en otro, si de las actuaciones judiciales se desprende la presunción de que una de las partes por su conducta procesal, no se haya conducido con verdad y haya tratado de sorprender la buena fe del órgano jurisdiccional, con actos de carácter ilícito (como lo es, el que antes de la

iniciación del juicio se haya producido el fallecimiento de quien en este aparezca como parte actora), si el propio órgano jurisdiccional puede fácilmente constatar la existencia de esa irregularidad haciendo uso de tal facultad, debe ejercitarla para cumplir con las finalidades propias de su función.”(sic)

Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. Amparo Directo 419/92. Hugo Mujica Tenorio. 1º de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretaria: María Guadalupe Herrera Calderón.

#### **“FACULTADES DISCRECIONALES. AUTORIDADES FISCALES.**

El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación establece una facultad discrecional a favor de las autoridades fiscales, la cual si bien es cierto que no es para ejercerse o aplicarse en forma caprichosa o arbitraria, dado que la autoridad para tal efecto debe ajustarse a la ley y a la lógica (fundamentación y motivación), y desde luego esta sujeta a control constitucional, también lo es que el hecho de que el particular satisfaga los requisitos previstos en la hipótesis legal, no es suficiente para que la autoridad forzosamente deba aplicar la consecuencia, ya que ésta queda a su discreción, naturalmente expresada en forma fundada y motivada.”(sic)

Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo Directo 1634/88. Chencito, S. A. 20 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Barsenas Chávez. Secretario: Fernando A. Ortiz Cruz.

Por lo que hace a la *facultad reglada*, dícese comúnmente del ejercicio de la autoridad pública cuando las disposiciones vigentes no la han dejado al discrecional arbitrio de ésta. Una facultad reglada implica la obligación para la autoridad de actuar en sentido determinado cuando se actualizan las hipótesis previstas en la ley.

La tesis aislada emitida por el Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, nos dice al respecto lo siguiente:

**“FACULTADES REGLADAS. LA NORMA JURÍDICA SEÑALA LAS CONSIDERACIONES PARA SU APLICACIÓN. Las facultades discrecionales existen cuando la ley otorga a las autoridades administrativas prerrogativas para decidir a su arbitrio lo que considere correcto en una situación determinada, en cambio las facultades regladas existen cuando la norma señala las consideraciones para su aplicación, las cuales obligan a la autoridad a cumplir con lo que la ley señala; por lo que en cuanto al término “podrán” que aparece en la parte inicial del artículo 58, del Código Fiscal de la Federación, no ha de entenderse en el sentido de que el legislador otorgó a la autoridad administrativa la facultad discrecional de dar o no la oportunidad al contribuyente de que corrija su situación fiscal cuando exista la posibilidad de determinarse presuntivamente su utilidad fiscal, pues el alcance de la norma no radica en el significado puramente gramatical que se le pide al término aludido, sino del resultado que se obtiene del examen relacionado con la naturaleza de las facultades conferidas a la autoridad hacendaria. Ahora bien, de la disposición**

contenida en el artículo 58, es claro que se está en presencia de facultades regladas, pues dicha norma señala las consideraciones pertinentes para su aplicación, como lo es que el visitado se encuentre en alguna de las causales de determinación presuntiva establecidas por la ley, y que la autoridad visitadora tenga elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado; eventos que obligan a la autoridad a proceder al cumplimiento forzoso, con lo que la ley de la materia estatuye, o sea, en el caso de la fracción I del artículo 58 del código tributario, a notificar al visitado, mediante acta parcial, que se encuentra en posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 del mismo ordenamiento." (sic)

### TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 83/90. Subprocuraduría Fiscal Regional del Noreste, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 13 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Ramiro Barajas Plascencia. Secretario: Carlos Hugo de León Rodríguez.

Lo anterior se ve ratificado por la tesis que emitió el Tercer Tribunal Colegiado bajo el siguiente rubro:

**"ACTIVIDAD DISCRECIONAL Y ACTIVIDAD REGLADA DE LA ADMINISTRACIÓN.- SUS DIFERENCIAS.- SITUACIÓN JURÍDICA DEL GOBERNADO FRENTE A ELLAS.-** De acuerdo con la doctrina y los criterios de los tribunales, **se está en presencia de un acto formado por elementos puramente reglados, cuando una vez realizado el supuesto previsto en la norma jurídica y satisfechos los requisitos que ella prevé, la autoridad administrativa está obligada a actuar en el sentido predeterminado en la misma norma, sin posibilidad de elección. Esto significa que la norma no solamente fija ciertos elementos de validez del acto, como son la competencia de la autoridad, la forma que debe revestir la resolución y la finalidad que debe perseguir, sino además el otro elemento de validez de acto, que es su contenido.** Un ejemplo podría ser lo dispuesto por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación que regula la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, dado que una vez realizado el supuesto de la norma, consistente en que el particular presente su solicitud acompañada de los documentos que acrediten la garantía del interés fiscal, la autoridad administrativa competente deberá conceder la suspensión sin tener libertad de elección. Por el contrario, **existe discrecionalidad cuando, una vez realizado el supuesto de la norma, la autoridad administrativa goza de la libertad de elegir, entre varias posibilidades, la que parezca más conveniente al interés público. Dicho de otro modo, la norma establece únicamente los elementos de validez del acto relativo a la competencia, a la forma y finalidad, más no así el contenido, pues esto deberá ser determinado por la Administración atendiendo a cuestiones de conveniencia.** Tal es el caso de la autorización para pagar a plazo un crédito fiscal, pues una vez realizado el supuesto de la norma, consistente en que un contribuyente que reúna los requisitos previstos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación presente una solicitud, la propia ley determina la autoridad competente para conocer de la solicitud, la forma que debe revestir la resolución que le recaiga y la finalidad que debe perseguir, pero deja en libertad a la

autoridad de elegir entre conceder la autorización o no concederla, según lo estime conveniente o inconveniente para el interés público. En estas condiciones, tratándose de actos compuestos solamente por los elementos reglados, el particular que se coloque en la hipótesis legal, cumpliendo con todas las exigencias de la norma, tendrá derecho a que la autoridad se conduzca en el sentido dictado en la ley, ya que ésta no tiene alternativa, por lo que si no sucede así, el afectado tendrá acción para exigir su cumplimiento forzoso ante los tribunales, quienes tienen facultades para examinar todos los elementos del acto, incluso su contenido. Pero no ocurre igual, cuando la autoridad goza de discrecionalidad pues entonces, aunque el particular se encuentre colocado en la hipótesis legal y cumpla con todas las exigencias de la norma, sólo tendrá derecho a que se resuelva su petición pero no tendrá derecho a que la administración se conduzca en un sentido determinado, ya que ésta puede legítimamente elegir entre varias posibilidades por razones de conveniencia.”(sic)

#### TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 83/90. Subprocuraduría Fiscal Regional del Noreste, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 13 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Ramiro Barajas Plascencia. Secretario: Carlos Hugo de León Rodríguez.

### 6. 2. Naturaleza de la facultad prevista en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación

Después de distinguir lo que se debe entender por facultad reglada y discrecional, nos encontramos en aptitud de analizar la naturaleza de la facultad prevista en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, a efecto de determinar a cual de ellas corresponde la facultad de concluir anticipadamente visitas domiciliarias.

El artículo 47 del Código Fiscal de la Federación señala en la parte que nos interesa:

“Las autoridades fiscales podrán a su juicio y apreciando discrecionalmente las circunstancias que tuvo para ordenarlas, concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado hubiere presentado dentro del plazo a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A de este Código, aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, tratándose de contribuyentes que se ubiquen en los supuestos a que se refiere el párrafo cuarto del mencionado artículo y siempre que dicho aviso haya surtido efectos de conformidad con el Reglamento de este Código...”

Para determinar la naturaleza de esta facultad, es necesario que la relacionemos dentro del contexto de las facultades que las autoridades fiscales tienen para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales; y para ello, sabemos que el artículo 42 del citado ordenamiento tributario prevé diversos medios para la consecución de un mismo fin: verificar el cabal cumplimiento de disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes que se encuentren en alguno de los supuestos legales. La autoridad fiscal puede ejercitar uno u otro de los medios de comprobación, previstos en el artículo 42, como lo son las visitas domiciliarias, las revisiones de dictámenes, entre otros. Pero, no obstante lo anterior, estas dos facultades son excluyentes una de la otra, ya que de lo contrario no habría razón de ser para que nuestro legislador estableciera procedimientos diversos con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

De la redacción del artículo 16 constitucional se desprende la garantía de inviolabilidad del domicilio, la cual tiene como límite o excepción la posibilidad que tienen las autoridades administrativas de ordenar la práctica de visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales; es decir, el Constituyente de 1916 y 1917, previó la posibilidad de que en forma excepcional y cuando las circunstancias lo ameritaran se practicaran dichas visitas. Pero si existe un medio alternativo (revisión de dictámenes elaborados por contadores públicos autorizados), a través del cual se pueda obtener el mismo resultado (verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales), distinto al procedimiento de visita domiciliaria previsto en nuestro artículo 16 constitucional, debe preferirse la aplicación de ese medio alternativo, ya que con él no se tendría que recurrir a la excepción constitucional mencionada.

La facultad para concluir anticipadamente visitas domiciliarias es vinculativa y obligatoria para la autoridad fiscal, y no potestativa o discrecional, aún cuando pudiera pensarse que el término "podrán", desde un punto de vista gramatical o semántico, pudiera significar esa potestad o discrecionalidad, hecho que se ve ratificado con las tesis transcritas en el apartado anterior. Esto deriva del hecho de que si existen diversos medios a través de los cuales la autoridad fiscal puede verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales, ésta debe preferir aquél que le cause menos molestias al contribuyente.

Aún cuando el legislador establece en dicho artículo que las autoridades fiscales "**podrán**" concluir anticipadamente las visitas domiciliarias, esto debe ser interpretado como el otorgamiento de facultades a la autoridad para concluir anticipadamente una visita

domiciliaria, si el sujeto se ubica en alguna de las hipótesis que prevé el referido ordenamiento, más no como una facultad discrecional de actuar o no en tal sentido, ya que si la autoridad procediere en esta última forma, se generaría un estado de indefensión e inseguridad jurídicas en perjuicio de los contribuyentes, que se encontrarían en todo caso sujetos a decisiones unilaterales, caprichosas y tal vez arbitrarias por parte de la autoridad.

Al expresarse en estos términos ("podrán") lo que buscó el legislador fue en todo momento cumplir con las garantías de legalidad y seguridad jurídicas, además de que es un principio de derecho el que las autoridades sólo pueden hacer aquello para lo que las facultad la ley; y en este caso, al concluirse anticipadamente una visita, la autoridad no estaría actuando fuera del marco legal, por lo que su proceder no se consideraría como un **acto extra-*legem***.

Lo anteriormente señalado, se encuentra confirmado por el siguiente criterio emitido por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación:

**"VISITA DOMICILIARIA.- DEBE CONCLUIRSE DE MANERA ANTICIPADA SI EXISTE UN AVISO DE PRESENTACIÓN DE DICTAMINACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS, PENDIENTE DE RESOLVER.-** Si al momento en que se notifica la orden de visita domiciliaria a un contribuyente, todavía se encuentra pendiente de resolver la solicitud presentada con anterioridad a esa fecha, respecto del aviso para presentar dictamen de estados financieros por el ejercicio que se pretende realizar, se actualiza la hipótesis contenida en la fracción I del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, por lo que la visita debe concluir anticipadamente, debiendo levantar los auditores acta parcial en la que se circunstancia que la visita de auditoría se concluye anticipadamente en esa fecha por existir aviso. De no hacerlo, se viola en perjuicio de la visitada el procedimiento contenido en dicho numeral."(sic)

Juicio No. 634/90.- II.- Sentencia de 22 de mayo de 1991, Unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Ma. Sofía Sepúlveda Carmona.- Secretario: Lic. Gonzalo E. González Cárdenas.

Consecuentemente, si la autoridad fiscal, cuenta con otros medios para verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales, diferentes a la visita domiciliaria, que sean menos molestos para los contribuyentes, debe optar por esos otros medios, como lo es en este caso optar por la revisión de los dictámenes de estados financieros elaborados por contador público autorizado, ya que con ello se ahorrarían molestias innecesarias al contribuyente en su domicilio y sería posible verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; más aún, si

el legislador estableció este procedimiento es porque resulta ser una vía legal y adecuada para alcanzar el fin deseado, tanto para la autoridad como para el visitado.

La facultad contenida en el artículo 47 del ordenamiento tributario, es una facultad reglada y no discrecional, ya que al actualizarse las hipótesis que marca dicho precepto, la autoridad debe actuar en el sentido de concluir anticipadamente la visita ordenada; y al utilizarse el término "podrán", el legislador lo hizo con la finalidad de apegar la actuación de autoridades fiscales al Estado de Derecho que prevalece en nuestro país. Por tanto, no es una facultad potestativa para la autoridad fiscal de concluir o no una visita domiciliaria; sino todo lo contrario, una vez que se actualicen los supuestos de ley, la autoridad tendrá el deber de concluir anticipadamente la visita, toda vez que el término "podrán" lejos de entrañar una facultad discrecional para concluir unilateralmente la visita, implica un deber.

Y si con anterioridad ya se había mencionado que la facultad reglada implica la obligación para la autoridad de actuar en determinado sentido cuando se actualizan las hipótesis previstas en la ley, es por ello que el contenido del multicitado artículo 47 constituye una facultad de esta naturaleza.

Por lo que hace al sentido y alcance del vocablo "podrán", existen tesis y precedentes de los que se advierte que tal palabra no implica la existencia de una facultad discrecional:

**"UTILIDAD FISCAL. EL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINARLA PRESUNTIVAMENTE NO CONSTITUYE UNA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD. El artículo 58 del Código Fiscal de la Federación señala que cuando el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señaladas en el numeral 55 del propio ordenamiento legal, siempre que tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado, las autoridades fiscales "podrán" llevar a cabo el procedimiento ahí consignado. Ahora bien, el vocablo "podrán" empleado por el legislador en el numeral invocado no establece por sí mismo, ni en manera alguna, la posibilidad optativa o alternativa de parte de las autoridades fiscales de elegir, entre llevar acabo o no el procedimiento previsto en dicho numeral, sino que el vocablo en cuestión da cumplimiento a la obligación constitucional impuesta a las autoridades del país de otorgar a los particulares la oportunidad de legítima defensa y garantía de audiencia, esto es que el referido artículo 58 del Código Tributario Federal, contiene una facultad expedita de las autoridades fiscales para llevar a cabo el procedimiento ahí precisado cuando el visitado se encuentre en alguna de las causales de determinación presuntiva señaladas en el artículo 55 del propio cuerpo legal y que se tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado; por tanto, que cuando no se reúnan**

**las características anotadas la autoridad fiscal no tendrá expedita la facultad consignada en el numeral primeramente señalado.**"(sic)

Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

**PRECEDENTES:**

Revisión fiscal 1351/89.- Ballasar Cavazos Flores.- 7 de febrero de 1990.- Unanimidad de votos.- Ponentes: Samuel Hernández Viazcón.- Secretario: Salvador Mondragón Reyes.

Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Tomo V. Segunda Parte-1. Tesis 70. página 523. TC011070ADM

**"FACULTADES DISCRECIONALES. APRECIACIÓN DEL USO INDEBIDO DE ELLAS EN EL JUICIO DE AMPARO. El uso del arbitrio o de la facultad discrecional que se concede a la autoridad administrativa puede censurarse en el juicio de amparo cuando se ejercita en forma arbitraria o caprichosa, cuando la decisión no invoca las circunstancias que concretamente se refieren al caso discutido, cuando estas resultan alteradas o son inexactos los hechos en que se pretende apoyar la resolución, o cuando el razonamiento en que la misma se apoya es contrario a las reglas de la lógica."**(sic)

**PRECEDENTES:**

Sexta Época, Tercera Parte:

Vol. IV, Pág. 120. Amparo en revisión 6489/55. Cía. de Las Fabricas de Papel de San Rafael y Anexas, S. A. 16 de Octubre de 1957. 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Vol. VIII, Pág. 55. Amparo en revisión 3294/56. Farmacéuticos Lakeside, S. A. 12 de Febrero de 1958. 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Vol. VIII, Pág. 55. Amparo en revisión 4249/52. Cía. Internacional de Comercio, S. A. 28 de Febrero de 1958. 4 votos.

Vol. XIX, Pág. 57. Amparo en revisión 4862/58. Adrián Garcini Navarro. 12 de Enero de 1959. 4 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Vol. XIX, Pág. 59. 136/57. Antonio Mardegain Simeón. 21 de Enero de 1959. 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Segunda Sala. Apéndice 1985. Tercera Parte. Administrativa. Tesis 372. Página 628.

Podemos concluir, que para que las autoridades puedan hacer uso de sus facultades discrecionales deben apegarse al marco legal (nuestra Constitución) y en especial a las reglas de la lógica.

Nuestro Código Fiscal de la Federación, así como su reglamento, establecen la obligación a cargo de ciertos contribuyentes de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, de lo que deriva la creación de un régimen especial de

verificación de cumplimiento de obligaciones fiscales, que es precisamente la revisión del dictamen.

Por lo que si la autoridad, en uso de una supuesta facultad discrecional ("podrán" dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria), que en realidad no tiene tal naturaleza, aplicara el procedimiento de revisión general, es decir, la visita domiciliaria cuando quisiera, sin respetar lo señalado por el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, ello devendría en inconstitucional e incongruente con la existencia del procedimiento de revisión del dictamen sobre estados financieros, ya que si la autoridad está en posibilidades de llegar al mismo fin (verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales) a través de medios menos molestos para el contribuyente, como lo es en este caso la revisión del dictamen que existe, y a pesar de ello opta por la visita domiciliaria, estará actuando en forma arbitraria, unilateral y caprichosa, ya que el contenido del referido artículo, una vez que se actualizan las hipótesis que el mismo prevé, obliga a concluir la visita.

Si la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 constitucional implica el que las autoridades, sin importar su rango o jerarquía, sólo puedan realizar aquellos actos para los cuales están expresamente facultadas, en relación a lo señalado por el artículo 47 del ordenamiento tributario, se debe entender en el sentido de que la facultad concedida es para proceder de acuerdo a este principio, una vez que el contribuyente se sitúe en los supuestos de ley, por lo que no se puede reputar como una facultad discrecional, de actuar o no en tal sentido.

A mayor abundamiento, como ya quedó señalado en el capítulo anterior, para que estemos ante una facultad discrecional, es necesario que exista la posibilidad de elegir entre diversas alternativas, como sucede por ejemplo, al imponer una multa cuyo monto se encuentra previsto en la ley entre un mínimo y un máximo. Por el contrario, el artículo sujeto a análisis no señala diversas alternativas, dentro de las cuales la autoridad fiscal pueda elegir, porque ese no es el sentido del precepto, sino más bien, el que la autoridad una vez que se actualicen los supuestos del referido numeral, actúe en el sentido de dar por concluida anticipadamente la visita.

Los contribuyentes que cuentan con estados financieros dictaminados, están sujetos a un régimen jurídico distinto del resto de los contribuyentes; y que independientemente de que estén obligados o no a dictaminar sus estados financieros, si el referido dictamen

cumple con todos y cada uno de los requisitos a que se refieren tanto el Código Fiscal de la Federación así como su reglamento, la autoridad estaría obligada a dar por concluida la visita domiciliaria que se hubiere ordenado.

Es por todo ello, que consideramos que el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional y debe modificarse a efecto de que no se de un trato inequitativo a contribuyentes que se encuentran colocados en igualdad de circunstancias, es decir, tanto quienes optan como quienes están obligados a presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, deben cumplir con diversas disposiciones de carácter fiscal, por tanto, no existe justificación alguna para hacer tal distinción. Además, ¿qué utilidad tendría el dictamen de estados financieros elaborado por contador público autorizado, si la autoridad fiscal no le otorga el valor probatorio que merece?

### **6. 3. Interpretación de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la facultad prevista en la fracción I, del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación**

El artículo 47 del Código Fiscal de la Federación vigente ya no se encuentra dividido en fracciones como anteriormente lo estaba, pero el contenido actual del referido artículo corresponde a lo que era la fracción I, del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación de 1967.

Es por esta situación, que debemos hacer referencia a la interpretación que emitió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por lo que hace a este artículo, toda vez, que existen interpretaciones divergentes respecto a la naturaleza de la facultad prevista en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, ya que las autoridades fiscales consideran que la facultad que les otorga el referido artículo es de naturaleza discrecional; mientras que por la otra, los contribuyentes que cuentan con estados financieros dictaminados por contador público autorizado, consideran que se debe concluir la visita una vez que se actualizan las hipótesis del referido ordenamiento.

Lo anterior, ha dado lugar a controversias de carácter jurisdiccional que han generado que los órganos competentes emitan diversas interpretaciones, por lo que hace a la naturaleza de la facultad señalada. Uno de dichos órganos es el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, el cual señaló que la facultad de concluir anticipadamente visitas

domiciliarias cuando el contribuyente ha presentado el aviso a que se refiere la fracción I, del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, es una facultad discrecional. Pero, por otra parte, el referido Tribunal también sostuvo que el ejercicio de dicha facultad no debe prestarse a arbitrariedades por parte de las autoridades, lo que deviene contradictorio.

Este Tribunal precisó que si la decisión de la autoridad consistía en concluir anticipadamente la visita correspondiente, al actualizarse el supuesto antes mencionado, podía hacerlo sin expresar los motivos que tuvieran para ello, pero si tal decisión era en el sentido de no concluir anticipadamente el procedimiento de fiscalización, en ese caso debían expresar los motivos que tuvieran para tal decisión, y así dejar a los contribuyentes la posibilidad de controvertirla.

Dichos razonamientos, dieron lugar a la siguiente tesis:

**"VISITAS DOMICILIARIAS. CONCLUSIÓN ANTICIPADA.** Cuando el contribuyente exhiba a los visitadores el aviso a que alude el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación presentado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público antes del inicio de la visita, procede la conclusión anticipada de la misma en términos del artículo 47 fracción I del código referido; sin que sea óbice, el hecho de que esta última disposición legal, conceda a las autoridades fiscales una facultad discrecional para concluir anticipadamente las visitas domiciliarias ordenadas por ellas mismas, pues como toda facultad discrecional, no escapa al marco de legalidad al que las autoridades deben ceñir su actuación; de manera que siempre que se presente el supuesto previsto por el artículo 47 fracción I del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales pueden según su prudente arbitrio, concluir anticipadamente las visitas domiciliarias sin expresar inclusive los motivos que tuvieran para ello; dado que con la conclusión no se causan molestias al visitado; sin embargo, cuando a pesar de surtirse el precepto legal, la autoridad fiscal no concluye la visita, debe expresar en el acta respectiva, las razones que motiven su decisión, a fin de que el ejercicio de esta facultad discrecional no se torne arbitraria."(sic)

El Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito señaló por el contrario que la facultad prevista en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación no constituía una facultad discrecional para que las autoridades fiscales concluyeran o no la visita domiciliaria; ya que una vez que se actualicen las hipótesis que el mismo prevé y de que el contribuyente haya presentado el aviso respectivo, manifestando su deseo de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, cumpliendo con los requisitos reglamentarios para ello y con anterioridad a la práctica de dicho procedimiento de verificación, deben generarse las consecuencias respectivas, es decir, debe concluirse la

visita domiciliaria; y al levantarse el acta respectiva, debe señalarse dicha circunstancia. Por lo que dicho órgano jurisdiccional sustentó que no debe circunscribirse a una interpretación meramente gramatical el término "podrán", puesto que el alcance de dicho vocablo en el contexto del precepto legal en comento no otorga una facultad discrecional.

Dicho Tribunal emitió la siguiente tesis:

**"VISITA DOMICILIARIA. EL TÉRMINO "PODRÁN" UTILIZADO EN EL ARTICULO 47 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OTORGA A LA AUTORIDAD UNA FACULTAD DISCRECIONAL PARA CONCLUIR ANTICIPADAMENTE LA. Existe una facultad discrecional cuando la ley otorga a las autoridades administrativas prerrogativas para decidir a su arbitrio lo que considere correcto en una situación determinada; en cambio, las facultades regladas existen cuando la norma señala las consideraciones para su aplicación, las cuales obligan a la autoridad a cumplir con lo que la ley señala, una vez dado el supuesto normativo. Traslados esos conceptos al artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, se considera que el término "podrán" utilizado en dicho precepto no debe entenderse en el sentido de que el legislador otorgó a la autoridad administrativa la facultad discrecional de dar o no por concluida anticipadamente una visita iniciada, al darse cualquiera de los supuestos contenidos en sus dos fracciones, sino que al actualizarse las hipótesis en él establecidas, la autoridad se encuentra obligada a cumplir con lo ahí dispuesto, pues el alcance de la norma no radica en su significado puramente gramatical que se le pide al término aludido, sino al resultado que se obtiene del examen relacionado de las disposiciones fiscales y a la naturaleza de las facultades referidas a la autoridad hacendaria."(sic)**

Las dos anteriores tesis, generaron una contradicción de tesis, por lo que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el criterio que, con el carácter de jurisprudencia, debía prevalecer al respecto en relación a la fracción I, del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación.

Para resolver el conflicto de interpretación, la Segunda Sala en primer lugar efectuó la transcripción del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación y 46 de su Reglamento, con el fin de precisar el objeto de su interpretación. Posteriormente invocó la doctrina en derecho administrativo para definir y al mismo tiempo distinguir entre una facultad discrecional y una facultad reglada, citando a diversos tratadistas, estableciendo su concepto y alcance. En dicha resolución, la Sala analiza el origen etimológico y gramatical del vocablo "podrán", concluyendo que dicho vocablo no implica necesariamente discrecionalidad. Después entra de lleno a analizar la facultad prevista en la fracción I, del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, señalando que la interpretación que debe darse al vocablo "podrán" es el de

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

obligatoriedad condicionada al cumplimiento de diversos requisitos, es decir, la autoridad previamente debe verificar si se cumplen con los requisitos previstos por el legislador para dar por concluida anticipadamente una visita, puesto que si no se cumplen con los mismos, la autoridad tendría la facultad de continuar con el procedimiento de revisión.

Se puntualiza que su criterio no pugna con lo señalado por el artículo 16 constitucional, toda vez que se condiciona la práctica de las visitas por parte de las autoridades administrativas a la sujeción de las leyes respectivas (Código Fiscal de la Federación). Además de no ser contrario con el último párrafo del artículo 42 del Código Tributario, pues en tal caso existe una disposición específica relativa a las visitas domiciliarias, que es de aplicación preferente. Asimismo, señala la Segunda Sala que en todo caso cuándo las leyes prevén la existencia de una facultad discrecional, así se especifica en su texto, como ocurre con los artículos 36, 74, 92 y 141 del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció que el siguiente criterio, debía prevalecer con el carácter de jurisprudencia:

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

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Contradicción de tesis 26/96. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 21 de mayo de 1997. Unanimidad de cuatro votos de los ministros integrantes de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Si bien es cierto que el contenido del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación ya no se encuentra dividido en fracciones, también lo es que actualmente sólo hace referencia a los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, por lo que en consecuencia se sobreentiende que el aviso a que alude el artículo 32-A del Código tributario, sólo se refiere a los contribuyentes que optan por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado; de lo que deviene la inequidad, tantas veces señalada; toda vez, que respecto de los contribuyentes que se encuentran obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, no se actualizará el supuesto previsto en el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, por lo que la obligación que tienen de hacer dictaminar sus estados financieros, no puede constituir un motivo para que se concluya anticipadamente una visita domiciliaria. A pesar de que, en relación con la práctica de una visita domiciliaria, los contribuyentes obligados a hacer dictaminar sus estados financieros y aquéllos que opten por hacerlo se encuentran en igualdad de circunstancias, es decir, a ambos se les está practicando una visita domiciliaria y ambos presentan sus estados financieros dictaminados por contador público registrado, pero solamente respecto de los que opten por hacerlo existirá un fundamento legal que obliga a las autoridades fiscales a concluir anticipadamente tal procedimiento de revisión, es por ello que proponemos la reforma del referido artículo por violación al principio de equidad.

No obsta para concluir lo anterior, el hecho de que el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establezca las características del aviso que deben presentar los contribuyentes obligados o que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, pues dicho precepto reglamentario hace referencia al artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, precepto éste último que solamente prevé la presentación del aviso por parte de los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros; por otra parte, el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación solamente hace referencia a los contribuyentes que opten por actuar de esa manera, en términos del artículo 32-A del mismo ordenamiento. Y como lo hemos señalado en otros apartados, el contenido de los artículos 32-A del Código Tributario y el artículo 46 de su reglamento, son confusos y contradictorios.

#### 6. 4. Que se debe entender por conclusión anticipada

Como ya ha quedado señalado anteriormente, las visitas domiciliarias pueden concluir a través de dos procedimientos diversos:

- a) **Terminación ordinaria de las visitas:** esta hipótesis se actualiza con el levantamiento del acta final por parte de las autoridades fiscales, en la que se harán constar los hechos u omisiones descubiertos a lo largo de la visita. Tal acta puede ser el antecedente inmediato de la liquidación que en su caso elabore la autoridad fiscal, derivado del incumplimiento de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente sujeto a revisión.
- b) Pero, existe una segunda forma de terminación de las visitas domiciliarias, que es precisamente la que nos interesa analizar en este apartado, es decir, la **terminación extraordinaria de las visitas domiciliarias**, esto es, la conclusión anticipada de las mismas.

La conclusión anticipada a que se refiere el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, implica la terminación del ejercicio de facultades de revisión, sin que el fin de dicho ejercicio se haya alcanzado plenamente, esto es, sin que las autoridades fiscales hayan verificado el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente. Pero esta omisión en la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, en realidad es una suspensión del ejercicio de la facultad revisora, ya que una vez que se presentan los estados financieros dictaminados, la autoridad fiscal puede proceder a su revisión, toda vez que dicho procedimiento es un medio *ad hoc* a través del cual la autoridad va llegar a un mismo fin, es decir, la verificación del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente; y si de dicha revisión se advierten irregularidades, como lo es la falta de concordancia o resultados inequívocos, omisiones, etcétera, se podrá expedir una nueva orden de visita domiciliaria, que será distinta e independiente de la que se concluyó anticipadamente.

Ahora bien, para el caso de que se emita una segunda orden de visita domiciliaria, para el mismo contribuyente que hubiere presentado sus estados financieros dictaminados y de cuya revisión se desprendan irregularidades, dicha visita debe encontrarse debidamente fundada y motivada, es decir, se deben expresar con detalle los motivos, hechos o circunstancias que dan lugar a la práctica de una segunda visita domiciliaria; por ejemplo,

señalando todas y cada una de las irregularidades encontradas por las autoridades fiscales al momento de revisar el dictamen sobre estados financieros, ya que de lo contrario se violentaría el marco constitucional, por lo que hace a las garantías de fundamentación y motivación; además de que, el emitir dicha orden de visita, podría ser sólo el resultado de una facultad arbitraria y caprichosa sin sustento alguno.

#### **6. 5. Requisitos que deben cumplirse para que una visita domiciliaria pueda concluirse anticipadamente**

Por lo que hace a este apartado y de acuerdo a lo señalado por los artículos 32-A y 47 del Código Fiscal de la Federación, los requisitos a que hacen referencia dichos preceptos son los siguientes:

- a) Que el visitado hubiere presentado dentro del plazo a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado (a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretenda dictaminar).
- b) Que se trate de personas físicas con actividades empresariales y personas morales, que no se encuentren obligadas a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado.  
Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- c) Dicho aviso debe haber surtido efectos de acuerdo a lo señalado en el Reglamento del mismo ordenamiento.

Adicionalmente, no existen otros requisitos a los ya señalados, pero si se da el caso de que la autoridad a pesar de que se hayan presentado estados financieros dictaminados por contador público autorizado cumpliendo con los requisitos a que se contrae el Código Fiscal de la Federación, así como su reglamento, y no haya efectuado esta revisión, lo recomendable es hacer de su conocimiento que se presentó el referido dictamen, con el fin

de que se ordene la conclusión anticipada de la misma, y si la autoridad decide negarse a concluir la visita, el contribuyente afectado podrá hacer valer en contra de tal proceder caprichoso y arbitrario, el juicio de amparo, al no encontrarse dicha negación fundada y motivada, además de ser contraria a la garantía de inviolabilidad del domicilio, cuyo caso de excepción ya quedó señalado en otro apartado, y que es precisamente la práctica de la visita domiciliaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; pero al tratarse de una excepción a la regla, sería plenamente procedente el amparo contra dicha orden, pues al existir otro medio idóneo para alcanzar el mismo fin y que, además, no afecta la garantía de inviolabilidad del domicilio, debe preferirse la revisión del dictamen en lugar de la multitudada visita.

Actualmente y de acuerdo con el texto del citado artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, solamente aquellos contribuyentes que, sin estar obligados a ello, opten por hacer dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, se ubican en el supuesto de conclusión anticipada de la visita domiciliaria, por lo que, tal procedimiento no es aplicable para aquellos contribuyentes que se encuentren obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, porque a ellos no hace referencia el precepto aludido; es por lo anterior que consideramos que dicho precepto es inconstitucional, ya que excluye a aquellos contribuyentes que se encuentran obligados a dictaminar sus estados financieros y no así a quienes opten por ello. Por lo que mediante su aplicación se da un trato desigual a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias.

#### **6. 6. Inconstitucionalidad del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, por generar inequidad entre sujetos (contribuyentes) que se encuentran en igualdad de condiciones**

Como ya lo hemos señalado anteriormente, el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, motivo de este estudio jurídico, únicamente hace referencia a los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros. Del artículo 32-A, fracción IV, párrafo quinto del mismo ordenamiento, al parecer se desprende que el referido aviso sólo debe ser presentado por quienes opten por hacer dictaminar sus estados financieros, no así por quienes se encuentren obligados a ello; sin embargo, el artículo 46 del Reglamento del mismo ordenamiento señala lo contrario, es decir, que dicho aviso debe ser presentado tanto por quienes opten por hacer dictaminar sus estados financieros, así como por los contribuyentes que se encuentren obligados a ello.

Considero que dichos artículos, por lo que hace a su texto, son contradictorios y confusos, provocando siempre en perjuicio de los contribuyentes, un estado de indefensión e inseguridad jurídicas.

Al hacerse esta distinción entre quienes se encuentren obligados u opten por hacer dictaminar sus estados financieros, se genera un trato inequitativo, ya que por lo que hace a los primeros, es decir, quienes se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros, no se actualizaría el supuesto a que se refiere el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, y en consecuencia, la obligación que tienen de hacer dictaminar sus estados financieros, no constituiría un motivo para concluir anticipadamente una visita domiciliaria.

Toda vez que a pesar de que en relación a la práctica de una visita domiciliaria, los contribuyentes obligados a hacer dictaminar sus estados financieros y aquellos que opten por hacerlo se encuentran en igualdad de circunstancias, es decir, ambos presentan ante la autoridad fiscal respectiva sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado antes de que se les practique una visita, solamente respecto de los que opten por hacerlo, existe un fundamento legal que obliga a la autoridad a dar por concluida anticipadamente la visita y no así por lo que hace a quienes se encuentren obligados a ello, ya que el texto del artículo 47 no hace referencia a los mismos, de lo que deviene la desigualdad e inequidad existente por lo que hace a la obligación de dar por terminada una visita.

Si bien el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, hace referencia al aviso que deben presentar los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, hecho que se ve ratificado por el texto del artículo 47 del mismo ordenamiento. Igualmente, no debemos olvidar lo señalado por el artículo 46 del Reglamento del mismo Código Tributario, que hace referencia al aviso que deben presentar tanto las personas físicas como morales que opten o se encuentren obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros. A pesar de ello, el artículo 47 sólo hace referencia a la obligación que tienen las autoridades fiscales para dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria respecto de aquéllos contribuyentes para quienes es optativo dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado.

Frente a esta inequidad existente, es recomendable promover juicio de amparo por aquellos contribuyentes que se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros,

ya que lo más factible es que el para el caso de que se haya ordenado una visita domiciliaria para este tipo de contribuyentes, y a pesar de que los mismos hagan del conocimiento de las autoridades fiscales que presentaron sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, antes de que se les notificara la orden respectiva, a fin de que se concluya la visita domiciliaria, es seguro que la autoridad fiscal no va dar por concluida la misma, argumentando que dicho contribuyente no se encuentra en los supuestos a que se refiere el artículo 47.

Sería recomendable para tal fin presentar un escrito libre, solicitando se dé por concluida anticipadamente la visita; sin embargo, la respuesta que se obtendría sería desde luego en el sentido de que al no encontrarse en los supuesto del artículo 47 del Código Tributario, no se daría por concluida la misma, por lo que el contribuyente a partir de ese primer acto en que se está aplicando concretamente la disposición comentada, tendrá 15 días hábiles para interponer la demanda de amparo, señalando los conceptos de violación, así como las garantías constitucionales que dicho dispositivo esta violentando en su contra; entre ellas, el principio de equidad que debe prevalecer en cualquier tipo de relación jurídica, tomando en consideración el Estado de Derecho en que vivimos.

Es por todo lo anterior, que proponemos la reforma del artículo 47, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, en el sentido, de que el mismo se encuentre apegado al marco constitucional, con el fin de que no se haga distinción alguna entre sujetos que se encuentran colocados en igualdad de situaciones (cumplimiento de obligaciones fiscales), y se le de el justo valor probatorio que debe tener el dictamen; además, si como ya lo hemos venido indicando, al contar la autoridad fiscal con otros medios menos gravosos para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes, debe preferir aquellos en lugar de los que vayan a generar muchas molestias al visitado, esto es, primero debe preferirse el procedimiento de revisión de los dictámenes y en segundo lugar y como última alternativa, la práctica de visitas domiciliarias.

Después de hacer las precisiones anteriores y toda vez que es objeto de este trabajo el determinar por qué consideramos que el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, es violatorio del Principio de Equidad, tenemos que hacer las siguientes acotaciones:

***Atendiendo al principio de equidad que debe regir todo tipo de relación jurídica, no se puede pasar por alto el trato igual que se debe dar a quienes se encuentran colocados en situaciones iguales, hecho que no se desprende del contenido del referido artículo.***

Lo anterior, se ve corroborado al establecerse un régimen especial para aquéllos contribuyentes que cuentan con estados financieros dictaminados, dentro del cual además, se da un trato privilegiado a los contribuyentes que optan por hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado en comparación con aquéllos que se encuentran obligados a lo mismo. Ya que por lo que hace a los primeros la autoridad fiscal, si se cumplen con los requisitos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, estaría obligada a concluir anticipadamente la visita domiciliaria, lo que no podría suceder respecto de aquéllos contribuyentes que se ubiquen en el segundo supuesto, toda vez, que no se actualizaría la hipótesis legal que obligue a concluir anticipadamente la visita domiciliaria.

Por lo que el principio constitucional de equidad resulta violado cuando la ley tributaria sujeta a contribuyentes colocados en la misma situación a tratamientos desiguales. Esto se ve corroborado con el siguiente ejemplo que se señala en la jurisprudencia No. 10/1996, cuyo principal ponente fue el señor Ministro Mariano Azuela Gutiérrez, la Suprema Corte sostiene lo siguiente:

**\*ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCIÓN A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.-** El artículo 6º, fracción I, de la Ley del Impuesto al Activo, vigente en su origen (actual fracción II) **al establecer que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, transgrede el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional,** en virtud de que teniendo estas empresas activos destinados a actividades empresariales, y no presentarse respecto de ellas ninguna situación de beneficio o justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado de exención, no existe razón alguna por la que respecto de ellas no se establezca que al ser sujetos de tributo deban pagar el impuesto al activo, el cual podrán acreditar al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, sin que pueda argüirse como justificación de tal exención la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, como se señala en la exposición de motivos de la ley, pues tal circunstancia, en todo caso, podría dar lugar a prever una forma especial de determinación de la base del tributo, pero de ningún modo justifica su exención máxime que tales empresas son contribuyentes del impuesto sobre la renta, de manera tal que si

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

pueden determinar sus utilidades para efectos de este impuesto no existe razón alguna para presumir que en el impuesto al activo, esencialmente vinculado a aquél, no puedan hacer la determinación relativa. Tampoco puede admitirse como justificación de la exención que estén sujetas a un estricto control financiero, pues además de que ello no puede llevar a considerar innecesario el control que como "objetivo fiscal no contributivo", persigue el impuesto al activo, bajo este contexto se podría afirmar que todos los contribuyentes no sólo están sujetos a control fiscal y a diversos tipos de control administrativo, de acuerdo con la naturaleza específica de cada empresa, sino que el legislador siempre esta en posibilidad de establecer nuevos sistemas de control dentro del marco constitucional, por lo que ello no puede considerarse una situación que diferencie esencialmente, para efectos fiscales contributivos, a las empresas que integran el sector financiero, de los demás sujetos pasivos del impuesto, lo que obliga a concluir que la exención de mérito introduce dentro del sistema del tributo un trato desigual a iguales, lo que resulta violatorio del artículo 31, fracción IV de la Constitución, en cuanto previene como un requisito esencial de las contribuciones que sean equitativas."(sic)

Amparo en revisión 1558/90.- Complementos Alimenticios, S. A.-22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 4736/90.- Martex, S. A. 2 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

Amparo en revisión 16/92.- Arrendadora Hotelera del Sureste S. A. C. V.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 5815/90.- Zahori S. A. de C. V.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 749/91.- Compañía Harinera de la Laguna, S. A. de C. V.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## Conclusiones

Primera. Dentro de nuestro sistema tributario el concepto de relación jurídico tributaria, es uno de los más importantes, toda vez, que es la base o fundamento de las relaciones tributarias, al ser un vínculo entre dos sujetos, el Estado, como sujeto activo, y los particulares, como sujetos pasivos, y cuyo objeto es precisamente el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Segunda. Los elementos de toda relación jurídico tributaria, que es materia de este análisis, son precisamente:

- a) La existencia de un vínculo jurídico.
- b) Un sujeto activo.
- c) Un sujeto pasivo.
- d) El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Tercera. Es por ello que el tributo, al constituir una obligación a cargo de los sujetos que se colocan en los supuestos que prevé la ley, se convierte en la manifestación económica de la relación jurídica tributaria, y que en casos excepcionales, puede traducirse en prestaciones en especie.

Cuarta. Es necesario no confundir la relación jurídico tributaria y la obligación fiscal, toda vez, que la primera impone obligaciones a ambas partes, es decir, tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo; mientras que la segunda sólo esta a cargo del sujeto pasivo.

Quinta. Por lo que la obligación fiscal implica el derecho que tiene el Estado para exigir del sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, y la correlativa obligación de este último de cumplir tal obligación, por haber realizado el hecho imponible del cual derivan dichas consecuencias jurídicas.

Sexta. Por lo que hace al nacimiento de la obligación tributaria, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6° es muy claro, al señalar que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran. Esto es, la obligación fiscal nace cuando el sujeto pasivo realiza el hecho imponible previsto en la norma legal.

Séptima. Por lo que hace al sujeto activo de toda relación jurídico tributaria, si bien es cierto que el artículo 31, fracción IV de la Constitución, no nos da la pauta de a quiénes debemos considerar como sujetos activos, ello lo podemos desprender de la estructura política del Estado Mexicano, así tenemos, que sólo el Estado, ya sea la Federación, el Distrito Federal o los Estados y Municipios son las personas facultadas para exigir a otra, el pago de una prestación fiscal, por lo que los denominados "organismos fiscales autónomos", no pueden tener la calidad de sujetos activos, y por tanto, es contrario a nuestra Constitución el que el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores realicen actos propios del Estado, como son entre otros, determinar contribuciones, dar las bases de su liquidación, llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, etcétera. Ya que para hacer tales actos, sería necesario reformar nuestra Constitución.

Octava. El sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, a diferencia de lo que ocurre en otras materias, por ejemplo en materia civil, no necesita tener capacidad de ejercicio, bastando que tenga capacidad de goce, y se ubique en alguno de los supuestos que la ley prevea, para que se encuentre obligado a cumplir con lo que la ley dispone. De tal suerte, que pueden ser sujetos pasivos de dicha relación, las personas físicas y morales, nacionales y extranjeras que se coloquen dentro de la situación prevista por la ley.

Novena. Doctrinariamente podemos señalar que infinidad de autores, han elaborado diversas clasificaciones por lo que hace a los distintos sujetos pasivos que existen, pero de acuerdo a lo señalado en nuestro Código Fiscal de la Federación, todos esos sujetos pasivos se encuentran agrupados dentro de la figura de "sujetos pasivos por responsabilidad solidaria". Pero el sujeto pasivo obligado directo o contribuyente, es en realidad el único sujeto que merece la calificación de sujeto pasivo, porque es él quien realiza el presupuesto legal y por tanto, el debe cumplir con la prestación pecuniaria que la misma prevé. Mientras que los demás sujetos se encuentran obligados a cumplir con las obligaciones fiscales, no porque hayan realizado el presupuesto legal, sino, por otras causas totalmente diversas.

Décima. Para que nazca un tributo, es necesario de tres momentos básicos:

- a. Su nacimiento.
- b. Su determinación en cantidad líquida.
- c. El plazo para su pago.

Décima primera. El procedimiento de determinación de las contribuciones, se debe llevar a cabo por el propio contribuyente, una vez que ha realizado los supuestos legales que impliquen el deber de cumplir con una obligación fiscal. Pero existe la posibilidad de que la misma autoridad fiscal, lleve a cabo este procedimiento ante la omisión del sujeto pasivo y a fin de constatar que los elementos configurativos del hecho imponible de la obligación tributaria se han actualizado, es decir, se han dado en la realidad.

Décima segunda. Todo tributo debe pagarse dentro del plazo que la ley respectiva lo disponga. Por lo que una vez que el tributo ha nacido y se encuentra determinado en cantidad líquida, surge la obligación de pagarlo y enterarlo al fisco; y se vuelve exigible cuando el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establece para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

Décima tercera. Los sujetos pasivos se encuentran obligados, una vez que ha nacido, se encuentra determinada y liquidada una obligación fiscal, a presentar la declaración respectiva. A través de la declaración, se hace del conocimiento de las autoridades fiscales la realización del hecho imponible y por tanto, las obligaciones que han surgido a cargo de los sujetos pasivos respectivos. Debe de presentarse dentro de los plazos que para tal efecto señale la ley respectiva.

La autoridad esta obligada a recepcionarla en los términos en que se presente, y sólo puede rechazarla bajo ciertas circunstancias que señala claramente el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.

El contribuyente tiene la posibilidad de rectificarla hasta por tres ocasiones, siempre que no se hayan iniciado por las autoridades fiscales el ejercicio de las facultades de comprobación a que hace referencia el artículo 42 del mismo ordenamiento.

Décima cuarta. Los principios constitucionales que regulan el contenido de la relación jurídico tributaria, tienen su origen desde tiempos remotos, ya desde la época prehispánica encontramos sus antecedentes. Es así, que durante este periodo de nuestra historia se

crearon las figuras de "calpixque" y del "cihuacoatl", el primero, como encargado de concentrar los tributos y centralizarlos en México Tenochtitlán; y el segundo, quien llevaba a cabo la redistribución de los ingresos a beneficio del ejército, del sacerdocio, de la burocracia, de los comerciantes y del pueblo para cubrir los gastos públicos.

Décima quinta. Es el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución del que se desprenden los más importantes principios constitucionales que rigen la relación jurídico tributaria. Dichos principios son:

- a. El de legalidad.
- b. Proporcionalidad.
- c. Equidad.
- d. Y de destino de los tributos al gasto público, que junto con, los de anualidad de los gravámenes, equilibrio presupuestal y los de seguridad jurídica conforman el marco constitucional de la materia.

Décima sexta. Por lo que hace a los principios de proporcionalidad y equidad, debemos mencionar que se trata de dos conceptos diferentes aunque íntimamente vinculados.

La proporcionalidad esta estrechamente relacionada con la capacidad económica de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Mientras que la equidad significa igualdad, es decir, entraña el imperativo de tratar a los iguales de manera igual y a los desiguales de manera desigual, es decir, que aquéllos contribuyentes que se coloquen dentro de los mismos supuestos legales se les debe tratar igual, debiendo tener los mismos derechos y las mismas obligaciones; y tratar en forma diversa a aquéllos contribuyentes que se coloquen en diversas hipótesis legales. Principios que no son observados por el legislador al redactar el artículo 47, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, de lo que deviene su inconstitucionalidad.

Décima séptima. Una de las facultades más importantes con que cuentan las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, es precisamente las visitas domiciliarias, y es el artículo 16 de nuestra Constitución el que posibilita a la autoridad administrativa, para que a través de la práctica de visitas domiciliarias se compruebe el acatamiento de las disposiciones fiscales.

Décima octava. El hecho de que se ordene la practica de una visita domiciliaria, implica una excepción a la garantía de inviolabilidad del domicilio a que hace referencia el artículo 16 de nuestra Constitución, toda vez, que se debe ceder a un interés general más importante: verificar el correcto cumplimiento de determinadas obligaciones fiscales, que son el sustento del propio Estado Mexicano. Pero, cabría preguntarnos lo siguiente: ¿Las autoridades fiscales cuentan con otras facultades, diversas a la visita domiciliaria, para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales?.

Décima novena. Si bien es cierto que el artículo 31, fracción IV de nuestro máximo ordenamiento, señala la obligación que tienen todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, también lo es que el artículo 16 de la Constitución, no sólo constituye una garantía de libertad, que tutela y protege la vida privada de los particulares, sino una garantía de seguridad jurídica, porque determina en que condiciones se debe invadir dicha esfera. A través de las visitas domiciliares, las autoridades fiscales sólo se podrán cerciorar que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, así como exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, observando para este fin las formalidades prescritas para los cateos. Pero la ley reglamentaria del artículo 16 del ordenamiento referido, que es precisamente el Código Fiscal de la Federación, va más allá de lo señalado en el artículo que reglamenta, al disponer que las autoridades fiscales podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad, de bienes o de mercancías, es decir, la autoridad administrativa se encuentra facultada para colocar sellos y marcas.

Vigésima. El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación señala las facultades con que cuentan las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, que entre otras son:

- a) **Practicar visitas,**
- b) **Revisar dictámenes de contadores públicos autorizados.**

Vigésima primera. Toda orden de visita debe cumplir con los requisitos a que alude nuestra Constitución así como su ley reglamentaria, esto es, el Código Fiscal de la Federación, ya que de lo contrario devendría ilegal; entre otros requisitos:

- a) Debe constar por escrito,
- b) Debe indicar con precisión el nombre del visitado,
- c) Debe indicar el lugar(es) donde se deba practicar la visita,
- d) Debe emitirse por autoridad competente,
- e) Debe indicarse el nombre de los visitadores,
- f) Debe señalarse con precisión el objeto o fin de la diligencia,
- g) Debe señalarse el período sujeto a revisión,
- h) Deben precisarse los documentos que se van a solicitar,
- i) Debe levantarse el acta respectiva de la diligencia.

Vigésima segunda. La orden de visita debe señalar expresamente su objeto o propósito, enunciando en forma detallada las contribuciones que deberán ser objeto de la misma. Siendo inconstitucional, el que se señalen todas y cada una de las contribuciones de que podría ser sujeto pasivo el contribuyente.

Vigésima tercera. En la orden de visita debe señalarse el periodo sujeto a revisión, esto es, el lapso temporal a que se refiere la verificación o comprobación del cumplimiento de las obligaciones del visitado; por lo que si los visitadores se exceden de ese lapso, la visita domiciliaria y por consiguiente los resultados de ésta serían nulos. El señalamiento del periodo sujeto a revisión en la orden de visita, es un requisito indispensable a fin de que la autoridad administrativa no actúe arbitrariamente, sino que toda su actuación se encuentre apegada a la ley.

Vigésima cuarta. La orden de visita debe ser notificada al visitado, toda vez, que a través de la notificación se da a conocer al sujeto pasivo un acto que emana de una autoridad, y ello le permite determinar si dicho proceder se encuentra apegado o no a lo que dispone la ley, en el primer supuesto, el sujeto pasivo cumpliría la obligación a su cargo; pero en el segundo supuesto, estaría en la posibilidad de combatirla a través de los medios legales respectivos.

Vigésima quinta. De toda visita domiciliaria debe levantarse un acta parcial, en la cual se señalen en forma circunstanciada los hechos u omisiones que haya conocido la autoridad durante el desarrollo de la visita, dichos datos se pueden recavar del propio sujeto pasivo o de terceros relaciones con él.

Las autoridades fiscales están obligadas a concluir la visita domiciliaria, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se les ha notificado a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, dicho plazo se puede ampliar hasta en dos ocasiones. Este plazo en que las autoridades deben dar por terminada la visita domiciliaria, se ha señalado con la finalidad de que las autoridades no actúen arbitrariamente, sino dentro de los límites marcados por la propia ley.

Vigésima sexta. Asimismo, antes de la emisión del acta final, debe levantarse lo que se llama "última acta parcial". Entre la última acta parcial y el levantamiento del acta final, deben transcurrir cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente puede presentar documentos, libros o registros a fin de desvirtuar los hechos u omisiones asentados en las actas parciales, o puede corregir su situación fiscal. Dicho periodo, puede ampliarse por quince días más, siempre y cuando el contribuyente presente aviso dentro del plazo de veinte días. Pero, el hecho de que no se desvirtúen los hechos asentados en esta acta, no significaría que se este aceptando lo señalado por la autoridad, y en todo caso el sujeto pasivo tendría la posibilidad de impugnar la resolución definitiva en que se determine un crédito a su cargo.

Vigésima séptima. Es lógico y normal que una vez que los visitadores han agotado el objeto de la visita, que es precisamente el verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, se de por terminada la misma, y para ello, se deberá levantar un acta final. Una vez levantada esa acta final ya no se podrán levantar actas complementarias a menos que exista una nueva orden de visita.

Vigésima octava. Existen dos formas en que las visitas domiciliarias pueden concluir, una de ellas, es la terminación ordinaria, que culmina con el cierre del acta de visita; y la segunda, la terminación anticipada, cuando el destinatario de la orden hubiese presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados. Además existe la posibilidad de que la visita domiciliaria ordenada se concluya en las oficinas de las autoridades, cuando se hubiesen fotocopiado la totalidad de documentos que integran la contabilidad del contribuyente y sea imposible continuarla en el domicilio del visitado.

Vigésima novena. Otra de las facultades con que cuenta la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, es precisamente la revisión de dictámenes elaborados por contador público autorizado.

Por lo que hace a la forma en que inicia la revisión de dictámenes de estados financieros, su desarrollo y conclusión, debemos señalar que este procedimiento es muy similar al que debe ser observado por las autoridades fiscales durante el desarrollo de una visita domiciliaria, siendo una obligación de la autoridad fiscal el notificar al contribuyente dicho procedimiento.

Trigésima. Dicho dictamen goza de una presunción relativa de certeza (*iuris tantum*), es decir, los hechos afirmados en los dictámenes se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, siempre y cuando el contador público se encuentre registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento tributario, es decir, que se elabore de acuerdo con las disposiciones fiscales y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

Trigésima primera. El antecedente más remoto del dictamen, lo encontramos hacia 1884 en Inglaterra, al establecerse la obligación de que un contador independiente debía examinar y certificar los registros contables de las empresas que se hubiesen constituido bajo el régimen de responsabilidad limitada. En un principio la labor del auditor o contador público, consistía en verificar la existencia de caja, los activos y las deudas específicas con los acreedores de la empresa, por lo que se utilizaba el término certificar, ya que era posible asegurar, afirmar, dar por cierta una cosa, hecho que ya no puede acontecer actualmente, ya que el contador al llevar acabo la revisión de los estados financieros sólo opina, no puede asegurar, dictamina, pero no certifica.

Trigésima segunda. El dictamen con el paso del tiempo ha adquirido una importancia sin igual, ya que las autoridades fiscales cuentan con otra alternativa a fin de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes. En un principio no existía la obligación de que los estados financieros fueron revisados por un contador, pero, sin embargo, en la actualidad su importancia es innegable para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sin tener que recurrir a la emisión de una orden de visita domiciliaria.

Trigésima tercera. Es a través del Decreto Presidencial del 21 de abril de 1959, que en nuestro país, se regula por primera vez esta figura; en un principio la presentación de los estados financieros dictaminados por contador público independiente era optativa y con posterioridad se vuelve obligatoria para cierto tipo de contribuyentes.

Trigésima cuarta. El dictamen de estados financieros es un documento a través del cual el contador público independiente emite su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros dictaminados a una fecha determinada, manifestando que dichos estados financieros fueron preparados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que regulan su capacidad, independencia e imparcialidad profesionales, así como la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. El contador autorizado siempre deberá basarse al momento de emitir su dictamen, en el texto del dictamen que haya sido adoptado por la agrupación u organismo a que pertenezca.

Trigésima quinta. Por lo que hace a la naturaleza del dictamen, debe considerársele como una opinión técnica y sus efectos deben ser los de una prueba pericial, por el hecho, de haber sido formulado por un contador público independiente, cumpliendo con los requisitos a que alude el Código Fiscal de la Federación así como su reglamento.

Trigésima sexta. El objeto del dictamen, es el de emitir una opinión respecto a si dichos estados financieros presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Trigésima séptima. A través de los estados financieros, los contribuyentes registran periódicamente la situación o resultado financiero a que ha llegado la empresa, por la realización de sus actividades, y son precisamente éstos los que serán objeto de estudio por parte del contador público independiente, a fin de emitir su opinión a través el dictamen. Dichos estados se pueden clasificar de muy diversas formas, dependiendo del tipo de empresa de que se trate, pero los que interesan al contador independiente son: el Balance General, el Estado de Resultados y el Estado de variaciones en el capital contable. Los estados financieros auditados son de gran importancia porque han sido comparados con los registros contables. Dichos estados deben apegarse a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Trigésima octava. El dictamen debe cumplir con ciertos requisitos legales (los cuales se encuentran señalados en el artículo 52 del Código Tributario) a fin de que la autoridad le otorgue el valor probatorio que el mismo merece, por lo que si durante la revisión del dictamen de estados financieros la autoridad fiscal no tiene dudas fundadas sobre la veracidad del mismo, se encontraría obligada a dar por terminada la visita domiciliaria que se ha ordenado.

Pero si como resultado de esa revisión, la autoridad fiscal determina que el dictamen no se encuentra apegado a las disposiciones legales respectivas, debe fundar y motivar dicha postura, ya que no bastaría su simple dicho para no darle el valor probatorio que la misma ley le otorga.

Trigésima novena. Es en el Decreto de 21 de abril de 1959, donde se le otorga un valor pleno al dictamen, pero en nuestra legislación tributaria vigente existe una presunción *iuris tantum*, de que los hechos afirmados en los dictámenes son ciertos, salvo prueba en contrario.

Pero si el dictamen cumple con los requisitos a que alude tanto el Código Fiscal de la Federación así como su Reglamento, y si además la autoridad fiscal no tiene forma de sustentar que el mismo no sea cierto, debe otorgarle un valor probatorio pleno y dar por concluida la visita domiciliaria ordenada.

Cuadragésima. El contador público independiente puede emitir muy diversas opiniones, dependiendo del resultado obtenido después de realizar el estudio de los estados financieros, así tenemos que el dictamen puede ser: un dictamen limpio o sin salvedades, dictamen con salvedades, dictamen con abstención de opinión o un dictamen negativo.

Cuadragésima primera. El profesionista facultado para elaborar dictámenes sobre los estados financieros, es precisamente un contador público autorizado, que debe observar a fin de realizar su trabajo con independencia, imparcialidad y profesionalismo, las normas de auditoría generalmente aceptadas, que regulan aspectos personales, de ejecución del trabajo y de información. Además de cumplir con los requisitos a que alude el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Dichas normas son criterios que le permiten realizar su trabajo con objetividad.

Cuadragésima segunda. Los impedimentos legales que tiene el contador público para poder emitir un dictamen sobre los estados financieros, están estrechamente vinculados a la

falta de independencia e imparcialidad que debe prevalecer en todo el trabajo a desarrollar, y por el tipo de vínculo que pueda tener con el contribuyente.

**Cuadragésima tercera.** Del examen efectuado a los estados financieros, el auditor tendrá los elementos necesarios que le permitirán emitir un informe, que resume su opinión sobre los elementos revisados. Dicho informe es la conclusión de su trabajo, al que debe anexar los documentos a que hace referencia el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

**Cuadragésima cuarta.** Es muy importante que se precise que la responsabilidad del registro de los estados financieros es de la administración de la empresa, y que la responsabilidad del contador público sólo se refiere a la opinión que emita sobre los estados financieros que haya dictaminado o que hayan dictaminado las personas que están bajo su responsabilidad.

**Cuadragésima quinta.** La opinión del contador público autorizado es de mucha importancia, ya que al emitir el dictamen sobre los estados financieros debió previamente cerciorarse a cerca de la razonabilidad de dichos estados, realizando las pruebas que fueran necesarias para sustentar su opinión.

**Cuadragésima sexta.** El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, señala los supuestos por virtud de los cuales las personas físicas y morales se encuentran obligadas o pueden optar por hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado. Para este fin debe cumplirse con los requisitos a que se refieren tanto el Código Fiscal de la Federación como su Reglamento, entre otros, deben presentar el aviso respectivo dentro de los plazos legales.

**Cuadragésima séptima.** No se dará efectos al aviso que hayan presentado los contribuyentes que optan por dictaminar estados financieros por contador autorizado, entre otras, porque se le este practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a aquél a que se refiere el aviso, o bien, por haber emitido, aun cuando no se haya notificado, orden de visita referente a dicho ejercicio. Hipótesis que son evidentemente inconstitucionales y contrarias a los principios de legalidad y seguridad jurídica que debe regir todo tipo de relación jurídica.

Cuadragésima octava. La facultad discrecional, es la posibilidad que tiene la autoridad de elegir u optar, entre dos o más posibilidades, pero ello no significa arbitrariedad. Quedando a su prudente arbitrio el ejercitarla o no. Mientras, que la facultad reglada, existe cuando la norma señala las consideraciones para su aplicación, las cuales obligan a la autoridad a cumplir con lo que la ley le señala. Por lo que una vez que se realiza el presupuesto previsto por la norma jurídica y satisfechos los requisitos que ella prevé, la autoridad administrativa está obligada a actuar en el sentido predeterminado en la norma, sin posibilidad de elección.

Cuadragésima novena. La facultad otorgada por el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, que es tema central de este trabajo de investigación, se trata de una facultad reglada y no discrecional, esto es, una vez que se realicen los supuestos previstos en la norma legal, la autoridad fiscal estaría obligada a dar por concluida anticipadamente la visita domiciliarla ordenada, y no se trata de una facultad discrecional, como tantas autoridades lo han sostenido, ya que del contenido del referido artículo no se desprende el que la autoridad pudiera tener la posibilidad de elegir entre dos o más posibilidades a su libre arbitrio, que es en lo que consiste precisamente una facultad discrecional. Esto se encuentra corroborado por la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al señalar que la naturaleza de la facultad prevista en el artículo 47 del ordenamiento tributario, es una facultad reglada y no discrecional.

Quincuagésima. La autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, con el objeto de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, puede ejercitar uno u otro de los medios de comprobación, previstos en el artículo 42 del Código Tributario, como lo son las órdenes de visita domiciliarla, las revisiones de dictámenes formulados por contadores públicos autorizados, entre otros. Pero, no obstante lo anterior, dichos medios son contradictorios y excluyentes, ya que de lo contrario no habría razón de ser para que el legislador estableciera procedimientos diversos con el objeto de verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales si no fuera posible llegar al mismo resultado optando por uno u otro. Más aún, si el legislador estableció este procedimiento es porque resulta ser una vía legal y adecuada para alcanzar el fin deseado, tanto para la autoridad como para el visitado.

Quincuagésima primera. Evidentemente, que con la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, a través de la revisión de los dictámenes, se ha creado un régimen especial de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales,

que genera la obligación a cargo de las autoridades fiscales de tratar igual a quienes se encuentran colocados en igualdad de circunstancias, es decir, dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria, tanto para quienes opten como para quienes se encuentren obligados a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado.

Quincuagésima segunda. Es por ello, que consideramos que debe preferirse la revisión de los dictámenes de estados financieros elaborados por contador público autorizado, en lugar de la visita domiciliaria, ya que ésta última implicaría violentar la garantía de inviolabilidad del domicilio consagrada en nuestro artículo 16 constitucional, además de que generaría mayores molestias a los contribuyentes, que en todo caso deberán soportar la presencia de los visitantes en su domicilio.

Quincuagésima tercera. El artículo 47, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional, ya que es contrario al principio de equidad que consagra nuestro máximo ordenamiento, toda vez, que si dos sujetos en calidad de obligados directos, presentan sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado antes de que se inicie una visita domiciliaria, y cumpliendo con los requisitos a que se refieren el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, con el objeto de que se les dé por terminada anticipadamente la visita domiciliaria ordenada, esto sólo sería posible de acuerdo a lo señalado por el referido artículo, para aquéllos contribuyentes que hubiesen optado por hacer dictaminar sus estados financieros y no así por lo que hace a los contribuyentes que se encuentran obligados a lo mismo. Es por esto, que deviene la inequidad señalada, todo en perjuicio de los contribuyentes.

Quincuagésima cuarta. Nuestra propuesta consiste en modificar el contenido del referido artículo, con el objeto de que se dé un trato equitativo a todos los contribuyentes que presenten estados financieros dictaminados por contador autorizado, a fin de que se dé por concluida anticipadamente la visita domiciliaria ordenada y se le otorgue el valor probatorio que el dictamen se merece, esto, por haber sido elaborado por un contador público independiente y cumplirse con los requisitos de los ordenamientos tributarios respectivos.

Quincuagésima quinta. Los contribuyentes que cuentan con estados financieros dictaminados por contador público autorizado, están sujetos a un régimen distinto del resto de los contribuyentes, e independientemente de que se encuentren obligados o no a hacer

dictaminar sus estados financieros, si el referido dictamen cumple con todos y cada uno de los requisitos a que alude el Código Fiscal de la Federación así como su Reglamento, la autoridad debe encontrarse obligada a dar por concluida la visita domiciliaria.

Quincuagésima sexta. La conclusión anticipada de las visitas domiciliarias implicaría, el que la misma se concluyera sin haberse alcanzado su objeto, esto es, la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales. Pero esta omisión en la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, en realidad es una suspensión del ejercicio de la facultad revisora, ya que una vez que se presenten los estados financieros dictaminados, la autoridad procederá a su revisión, ya que dicho procedimiento es un medio *ad hoc*, a través del cual la autoridad fiscal va a llegar al mismo fin, que es precisamente verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Quincuagésima séptima. Para que se pueda concluir anticipadamente la visita domiciliaria, deben cumplirse con los requisitos que señala la ley tributaria, es por ello que proponemos la reforma del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, a fin de que todo contribuyente que presente sus estados financieros dictaminados por contador público, tenga el derecho de solicitar a la autoridad fiscal se dé por concluida la visita domiciliaria ordenada, y se proceda a la revisión del referido dictamen.

## Bibliografía

Arrijo Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. Edit. Themis, México, 1982.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, ed. 11ª, Ed. Themis, México, 1996.

Boeta Vega Alejandro. Derecho fiscal primer curso. Preguntas y respuestas. Teoría General de los Impuestos y Código Fiscal. 2ª. Edic., Edit. Ecasa, México, 1992.

Burgoa Orihuela Ignacio. Las Garantías Individuales. 24ª. edic., Edit. Porrúa, México, 1992.

Burgoa Llano, Ignacio, "*Principios Constitucionales en materia de Contribuciones*", en: Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, Tomo I, Ensayos-I, Ed. TFF., México, 1982.

Cartas Sosa Rodolfo y Ayala Vallejo Graciela. Las visitas domiciliarias de carácter fiscal. Edit. Themis. Colección de ensayos jurídicos, México, 1996.

Chapoy Dolores Beatriz y Gerardo Gil Valdivia. Introducción al derecho mexicano. Derecho Fiscal. Edit. UNAM, México, 1981.

Dale Kennedy Ralph y Yarwood MC Mullen Stewart. Estados financieros. Forma, análisis e interpretación. Trad. Luis Guasch Rubio. Unión Tipográfica Hispanoamericana, México, 1992.

De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 3ª edic. Edit. Porrúa, México, 1994.

---

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, ed. 3ª, Ed. Limusa, México, 1988.

Díaz Olivares, Armando, "Los Principios Constitucionales Mexicanos en materia de impuestos", en: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, N° 27, 3ª época, año III, México, 1990.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Tomo III, ed. 19ª, Ed. Espasa-Calpe, Madrid, 1970.

Diccionario Manual e Ilustrado de la Lengua Española, Tomo I, ed. 3ª, Ed. Espasa-Calpe, Madrid, 1983.

Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, ed. 11ª, Ed. UNAM, 2000.

Fernández y Cuevas, José Mauricio. Visitas domiciliarias para efectos fiscales. Aspectos constitucionales. Dofiscal Editores, México, 1983.

Fraga Gabino. Derecho Administrativo. 3a. Edic., Edit. Porrúa, México, 1991.

Galindo Garfias, Ignacio, Derecho Civil, ed. 10ª, Ed. Porrúa, México, 1990.

Gálvez Azcaino, Ezequiel, Análisis de Estados Financieros e Interpretación de sus Resultados, algunas deficiencias en las empresas y soluciones, Ed. Ecasa, México, 1991.

García de Enterría Eduardo. Derecho administrativo. Edit. Civitas, Madrid, 1989.

Gutiérrez y González, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, Ed. Porrúa, México, 1993.

---

Gutiérrez, Alfredo F., Los Estados Financieros y su Análisis, ed. 2ª, Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1970.

Jiménez González Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 3ª. Edic. Ediciones contables y administrativas, México, 1993.

López Cruz Fernando. Guía para la elaboración del dictamen fiscal. 4ª. Edic., Edit. Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C., México, 1995.

Macías Pineda, Roberto, El análisis de los Estados Financieros y las deficiencias en las empresas, ed. 8ª, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1975.

Margain Manatou Emilio. Introducción al estudio del Derecho administrativo. Edit. Porrúa, México, 1991.

Murillo Belmontes, Francisco, Lecciones de Derecho Tributario, Ed. Departamento de Investigaciones Jurídicas de la Escuela de Derecho de la Universidad Autónoma de Zacatecas, México, 1985.

Palomar de Miguel, Juan, Diccionario para Juristas, Mayo ediciones, México, 1981.

Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Ed. Trillas, México, 1988.

Reyes Vera, Ramón, "La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana", en: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo I, México, 1982.

Rodríguez Lobato Raúl. Derecho fiscal. 2ª. Edic, Edit. Harla, México, 1986.

Ruiz de Velasco, Luis, Auditoría Práctica, ed. 11ª, Ed. Banca y Comercio, México, 1995.

---

Santillana González Juan Ramón. Origen de los principios de contabilidad. Una omisión en el registro de la historia universal. Edit. Ecasa, México, 1994.

Santiago Lazzati Homero Braesas.et.al. Conceptos generales de auditoría. Ediciones Macchi, 1981, Argentina.

Sánchez Piña José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 3ª. Edic., Edit. Pac., 1985, México.

Téllez Trejo, Benjamín Rolando, El Dictamen en la Contaduría Pública. ed. 4ª, Ed. Ecasa, México, 1988.

s/a, Normas y Procedimientos de Auditoría, Tomo I, ed. 16ª, Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1996.

#### LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 127 edic, Edit. Porrúa, 2003, México.

Fisco Agenda. Compendio de Leyes Fiscales Federales y sus Reglamentos. Código Fiscal de la Federación, Edit, ISEF, 2003, México.

Jurisprudencia, IUS 2001, 2002, 2003.