



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

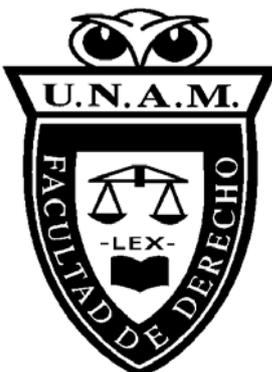
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS

PROBLEMÁTICA DEL
PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO EN
MATERIA FISCAL

T E S I S

QUE PARA ASPIRAR AL GRADO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:
VÍCTOR MANUEL GONZÁLEZ GONZÁLEZ

ASESOR: DRA. SONIA VENEGAS ÁLVAREZ



CIUDAD UNIVERSITARIA

2006



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por la vida misma...

A la Universidad Nacional Autónoma de México, que a través de su Facultad de Derecho, me brinda el incomparable privilegio de honrarla con mi superación académica y personal.

*A mis padres, Manuel y Aurelia, por haber sembrado en mí la firme convicción que el éxito es consecuencia necesaria de la dedicación, la honestidad y el respeto.
Indudablemente mi ejemplo a seguir. Gracias.*

*A quienes comparten conmigo la idea que los valores adquiridos en familia, pero sobre todo el amor, son nuestro mejor instrumento para la lucha diaria:
Alejandra, Alma Gabriela, Octavio.*

A quienes nunca han dejado de creer en mí, gracias por su apoyo incondicional, señores Isabel González y Cecilio Osnaya. Ana Cecilia, Diana Laura, Raúl, Israel, Laura, para que nunca dejemos de luchar.

A esa maravillosa persona, quien siempre está dispuesta a escucharme, quien me ha enseñado la importancia de la tenacidad y la fortaleza del carácter. Definitivamente un ángel en mi camino. Muchas gracias: Haydee Martínez Gachuz. Señores Rubén Martínez y Cristina Gachuz, agradezco profundamente su ayuda.

Al Licenciado José Salvador López Bribiesca, por toda la confianza que en mí ha depositado, más que un compañero de trabajo, un verdadero amigo. Gracias.

A quien con su paciencia, atinados consejos e incansable espíritu de superación, ha sido fundamental para materializar este sueño: Doctora Sonia Venegas Álvarez, mi sincera admiración y agradecimiento.

ÍNDICE

CAPÍTULO PRIMERO

CONCEPTOS GENERALES

| | |
|--|----|
| Introducción..... | V |
| 1.1 Derecho Tributario..... | 1 |
| 1.1.1. Ubicación del Derecho Tributario..... | 2 |
| 1.1.2. Ramas del Derecho Tributario..... | 4 |
| 1.1.2.1. Derecho Tributario Constitucional..... | 4 |
| 1.1.2.2. Derecho Tributario Sustantivo..... | 5 |
| 1.1.2.3. Derecho Administrativo Tributario..... | 7 |
| 1.1.2.4. Derecho Procesal Tributario..... | 8 |
| 1.1.2.5. Derecho Penal Tributario..... | 9 |
| 1.1.2.6. Derecho Internacional Tributario..... | 11 |
| 1.2 Principios constitucionales en materia tributaria..... | 12 |
| 1.2.1. Garantía de audiencia..... | 13 |
| 1.2.2. Garantía de legalidad..... | 15 |
| 1.2.2.1. Garantía relativa a las visitas de inspección..... | 20 |
| 1.2.3. Garantía del artículo 123 Constitucional (Non bis in ídem)..... | 23 |
| 1.2.4. Prohibición de multa excesiva | 24 |
| 1.2.5. Prohibición de confiscación de bienes | 26 |
| 1.2.6. Irretroactividad..... | 27 |
| 1.2.7. Generalidad..... | 29 |
| 1.2.8. Proporcionalidad y equidad..... | 29 |

CAPÍTULO SEGUNDO

FACULTADES Y OBLIGACIONES DE LA AUTORIDAD FISCAL FRENTE AL CONTRIBUYENTE

| | | |
|--------|---|----|
| 2.1 | Concepto de autoridad fiscal..... | 33 |
| 2.2 | Competencia de la autoridad fiscal..... | 34 |
| 2.3 | Clasificación de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal..... | 36 |
| 2.3.1. | Práctica de visitas domiciliarias..... | 37 |
| 2.3.2. | Rectificación de errores u omisiones en las formas oficiales..... | 47 |
| 2.3.3. | Requerir exhibición de contabilidad..... | 48 |
| 2.3.4. | Revisión de dictámenes..... | 50 |
| 2.3.5. | Verificar expedición de comprobantes fiscales..... | 52 |
| 2.3.6. | Práctica de avalúos o verificación de bienes..... | 55 |
| 2.3.7. | Recabar información de los funcionarios y empleados públicos..... | 57 |
| 2.3.8. | Denunciar posible comisión de delitos fiscales..... | 58 |
| 2.4. | Obligaciones de la autoridad fiscal frente al contribuyente..... | 59 |
| 2.4.1. | Asistencia gratuita..... | 60 |
| 2.4.2. | Programas de prevención y resolución de problemas del contribuyente..... | 61 |
| 2.4.3. | Campañas informativas..... | 62 |
| 2.4.4. | Contestar consultas de contribuyente..... | 63 |
| 2.4.5. | Devolución de cantidades pagadas indebidamente..... | 64 |
| 2.5. | Ley Federal de los Derechos del Contribuyente..... | 65 |

CAPÍTULO TERCERO

PROBLEMÁTICA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO EN MATERIA FISCAL

| | | |
|------------|--|-----|
| 3.1 | Derecho Punitivo Fiscal..... | 71 |
| 3.1.1. | Delitos..... | 76 |
| 3.1.2. | Infracciones..... | 87 |
| 3.1.2.1. | Multa..... | 90 |
| 3.1.2.1.1. | Naturaleza jurídica y finalidad de la multa..... | 90 |
| 3.1.2.1.2. | Fundamento y requisitos constitucionales..... | 91 |
| 3.1.2.1.3. | Desvío de poder..... | 98 |
| 3.1.2.2. | Arresto..... | 100 |
| 3.1.2.3. | Sanciones accesorias..... | 101 |
| 3.2. | Facultades sancionatorias en materia tributaria..... | 102 |
| 3.2.1. | Procedimiento administrativo de ejecución..... | 102 |
| 3.2.2. | Procedimiento de sanción en forma estricta..... | 105 |

CAPÍTULO CUARTO

PROPUESTA PARA DESLINDAR EL PROCEDIMIENTO DE CONTROL Y VIGILANCIA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO EN MATERIA FISCAL

| | |
|---|-----|
| 4.1. Régimen jurídico de las autoridades fiscales federales con facultades de comprobación..... | 110 |
| 4.2. Régimen jurídico de las autoridades fiscales federales con facultades sancionatorias..... | 125 |
| 4.3. Régimen jurídico de las autoridades fiscales federales en quienes convergen facultades de comprobación y sancionatorias..... | 131 |
| 4.4. Propuesta..... | 147 |
| Conclusiones..... | 149 |
| Bibliografía..... | 155 |

INTRODUCCIÓN

La creación de un sistema tributario debe ser algo tan preciso, tan coherente, que sirva de verdadero instrumento para cubrir las necesidades financieras del Estado, y consecuentemente sufragar los gastos que todo servicio público reclama. Así, partimos de la obligación que, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, tenemos de contribuir a los gastos públicos, con las prerrogativas o limitantes contenidas en el mismo numeral.

Para tal efecto, nuestra Ley Suprema faculta a la Federación y a los Estados para establecer, previo proceso legislativo, las contribuciones suficientes a cubrir el presupuesto de egresos; de esta manera nos enfrentamos a la necesidad de recaudar contribuciones, administrarlas, y en su caso sancionar conductas que contravengan lo dispuesto en leyes fiscales.

En este escenario, encontramos a la Administración Pública Federal, representada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien en su carácter de autoridad fiscal federa, fungirá como sujeto activo de la relación jurídico tributaria.

Para garantizar la observancia de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente, la Administración Pública Federal se encuentra dotada de facultades para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, además cuenta con potestad sancionadora que le permite castigar, dentro del marco jurídico, todo tipo de infracción tributaria.

Pero, ¿Cuáles son las consecuencias de encontrarse ambas facultades concentradas en una misma autoridad fiscal?, ¿Qué ocurre cuando la autoridad fiscal se excede en el ejercicio de una u otra facultad (cuando no en ambas)?, ¿De qué manera resulta afectado el contribuyente por tal convergencia de facultades?. Cuestionamientos a los cuales, a lo largo del actual trabajo, iremos dando respuesta.

Interrogantes que han sido poco tratadas por la doctrina, me han provocado gran inquietud y son el motivo del presente estudio. Así, pretendo evidenciar la inconveniencia de que en una misma autoridad fiscal, converjan facultades tanto de comprobación, cuanto de sanción.

Es el momento de aclarar que, dada la extensa estructura de la administración tributaria en nuestro país, únicamente me referiré a las autoridades fiscales federales. La hipótesis consiste, pues, en que no es conveniente la duplicidad de funciones (de comprobación y de sanción) en las autoridades fiscales federales.

El objetivo de este trabajo, lo es examinar la problemática del procedimiento sancionatorio en materia fiscal federal, desde al análisis de las atribuciones de las autoridades fiscales federales.

En ese orden de ideas, la estructura del presente trabajo, es la siguiente:

En un primer capítulo se encuentra el marco teórico y conceptual, del cual partiremos para lograr nuestro propósito, sin desviarnos del tema.

El segundo capítulo contiene las facultades de comprobación a cargo del fisco, sus obligaciones frente al contribuyente, así como el análisis de la reciente Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Elementos de vital importancia para determinar el alcance que la ley otorga a la autoridad fiscal en su actuar frente al contribuyente.

Materia del tercer capítulo, lo es ya propiamente la problemática del ejercicio de las facultades de sanción a cargo de la autoridad fiscal federal; elementos como el desvío de poder, individualización de multas, invasión de facultades exclusivas del Ministerio Público Federal, entre otros, son abordados en este apartado.

Finalmente, el capítulo número cuatro, comprende una relación de autoridades fiscales federales con facultades de comprobación, de sanción; y mediante un análisis de diversos ordenamientos jurídicos, se logró un concentrado de facultades (de comprobación y sancionatorias) que nos permitirá dilucidar el grado de problemática planteada. Concluyo este capítulo, con una propuesta concreta de solución al problema motivo de estudio.

En el desarrollo de esta tesis utilicé funda fundamentalmente los métodos analítico, deductivo, y exegético.

CAPÍTULO PRIMERO

CONCEPTOS GENERALES

1.1. Derecho Tributario

El Derecho Tributario constituye una rama del Derecho Financiero, cuyo objeto de estudio figura en torno al tributo y sus distintas fases (desde su creación hasta su recaudación).

La doctrina se ha encargado de delimitar el campo de estudio de esta rama del Derecho. Así, Antonio Jiménez González, nos indica que tal disciplina jurídica *“tiene como objeto de estudio el fenómeno tributario, es decir, la juridicidad de los mecanismos utilizados por el Estado para la creación de los tributos, la aplicación de las normas creadoras de las mismas a los casos individuales de su recaudación, la previsión de los supuestos de infracción y las sanciones correspondientes, sistemas de garantías y defensa del contribuyente...”*¹

Sergio Francisco de la Garza, define a esta rama del Derecho como *“el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas y accesorios que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento e incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”*²

¹ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial ECASA, México, 1993, p. 105.

² DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1999, p. 26.

Para Achille Donato Giannini, Derecho Tributario es *“aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos.”*³

Por otra parte, también podemos entenderla como *“aquel conjunto de normas jurídicas que regula la relación del Estado en sus tres niveles, federal, local y municipal con el gobernado, en función a una relación de supra-ordenación, basada en las contribuciones que en forma taxativa establece la ley, y de acuerdo a la forma, tiempo y lugar que se defina en su normatividad para dicho cumplimiento.”*⁴

Podemos seguir citando definiciones de ilustres estudiosos de la materia, sin embargo, es ahora importante señalar que el Derecho Tributario es el instrumento principal con que cuenta el Estado para allegarse de bienes suficientes para cumplir con sus funciones de servicio público. Hablamos del poder fiscal del Estado, derivado de su autonomía y con fundamento en el Derecho.

1.2. Ubicación del Derecho Tributario

Ilustres juristas han sostenido numerosas discusiones sobre la autonomía del Derecho Tributario, sin poder todavía unificar criterios al respecto. Hay quienes consideran que el Derecho Tributario es una rama autónoma y especializada; otros, la conciben como una rama del Derecho Financiero. Por ello es que, para evitar desviarnos de nuestro tema de estudio, adoptamos la doctrina mencionada en segundo lugar, por considerarla más apegada a la realidad de nuestro sistema jurídico. Consideramos, por tanto, que el Derecho Tributario es una rama del Derecho Financiero y éste, a su vez, parte integrante del Derecho Público.

³ GIANNINI, A. D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, España, 1957, p.7.

⁴ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, *Derecho Tributario*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2002, p. 4.

La estructura de nuestra Carta Magna consiste en una parte dogmática, integrada por una serie de garantías individuales y sociales; y una parte orgánica, fundamento de los tres poderes de la Unión (Poder Ejecutivo, Poder Legislativo y Poder Judicial). Así, en primer término, las leyes que regulan al Derecho Financiero tienen como base los fundamentos constitucionales que crean al Poder Ejecutivo. Luego entonces, las necesidades patrimoniales y financieras del Estado, de igual manera, tendrán que desarrollarse sobre las bases que la propia Constitución establece.

De esta manera encuadramos al Derecho Financiero dentro del Derecho Público (en oposición a Derecho Privado). Entendamos como Derecho Público al *“conjunto de normas jurídicas que regulan la actuación de los individuos frente al Estado, así como las relaciones de los Estados como entidades soberanas entre sí; es decir, cuando existen relaciones entre los particulares con el Estado, pero considerando éste con su potestad soberana, o bien de Estado a Estado.”*⁵

Lo anterior es así debido a que el nacimiento de las obligaciones tributarias, no depende de la voluntad del gobernado, sino que es resultado de un acto unilateral de voluntad por parte del Estado. Ahora bien, considerando que las relaciones jurídicas en que interviene la Administración con motivo de su funcionamiento, y especialmente las relativas a la tributación, casi en su totalidad están regidas por normas de Derecho Financiero, en éste se encuentra contenido el Derecho Tributario.

El Derecho Financiero ha sido tradicionalmente clasificado en tres grandes grupos de normas jurídicas, mismas que se encuentran determinadas por las tres etapas constitutivas de la actividad financiera del Estado: obtención, manejo y erogación de los recursos bastantes para satisfacer el gasto público; surgiendo de esta manera a) El Derecho Fiscal, b) El Derecho Patrimonial y, c) El Derecho

⁵ FLORES GÓMEZ GONZÁLEZ, Fernando, *Introducción al estudio del Derecho y Derecho Civil*, Porrúa, México, 1978, p. 18.

Presupuestario. Es así que el Derecho Fiscal, como conjunto de normas que regulan los ingresos que percibe el Estado, forma parte del Derecho Financiero.⁶

En este orden de ideas, señalamos que el Derecho Tributario, como parte integrante del Derecho Financiero, tiene como consecuencia cabida dentro del Derecho Público.

En suma, y de manera jerárquica, diremos que en primer lugar tenemos al Derecho Público, después encontramos al Derecho Financiero, y finalmente al Derecho Tributario.

1.1.2. Ramas del Derecho Tributario

Partiendo de la premisa que el Derecho es uno solo, pero se divide en varias ramas para abarcar múltiples fenómenos, para finalmente alcanzar su objetivo: la justicia; podemos advertir que dichas ramas se fundamentan en los mismos principios jurídicos. Y son precisamente esos distintos campos de aplicación del Derecho, los que le imprimen especiales características en cuanto a su aplicación.

1.1.2.1. Derecho Constitucional Tributario

El Derecho Constitucional puede ser entendido como *“...disciplina que estudia las normas que configuran la forma y sistema de gobierno; la creación, organización y atribución de competencia de los órganos del propio gobierno, y que garantiza al individuo un mínimo de seguridad jurídica y económica.”*⁷

⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 2003, p. 8.

⁷ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, 2ª ed., México, 1987, p.973.

Tomando en cuenta que la Constitución, como ley fundamental, sirve como base para la ramificación del Derecho de nuestro país, las divisiones resultantes no pueden ignorar los derechos otorgados al gobernado en aquella ley. De ahí que nuestra materia se encuentre delimitada por las garantías que en todo momento debe respetar el fisco, en ejercicio de las funciones que la propia Constitución también establece.

El Derecho Constitucional Tributario es definido por el maestro Gabino Castrejón, como el *“conjunto de normas jurídicas que delimitan y disciplinan el poder tributario del Estado, así como coordinan los diversos poderes tributarios que existen en los Estados federales.”*⁸

Nuestra Ley Suprema estatuye principios generales que ninguna ley tributaria puede dejar de observar, es por eso que el Derecho Tributario, tiene su fundamento en esta rama jurídica.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consagra una variedad de principios rectores de la función tributaria en nuestro país, tales como el de legalidad, audiencia, proporcionalidad y equidad, mismos que serán abordados a detalle con posterioridad.

1.1.2.2. Derecho Tributario Sustantivo

El Derecho Tributario Sustantivo *“se refiere a un conjunto de normas jurídicas y principios doctrinales de Derecho Público, que regulan y estudian todo lo concerniente a la obligación contributiva, desde su establecimiento, nacimiento, determinación y pago de la misma, para que con su producto el Estado pueda*

⁸ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, *Op. Cit.*, p. 8

hacerle frente a las diversas tareas sociales, que vienen a constituir lo que conocemos como gasto público.”⁹

Por otra parte, Castrejón García lo define como el “conjunto de normas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica sustantiva principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que lógicamente se vinculan con el tributo.”¹⁰

De esta última definición, podemos dilucidar los elementos esenciales de esta disciplina jurídica, veamos; primero debemos ubicarnos debajo de las normas constitucionales, toda vez que para el nacimiento de la obligación tributaria es requisito *sine qua non*, el que dichas contribuciones estén contempladas en ley, respetando así el principio de legalidad. Así, nos situamos en el nivel de las leyes tributarias, aquí encontramos concretizada la obligación de pagar el tributo, pues encontramos diferentes hipótesis jurídicas que, de concretizarse en la realidad, provocan el nacimiento de la obligación tributaria (lo que la doctrina llama hecho imponible).

Por lo anterior, es que se ha sostenido que el Derecho Tributario Sustantivo es el único realmente autónomo, ello debido a que hablamos de la gran variedad de obligaciones tributarias contempladas en nuestra legislación, así como sus elementos esenciales (sujetos, objeto, base, tarifa o época de pago), dando ello origen a la relación jurídico-tributaria entre Estado y contribuyente; el resto lo integra principios jurídicos relativos a otras áreas del Derecho, proyectados sobre el Derecho Tributario.

⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Op. Cit.* p. 499.

¹⁰ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, *Op. cit.*, p. 7.

1.1.2.3. Derecho Administrativo Tributario

Consideremos, en primer término, que esta rama del Derecho regula únicamente la función administrativa tendiente a la recaudación y tutela de la misma. Es decir, *“son normas conforme a las cuales discurre o se conduce la Administración Pública en materia tributaria.”*¹¹

Entonces aseveramos que el Derecho Administrativo Tributario, complementa al Derecho Tributario Sustantivo, en tanto que aquél se encuentra integrado por las normas que determinan, en su caso, si corresponde al fisco percibir una suma determinada en concepto de tributo; asimismo, contiene las normas que facultan al Estado para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, así como las que le otorgan poder de fiscalización.

En suma, la rama del Derecho que nos ocupa en este punto, se refiere a la aplicación de las normas tributarias a un caso concreto. Por ello es que aquí encuadramos las obligaciones formales a cargo del contribuyente, consistentes en un dar, hacer, no hacer, y tolerar.

OBLIGACIONES DE DAR.

Se traducen, de manera genérica, en pagar las contribuciones de acuerdo con la norma jurídica que las establece.

OBLIGACIONES DE HACER.

Como ejemplo, podemos señalar las siguientes:

- a) Solicitar inscripción en el registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria (artículo 27 CFF).
- b) Llevar sistemas contables autorizados por las autoridades fiscales (artículo 28, fracción I, CFF).

¹¹ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Op. Cit.* p. 112.

- c) Llevar libros de contabilidad, los cuales deberán conservarse por el término de cinco años (artículo 30 CFF).

OBLIGACIONES DE NO HACER.

Encontramos en el CFF, entre otras, las contenidas en su artículo 75, fracción II:

- a) Utilizar documentos falsos o en los que se pretenda hacer constar operaciones inexistentes.
- b) Llevar dos o más sistemas de contabilidad, con diferente contenido.
- c) Destruir, ordenar o permitir la destrucción de contabilidad.

OBLIGACIONES DE TOLERAR.

Entre otras, tenemos las siguientes:

- a) Permitir la práctica de visitas domiciliarias, facilitando a los visitantes la documentación solicitada (artículo 45 CFF).
- b) Permitir la verificación de informes, datos o documentos, solicitados por la autoridad fiscal, en ejercicio de sus facultades de comprobación.

1.1.2.4. Derecho Procesal Tributario

Pensemos en lo excesivamente extenso del tratamiento de todas las normas procesales relacionadas con la materia tributaria, considerando la cantidad de preceptos que manejan sus propias reglas, así como aquellas normas adjetivas de otras materias que se relacionan con lo tributario.

Como Derecho Procesal, entiéndase aquella *“rama del Derecho Público interno, que reglamenta la organización del órgano jurisdiccional, fija su jurisdicción y competencia, y señala el camino a seguir para hacer efectivos los derechos de los particulares, mediante un procedimiento formal.”*¹²

¹² KELLEY HERNÁNDEZ, Santiago A., *Teoría del Derecho Procesal*, Porrúa, México, 1998, p. 3.

Ahora bien, ya aplicado a nuestra materia, el Derecho Procesal Fiscal “es el conjunto de normas que regulan la actividad jurisdiccional cuyo objeto es dirimir las diversas clases de controversias que se relacionan con la materia tributaria.”¹³

Este campo de estudio del Derecho Procesal abarca, respetando los lineamientos de la Teoría General del Proceso, el análisis de los procedimientos conforme a los cuales se dirimen las controversias surgidas entre el Estado, como ente recaudador, y el contribuyente, como sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. En esta rama del Derecho encontramos la aplicación de los principios generales que rigen todo proceso, sin embargo, existen peculiaridades, por ejemplo los términos procesales, que el fisco nunca litiga sin garantía, entre otros.

De igual manera, comprende las bases y principios que establecen los medios de defensa con que cuenta el gobernado cuando se ve afectado por una disposición de carácter administrativo. Aquí encontramos los recursos establecidos en el Código Fiscal de la Federación; el juicio de nulidad, que en síntesis, posee todas las fases esenciales de todo proceso (demanda, contestación, ofrecimiento y desahogo de pruebas, alegatos, sentencia, posibilidad de impugnar las resoluciones ante diverso órgano).

1.1.2.5. Derecho Penal Tributario

Partiendo del principio de que no hay delito ni pena sin ley previa, el Derecho Penal Sobre la base del principio constitucional de que no hay delito ni pena sin ley previa, el derecho penal se encarga de describir las conductas que constituyen delitos.

¹³ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, DePalma, Buenos Aires, Argentina, 1980, p. 449.

El Derecho Penal es una rama del Derecho Público Interno, pues la potestad punitiva está reservada exclusivamente para el Estado, y es obligación estatal proteger los bienes jurídicos considerados fundamentales, por ejemplo la vida, la libertad, la integridad corporal, el patrimonio, la incorruptibilidad de la función pública, entre muchos otros.

Lo más razonable en cuanto a las disposiciones tributarias, es que el contribuyente, ajustándose a lo establecido en las normas jurídicas, cumpla con sus obligaciones puntualmente, evitando siempre las malas prácticas. Lo anterior dista mucho de la realidad, por ello es que las entidades recaudadoras se ven obligadas, con mucha frecuencia, a efectuar ajustes al respecto.

Hablar de Derecho Penal Tributario, no es otra cosa que atender a los principios del Derecho Penal, y aplicarlos al ámbito del cumplimiento de las obligaciones tributarias que tiene a su cargo el contribuyente; naturalmente, considerando las características especiales que éste adquiere al ser aplicado en materia tributaria.

Para Miguel Ángel García Domínguez, esta parte integrante del Derecho Tributario consiste en *“...el conjunto de normas generales, abstractas, impersonales y coercibles, emitido por el Poder Legislativo, que regula el ejercicio de la potestad sancionadora del Estado, que se realiza por medio de la administración fiscal, que establece el concepto de infracción fiscal como presupuesto de la acción estatal, así como la responsabilidad del sujeto activo, y que asocia a la infracción una pena económica finalista.”*¹⁴

Antonio Jiménez González, comenta que el Derecho Penal Tributario *“...tiene por objeto el estudio de los principios y de las normas jurídicas que establecen los supuestos constitutivos de las figuras delictivas y de las*

¹⁴ GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Derecho Penal-Fiscal*, Porrúa, México, 1994, p. 10.

*infracciones en materia tributaria, así como las penas y sanciones correspondientes.*¹⁵

Atendiendo a que la finalidad que persigue una norma jurídica de carácter penal, está determinada precisamente por las características del bien jurídico que pretende proteger; es importante señalar algunas diferencias que existen entre el Derecho Penal Común, y el Derecho Penal Tributario:

- a) El Derecho Penal Tributario atiende a la reparación del daño; el Derecho Penal Común atiende primordialmente a la pena corporal, y subsidiariamente a la reparación del daño.
- b) Mientras que el Derecho Penal Tributario sanciona tanto los delitos como las infracciones fiscales, el Derecho Penal Común sólo tipifica los delitos.
- c) En tanto que el Derecho Penal Tributario sanciona a personas físicas y morales, el Derecho Penal Común únicamente sanciona a las primeras.

Sin embargo, por ser éste un tema que merece mucha mayor profundidad en su estudio, será analizado con posterioridad en el presente trabajo de investigación.

1.1.2.6. Derecho Internacional Tributario

Uno de los fenómenos más importantes que caracterizan nuestro tiempo, es el acortamiento de las distancias, por ello es que es creciente la necesidad de establecer relaciones internacionales. De hecho, si consideramos que la mayoría de los Convenios o Tratados Internacionales van encaminados a la materia tributaria, entenderemos la necesidad de eliminar obstáculos al comercio, evitar la doble o múltiple tributación internacional, así como impedir la evasión fiscal.

¹⁵ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Op. cit.*, p. 114.

Castrejón García, considera que esta rama del Derecho se encuentra conformada por “...las normas consuetudinarias o convencionales que tratan de evitar los problemas de doble tributación, coordinar métodos para evitar la evasión fiscal y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo.”¹⁶

1.2. Principios Constitucionales en materia tributaria

Si bien es cierto que el Derecho Tributario repercute directamente sobre el patrimonio de los particulares, también lo es que dicha actividad debe tener como límite, el que la propia Constitución establece.

Los Principios Constitucionales de las contribuciones, están contemplados en nuestra Constitución Política Federal, y siendo ésta la Ley Suprema, a ella debe sujetarse la actividad fiscal del Estado.

La doctrina se ha encargado de clasificar los principios a que se hace referencia, atendiendo a diversos criterios, que van desde la organización política de los Estados Unidos Mexicanos, hasta principios relativos a la justicia administrativa.¹⁷ No obstante lo anterior, por no ser motivo de la presente investigación, nos abocamos al estudio de los principios constitucionales que consideramos más directamente vinculados con el tema que nos ocupa. Teniendo siempre presente que nuestra materia, no se puede considerar ajena a todos y cada uno de los principios que enmarca nuestra Constitución Política.

¹⁶ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, *Op. cit.*, p. 10.

¹⁷ Cfr. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, McGraw-Hill, México, 1998, p. 68.

1.2.1. Garantía de Audiencia

Esta garantía consiste en que *“...todo administrado debe tener la oportunidad de ser oído en el curso de un procedimiento administrativo que de cualquier modo lo involucre, le relacione o afecte sus derechos subjetivos, para que pueda ser escuchado en defensa propia mediante la presentación de sus alegatos, argumentos, razones o explicaciones que tenga a su favor para desvirtuar, confirmar o modificar un acto o procedimiento administrativo.”*¹⁸

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

El pretranscrito párrafo segundo del artículo 14 Constitucional, contiene lo que se conoce como garantía de audiencia, y para entender mejor la mencionada garantía, es conveniente someterla a la siguiente división:

A) Debe seguirse un juicio en contra de la persona a quien pretenda privarse de los bienes jurídicos protegidos por esta garantía (vida, libertad, propiedades, posesiones, derechos). De ello colegimos que toda persona debe tener la oportunidad de defenderse y ser escuchado en el supuesto de encontrarse en peligro alguno de los mencionados bienes.

En materia tributaria, consideramos que esta garantía se respeta, en primer término, respecto de las leyes que suponen la determinación de la contribución por parte del contribuyente; al respecto encontramos que Código Fiscal de la

¹⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Op. cit.*, p.146.

Federación, en su artículo 6º, párrafo tercero, establece: “Art. 6.-...Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.”

Encontramos igualmente, la mencionada garantía, en el procedimiento oficioso y contencioso en tanto que el Código Fiscal de la Federación y algunas otras leyes (Ley del Seguro Social, Ley Aduanera, entre otras) contemplan a favor del gobernado, diversos recursos para atacar las resoluciones o actos de la autoridad fiscal.

Patentizando lo mencionado anteriormente, la Suprema Corte de Justicia se ha pronunciado en los siguientes términos:

“AUDIENCIA, GARANTIA DE, EN MATERIA IMPOSITIVA. NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. *Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.*”¹⁹

B) El juicio debe tramitarse ante tribunales establecidos con anterioridad al hecho motivo del juicio.

¹⁹ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Primera Parte, Tomo: 66, Mayo 1973-Junio 1974, p. 77.

A este respecto, no podemos dejar de mencionar el artículo 13 de nuestra Ley fundamental, pues en él se estatuye que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales, entendiéndose por tales aquellos que fueron creados específicamente para conocer de un caso concreto, es decir, que no se observa una competencia genérica. Por ello es importante no limitar esta garantía a una mera secuencia cronológica, sino que los tribunales deben cumplir con la característica de estar dotados de capacidad genérica para resolver conflictos.²⁰

C) Que durante el juicio se observe las formalidades esenciales del procedimiento. Es decir, que en la substanciación de todo juicio, deben respetarse las disposiciones legales que rigen cada instancia. De lo anterior, podemos desentrañar las disposiciones relativas a los diversos actos procesales (notificaciones, ofrecimiento y desahogo de pruebas, términos procesales, por mencionar algunos).

D) La resolución emitida debe ajustarse a las leyes expedidas con anterioridad al hecho que motivó el juicio. En el anterior fragmento hallamos, en gran medida, el espíritu de lo preceptuado en el primer párrafo de este mismo artículo, ya que no se puede aplicar retroactivamente una ley en perjuicio de persona alguna.

1.2.2. Garantía de Legalidad

La garantía de legalidad establece que todo acto de los órganos del Estado debe estar debidamente fundado y motivado por el derecho vigente, es decir, esta garantía exige la sujeción de los órganos estatales a las leyes.

²⁰ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías individuales*, Porrúa, 24ª ed., México, 1992, p. 555.

Los antecedentes inmediatos de esta garantía provienen de la Constitución Mexicana de 1857, la cual, a su vez, estuvo inspirada la institución del “debido proceso legal” contemplada en la Constitución de Estados Unidos. La Suprema Corte de aquel país, determinó los derechos que implica la garantía en comento, derechos (o garantías) que también podemos advertir en nuestra Constitución Mexicana, a saber:

- a) A nadie podrá imponerse sanción alguna, sino mediante el debido proceso legal.
- b) Que en la substanciación del proceso, se observen las formalidades del procedimiento.
- c) El tribunal encargado de conocer del asunto, debe estar previamente establecido.
- d) La sentencia debe dictarse con base en las leyes existentes con anterioridad al hecho motivo de del juicio.

Con el fin de abordar con mayor precisión el punto que nos ocupa, dividiremos esta garantía en: garantía de legalidad, propiamente dicha, y principio de reserva de ley.

A) GARANTÍA DE LEGALIDAD (PROPIAMENTE DICHA)

Sin entrar en mayor polémica acerca de si esta garantía comprende o no determinados artículos constitucionales; apuntaremos que la garantía de legalidad se refiere a que todo acto de molestia debe estar debidamente fundado y motivado por la autoridad competente que lo emita, tal como lo preceptúa el artículo 16, en su primer párrafo: *“Art. 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”*

Es decir, deben cumplirse ciertas condiciones para que el acto de molestia pueda considerarse legal. En primer término, todo acto debe constar por escrito, ello para otorgar al gobernado la seguridad de que la autoridad procede conforme a la ley, pues no olvidemos que la autoridad únicamente puede hacer lo que la legislación le permite.

Además observamos que debe tratarse de un acto emitido por autoridad competente, lo cual se traduce en la idoneidad del órgano de autoridad para emitir actos o resoluciones respecto de un caso concreto. Aquí encontramos que existen diversos criterios para determinar la competencia de una autoridad, ya sea por territorio, materia, entre otros.

Continuando con los requisitos de legalidad establecidos es este dispositivo constitucional, nos encontramos con la necesidad de fundar y motivar que tiene la autoridad emisora del acto. Entendamos por fundamentar, señalar el cuerpo normativo y el numeral exacto en que se sustenta la autoridad para actuar de determinada manera.

En cuanto al elemento *motivación*, puede ser entendido como *“la adecuación que debe hacer la autoridad entre la norma general fundatoria del acto de molestia y el caso en el que éste va a operar o surtir sus efectos.”*²¹

En este orden de ideas, los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 constitucional, también forman parte de esta garantía, al establecer que tanto en los juicios del orden civil como criminal, deben emitirse resoluciones con estricto apego a la ley.

²¹ BURGOA, Ignacio, *Op. Cit.* p. 604.

B) PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

De acuerdo con este principio, se exige que una sección de la materia tributaria sea regulada única y exclusivamente por normas jurídicas con jerarquía de ley, como consecuencia, en el sector regulado por este principio, no puede tener aplicación norma jurídica de rango diverso.

En ese orden de ideas, en nuestro sistema jurídico, únicamente una ley puede crear contribuciones al señalar los elementos esenciales de éstas, como lo son el sujeto, base, tasa, tarifa.

En materia tributaria, este principio lo encontramos consagrado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Ley Suprema, en relación con el artículo 73, fracción VII (que faculta al Congreso de la Unión para imponer contribuciones suficientes a cubrir el presupuesto). De aquél se desprende la obligación que la obligación de contribuir al gasto público debe estar contemplada necesariamente en ley:

Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En efecto, este principio, aplicado a nuestra materia, radica en que para que la autoridad fiscal pueda efectuar el cobro de una determinada contribución, ésta debe estar plasmada en una ley, además que contenga los elementos esenciales de todo tributo, asimismo que en aquella ley existan los medios para que, en caso de omisión de pago, la autoridad pueda efectuar la determinación y liquidación, y llegue, si es necesario, a emplear lo que se conoce como facultad

económico-coactiva. Lo anterior respetando en todo momento las disposiciones tanto sustantivas, como adjetivas.²²

Atendiendo a lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha manifestado lo siguiente:

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

²² Cfr. MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Público*, McGraw-Hill, México, 1995, p. 71-72.

*principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.*²³

No obsta que los delitos y los tributos no sean figuras afines, para citar el aforismo que reza: “*nullum crimen, nulla poena, sine lege*”, y que al aplicarlo a nuestra materia resultaría en: “*nullum tributum, sine lege*”, en el sentido que la ley que establece la contribución debe determinar los elementos y supuestos de tal obligación, y sin ellos no se puede considerar jurídicamente válido el tributo.

1.2.2.1. Garantía relativa a las visitas de inspección

Consagrada en el párrafo undécimo del artículo 16 constitucional, esta garantía establece que:

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

Las autoridades fiscales, entonces, tienen la facultad constitucional para exigir la exhibición de libros y papeles, exclusivamente para comprobar que se ha dado cumplimiento a las leyes fiscales, por lo que todo requerimiento fuera de lo

²³ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Primera Parte, Tomo: 91-96, Agosto de 1976, p. 173.

establecido anteriormente, resulta en una clara transgresión a dicho dispositivo constitucional.

Sin dejar de lado que las visitas de inspección y los cateos son en esencia distintos, debemos precisar algunas características que les son afines. Así que para lograr una mayor claridad, toda visita de inspección que se precie de ser constitucional, debe cumplir con lo siguiente:

1.- En primer lugar, y derivado de su propia naturaleza, la orden de visita debe emanar, precisamente, de una autoridad administrativa. Ello nos lleva a creer que las visitas con fines estrictamente fiscales, únicamente las puede ordenar la autoridad administrativa. Respalda lo indicado, la siguiente tesis jurisprudencial:

“VISITAS ADMINISTRATIVAS ORDENES DE. NO DEBEN EMANAR DE LA AUTORIDAD JUDICIAL. CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 31, FRACCION VIII, DE LA LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL. *Las normas constitucionales no sólo deben examinarse en rigor de acuerdo a la letra del texto que las contiene, sino que deben interpretarse atendiendo fundamentalmente al verdadero sentido del precepto constitucional, a su fin real. Así, al disponer el artículo 16 constitucional que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias, no la constriñe el hecho de realizar únicamente su ejecución física, sino también a su antecedente lógico: ordenarlas. Lo anterior se desprende del examen de las diversas sesiones celebradas por los constituyentes con el objeto de elaborar la Constitución de mil novecientos diecisiete. De estos antecedentes queda claro que la intención del constituyente no fue que las órdenes de visita domiciliarias deban ser emitidas por la autoridad judicial, pues este requisito únicamente se estableció para las órdenes de cateo. Por lo tanto, cuando el artículo 16 constitucional establece que las visitas domiciliarias deberán sujetarse "... a las formalidades prescritas para los cateos", no se refieren a que la orden de realizarlas emane de la autoridad judicial, sino que los requisitos a que se refiere son: a) que conste por escrito, b) exprese el lugar que ha de inspeccionarse, c) la materia de la*

*inspección, y d) se levante una acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia. Además, si la intención del constituyente fuera que la práctica de visitas domiciliarias se realizara por orden de autoridad judicial, sería ilógico que se hubiera elevado a norma constitucional la disposición de que la autoridad administrativa pueda practicar visitas domiciliarias pues es evidente que una orden judicial debe ser acatada por la autoridad administrativa aunque la Constitución no lo establezca expresamente. Así pues, debe concluirse que el artículo 31, fracción VIII, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que permite a la autoridad administrativa ordenar visitas domiciliarias, no es inconstitucional.*²⁴

2.- Dicha orden debe constar por escrito; otorgando así seguridad jurídica al visitado.

3.- En la orden de visita debe constar, con toda exactitud, el lugar en que se practicará la misma, la persona visitada, así como el objeto preciso de la diligencia.

Generalmente, tanto el lugar en que se practicará la diligencia como la persona visitada, quedan precisados con exactitud; sin embargo, los problemas inician cuando se analiza el objeto de la visita, pues podemos advertir que, no obstante la obligación de precisar el objetivo de la diligencia, la autoridad se extralimita y permite que los alcances de la misma queden al arbitrio del visitador.

4.- Finalmente, el requisito consistente en que al concluir la inspección, el visitador debe levantar acta circunstanciada con los pormenores de la visita. Para su validez, la persona visitada debe proponer dos testigos, y en caso de negativa, la autoridad que practique la diligencia los designará.

²⁴ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Primera Parte, Tomo: 217-228, Mayo de 1987, p. 81.

1.2.3. Garantía del artículo 23 Constitucional (*Non bis in ídem*)

En este dispositivo se encuentra contemplada, la garantía de seguridad jurídica consistente en que *“Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene.”*(Artículo 23 de la Constitución Política Federal).

Es menester precisar que por *“juzgado”*, debemos entender toda aquella resolución contra la que no existe recurso ordinario alguno que pueda atacarla. Es decir, sólo encuentra aplicación esta garantía cuando estamos en presencia de lo que se conoce como cosa juzgada.

“NON BIS IN IDEM. *La garantía del artículo 23 constitucional se refiere a que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito. Ahora bien, se dice que una persona ha sido juzgada cuando se ha pronunciado sentencia irrevocable en el proceso que se le hubiese instruido; pero en manera alguna puede decirse que exista una resolución con la calidad de sentencia irrevocable por el hecho de que administrativamente le haya sido impuesta a la quejosa una multa por la comisión del delito, ya que aparte de que la autoridad administrativa no tenía competencia para conocer del hecho, el que le haya impuesto esa sanción significará una invasión de facultades, pero no que su acuerdo de sancionar un delito impida que la autoridad competente, como es la judicial, conozca y dicte la sentencia correspondiente; pues de aceptarse tal criterio bastaría que en forma arbitraria las autoridades policiacas impusieran multas por hechos delictuosos, para que los mismos quedaran impunes y fuera del alcance del poder jurisdiccional.”*²⁵

Este numeral constitucional está encaminado originalmente al ámbito penal, sin embargo, como se mencionó al inicio del presente capítulo, también atañe a nuestra materia en tanto que existe un Derecho Penal Tributario.

²⁵ Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Primera Sala, , Tomo: CXV, 8 de junio de 1953, p. 402.

1.2.4. Prohibición de multa excesiva

La prohibición que da título a este punto, está consagrada en el artículo 22 de la Constitución Política Federal, al establecer que *“Quedan prohibidas... la multa excesiva...”*

Para hablar de multa excesiva, antes debemos señalar qué es lo que se entiende por multa. Hugo Carrasco Iriarte, la define como una *“sanción de carácter económico impuesta por infracción a una norma legal.”*²⁶

Ahora bien, si por multa entendemos aquella sanción pecuniaria que se encuentra en desproporción con la capacidad económica del sancionado, o bien lo que *“se conoce en materia fiscal como desvío de poder o exceso de poder, y que se presenta cuando el contribuyente infractor es sancionado por la autoridad administrativa con una pena pecuniaria que rebase los límites que la ley señale”*²⁷, nos enfrentamos a la dificultad de determinar ¿cuándo una multa es excesiva?

He aquí uno de los grandes temas de discusión entre los tratadistas, pues no obstante nuestra Constitución Federal, en su artículo 22, consagra esta garantía a favor del gobernado, la misma no contempla elemento alguno para precisar cuándo una multa es excesiva. Tratando de resolver el anterior conflicto, nuestro máximo tribunal, ha sostenido lo siguiente:

“MULTAS. CUANDO NO SON EXCESIVAS...Para la imposición de una multa administrativa y su estimación de que es constitucional, deberá tomarse en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia en la comisión del hecho que la motiva, en relación con la capacidad económica del infractor,

²⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, Oxford University Press, México, 1998, p. 75.

²⁷ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Op. Cit.* p. 75.

bases que deben observarse para que no resulte excesiva.”²⁸

Es concordancia con lo anteriormente citado, el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, ha emitido la siguiente tesis aislada:

“MULTAS FISCALES EXCESIVAS. SON INCONSTITUCIONALES...Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa; también lo es, que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende constitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje variable y en su imposición no se puedan tomar en consideración los elementos citados.”²⁹

Como elemento de esta prohibición, haremos referencia al numeral constitucional antes citado, y tendremos que igualmente quedan prohibidas las penas inusitadas y las penas trascendentales.

Las primeras son aquellas que, atendiendo a su acepción meramente gramatical, son de aplicación rara, extraña, extravagante, o insólita. Ahora, jurídicamente, y como afirma Burgoa, una pena es inusitada *“cuando su imposición no obedece a la aplicación de una norma que la contenga, sino al arbitrio de la autoridad que realiza el acto impositivo.”³⁰*

²⁸ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Sala Auxiliar, Séptima Parte, Tomo: 23, 18 de noviembre de 1970, p. 81.

²⁹ Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Tesis Aislada, Tomo: VIII, octubre de 1991, p. 215.

³⁰ BURGOA, Ignacio, *Op. cit.* p. 662.

En cuanto a las segundas, tenemos que penas trascendentales son aquellas que *“trascienden al infractor y se aplican a personas distintas de la que cometió la infracción.”*³¹

1.2.5. Prohibición de confiscación de bienes

Si bien el artículo constitucional marcado con el número 22, establece que la confiscación de bienes queda prohibida, de igual manera contempla la siguiente excepción: *“No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial..., o para el pago de impuestos o multas.”* (Artículo 22, párrafo segundo, constitucional).

De la lectura de lo expresado con antelación, se deduce que la autoridad tiene la facultad de adjudicar los bienes de los contribuyentes a favor del Estado, únicamente en tratándose de pago de impuestos o multas (créditos fiscales). Para hacer efectiva tal adjudicación, la autoridad administrativa cuenta con la facultad económico-coactiva, cuyo alcance y procedencia precisamente tiene fundamento en este numeral constitucional.

Estamos, entonces, ante un *permiso* constitucional, que autoriza a la autoridad para confiscar bienes suficientes a cubrir tanto el monto de obligaciones fiscales omitidas por el contribuyente, como las multas derivadas de dicho incumplimiento. Ahora bien, consideremos que el Estado no puede apropiarse de la totalidad del patrimonio del contribuyente, y a ello se refiere la Ley Suprema al establecer limitantes en cuanto al patrimonio de familia, veamos:

“Las leyes locales organizarán el patrimonio de familia, determinando los bienes que deben constituirlo, sobre la

³¹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Op. cit.* p.75.

base de que será inalienable y no estará sujeto a embargo ni a gravamen ninguno;...” (Artículo 27, fracción XVII, tercer párrafo, constitucional.)

“Las leyes determinarán los bienes que constituyan el patrimonio de la familia, bienes que serán inalienables, no podrán sujetarse a gravámenes reales ni embargos,...”
“(Artículo 123, Apartado A, fracción XXVIII, constitucional.)

El Estado satisface sus necesidades financieras con la actividad desarrollada por los particulares, y ello es razón suficiente para no destruir, con medidas de esta naturaleza, tal fuente de ingresos, por el contrario, debe fomentar un cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias.

1.2.6. Irretroactividad

Este principio, consagrado en el artículo 14, primer párrafo, constitucional, consiste en que *“a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”*, reviste especial importancia en lo referente a la seguridad jurídica del gobernado.

Implícito en este principio, encontramos el problema conocido como *conflicto de leyes en el tiempo*, que radica en determinar, cuál de entre dos leyes, una anterior y otra posterior, se aplicará a un determinado hecho o acto.

Tengamos presente que toda ley, desde el momento del inicio de su vigencia, rige únicamente actos o situaciones de hecho que ocurran con posterioridad; a *contrario sensu*, una disposición legal no puede normar situaciones acaecidas con anterioridad al inicio de su vigencia.

La prohibición constitucional en comento, sólo se aplica a la afectación o perjuicio del gobernado, pero ¿cuándo se considera que la ley causa perjuicio hacia el pasado? Al respecto, Daniel Diep Diep, nos comenta que el gobernado es afectado *“cuando su condición legal previa le permitía un estado jurídico, de cara al derecho, que no le afectaba en forma alguna respecto de cualquiera de sus bienes jurídicos tutelados para él: la vida, la libertad o las propiedades, posesiones o derechos... Por contraparte, si la aplicación retroactiva del precepto le beneficia, bien sea optimizando su previa condición jurídica o bien dejando de afectarlo, - porque así ocurría-, desde luego que puede acogerse a la retroactividad del precepto, incluso para demandar de la autoridad la reparación del daño que antes le causaba la norma vigente.”*³²

No obstante lo anterior, tenemos que el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 6º, lo siguiente: *“Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.”* Por lo que podemos advertir que las normas adjetivas en materia fiscal, sí pueden aplicarse a situaciones anteriores a su vigencia, pues ello no representa una variación en cuanto a las contribuciones causadas, respetando así el principio que se analiza. Coincidiendo con lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha manifestado como sigue:

RETROACTIVIDAD. NO LA CONSTITUYE LA APLICACION DE LEYES PROCESALES. *Como los procedimientos en los juicios están formados por actos sucesivos que no se desarrollan en un solo momento, deben regirse por las disposiciones vigentes en la época en que tienen verificativo, sin que ello constituya aplicación retroactiva de la ley.*³³

³² DIEP DIEP, Daniel, *El Tributo y la Constitución*, Editorial PAL, México, 2000, p. 132.

³³ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Segunda Sala, Tercera Parte, Tomo: 151-156, 11 de noviembre de 1981, p. 156.

1.2.7. Generalidad

De un examen riguroso de los preceptos constitucionales, los doctrinarios y estudiosos del Derecho, han establecido de una manera más o menos uniforme, ciertos principios que, en materia tributaria, no podemos dejar de mencionar, dada su especial trascendencia. Entre esos principios encontramos el de generalidad tributaria, consistente en que, al crear contribuciones a cubrir por el gobernado, debe evitarse que resulten afectadas personas de manera singular, es decir, no puede gravarse a una parte de la población en beneficio de la otra.

Como derivación de la seguridad jurídica que debe ser respetada al contribuyente, es necesario que las contribuciones se apliquen con *generalidad*, es decir, que no se apliquen a personas determinadas con particularidad, sino que se abarque integralmente a las categorías de personas establecidas en la ley. Es decir, *“...la ley debe abarcar a todas las personas cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal.”*³⁴

1.2.8. Proporcionalidad y Equidad

La proporcionalidad y equidad constituye un aspecto fundamental para la determinación de las obligaciones fiscales, considerando que constituye un imperativo constitucional la observancia de dichos principios.

Ilustres doctrinarios han sostenido, en no pocas ocasiones, debates en cuanto a si proporcionalidad y equidad conforman un solo concepto, o si bien, son distintos.

³⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, IURE Editores, México, 2003, p. 29.

Héctor Belisario Villegas, considera que la *“...la fijación de contribuciones por los habitantes de la Nación debe hacerse “en proporción” a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva”*³⁵, y entiende la equidad como el *“fundamento filosófico y ontológico de la justicia en las contribuciones”*³⁶. Por lo que para este autor, los conceptos de proporcionalidad y equidad se fusionan en uno solo, formando lo que conocemos como capacidad contributiva.

Por otro lado, Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez indica la diferencia entre ambos conceptos, al afirmar que *“...la equidad da universalidad al tributo;... el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”*³⁷, mientras que la proporcionalidad *“mira el carácter económico de la carga impositiva.”*³⁸

Nos adherimos a la corriente que sostiene que son conceptos distintos, y coincidimos con Ana Laura Gordoia, al afirmar que *“La garantía de proporcionalidad busca la igualdad, para así afectar económicamente más a quienes más tienen y menos a los que menos tienen; la garantía de equidad... busca la igualdad como característica esencial entre los contribuyentes de un mismo gravamen, por lo que hace a sus obligaciones y derechos.”*³⁹

Por equidad entendemos *“el trato igual a los iguales en idénticas condiciones, es decir, si las normas impositivas reúnen las condiciones de abstracción y generalidad.”*⁴⁰. O bien, *“...aquella que consiste, por mandato constitucional, en que las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo.”*⁴¹

³⁵ VILLEGAS, Héctor B., *Op. Cit.* p.275.

³⁶ *Íd.*

³⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Ed. PAC, México, 1985, p. 36.

³⁸ *Íd.*

³⁹ GORDOIA LÓPEZ, Ana Laura, *Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano*, Porrúa, México, 2000, p. 57.

⁴⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Op. cit.*, (*Derecho Fiscal I*), p. 101.

⁴¹ GORDOIA LÓPEZ, Ana Laura, *Op. cit.*, p.58.

La Suprema Corte se ha encargado de patentizar lo anteriormente expresado, al establecer:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. *La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.*⁴²

Encuentra aplicación, de igual manera, la siguiente tesis:

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. *El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al*

⁴² Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tercera Sala, Tomo: 7, Jurisprudencia: 3a./J. 4/91, Febrero de 1991, p. 60.

mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”⁴³

Los principios que nos ocupan en este punto, toman especial importancia en tratándose de leyes que establecen diversos criterios para determinar las contribuciones a pagar por el contribuyente; como ejemplo tenemos la Ley del Impuesto sobre la Renta, que además de establecer tarifas, contiene tasas para determinar el monto de las contribuciones.

Sin duda, no es dable pensar en ambos principios como ajenos, por el contrario, deben tratarse como elementos que se necesitan entre sí para alcanzar un fin común: la justicia tributaria.

⁴³ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Tomo: 199-204, Primera Parte, Jurisprudencia 232 197, 26 de Noviembre de 1986, p. 44.

CAPÍTULO SEGUNDO

FACULTADES Y OBLIGACIONES DE LA AUTORIDAD FISCAL FRENTE AL CONTRIBUYENTE

2.1. Concepto de autoridad fiscal

Como autoridad entendemos a la persona u organismo que ejerce una potestad legalmente conferida para ejercer una función pública, para emitir resoluciones con carácter imperativo, bajo la amenaza de sanción y la posibilidad de ejecución forzosa.¹

Para entender la figura del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, es decir, la autoridad fiscal, es preciso que ubiquemos los dos campos de actuación del Estado en materia tributaria, veamos; en un primer plano, el Estado, poniendo en práctica su potestad normativa, crea leyes que dan origen a las obligaciones tributarias (lo que se conoce como potestad tributaria), observando sobre el particular los límites que establece nuestra Constitución Federal.

Pero no es suficiente con la simple creación de leyes, sino que es necesaria una actividad ulterior, para aplicar las disposiciones fiscales a cada caso contemplado en los supuestos normativos. Es aquí, en este segundo plano, donde el Estado se convierte en el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, y propiamente adquiere el carácter de autoridad fiscal.

Al respecto, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 31, fracción XI, establece que es la Secretaría de Hacienda y Crédito

¹ DE PINA, Rafael. *Diccionario de Derecho*. Porrúa, 7ª ed, México, 1989, p. 98.

Público sujeto activo de la obligación tributaria, al indicar que esta dependencia tiene, entre otras, la siguiente atribución:

(...)

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;

De igual manera, la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en su artículo primero, estatuye lo siguiente:

Artículo 1o. *El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.*

No obstante lo anterior, existen organismos fiscales autónomos (como se les ha denominado), que asumen el carácter de sujeto activo de las obligaciones fiscales. Son organismos que legalmente asumen el papel de autoridades fiscales, por ejemplo el Instituto Mexicano del Seguro Social (I.M.S.S.), y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (I.N.F.O.N.A.V.I.T.).

Por su parte, Antonio Jiménez González nos indica que *“Bajo el rubro de administración tributaria vamos a entender en conjunto de órganos y funciones inmersos dentro del ámbito de la administración pública y que tiene por meta lograr el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.”*²

2.2. Competencia de la autoridad fiscal

Si consideramos que la competencia es la *“idoneidad reconocida a un órgano para dar vida a determinados actos jurídicos”*³, o bien, *“...el conjunto de*

² JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Op. Cit.* p.353.

³ DE PINA, Rafael. *Op. Cit.* p. 28.

facultades o atribuciones que el orden Jurídico le confiere al órgano administrativo."⁴, es incuestionable que hablamos de un requisito para que el actuar de toda autoridad sea legal, por ello este requisito constituye un elemento de validez con motivo del ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal.

En principio, el titular del Poder Ejecutivo Federal, se encuentra encargado de la función administrativa, por ser éste el jefe supremo de la Administración Pública Federal; por otro lado, mediante la actividad legislativa se efectúa la distribución de competencias en las diferentes entidades y dependencias de la dicha Administración.

Es importante señalar que la competencia, invariablemente, tiene su origen en una norma jurídica que determina el alcance del actuar de la autoridad. A este respecto, recordemos que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley expresamente les autoriza; por ello resulta ilegal cualquier acto de autoridad que no se encuentre dentro de la esfera competencial del órgano emisor.

De acuerdo con el artículo 90 Constitucional, relativo a que los negocios administrativos de la Federación estarán a cargo de las Secretarías de Estado, de acuerdo con lo establecido en la ley orgánica que expida el congreso, y el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el fisco federal lo constituye la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual se encuentra sujeta a un extenso marco normativo, del cual destaca su reglamento interior.

Precisamente, la competencia de esta autoridad, está determinada por su reglamento interior, en el cual se toman en consideración elementos como los que a continuación se mencionan:

⁴ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Elementos de Derecho Administrativo I*. Noriega Editores, 2ª edición, México, 2004, p. 102.

- a) MATERIA. El sistema fiscal federal se encuentra dividido en unidades administrativas, cada una de ellas cumpliendo una función específica, así tenemos órganos encargados de la recaudación, auditoría, aduanas, entre otros.
- b) GRADO. Este criterio para determinar la competencia, se refiere a las jerarquías existentes en la administración pública. A su vez, funciona como medio de control interno, pues existe la posibilidad que el superior jerárquico corrija conductas irregulares de sus inferiores.
- c) TERRITORIO. Consiste en la actuación de la autoridad fiscal dentro de su ámbito espacial, y se encuentra determinado por las administraciones locales, y en todo caso, por las autoridades fiscales coordinadas.
- d) CUANTÍA. Es el criterio para determinar la competencia con base en el monto del asunto a tratar. A mayor cuantía, mayor rango o jerarquía tendrá la autoridad que deba conocer.

Entonces, podemos entender la competencia tributaria como el “*poder jurídico general y abstracto, para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometido a un orden jurídico preestablecido.*”⁵, o simplemente como el “*poder recaudar el tributo cuando se ha producido el hecho generador.*”⁶

2.3. Clasificación de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 16, párrafo undécimo, autoriza a la autoridad fiscal, como representante del Estado, para que compruebe que los destinatarios de las normas tributarias han cumplido con sus obligaciones fiscales.

⁵ MARTÍNEZ BAHENA, José Luis. *Análisis jurídico de la visita domiciliaria como medio de comprobación fiscal*. Ed. SISTA, 2ª ed. México, 1989, p. 28.

⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op, cit*, p. 206.

Diversos ordenamientos jurídicos contemplan facultades de comprobación a cargo de la autoridad fiscal, como ejemplo podemos citar la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Servicio de Administración Tributaria, entre otros. Sin embargo, debido a la amplitud del tema, nos limitaremos al análisis de elementos más importantes de las facultades contempladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, dichas facultades de comprobación son las siguientes:

2.3.1. Práctica de visitas domiciliarias

Inicialmente, esta facultad se encuentra contemplada en el artículo 16 Constitucional, precepto que igualmente garantiza la inviolabilidad del domicilio. La visita domiciliaria constituye un acto de molestia por sí mismo, por lo tanto debe sujetarse a las formalidades establecidas en el pretranscrito numeral.⁷

Las normas que regulan la práctica de las visitas domiciliarias son, el propio artículo antes citado al establecer que en tales diligencias se observarán las formalidades previstas para los cateos, y las leyes fiscales, como lo es concretamente el Código Fiscal de la Federación.

Generalmente, la selección del contribuyente a visitar se efectúa de forma confidencial y *“mediante un sistema automatizado por parte del fisco federal, excepcionalmente se realiza por giros comerciales o profesionales y a solicitud de los sindicatos representativos en caso de inconformidades en el reparto de utilidades.”*⁸

⁷ SANTANA LOZA, Salvador. *“Órdenes de Visita Domiciliaria para Efectos Fiscales”*. Revista: Indetec, número 101, Agosto-Septiembre, México, 1996.

⁸ REBOLLEDO HERRERA, Héctor. *Introducción al Derecho Fiscal*. Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, México, 2002, p. 116.

A.- REQUISITOS ESENCIALES:

a) Orden de visita.- Se refiere al *“documento mediante el cual la autoridad fiscal comunica al contribuyente que se le hará una revisión del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, mediante una visita domiciliaria.”*⁹

Estamos ante el documento base del acto de molestia, el cual debe ser respetado por la autoridad que lo emite, es decir, no puede excederse de lo señalado en dicha orden.

b) Constar por escrito.- Con el propósito de respetar la seguridad jurídica del gobernado, la autoridad debe plasmar en un documento los términos y alcances de su actuar. Al igual que en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, el legislador ordinario ha plasmado en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, lo siguiente: *“ARTÍCULO 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos: I. Constar por escrito en documento impreso o digital.”*

c) Autoridad competente que emite el acto.- El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción II establece como requisito de todo acto administrativo que deba notificarse, el señalar la autoridad que lo emite. Ahora bien, no basta la sola existencia del órgano administrativo para que éste pueda dictar válidamente una orden de visita, sino que es imprescindible que tal emisión constituya una facultad atribuida por el ordenamiento jurídico respectivo, y que precisamente es lo que conocemos como competencia de la autoridad.

No obstante lo expresado, aún no es suficiente que la autoridad fiscal tenga facultades de emitir órdenes de visita, para aceptar la legalidad de la misma, sino que es preciso que el referido órgano actúe a través de funcionario jurídicamente facultado para tal efecto.

⁹ MARTÍNEZ BAHENA, José Luis, Op, cit, p. 164.

d) Nombre del visitado.- Según lo estatuye el artículo 38, fracción IV del CFF, es requisito de todo acto administrativo, indicar el nombre de la persona a quien éste va dirigido. De igual manera, el mismo numeral precitado, considera la posibilidad de únicamente indicar los datos que permitan identificar al contribuyente, en caso de desconocimiento del nombre.

e) Lugar a visitar.- Es necesario precisar que el inicio de toda visita deberá efectuarse en el domicilio fiscal del visitado, por lo que toda actuación en contrario resulta ilegal. Entendemos como domicilio fiscal, el lugar donde el contribuyente tenga el principal asiento de sus negocios; luego, toda orden de visita debe precisar el lugar a visitar, pudiendo incluso efectuarse la diligencia en sitios adicionales, asentándose esta circunstancia en la orden de visita.

Este requisito lo encontramos en la fracción I, del artículo 43, del citado Código.

f) Fundamentación y motivación.- Recogiendo la garantía de legalidad consagrada en el numeral 16 de la Ley Suprema, el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal, establece este requisito esencial de todo acto administrativo. Entonces tenemos que la autoridad emisora del acto tiene la obligación de invocar, en el documento que contenga la orden de visita, los dispositivos legales en que se fundamente para emitir la mencionada orden, así como la razón o motivación de su actuar.

g) Objeto de la visita.- Considerando que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 Constitucional, las visitas domiciliarias deben sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos, y al igual que éstos, las visitas persiguen un fin específico (verificar que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales), ese mismo objetivo delimita el actuar de la autoridad.

El Código Fiscal de la Federación no contiene precepto alguno en el que se indique lo que como objeto de la visita deberá contener la orden. Es por ello que nuestros tribunales se han encargado de interpretar este elemento esencial.

Es con motivo de este requisito, que en la práctica se incurre en gran cantidad de violaciones de la ley fiscal y nuestra Ley Suprema. Imaginemos, por ejemplo, que en la consignación del objeto de la visita, se utilizan expresiones genéricas como “que se verifique el cumplimiento de las obligaciones fiscales, principales, formales y/o accesorias por impuestos y derechos federales de las cuales deba (n) usted (es) responder”¹⁰, o bien, que se enlisten las contribuciones contempladas en la Ley de Ingresos de la Federación; en estos casos la autoridad no respeta la seguridad jurídica con que debe contar todo gobernado, pues claramente se deja al arbitrio del fisco las contribuciones a revisar, dejando así en estado de indefensión al contribuyente.

Este requisito sólo se puede omitir tratándose de contribuyentes que no se encuentren registrados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues en tal caso la autoridad se encuentra imposibilitada para precisar las contribuciones a revisar, por lo tanto, sólo en este supuesto es válida una orden de visita con objeto genérico.

Al respecto, nuestro más alto Tribunal ha emitido la siguiente jurisprudencia:

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO.
Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema Corte... cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino

¹⁰ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Facultades de comprobación fiscal*. Porrúa, México, 2001, p. 41.

determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenore o detalle el capitulado o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo conciernen a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco.”¹¹

¹¹ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Segunda Sala, Primera Parte, Tomo: VI, Diciembre de 1997, Jurisprudencia 2ª/J 59/97. p. 333.

Otro abuso muy frecuente por parte de la autoridad revisora, es que, excediéndose en el ejercicio de sus facultades, pretende examinar ejercicios fiscales que no se consignan claramente en la orden de visita, vulnerando de igual manera las garantías del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria. Nuestros tribunales, al respecto, han expresado lo siguiente:

“VISITA DOMICILIARIA. OBLIGACION LEGAL DE SEÑALAR Y PRECISAR EN TODA ORDEN DE, EL PERIODO QUE DEBAN REVISAR LOS AUDITORES. De conformidad con el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, el acto administrativo que se deba notificar, deberá indicar, entre otros requisitos: "Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate." Ahora bien, una recta interpretación del precepto en comento, permite concluir que, en la orden de visita (aun cuando se trate de verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales en relación con la obligación del contribuyente de expedir comprobantes por las actividades que realiza), a fin de cumplir con la garantía de motivación, se debe señalar el período que se vaya a constatar, para comprobar si dentro de aquél se dio o no cumplimiento a su obligación de expedir tales comprobantes y con los requisitos legales; ello, para darle oportunidad al contribuyente de preparar debidamente su defensa, porque de lo contrario, quedaría al arbitrio de los visitadores el determinar el período o períodos a revisar, lo cual no se encuentra comprendido dentro de sus funciones o facultades, sino de la autoridad emisora de la orden de visita. Por tanto, cuando no se precisa esa circunstancia en tales órdenes, se viola en perjuicio de los particulares la garantía de legalidad contemplada en el artículo 16 constitucional.”¹²

h) Personal designado para practicar la visita.- El documento en que conste la orden de visita, deberá indicar el nombre de la persona o personas designadas para efectuar tal diligencia, evitando así arbitrariedades en cuanto a la identidad de los visitadores. Debe tenerse presente que dicho personal puede ser aumentado o reducido en su número o bien, sustituido, no sin antes notificar tal

¹² Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo: I, Junio de 1995, Tesis Aislada III.1o.A.1 A. p. 561.

modificación al visitado. Así lo establece el artículo 43, fracción II del CFF, por lo que si se omite dicha notificación, en acto deviene ilegal. De igual manera, el acta levantada será nula si el visitador, al inicio de la visita, omite identificarse.

i) Firma del acta de visita. - Como requisito *sine qua non* para la legalidad de todo acto de molestia, tenemos la firma del acto en que se consigne el acto o resolución de la autoridad. Esta firma debe ser autógrafa, es decir, de puño y letra del servidor público que emite la resolución, pues se entiende que ello representa la voluntad del funcionario, y que además otorga autenticidad al documento. Requisito que con frecuencia es omitido por la autoridad fiscal, pues al imprimir una firma facsimilar en la orden de visita, se vulnera claramente la seguridad jurídica del gobernado. A este respecto encuentra aplicación la siguiente jurisprudencia, que establece en su parte relativa:

“FIRMA AUTÓGRAFA. TRATÁNDOSE DE ACTOS O RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS LA ANULACIÓN POR CARECER DE AQUÉLLA PUEDE SER CON O SIN DETERMINACIÓN DE EFECTOS. Para que un acto o resolución administrativa cumpla con las exigencias establecidas en el artículo 16 constitucional debe contener firma autógrafa del funcionario emisor, por ser este signo gráfico el que otorga certeza y eficacia a los actos de autoridad ya que constituye la única forma en que puede asegurarse al particular que la autoridad emisora acepta su contenido...”¹³

j) Notificación. - Como un requisito esencial que ha sido motivo de diversas arbitrariedades por parte de la autoridad fiscal, tenemos la notificación de la orden de visita, la cual deberá entenderse únicamente con el destinatario de dicha orden, o bien, con su representante legal; es decir, el auto que ordena la visita domiciliaria invariablemente debe notificarse de manera personal. Si el destinatario de la orden no se encuentra en ese momento, el visitador procederá a dejar

¹³ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Pleno, Tomo: XXI, Enero de 2005, Jurisprudencia P.J./ 125/2004. p. 5.

citatorio con la persona que se encuentre en el domicilio buscado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 44, fracción II del CFF, que estatuye:

ARTÍCULO 44. (...)

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

(...)

En ejercicio de esta facultad, y en relación con las notificaciones, si la autoridad fiscal encuentra hechos que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, está obligada a notificar personalmente al visitado la resolución que contendrá la determinación de contribuciones omitidas, misma que deberá hacerse saber al gobernado en un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en que se levantó el acta final de visita. Lo anterior de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50 del CFF.

Asimismo, la autoridad fiscal debe notificar de manera personal al contribuyente cuando se actualice cualquiera de las siguientes hipótesis:

- En caso de aumento de lugares donde se vaya a practicar la visita domiciliaria (Artículo 43, fracción I, CFF)
- Si se aumenta o sustituye el personal encargado de practicar las visitas (Artículo 43, fracción II, CFF).
- Cuando haya sustitución de autoridad encargada de practicar la visita. Esto ocurre cuando la autoridad que inició el ejercicio de esta facultad, solicita el auxilio de otra autoridad fiscal para que continúe con la misma; o cuando aquella solicita se inicien otras visitas relacionadas con la que se está practicando (Artículo 44, fracción IV, CFF).
- En el supuesto que las actas de visita deban levantarse en el domicilio de la autoridad fiscal, debido a la imposibilidad de hacerlo en el domicilio del contribuyente (Artículo 46, fracción V, CFF).

“En los casos de sustitución y aumento, los auditores sustitutos o los que sean adicionados, se abstendrán de actuar, en tanto el oficio respectivo no sea notificado al contribuyente. Una vez la notificación se realice, deberán identificarse ante el visitado y asentar en actas dicha identificación, así como datos suficientes de la credencial con la cual lo hicieron”¹⁴

B.- REQUISITOS FORMALES.

a) Designación de dos testigos.- Al iniciarse la visita, el visitador primeramente deberá identificarse, lo que cual quedará asentado en el acta. De igual manera, el visitador debe requerir al visitado para que nombre dos testigos; si no los nombrare, aquél los designará, haciendo constar en el acta el motivo de su actuar, sin que por ello dicho documento resulte inválido. Así lo establece el artículo 44, fracción III del CFF.

b) Levantar acta circunstanciada.- *“De toda visita en el domicilio final, se debe levantar acta en la que se haga constar, en forma circunstanciada, los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores.”¹⁵*

El CFF, en su artículo 46, fracción I, al igual que el artículo 16 Constitucional, exige el levantamiento de acta circunstanciada de las diligencias practicadas por la autoridad; en nuestro caso, la autoridad fiscal. La importancia del acta levantada por el visitador radica en que ella contiene los elementos que la autoridad fiscal estudiará para la determinación de un posible crédito fiscal a cargo del contribuyente visitado. Es decir, el acta aporta los elementos que servirán como fundamento de una resolución; y si consideramos que es muy frecuente que el visitador no sólo hace constar los pormenores de la diligencia, sino que además plasma su opinión acerca de los mismos, tenemos que se vuelve muy subjetivo el valor del acta, pues su valor depende en gran medida de la opinión del visitador.

¹⁴ GUTIÉRREZ, Pedro. *“Los Auditores Fiscales y la Visita Domiciliaria”*. Revista: Indetec, número 97, Noviembre-Diciembre, México, 1995, p. 64.

¹⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op, cit, p. 742.

El CFF contempla dos tipos de acta, a saber:

- ACTA PARCIAL O COMPLEMENTARIA. Aquella que contiene algún hecho concreto, ocurrido durante la diligencia. Motivo de levantamiento de este tipo de acta, puede ser el inicio de la visita, el aseguramiento o secuestro de la contabilidad del contribuyente, entre otros.

La autoridad, de manera general, utiliza estas actas para hacer constar todas las circunstancias que rodean el inicio de la visita domiciliaria.

La fracción V del numeral precitado, contempla la posibilidad de levantar actas en el domicilio de la autoridad fiscal, previa notificación que se haga al contribuyente. Ello es motivo de gran preocupación para el contribuyente, toda vez que desconoce el sentido en que se incluirán los hechos en el acta respectiva, volviendo propicia la situación para posibles irregularidades por parte del fisco.

- ACTA FINAL. En ella se consigna todos los eventos acaecidos durante el desarrollo de la visita, desde su inicio hasta su cierre o conclusión; con el levantamiento de esta acta, se considera cerrada la diligencia. Los requisitos para su levantamiento son los mismos que para el acta parcial de inicio, es decir, debe levantarse ante el destinatario de la orden, su representante legal, o bien, ante la persona con quien se haya entendido la diligencia. Y si no se encontrare ninguno de las personas mencionadas, se procederá a dejar citatorio para que a una hora determinada esperen al visitador.

c) Por la autoridad que practica la visita.- En este punto, no coincidimos con quienes consideran a los visitadores como una verdadera autoridad. Pues consideramos que éstos *no tienen el carácter de autoridad*, sino que son simples auxiliares de las funciones de la autoridad fiscal, quien en todo caso tendrá a su cargo determinar las obligaciones a cargo del contribuyente.

Y no obstante que los visitadores han sido considerados una verdadera autoridad, su actuar no deja de estar viciado de origen, máxime que en muchas ocasiones los visitadores no cuentan con los conocimientos necesarios para desempeñar la actividad encomendada por la autoridad.

Es importante señalar que con motivo del ejercicio de esta facultad de comprobación, la autoridad puede practicar compulsas a terceros, ello para verificar que la información contenida en la contabilidad del visitado, efectivamente coincida con la proporcionada por los terceros.

En cuanto a la conclusión de las visitas domiciliarias, salvo algunas excepciones contenidas en el artículo 46-A del CFF, este numeral establece un plazo máximo de doce meses contados a partir de la notificación del inicio de las facultades de comprobación, para que la autoridad concluya la visita. Entendiéndose que si la autoridad, dentro del plazo señalado, no levanta acta final o no notifica el oficio de observaciones al contribuyente, se considera que la visita concluyó al vencimiento del plazo, quedando sin efectos todo lo actuado con motivo de esta facultad de comprobación.

2.3.2. Rectificación de errores u omisiones en formas oficiales

Facultad consignada en el artículo 42, fracción I del CFF, consistente en *“...Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o aviso, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.”*

En este caso, la ley faculta al fisco para requerir al contribuyente la exhibición de documentos, con la finalidad de efectuar las correcciones necesarias. Hablamos principalmente de errores aritméticos, entendiendo como

tales, la *“la apreciación falsa, a la cual se llega con la composición y descomposición de la cantidad representada con números.”*¹⁶

Ahora bien, de acuerdo con la siguiente tesis, la autoridad fiscal puede efectuar la rectificación con base en los documentos que obren en sus archivos, sin necesidad de requerir al contribuyente la exhibición de documentación alguna. De lo cual se desprende que el fisco puede ejercer esta facultad sin dar aviso al contribuyente, de las correcciones realizadas. Situación ésta, que puede dejar en estado de indefensión al gobernado, en el caso que la rectificación hecha por la autoridad sea incorrecta.

“DECLARACIONES FISCALES, RECTIFICACIÓN DE ERRORES ARITMÉTICOS EN LAS. CUANDO LA AUTORIDAD HACENDARIA EJERCE ESA FACULTAD CON BASE EN LA REVISIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE OBRA EN SUS PROPIOS ARCHIVOS, NO TIENE QUE EMITIR REQUERIMIENTO AL CONTRIBUYENTE... cuando la autoridad fiscal procede a rectificar los errores aritméticos de las declaraciones con base en la revisión de los documentos que existen en los archivos de la propia autoridad, por haber sido presentados con anterioridad por el particular, no se encuentra obligada a requerir a éste la presentación de documentación alguna, previamente a la rectificación de los errores que advierta, pues en el caso esa rectificación es lo que constituye propiamente el ejercicio de la referida facultad.”¹⁷

2.3.3. Requerir exhibición de contabilidad

También conocida como revisión de gabinete, esta facultad consiste en *“Requerir a los contribuyentes, responsables o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias*

¹⁶ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. *Temas fiscales selectos*. Ed. SICCO, 2ª ed. México, 2004, p. 58.

¹⁷ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Primer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Tesis Aislada VI. 1º. 127.A, Tomo: XVI, diciembre de 2002, p. 783.

autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.”¹⁸

Haciendo uso de esta facultad, la autoridad fiscal puede solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, la exhibición de documentos o informes referentes a la contabilidad revisada. Ahora bien, dicho requerimiento implica que el fisco debe cumplir, en primer lugar, con lo establecido en el artículo 16, fracción I, Constitucional, en el sentido que sólo mediante mandamiento escrito, fundado y motivado, de la autoridad competente, podrá molestar al particular en su persona, domicilio, papeles o posesiones. Pero además, y derivado de lo expresado, la autoridad deberá observar lo dispuesto en los artículos 38 y 48 del CFF.

En ese orden de ideas, podemos establecer las condiciones que debe cumplir un requerimiento de esta naturaleza para ser considerado legal, mismas que a continuación se indica:

- a) El requerimiento deberá hacerse por escrito, debidamente fundado y motivado.
- b) La diligencia en que se requiera al contribuyente, deberá efectuarse en el domicilio fiscal de éste.
- c) La notificación deberá entenderse precisamente con el contribuyente requerido, es decir, será notificado personalmente.
- d) En el escrito que conste el requerimiento, se señalará el plazo concedido al gobernado para proporcionar los documentos o datos, así como las oficinas en que deberá presentarlos.
- e) Si la autoridad, una vez revisados los documentos aportados, encontrase irregularidades que impliquen incumplimiento de las obligaciones fiscales, elaborará un oficio de observaciones, el cual será notificado de manera personal al contribuyente.

¹⁸ Artículo 42, fracción II, CFF.

A su vez, el contribuyente, responsable solidario o tercero, cuenta con un plazo de veinte días hábiles, contados a partir del día siguiente al que se le notificó dicho oficio, para aportar los elementos (documentos, registros, contabilidad) que desvirtúen los hechos esgrimidos por la autoridad fiscal.

- f) Cuando a juicio del fisco, no existiese irregularidades en los documentos exhibidos, dará por terminada la revisión y así lo comunicará mediante oficio al particular revisado.

En cuanto a la terminación de la revisión de gabinete, el artículo 46-A del CFF señala que las autoridades fiscales cuentan con un plazo máximo de doce meses, contados a partir de la notificación al contribuyente del inicio de esta facultad de comprobación, para concluir la resolución respectiva.

2.3.4. Revisión de dictámenes

No obsta que en el artículo 52 del CFF se establezca una presunción de certeza en los hechos afirmados en los dictámenes elaborados por contador público, para que la autoridad, de acuerdo con la fracción IV del precitado código, ponga a prueba la veracidad de dichos dictámenes.

Al igual que en el requerimiento de exhibición de contabilidad, la facultad de comprobación que en este punto nos ocupa, tiene su fundamento constitucional en el artículo 16 de la CPEUM; de acuerdo con la cual, el fisco se encuentra facultado para exigir la exhibición de papeles y libros indispensables para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. En cuanto a su fundamento legal, acudimos a lo dispuesto por el artículo 42, fracción IV, del CFF, que literalmente expresa: *“IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga*

repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.”

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente no obligado a dictaminar por medio de contador público, puede optar por hacerlo, cumpliendo siempre con los requisitos que para tal efecto exigen las leyes fiscales.

En cuanto a la información o documentos que la autoridad puede requerir al contribuyente, al contador público o a los terceros, tenemos lo expresado por el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

“ARTÍCULO 55. Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información..., podrán requerir indistintamente:

I. Al contador público...:

a) Cualquier información que... debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada,...

c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original,...

(...)

II. Al contribuyente, la información y documentos a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público.

III. A terceros... o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

De lo anterior, concluimos que la autoridad cuenta con amplias facultades para exigir la exhibición de documentos o datos, por lo que puede, indistintamente, solicitar información a su entera satisfacción.

Una vez efectuada la revisión, el fisco puede concluir lo siguiente:

- a) Que el contenido del dictamen cumple con todos los requisitos legales, así como la documentación revisada corresponde plenamente con el dictamen. En este caso la autoridad archivará el asunto como concluido.
- b) Que fueron detectadas irregularidades en el contenido del dictamen o en la documentación presentada. En tal situación, el fisco comunicará sus observaciones al contribuyente, y le concederá un plazo de 45 días para que haga las aclaraciones pertinentes u ofrezca las pruebas que desvirtúen dicha determinación. Si transcurrido el mencionado plazo, el contribuyente no hizo manifestación alguna, se procede a la liquidación de contribuciones correspondiente. A este respecto, es preciso señalar que, de acuerdo con la presunción de certeza contenida en el artículo 52 del CFF, la autoridad debe probar, conforme a Derecho, que efectivamente existen irregularidades en el dictamen revisado.

2.3.5. Verificar expedición de comprobantes fiscales

“ARTÍCULO 42. Las autoridades fiscales... estarán facultadas para:

(...)

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos,...

Facultad que, desde luego, se encuentra enmarcada por el numeral décimo sexto de la Carta Magna, precepto que le otorga sustento constitucional. En su desarrollo, se observarán los requisitos exigidos para la práctica de toda visita domiciliaria, como lo son:

- a) Orden de visita por escrito. Emitida por autoridad competente, debidamente fundada y motivada. Con firma autógrafa del funcionario que tiene facultades para emitirla.
- b) La orden debe contener nombre de la persona visitada, lugar a visitar, así como el objeto preciso de la visita.
- c) Identificación del visitador o visitadores.
- d) Designación de dos testigos. En caso de que el visitado se niegue a señalarlos, lo hará al visitador.
- e) Levantamiento de acta circunstanciada.

Adicionalmente, el artículo 49 del CFF establece reglas para efectuar este tipo de diligencia, y para evitar inútiles repeticiones de lo arriba expresado, nos referiremos a las dos primeras fracciones de dicho numeral.

“ARTÍCULO 49. Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías.”

A la diversidad de lugares donde puede practicarse esta visita, se suma el problema de determinar si algunos lugares de los señalados, se encuentran abiertos o no al público. Dificultad que a menudo es resuelta a capricho del visitador, ya que solicita la exhibición de documentos en domicilios que no se encuentran en los supuestos anteriores, ya sea porque no se encuentran abiertos al público en general, o no se realicen enajenaciones, presten servicios ni se almacenen mercancías.

(...)

“II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal,

el encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.”

Lo transcrito nos permite dilucidar que el visitador entenderá la diligencia con cualquier persona que se encuentre al frente del lugar visitado, olvidando por completo lo dispuesto por el artículo 44, fracción II, del mismo código, en el sentido que si no se encuentra la persona visitada o su representante legal, se dejará citatorio a la persona con quien se entienda la diligencia para que la persona buscada, o bien, su representante legal, lo espere el día siguiente a determinada hora para recibir la orden de visita.

Si, una vez examinada el acta levantada durante la visita, la autoridad concluye que existe incumplimiento de las obligaciones fiscales en cuanto a la expedición de comprobantes fiscales o relativas al registro federal de contribuyentes, ésta elaborará la resolución correspondiente.

Independientemente de la sanción (multa) correspondiente a cada caso concreto, la autoridad, si encuentra que el contribuyente no está inscrito en el registro federal de contribuyentes, requerirá los datos para su inscripción; o bien, si hay incumplimiento en materia de expedición de comprobantes fiscales, podrá incluso clausurar preventivamente el establecimiento de contribuyente por un plazo de 3 a 15 días (artículo 84, fracción IV, CFF).

En relación con los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales, tenemos los siguientes:

- a) Impresos en los establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- b) Contendrá impreso el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida.
- c) Número de folio impreso.
- d) Lugar y fecha en que se expide.

- e) Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien sea expedido.
- f) Tipo de mercancía y cantidad, o descripción del servicio que ampare.
- g) Valor unitario del producto o servicio consignado en número e importe total consignado en número y letra, así como el monto total de los impuestos que deban trasladarse, desglosado por tasas.
- h) Expresar claramente si el pago de la contraprestación que ampara, se efectúa en una sola exhibición o en parcialidades.
- i) Si se trata de pago en una sola exhibición, se asentará el monto total de la operación, así como el desglose de los impuestos que, en su caso, deban trasladarse.
- j) Si se trata de pago en parcialidades, así se expresará con claridad; además se indicará el monto total de la operación, el monto de la parcialidad que se cubre en ese momento, así como el desglose de los impuestos que deban trasladarse en dicha operación.
- k) En tratándose de mercancías de importación vendida de primera mano, número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se importó.
- l) Fecha de impresión del comprobante, así como datos de identificación del impresor autorizado.
- m) Vigencia del comprobante fiscal, que será de dos años contados a partir de la fecha de impresión del mismo.

2.3.6. Práctica de avalúos o verificación de bienes

Como sexta facultad de comprobación fiscal, tenemos la relativa a la práctica de avalúos o verificación de bienes, incluso durante su transporte. Potestad que tiene fundamento en el artículo 42, fracción VI, del CFF.

En nuestro país existen algunas leyes tributarias que consideran el valor de un determinado bien o mercancía, como base para determinar las contribuciones a cargo del contribuyente. Por ejemplo, podemos citar la Ley Aduanera, la cual establece que para fijar la base gravable para determinar el impuesto por importación o exportación, se debe atender al valor de la mercancía al momento de su presentación en la aduana. También se menciona que si no es posible utilizar el valor de factura, la autoridad podrá, mediante diversos sistemas o criterios, precisar el valor de la mercancía.

De igual manera, la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 153, faculta a la autoridad fiscal para ordenar, practicar o tomar en cuenta el avalúo del bien objeto de enajenación, y en el caso de que dicho avalúo exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada, esa diferencia se considerará ingreso del adquirente, en cuyo caso se incrementará su costo con el total de la diferencia señalada.

En lo que atañe a la verificación de bienes, encontramos que esta facultad puede estar inmersa dentro de otras facultades de comprobación, es decir, puede efectuarse al momento de practicar una visita domiciliaria, por ejemplo; o bien, mediante la revisión de bienes en tránsito. En el primer supuesto, naturalmente debe existir una orden por escrito para efectuar la verificación, cumpliendo con los requisitos que reclama todo acto de molestia emitido por la autoridad. En el segundo supuesto, sólo se requiere orden por escrito en tratándose de revisiones efectuadas fuera de las zonas permanentes de inspección o vigilancia; si se practican dentro de dichos territorios, no se requiere mandamiento.

Resulta significativo mencionar que para acreditar la legal estancia de mercancía de procedencia extranjera, es necesario contar con:

- a) Pedimento de importación;
- b) Carta de porte;

- c) Factura;
- d) Certificado de procedencia;
- e) Nota de remisión, envío o embarque.

2.3.7. Recabar información de los funcionarios y empleados públicos

De acuerdo con el artículo 42, fracción VII del CFF, el fisco puede requerir de los funcionarios, empleados o fedatarios públicos, información necesaria relativa al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente.

Los funcionarios, empleados y fedatarios públicos, que con motivo de sus funciones tengan conocimiento o participen de actos o hechos gravados, pueden retener y enterar las contribuciones causadas por actos celebrados ante ellos. Por otro lado, tienen la obligación de informar al fisco de las omisiones o incumplimiento de obligaciones fiscales por parte del contribuyente.

A este respecto, el artículo 72 del arriba citado cuerpo normativo, contempla la responsabilidad en que funcionarios y empleados pueden incurrir, al expresar: *“... Los funcionarios y empleados públicos que en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicarán a la autoridad fiscal competente para no incurrir en responsabilidad, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones.”*

El mismo numeral a que se hizo referencia, contempla funcionarios y empleados que se encuentran exceptuados de la obligación referida. Esos funcionarios y empleados son:

- a) Funcionarios y empleados públicos que tengan obligación, por mandato de ley, de guardar secreto acerca de la información que posean con motivo de sus funciones; y
- b) Funcionarios y empleados públicos que auxilien o asistan al contribuyente, y que por esta razón conozcan información confidencial.

Es por lo anterior que se considera a los servidores públicos como importantes auxiliares del fisco para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente.

2.3.8. Denunciar posible comisión de delitos fiscales

La fracción VIII del artículo 42 del CFF, estatuye que la autoridad fiscal podrá *“...Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público par que se ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.”*

Facultad que, con gran frecuencia, convierte al fisco en invasor de las funciones exclusivas del Ministerio Público, pues aquél, pretendiendo *no dejar impune* un supuesto ilícito tributario, formula querellas con elementos vagos que poco tienen que ver con una verdadera coadyuvancia, o en el peor de los casos se convierte en auténtico investigador de delitos fiscales.

Máxime que el artículo 93 del mismo código, establece que *“... Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del*

conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado.”

Como consecuencia necesaria, toda actuación del fisco tendiente a la prosecución de posibles delitos fiscales, constituye una invasión a las actividades encomendadas al Ministerio Público, resultando inconstitucional el actuar de la autoridad fiscal. Así, *“El monopolio del ejercicio de la acción penal fiscal corresponde al Ministerio Público.”*¹⁹

2.4. Obligaciones de la autoridad fiscal frente al contribuyente

Toda vez que la relación jurídico tributaria existente entre el contribuyente y la autoridad fiscal, exige del sujeto pasivo el cumplimiento de obligaciones traducidas en dar, hacer, no hacer y tolerar; los derechos que ese mismo sujeto adquiere, y que se convierten en obligaciones para el sujeto activo, deben garantizar una exacta observancia de las disposiciones constitucionales y fiscales, marco jurídico que la autoridad debe forzosamente respetar al emitir cualquier acto o resolución.

Asimismo, el fisco se encuentra obligado a facilitar todos los medios para una sencilla pero efectiva recaudación, por ello el CFF le establece algunos deberes.

¹⁹ REYES VERA, Ramón. *“Derecho Procesal Penal Fiscal”*. Revista: Nuevo Consultorio Fiscal, número 340, Octubre, México, 2003.

2.4.1. Asistencia gratuita

Con el fin de lograr una eficiente recaudación y brindar una mayor certeza en cuanto a la actividad impositiva, la autoridad está obligada a explicar sus sistemas de recaudación al contribuyente.

Atendiendo a lo establecido por el artículo 33, fracción I, del CFF, la autoridad

El artículo 33 del CFF, enumera obligaciones a cargo del fisco frente al contribuyente, y en lo referente a la particular que en este punto nos ocupa, establece que la autoridad fiscal asistirá de forma gratuita a los contribuyentes, y para ello:

- a) Aclarará el contenido de las disposiciones fiscales, empleando un lenguaje de fácil comprensión para el gobernado; auxiliándose en todo caso, de folletos informativos.
- b) Establecerá oficinas o centros de información en los cuales los contribuyentes aclaren sus dudas referentes al cumplimiento de obligaciones fiscales.
- c) Procurará la elaboración, distribución o difusión de formularios de declaración, de manera que los contribuyentes puedan llenarlos de manera oportuna y entregarlos en los lugares y fechas indicados por la autoridad.
- d) En el caso de requerir la exhibición de declaraciones u otros documentos a los contribuyentes, indicará con toda precisión el documento exigido.
- e) Se encargará de informar a los contribuyentes, acerca de sus derechos y medios legales de defensa que pueden hacer valer frente a un acto o resolución de carácter fiscal.

- f) Celebrará reuniones informativas con los contribuyentes, especialmente durante los periodos de presentación de declaraciones o cuando se modifiquen las disposiciones fiscales.
- g) De forma anual, publicará las resoluciones emitidas por autoridad fiscal que estatuyan disposiciones de carácter general, de forma que facilite al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Naturalmente, las normas que conforme a este inciso se emitan, y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no establecerán obligaciones adicionales a las ordenadas en las leyes fiscales.

No obstante las obligaciones derivadas de esta fracción, la autoridad fiscal, haciendo uso de la tecnología, también está obligada a informar la totalidad de los trámites aduaneros y fiscales mediante su página de internet.

Así, tenemos un artículo 33 lleno de buenas intenciones, pues tristemente observamos en la realidad que, lejos de mejorar la calidad en la recaudación, la autoridad fiscal se empeña en aumentar la dificultad en el cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de contribuyente, mediante el cambio, sin previo aviso, de formularios, disposiciones de carácter general, entre otros. Generando de esta manera, incertidumbre en el contribuyente.

Tal parece que, dada la complejidad recaudatoria, el fisco pretende, contrario a esta disposición, propiciar que el contribuyente infrinja los ordenamientos fiscales.

2.4.2. Programas de prevención y resolución de problemas del contribuyente

El artículo 33, fracción II, del CFF, establece la obligación de crear Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, con el

objeto de que el contribuyente designe síndico que le represente ante la autoridad fiscal, y de esta manera tener una mayor posibilidad de resolver sus problemas, puesto que el síndico estará autorizado precisamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Se debería de tratar de un auténtico gestor quien, estando en contacto directo con la autoridad fiscal, tuviere mucho más capacidad profesional (al menos en teoría) para orientar y dar solución a los problemas del contribuyente, además de forma gratuita.

El propio numeral arriba citado, establece los requisitos que debe cumplir todo aspirante a fungir como síndico, los cuales consisten en lo siguiente:

(...)

- a) *Ser licenciado en derecho, contador público o carrera afín.*
- b) *Contar con reconocida experiencia y solvencia moral, así como con el tiempo necesario para participar con las autoridades fiscales en las acciones que contribuyan a prevenir y resolver los problemas de sus representados.*
- c) *Prestar sus servicios de forma gratuita.*

2.4.3. Campañas informativas

Considerando el derecho que a la información pública tiene todo gobernado, y las consecuencias que acarrea el incumplimiento de las obligaciones contenidas en las disposiciones fiscales, en nuestra materia resulta vital que contemos con los elementos para dar eficaz cumplimiento a nuestros deberes.

La obligación de proporcionar esos elementos, corre a cargo de la autoridad fiscal, quien, haciendo uso de los medios masivos de comunicación, debe dar a conocer toda la información relativa a reglas y simplificación de trámites encaminados a una eficiente recaudación.

2.4.4. Contestar consultas del contribuyente

La legislación en materia impositiva adquiere una complejidad adicional debido a que cada año varía en muchos de sus términos, esto crea, en gran medida, incertidumbre en el contribuyente y le constriñe a consultar a la autoridad.²⁰ Por ello es que el propio CFF, en su artículo 34, establece a cargo del fisco la obligación de contestar consultas del contribuyente, aunque también establece como requisitos de dicha consulta lo siguiente:

- a) Las consultas deben versar sobre situaciones reales y concretas, es decir, debe evitarse la vaguedad y plantear el problema preciso que dio origen a la consulta.
- b) La consulta debe efectuarla individualmente el interesado, lo cual evita la intervención de terceros.

Lo anterior, aunado a la garantía de petición consagrada en el artículo 8 Constitucional, convierte esta obligación en una verdadera herramienta del contribuyente para aclarar sus dudas y evitar posibles conflictos con el fisco.

Es importante señalar que las resoluciones favorables que sobre consultas emite al fisco, se traducen en auténticos derechos para el contribuyente, y a su vez, en verdaderas obligaciones para la autoridad fiscal.

Lo anterior adquiere relevancia si consideramos que en nuestra materia, y según el artículo 37 del CFF, la negativa ficta se configura cuando la autoridad no resuelve en un término de tres meses a partir de la fecha de petición, por lo cual podemos impugnar dicho silencio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, o interponer juicio de amparo ante los juzgados de distrito. O bien,

²⁰ SANTANA LOZA, Salvador. *“El Principio de Legalidad en Materia Fiscal”*. Revista: Indetec, número 90, Septiembre-Octubre, México, 1994.

en tratándose de una resolución desfavorable al interés del particular, éste puede interponer juicio de nulidad en contra de tal determinación, e incluso interponer juicio de garantías cuando se trate de la aplicación de precepto presumiblemente inconstitucional.

2.4.5. Devolución de cantidades pagadas indebidamente

“El pago de lo indebido se materializa cuando el particular entera un gravamen sin estar obligado, lo paga 2 veces o por error lo entera en exceso, e incluso cuando paga un crédito fiscal indebidamente determinado por la autoridad”²¹

El artículo 22 del CFF contempla el supuesto en que el fisco se convierte en deudor del contribuyente quien, a su vez, adquiere el carácter de acreedor en virtud de haber efectuado un pago indebido a aquél.

En cuanto al momento en que el contribuyente adquiere el derecho a solicitar la devolución, dicho numeral establece dos supuestos:

- a) En tratándose de cantidades pagadas en exceso debido a errores aritméticos, el derecho a solicitar la devolución nace inmediatamente, y prescribe en el mismo tiempo que un crédito fiscal, es decir, cinco años a partir de que el mismo es exigible. En este tipo de devolución, simplemente se requiere llenar las formas oficiales que para tal efecto emite la propia autoridad fiscal.
- b) Si el pago se efectuó para dar cumplimiento a un acto de autoridad, el derecho a la devolución nace en el momento en que dicho acto queda insubsistente.

²¹ ROBLEDU UREST, Horacio. *Los impuestos en México*. Tax Editores Unidos, México, 2002, p. 447.

En cuanto a los sujetos legitimados para solicitar la devolución, tenemos, en primer lugar, al propio contribuyente; en segundo lugar, al retenedor, en cuyo caso la devolución se hará directamente al contribuyente, de acuerdo con el párrafo primero, del artículo 22 del CFF.

Para efectuar la devolución, la autoridad tiene un plazo de cuarenta días contados a partir de la fecha en que se presente la solicitud; ahora bien, si se trata de un contribuyente que dictamina sus estados financieros mediante contador público debidamente autorizado, la autoridad contará con un plazo de veinticinco días para efectuar la devolución. Así lo dispone el artículo 22, párrafo sexto, del CFF.

Asimismo, la cantidad que en todo caso se devuelva, debe actualizarse a la fecha en que efectivamente se entere al contribuyente, y si dicha restitución es extemporánea, el fisco federal debe pagar intereses, que serán devueltos conjuntamente con la cantidad principal restituida.

2.5. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

El 23 de junio de 2005 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ordenamiento que tiene como objetivo regular las relaciones de los contribuyentes con las autoridades fiscales, según lo desprende del numeral primero de dicha ley.

El proyecto de creación de esta ley se debió, en gran medida, al éxito que en España ha tenido la Ley 1/1998, de fecha 26 de febrero de 1998, intitulada “De Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, y que pretende reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes frente al actuar de la autoridad fiscal de aquel país.

Entre los elementos más representativos de esta ley, se encuentran los siguientes:

CAPÍTULO I. DISPOSICIONES GENERALES

Lo más destacable de este capítulo es el hecho que se aplicarán el CFF y demás leyes fiscales de manera supletoria al presente cuerpo normativo. Es decir, en tratándose de los derechos del contribuyente, se aplicarán otras leyes fiscales sólo en lo no previsto en la presente ley.

Por lo anterior, se existe disposición en otra ley fiscal que restrinja los derechos contenidos en esta ley, dicho texto quedará derogado, prevaleciendo los contenidos en la ley que ahora nos ocupa.

Así, estamos ante una ley que se convierte en una fuente de derechos del gobernado en relación con las autoridades fiscales (quienes a su vez quedan obligadas con aquél).

Además, encontramos los derechos generales del contribuyente, que básicamente se refieren al derecho de acceso a la información, derecho a ser tratado con respeto por parte de los servidores públicos, y derecho a obtener devoluciones de impuestos.

CAPÍTULO II. INFORMACIÓN, DIFUSIÓN Y ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE

Esencialmente, este capítulo recoge el contenido de los artículos 33 y 34 del CFF, relativos a las obligaciones de la autoridad fiscal frente al contribuyente (obligación de realizar campañas informativas, publicar folletos e instructivos de utilidad para el gobernado, mantener oficinas de orientación al contribuyente, así como la obligación de contestar consultas sobre situaciones reales y concretas).

El punto más relevante de este apartado lo encontramos en el artículo 11, pues de acuerdo con éste, la autoridad fiscal organizará loterías fiscales, como un estímulo al contribuyente por la emisión de comprobantes fiscales por las operaciones que efectúe.

CAPÍTULO III. DERECHOS Y GARANTÍAS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN

Existen diversos aspectos a considerar en este capítulo, veamos:

- a) El derecho del contribuyente a corregir su situación fiscal, a partir del momento en que inicia el ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se notifique resolución determinante de contribuciones omitidas. Este derecho, se convierte en obligación para la autoridad fiscal, es decir, no es potestativa para el fisco.
- b) Como consecuencia de lo anterior, se contempla una reducción en el monto de las multas. Así, la multa contemplada en el artículo 76, fracción I, del CFF, que asciende a 40% de las contribuciones omitidas, con la nueva ley se disminuye a 20% ó 30%, dependiendo del momento en que se pague (antes de que se notifique el acta final, o bien, después de que se notifique el acta final pero antes de la notificación de la resolución que determina el monto de las contribuciones omitidas).
- c) El artículo 16 de esta ley, establece: *“No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad”*. Esto constituye un importante refuerzo a la seguridad jurídica del gobernado, ya que se erradicarán las numerosas revisiones sobre

un mismo ejercicio fiscal, y sobre declaración de contribuciones ya examinadas; actuar éste de la autoridad que no se consideraba ilegal, toda vez que ésta podía ejercer sus facultades (dos o más) simultáneamente sobre las mismas contribuciones o periodo. Por lo anterior, como la ley no limitaba la cantidad de veces que la autoridad podía comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, éste debía tolerar dichos actos de molestia.

- d) El artículo 18 de esta ley establece, al igual que en el artículo 50 del CFF, que la autoridad cuenta con un lapso de seis meses para determinar contribuciones omitidas que conozca con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación. Sin embargo, lo importante de esta nueva ley, es que si la autoridad no lo hiciere en el mencionado plazo, se considerará que definitivamente no existe crédito fiscal a cargo del contribuyente. Sin duda, una forma de otorgar certeza jurídica al gobernado.

CAPÍTULO IV. DERECHOS Y GARANTÍAS EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

Constante únicamente de dos artículos, este capítulo contiene dos puntos importantes a considerar:

- a) Contempla la presunción de buena fe en todos los actos del contribuyente; por ello la autoridad tendrá la carga de la prueba en tratándose de infracciones o delitos fiscales. En otras palabras, a la autoridad fiscal corresponde demostrar que el actuar del contribuyente constituye delito o infracción fiscal.

Este punto es importante en la medida que, conjuntamente, se limite o deslinde la actuación de la autoridad fiscal en su papel de “*investigador*” de infracciones fiscales. Lo anterior es así porque resulta incongruente que, por una parte, se establezca que el fisco tiene la carga de la prueba en materia de

infracciones; y por otra parte, sea la misma autoridad quien se encargue de allegarse los medios para probar sus “*intereses*” y de juzgar sobre la idoneidad y valor de sus propias probanzas, convirtiéndose de esta manera en juzgador y parte.

- b) El artículo 22, establece algunas restricciones aplicables al embargo en la vía administrativa, cuando con éste se garantice el interés fiscal: *“...Los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan superado un monto equivalente a treinta veces el salario mínimo general, correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, cuando garanticen el interés fiscal mediante embargo en la vía administrativa, deberán ser designados como depositarios de los bienes y el embargo no podrá comprender las mercancías que integren el inventario circulante del negocio, excepto cuando se trate de mercancías de origen extranjero respecto de la cual no se acredite con la documentación correspondiente su legal estancia en el país.”*

Estamos ante una medida realmente benéfica para el contribuyente, pues se pretende afectar lo menos posible la actividad productiva del gobernado, propiciándose un cumplimiento más rápido de la obligación fiscal motivo del embargo. Es una regulación que implica el interés del fisco en no llevar a la ruina al contribuyente, y así obtener ingresos por distintos conceptos (contribuciones omitidas, multas, recargos, entre otros), pues finalmente a la autoridad fiscal le interesa la liquidez del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

CAPÍTULO V. MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Encontramos en este apartado, por una parte, la posibilidad de que el contribuyente pueda ofrecer, tanto en el recurso administrativo como en el juicio contencioso administrativo, el expediente que dio origen al acto impugnado.

En segundo lugar, la obligación que tiene la autoridad fiscal de indicar en la notificación de sus actos o resoluciones, los medios de defensa o recursos que puede emplear el gobernado, así como el plazo para su interposición y el órgano que conocerá de los mismos. Si la autoridad omite señalar lo anterior, se entiende que concede al gobernado el doble del plazo legal para interponer su medio de defensa.

En relación con este punto, no olvidemos que el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del gobernado, depende del conocimiento que éste tenga de sus responsabilidades como contribuyente; por ello es que resulta indispensable no sólo información por parte de la autoridad cuando ya existe una resolución por notificar, sino una verdadera simplificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales. Pues indudablemente un gran índice de incumplimiento en esta materia, se debe a la injustificada y deliberada complejidad de formularios y disposiciones fiscales.

En síntesis, hablamos de una regulación favorable al contribuyente, pero que sin duda entraña un remedio a un mal de origen, como lo es la complejidad del cumplimiento de las obligaciones fiscales, aunado a los frecuentes vicios de la autoridad fiscal en su actuar.

CAPÍTULO TERCERO

PROBLEMÁTICA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO EN MATERIA FISCAL

3.1. Derecho Punitivo Fiscal

El Estado, como estructura jurídico-política, tiene como finalidad primordial alcanzar el bien común para sus habitantes; para ello, debe preocuparse por satisfacer necesidades colectivas, asegurar la vida en sociedad, y así lograr la paz. Ahora bien, para alcanzar tal objetivo, el Estado necesita recursos económicos; recursos que en gran medida provienen de los contribuyentes, quienes en su calidad de sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria se encuentran obligados a observar determinadas conductas (dar, hacer, no hacer, tolerar).

Pero, ¿Qué ocurre cuando el sujeto pasivo deja de cumplir con sus obligaciones frente al fisco; o más aún, cuando el contribuyente, de forma dolosa, encamina su conducta (de acción u omisión) en detrimento del Estado? Es en estos supuestos cuando la propia autoridad fiscal, atento a lo dispuesto en el artículo 73, fracción XXI, Constitucional¹, emplea un enérgico *instrumento* para obligar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones fiscales: El Derecho penal fiscal, o como también se le ha denominado, Derecho punitivo fiscal.

El Derecho penal fiscal lo podemos definir como “...*el conjunto de normas generales, abstractas, impersonales y coercitivas, emitido por el Poder Legislativo, que regula el ejercicio de la potestad sancionadora del Estado, que se realiza por conducto de la administración fiscal, que establece el concepto de la infracción*”

¹ Esta fracción faculta al Congreso de la Unión para establecer los delitos y faltas en contra de la Federación, así como los castigos o sanciones que por ellos deban imponerse.

fiscal como presupuesto de la acción estatal, así como la responsabilidad del sujeto activo, y que asocia a la infracción una pena económica finalista.”²

O bien, como el “...conjunto de normas jurídicas que definen los delitos y establecen las penas, como consecuencia de la falta de cumplimiento a las disposiciones legales fiscales, que garantizan los intereses del Fisco y establecen deberes para con el mismo.”³

La naturaleza de este Derecho penal fiscal, ha sido motivo de intensos debates y ha dado lugar a la creación de diversas posturas o corrientes, de entre ellas distinguimos principalmente tres teorías:

a) La teoría penalista expone como principal argumento, el que los principios del Derecho penal común deben tener aplicación estricta a los ilícitos tributarios, afirmando así que no es admisible la idea de una división del Derecho Penal. Además sostienen que el gobernado que comete un ilícito tributario, no defrauda propiamente al fisco, sino a todos los ciudadanos, y de ello resulta el bien jurídico a proteger. Son de esta opinión autores destacados, como Eusebio Gómez, James Goldschmitt, y Carlos García Oviedo.⁴

Esta teoría ha sido atacada con argumentos tan válidos como los que se mencionan a continuación, y que desde luego compartimos:

- No puede hablarse de una “*autonomía penalista*” en el Derecho tributario, toda vez que las disposiciones del Derecho penal común y los del llamado Derecho penal fiscal tienen similar estructura, es decir, ambos contemplan una conducta humana sancionada con una pena.
- Asimismo, “*La ausencia de culpa de algunos delitos y en muchas faltas o contravenciones tampoco justifica que se preconice la autonomía.*”⁵

² GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.* p. 1-2.

³ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*. Cárdenas Editor y Distribuidor, Tomo II (Derecho Penal Fiscal), 13ª ed., México, 2003, p.1.

⁴ GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.* p. 12.

⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 873.

b) Estudiosos tan distinguidos como Giuliani Fonrouge y Pérez de Ayala, son sólo algunos de los seguidores de esta segunda corriente, la cual considera el Derecho tributario como una rama autónoma, es decir, sostiene que las sanciones tributarias no pertenecen al Derecho penal común ni al Derecho penal tributario, sino que constituye una rama independiente; por ello no se puede hablar, según esta teoría, de sanciones fiscales de carácter penal. Tesis ésta, que tampoco compartimos, pues en la misma se niega que tengan aplicación los principios generales del Derecho penal común.

c) Como tercera corriente, y a la cual nos adherimos por considerarla mejor fundamentada y apegada a la realidad, tenemos la corriente que considera que el Derecho penal tributario no es ajeno al Derecho penal, sino por el contrario, es derivación de éste. En efecto, esta teoría dualista, aceptada por juristas como Héctor Villegas, García Domínguez, y Jiménez de Asúa, admite que aun cuando existen delitos no concentrados en una misma ley, éstos implican falta de colaboración con el Estado; y que los principios que rigen el Derecho penal común son aplicables en tratándose de delitos e infracciones fiscales.

En ese orden de ideas, tenemos que el Derecho penal común, como disciplina jurídica, se divide atendiendo a la naturaleza de las conductas que pretende regular, así tenemos un Derecho penal fiscal.

Además “...las normas jurídicas que consagran los ilícitos tributarios y sus sanciones no difieren antológicamente, sino en forma accidental, de las normas jurídicas penales ordinarias y que existe además una coincidencia de principios entre los del Derecho penal común y los del Derecho penal fiscal.”⁶

En el Derecho penal fiscal se sancionan tanto delitos fiscales como infracciones fiscales, y a reserva de abordar estos ilícitos con mayor precisión en

⁶ *Idem.* p. 874-875.

posteriores apartados, podemos advertir que un rasgo distintivo de cada uno de dichos injustos, lo encontramos en sus consecuencias. Así, mientras en los delitos fiscales la pena es privativa de libertad, y el órgano encargado de su aplicación es de carácter jurisdiccional, previo proceso seguido contra el autor del delito; en las infracciones se contempla primordialmente una pena económica como consecuencia, la autoridad fiscal será la encargada de aplicar tal sanción, mediante un procedimiento administrativo.⁷

Ahora bien, aceptando que los elementos del Derecho penal fiscal son, por una parte la infracción a una norma jurídica, y por otra, como consecuencia de la infracción, la sanción que implica la no observancia del dispositivo legal, podemos ubicar estos elementos de la siguiente manera:

a) Primeramente tenemos una serie de obligaciones de carácter formal a cargo del gobernado, es establecida por el Poder Legislativo; obligaciones consistentes en dar, hacer, no hacer, tolerar, y cuyo cumplimiento no es potestativo para el contribuyente una vez que se ha encuadrado en el supuesto normativo.

b) Una vez que el contribuyente encuadra en el supuesto legal que establece a su cargo una serie de obligaciones, éste debe cumplir en tiempo y forma con ellas, pues de no hacerlo, se convierte en autor de un delito fiscal, o bien, en infractor de una disposición fiscal, dependiendo de la propia tipificación contenida en las leyes tributarias. Lo anterior con las sanciones que cada una de estas figuras lleva aparejada y que, según hemos apuntado, en los delitos constituye pena privativa de libertad, y en las infracciones primordialmente sanción pecuniaria.

En suma, coincidimos con la Doctora Margarita Lomelí Cerezo, en cuanto a que *“...tanto las sanciones penales como las administrativas, son de tipo represivo*

⁷ Cfr. GARCÍA DOMINGUEZ, Miguel Ángel. *Op.*, *Cit.*, p. 1-2.

o punitivo y que la diferencia principal entre ellos no está en un elemento sustantivo, sino en una nota de carácter adjetivo o de procedimiento: las penas propiamente dichas se aplican por las autoridades judiciales, mediante un procedimiento especial señalado en el ordenamiento penal respectivo, en tanto que las sanciones administrativas se imponen por los órganos de la Administración, siguiendo los procedimientos establecidos en las leyes administrativas.”⁸

Así también lo ha sostenido el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Ejemplo de ello es la siguiente tesis:

“PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO PENAL.- SON APLICABLES AL CAMPO DE LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS.- Si bien es cierto que de la interpretación armónica de los preceptos contenidos en el Capítulo Cuarto, Título Segundo del Código Fiscal de la Federación, se puede concluir que el artículo 45 de ese ordenamiento establece la supletoriedad del Código Federal Penal en todo lo no previsto en ese Título en relación con los delitos fiscales, no es menos cierto que los principios generales del Derecho Penal sí tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas dado que no existe una diferencia substancial sino de grado entre los llamados delitos tributarios, que se sancionan por la autoridad judicial mediante el proceso correspondiente, y las contravenciones o infracciones administrativas, sancionadas por las autoridades administrativas, según procedimiento de la misma índole, ya que tanto unos como otras consisten en un acto u omisión que transgrede las normas fiscales, existiendo en ambas, elementos subjetivos de la culpabilidad, independientemente del elemento objetivo constituido por la transgresión de la norma o el daño causado a los intereses fiscales, de tal suerte que si hay una diferenciación entre el delito y la infracción administrativa, únicamente es en cuanto a la gravedad del ilícito que trae aparejada la aplicación de diversas sanciones y en cuanto a la autoridad que las aplica. Consecuentemente, si la Regla XIV, inciso 6) de las Complementarias de la Tarifa General de Importación dejó de tener vigencia al ser derogada dicha regla y la autoridad

⁸ LOMELÍ CERESO, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. Porrúa, 3ª ed., México, 1998. p. 21-22.

impone una sanción con fundamento en la misma, ésta no procede en aplicación del artículo 57 del Código Penal Federal, del cual se desprende el principio de que la autoridad debe abstenerse de sancionar cuando la infracción haya dejado de ser considerada como tal.(338)

Revisión No. 666/78.- Resuelta en sesión de 15 de enero de 1981, por unanimidad de 7 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretaria: Lic. Luz Cueto Martínez.”⁹

3.1.1. DELITOS

Delito “...es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.”¹⁰

También podemos entender al delito, como “...la acción u omisión ilícita y culpable expresamente descrita por la ley bajo la amenaza de una pena o sanción criminal.”¹¹

En materia tributaria, los delitos necesariamente tendrán como origen la querrela que, en todo caso presente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en contra del contribuyente que presuntamente se haya encuadrado en el tipo legal. Querrela que, a su vez, tendrá como antecedente un acto administrativo, generalmente el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Considerando además que el Poder Judicial de la Federación es el único facultado para conocer en materia de delitos fiscales federales, podemos definir a los delitos fiscales como “...aquellos ilícitos o infracciones en sentido lato, que se distinguen de las contravenciones en virtud de que establecen penas que por su

⁹ *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año IV, Números 16 y17, Tomo II, Enero-Mayo 1981, Tesis: II-TASS-2477, p. 569.

¹⁰ Artículo 7, Código Penal Federal.

¹¹ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, México. 1987, p. 868.

naturaleza puede imponer sólo la Autoridad Judicial, como son los que importan privación de la libertad.”¹²

En cuanto al bien jurídico tutelado en los delitos fiscales, existen varias teorías que pretenden ubicar en la fe pública, la lealtad para con el Estado, o el Patrimonio del Estado, el bien jurídico protegido. Sin embargo, recordemos que las conductas constitutivas de infracciones o delitos en materia tributaria, afecta de manera indirecta a todos los gobernados, pues de esta manera el Estado deja de percibir los recursos financieros necesarios a cubrir sus funciones más fundamentales (seguridad, salud, educación, entre otros); por ello es que seguimos a García Domínguez al sostener que el bien jurídico tutelado en los delitos fiscales es “...*la necesidad social de recaudar íntegra y oportunamente los impuestos que se requieren para cubrir los gastos públicos que hay que realizar para la existencia del Estado y para que éste pueda lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad.*”¹³

Como ya hemos mencionado, el Derecho penal fiscal se rige de manera general, por las disposiciones del Derecho penal común. Es así que, de manera muy genérica, y con el propósito de no entrar en conflicto con diversas clasificaciones que de los delitos fiscales se han elaborado, mencionaremos los aspectos más importantes de los delitos fiscales contemplados en el Código Fiscal de la Federación.

Delito de contrabando

Lo comete, según el artículo 102 del CFF, quien:

- a) Importe o exporte mercancías omitiendo el pago total o parcial de contribuciones o cuotas compensatorias.

¹² DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op., Cit.*, p. 904-905.

¹³ GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.* p. 19.

- b) Importe o exporte mercancías sin permiso de la autoridad competente, cuando éste sea necesario.
- c) Interne en el país o extraiga de él, mercancías de prohibida exportación o importación.
- d) Interne mercancías extranjeras provenientes de las zonas libres al resto del país, en cualquiera de los tres casos anteriores.
- e) Extraiga mercancías de los recintos fiscales, sin que le hayan sido entregados legalmente por la autoridad encargada.

De igual manera, el artículo 105 del mismo ordenamiento, establece una serie de conductas que son equiparables al delito de contrabando, y se sancionan con las mismas penas. Así tenemos que comete el delito de contrabando:

a) Quien comercie o posea mercancía extranjera que no sea de uso personal, si documentación que compruebe su legal estancia en el país o sin permiso de la autoridad competente; o bien, en tratándose de bebidas alcohólicas, que sus recipientes no cuenten con marbetes y precintos, o que su importación esté prohibida.

b) Los funcionarios o empleados públicos que permitan la internación de vehículos importados sin el respectivo permiso; o faciliten o fomenten la introducción o extracción del país de mercancías previstas en el artículo 102, fracción III del propio Código; y a quien impida u omita efectuar el reconocimiento de mercancías.

c) Quien importe vehículos destinados a permanecer en franja fronteriza y no tenga su residencia en dicha franja, interne dichos vehículos al resto del país, no cumpla con los requisitos de importación, facilite su uso a terceros no autorizados, o bien, no tenga la calidad migratoria a que se refiere el artículo 106, fracción VI, inciso a), de la Ley Aduanera.

d) Quien comercie o posea sin autorización legal vehículos importados en franquicias, destinados a la franja fronteriza, sin ser residente en ella.

e) Quien no regrese al extranjero los vehículos importados temporalmente o el retorno a la franja fronteriza en tratándose de internaciones temporales; transforme mercancías que debieron conservar su mismo estado o modifique su destino o finalidad.

f) Quien retire de aduanas, recintos fiscales, o almacenes generales de depósito, envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, sin que tengan los respectivos marbetes o precintos.

g) Los exportadores o productores que falsamente certifiquen el origen de mercancías, con el propósito de obtener trato arancelario preferente en un país con quien México haya suscrito un tratado internacional, siempre y cuando dicho convenio contemple sanciones para tal conducta y exista reciprocidad.

h) Quien introduzca mercancías a otros países desde México, omitiendo el pago de contribuciones exigidas por aquel país.

i) Quien señale en el pedimento de importación, denominación o razón social, domicilio fiscal o clave del Registro Federal de Contribuyentes, de alguna persona que no hubiera solicitado la operación de comercio exterior; o bien, cuando estos datos sean falsos.

j) Quien presente documentos falsos ante autoridades aduaneras.

k) Quien, con el propósito de obtener beneficio indebido o en perjuicio del fisco federal, transmita al sistema electrónico aduanal, información diversa a la

contenida en el pedimento o factura; o de cualquier manera efectúe operaciones con información distinta a la ingresada el sistema referido.

l) Quien viole, o permita la violación de los medios de seguridad empleados por las personas autorizadas para transportar o almacenar mercancías de comercio exterior.

m) Los agentes aduanales que permitan que un tercero actúe en su nombre y representación, o intervenga en algún despacho aduanero sin autorización.

n) Quien falsifique gafetes de identificación empleados en recintos fiscales.

Aunado a la presunción de legalidad de los actos administrativos, el artículo 103 del CFF contempla que se presume el delito de contrabando cuando:

I. Se descubran mercancías extranjeras sin la documentación aduanera que acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país.

II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignaciones en los manifiestos o guías de carga.

IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.

VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.

VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.

IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

X. Las mercancías extranjeras se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado para la entrada a territorio nacional o la salida del mismo.

XI. Las mercancías extranjeras sujetas a tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno o no arriben a la aduana de destino o de salida.

XII. Se pretenda realizar la exportación, el retorno de mercancías, el desistimiento de régimen o la conclusión de las operaciones de tránsito, en el caso de que se presente el pedimento sin las mercancías correspondientes en la aduana de salida.

XIII. Las mercancías de comercio exterior destinadas al régimen aduanero de depósito fiscal no arriben al almacén general de depósito que hubiera expedido la carta de cupo para almacenar dicha mercancía o a los locales autorizados.

XIV. Los pilotos omitan presentar las aeronaves en el lugar designado por las autoridades aduaneras para recibir la visita de inspección de la autoridad aduanera, o las personas que presten los servicios de mantenimiento y custodia de aeronaves que realicen el transporte internacional no regular omitan requerir la documentación que compruebe que la aeronave recibió la visita de inspección o no la conserven por el plazo de cinco años.

XV. Se realicen importaciones temporales de conformidad con el artículo 108 de la Ley Aduanera sin contar con programas de maquila o de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, de mercancías que no se encuentren amparadas en los programas autorizados; se importen como insumos mercancías que por sus características de producto terminado ya no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación; se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación cuando éste ya no se encuentra vigente o cuando se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación de una empresa que haya cambiado de denominación o razón social, se haya fusionado o escindido y se haya omitido presentar los avisos correspondientes en el Registro Federal de Contribuyentes y en la Secretaría de Economía.

XVI. Se transfiera la mercancía importada temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía a empresas que no cuenten con dichos programas, cuando la mercancía no se encuentre amparada en el programa de la empresa adquirente o se encuentre vencido su plazo de importación temporal.

XVII. No se acredite durante el plazo a que se refiere el artículo 108, fracción I de la Ley Aduanera que las mercancías importadas temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, fueron retornadas al extranjero, fueron transferidas, se destinaron a otro régimen aduanero o que se encuentran en el domicilio en el cual se llevará a cabo el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa.

XVIII. Se omita realizar el retorno de la mercancía importada temporalmente al amparo del artículo 106 de la Ley Aduanera.

De acuerdo con lo anterior, podemos decir que se presume el delito de contrabando cuando se descubran mercancías de procedencia extranjera sin la documentación que acredite su legal estancia en el territorio nacional.

Tenemos pues que en relación con este artículo “...cuando se den los supuestos fácticos que considera se presumirá cometido el delito de contrabando, no son conductas punibles por sí mismas, sino que al materializarse existe la presunción *iure et de iure* de que las conductas establecidas en el artículo 102 se han probado, lo cual es lógico, toda vez que las presunciones en sí mismas no configuran delitos, sino que sólo permiten deducirlo.”¹⁴

Este es un punto de suma importancia y gran preocupación, pues toda vez que la Ley Aduanera, en su artículo 176 establece que comete infracción relacionada con la importación o exportación quien introduzca del país o extraiga de él mercancías sin contar con la documentación aduanal que acredite la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país...¹⁵, tenemos que una misma

¹⁴ FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. *Código Fiscal de la Federación: comentarios y anotaciones*. Editorial Gasca SICCO, México, 2004, p. 290.

¹⁵ Artículo 176, fracción X, Ley Aduanera.

conducta es sancionada como infracción (por la Ley Aduanera) y como delito (por el CFF), lo cual se traduce en una falta de certeza jurídica para el gobernado, pues no se respeta el principio constitucional que establece la prohibición de juzgar dos veces por una misma violación legal, además de la consecuente doble sanción.

Estamos ante una conducta que la autoridad, de manera arbitraria, puede darle el tratamiento de infracción, o bien de delito.

Delito de defraudación fiscal

La definición de este delito la encontramos en el propio artículo 108 del CFF, cuando estatuye: *“Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*

(...)

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

a).- Usar documentos falsos.

b).- Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d).- *No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*

e) *Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.*

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad."¹⁶

Visto el contenido del transcrito artículo, el numeral 109 del mismo Código enlista una serie de conductas que se sancionan con las mismas penas que la defraudación fiscal, es decir, son equiparables a éste; así tenemos que comete el delito de defraudación fiscal, quien:

- a) En sus declaraciones, consigne deducciones fiscales o ingresos menores a los percibidos.
- b) No entere dentro de los plazos legales, las contribuciones que hubiere retenido o recaudado.
- c) Indebidamente se beneficie de un estímulo fiscal o subsidio.
- d) Simule actos o contratos, beneficiándose así indebidamente.
- e) Sea responsable por no presentar, por más de doce meses, la declaración exigida por el fisco, dejando de pagar contribuciones.
- f) Declare en un pedimento como valor de la mercancía una cantidad inferior al 70% o más del valor de transacción de mercancías idénticas o similares, de acuerdo con los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, excepto cuando se haya otorgado la garantía contemplada en el artículo 86-A, fracción I de la misma ley.
- g) Declare clasificaciones arancelarias diferentes a las correspondientes a las mercancías, omitiendo de esta manera el pago de contribuciones o cuotas compensatorias, se evada la

¹⁶ Art. 108. CFF.

garantía por mercancía importada sujeta a precios estimados o que el importador no esté inscrito en el padrón a que alude el artículo 77 del Reglamento de la Ley Aduanera.

Por lo anterior podemos afirmar que el delito en cuestión no sólo consiste en eludir la obligación de enterar contribuciones, que indudablemente provoca una lesión al sistema recaudatorio, sino en cualquier acto tendiente a engañar al fisco respecto de las obligaciones que se está obligado a enterar.¹⁷

Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes

A este respecto, el artículo 110 del CFF establece: “...Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.

II. Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.

III. Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

IV. (Derogado).

V. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que

¹⁷ Cfr. GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl. *Los Delitos Fiscales*. Pereznieto Editores. México, 1995, p. 45.

deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.”

Cabe señalar que, en relación con la conducta señalada en el numeral transcrito, ésta también se encuentra sancionada como infracción en el artículo 79 del mismo Código, y de igual manera el artículo 80 establece sanciones pecuniarias para tal infracción. Lo anterior deviene en la falta de certeza jurídica para el gobernado, pues como se ha venido comentando, no existe certidumbre de cuándo la autoridad fiscal considerará una determinada conducta como delito, y cuándo como simple infracción.

Delitos contemplados en el artículo 111 del Código Fiscal de la Federación

Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

- a) Lleve doble contabilidad.
- b) Altere, oculte o destruya los sistemas y registro contables que está obligado a llevar.
- c) Falsamente determine pérdidas.
- d) Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración de inversiones que hubiere realizado o mantenga en territorios considerados como regímenes fiscales preferentes, o la presente sin incluir la totalidad de inversiones.
- e) Use, por sí o por interpósita persona, información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros.
- f) No cuente con controles volumétricos de gasolina, diesel, gas natural o gas licuado; los altere, destruya, o bien, enajene combustibles adquiridos de manera ilegal.

3.1.2. INFRACCIONES

La justificación de las infracciones de carácter fiscal, la encontramos en la necesidad que de las contribuciones tiene el Estado para cumplir con sus funciones, en el entendido que el incumplimiento por parte del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, afecta directamente a la colectividad.

La palabra infracción proviene de la locución latina *“infractio”*, que significa quebrantar o quebrantamiento. Es decir, de manera genérica, constituye infracción *“...toda violación a las normas jurídicas que imponen a los particulares obligaciones sustanciales o deberes formales.”*¹⁸

Y aunque nuestro Código Fiscal Federal omite lo que por infracción debemos entender, la doctrina también le ha denominado *“contravención, falta, transgresión, infracción, turto, reato.”*¹⁹

García Domínguez la considera *“... una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la administración fiscal.”*²⁰

Es decir, la infracción fiscal se configura en el momento en que el contribuyente incumple con las obligaciones fiscales sustanciales o formales a su cargo. *“En otras palabras, aquel que incumpla con la obligación de pagar el tributo a su cargo, que omita actos ordenados por la ley –como la presentación de declaraciones-, que ejecute actos prohibidos, como el contrabando, o bien que no*

¹⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.*, p. 866.

¹⁹ GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.* p. 135

²⁰ *Ídem.* p. 137.

*tolere actos de la autoridad fiscal, como las visitas domiciliarias, incurre en infracción a lo ordenado en la norma tributaria.*²¹

Como podemos advertir de la simple lectura del capítulo cuarto del CFF (De Las Infracciones y Delitos Fiscales), podemos advertir que las conductas consideradas infracción, son similares a las tipificadas como delitos fiscales. Por ello es que, a pesar de no existir un criterio uniforme entre los diferentes tratadistas al clasificar los diferentes tipos de infracciones, enunciaremos las contenidas en el propio CFF, compartiendo así la clasificación aportada por Canales Pichardo.

Infracción de aportación de contribuciones (dar)

Básicamente se refiere a la omisión de pago, ya esa total o parcial, de la contribución; así como no presentar declaraciones en tiempo y forma, y con datos correctos. Artículos 76 y 81 del CFF.

Infracciones de hacer y no hacer

Infracciones relativas a:

- a) Registro Federal de Contribuyentes (artículo 79 CFF).
- b) La obligación de llevar contabilidad (artículo 83 CFF).
- c) Las instituciones de crédito (artículo 84-A CFF).
- d) Los usuarios de servicios bancarios y cuentahabientes de instituciones de crédito (artículo 84-C CFF).
- e) Obligaciones de empresas de factoraje (artículo 84-E CFF).

²¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús, y ROJAS YÁÑEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Trillas, México, 1991, p. 317.

- f) La obligación de adherir marbetes o precintar envases que contengan bebidas alcohólicas (artículo 86-A CFF).
- g) Funcionarios o empleados públicos (artículo 87 CFF).
- h) Terceros (artículo 89 CFF).

Infracciones de tolerar

Esencialmente, son la relativas a obstruir de cualquier manera el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal (artículo 85 CFF).²²

Ahora bien, toda conducta (de acción u omisión) considera como infracción fiscal, trae como consecuencia necesaria un castigo. Una sanción que el propio fisco se encargará de aplicar; y cuya finalidad es *“... lograr el entero de una obligación fiscal que se ha evadido, buscando poner un escarmiento al responsable de la infracción respectiva, al pagar una cantidad de dinero superior a la suerte principal, que se conduce como accesorio legal o multa, en concepto de daños y perjuicios ocasionados al fisco, obligando a esa persona física o moral que sufre dicha sanción para que cumpla puntualmente en el futuro con sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad en la prestación de servicios públicos y la atención de otras necesidades sociales que están a cargo del Estado. Secundariamente, la sanción fiscal pretende educar al contribuyente, responsable directo y solidario, para que atienda en tiempo y forma su deber contributivo a favor del gasto público, manejando esa obligación con honestidad, legalidad y solidaridad para con los altos fines del Poder Público.”*²³

²² Cfr. CANALES PICHARDO, Víctor Manuel. *Delitos Fiscales*. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2003, p. 11 y 12.

²³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.*, p. 454.

3.1.2.1. MULTA

La sanción más común en la mayoría de sistemas jurídicos fiscales, es precisamente la multa, que es definida por Rafael De Pina como la *“...sanción pecuniaria impuesta por cualquier contravención legal, en beneficio del Estado o de cualquier entidad oficial que se encuentre autorizada para imponerla.”*²⁴ Y aunque no existe uniformidad entre los estudiosos del Derecho en cuanto al origen de este tipo de sanción, la palabra multa proviene de *mulcta*, que significa multiplicar, seguramente porque su cuantía se fijaba en múltiplos del daño producido por la infracción.²⁵

A su vez, Sergio de la Garza, define a la multa como la *“... cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos) constituyendo, por tanto un plus con respecto a la reparación del daño causado por la infracción.”*²⁶

3.1.2.1.1. Naturaleza jurídica y finalidad de la multa

La naturaleza jurídica de la multa la encontramos en el artículo 2 del CFF; es decir, la multa, como sanción impuesta al infractor de una disposición fiscal, es accesoria de la contribución omitida, aunque participa de la naturaleza de ésta.

En cuanto a su finalidad, la multa *“...tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario, que indudablemente beneficia al fisco, es una característica de orden secundario.”*²⁷

²⁴ DE PINA VARA, Rafael. *Op. Cit.* p. 280.

²⁵ Cfr. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Op. Cit.*

²⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 921 y 922.

²⁷ LOMELÍ CERESO, Margarita. *Op. Cit.* p. 197 y 198.

Así, podemos decir que la multa se rige por los principios jurídicos inherentes a las penas hasta su notificación, después ésta se convierte en crédito fiscal.

3.1.2.1.2. Fundamento y requisitos constitucionales

Aun existen imprecisiones en cuanto a la facultad constitucional de la autoridad fiscal para imponer sanciones de carácter administrativo, ello debido a que el numeral 21 de nuestra Carta Magna no es muy claro al establecer *“...Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas...”*

En efecto, algunos autores han sostenido que el artículo citado no contiene el fundamento de la facultad sancionadora de la autoridad administrativa, toda vez que dicho precepto aparentemente faculta a la autoridad para imponer multa o arresto únicamente a los infractores de reglamentos gubernativos y de policía.

Indudablemente, existe una laguna respecto a dicha facultad, debido a que no puede equipararse una ley o reglamento tributario, con un reglamento gubernativo o de policía. A este respecto, dice Saldaña Magallanes: *“... las sanciones que le compete conocer a la autoridad administrativa relacionadas sobre infracciones a reglamentos de policía y buen gobierno, además del arresto o multa podrán ser las demás que las leyes señalen, ya que el texto constitucional se refiere a tales sanciones en forma enunciativa mas no limitativa. Bajo este criterio la imposición de sanciones no será exclusivamente la multa o el arresto, como aparentemente se denota, caso contrario quedaría muy limitada la facultad*

*de ejecutar Leyes o del poder sancionador de la autoridad administrativa acorde con el artículo 89 fracción I Constitucional.*²⁸

Ahora bien, la facultad sancionadora de cualquier autoridad se encuentra limitada por las garantías individuales establecidas en la Constitución. En otras palabras, la autoridad, al emitir cualquier acto debe observar, invariablemente, una serie de requisitos para considerar legal su actuar. En tratándose de multas, tenemos los siguientes requisitos:

La necesidad de fundamentar y motivar todo acto emitido por autoridad competente, según el artículo 16 Constitucional, que establece en su primer párrafo: *“...Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal de procedimiento.”*

En primer lugar tenemos la competencia, que como ya vimos en páginas anteriores, se determina en razón de grado, materia, cuantía o territorio.²⁹

Este requisito es de suma importancia, si consideramos que con frecuencia la autoridad que impone una sanción, no tiene la debida competencia y por ende dicha pena deviene ilegal. Además es importante señalar que el Poder Judicial Federal distingue, para su impugnación, entre competencia de origen y competencia constitucional, siendo esta última la única que puede ser materia de estudio por los Tribunales Competentes, veamos:

“COMPETENCIA DE ORIGEN Y COMPETENCIA CONSTITUCIONAL DE LAS AUTORIDADES. *La Constitución prevé tanto la competencia de origen como la competencia constitucional, aquella, como ya lo determinó la Suprema Corte de Justicia, no puede ser examinada a través del juicio de amparo, ya que se estima que el Poder Judicial de la Federación no puede intervenir en una cuestión*

²⁸ SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro A. *Requisitos esenciales y medios de defensa de las multas administrativas y fiscales 2003*. Editorial ISEF., México, 2003, p. 37.

²⁹ Ver capítulo II, apartado 2.2.

eminentemente política como es la designación de servidores públicos. Es necesario precisar que legitimidad y competencia son dos conceptos jurídicos esencialmente distintos, aunque a veces, pueden coexistir en una persona; así vemos que el nombramiento hecho en términos legales en favor de alguien que posea los requisitos necesarios impuestos por la ley, constituye la legitimidad de una autoridad, a la vez puede ejercer legalmente su competencia que no es más que la suma de facultades que la ley le da para ejercer sus atribuciones. La legitimidad se refiere a la persona, al individuo nombrado para desempeñar determinado cargo público y la competencia se relaciona sólo con la entidad moral que se denomina autoridad, abstracción hecha de las cualidades del individuo, sólo mira a las atribuciones que el órgano puede ejercer. Siendo esto así, bien se comprende que existan autoridades legítimas que son incompetentes legalmente, porque habiendo sido nombradas satisfaciendo todos los requisitos impuestos por la Ley, ésta no las autorice a realizar determinado acto o actúen fuera del territorio en que pueden hacerlo; asimismo puede haber autoridades que siendo ilegítimas sean competentes cuando no se satisfaga alguno de los requisitos necesarios para que su nombramiento se apegue al precepto o preceptos legales aplicables y, sin embargo, ejerza las facultades que la Ley otorgue al cargo.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

*Amparo directo 84/90. Super Tienda El Emporio Mercantil, S. A. 7 de junio de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Emiliano Hernández Salazar.*³⁰

Tesis ésta que no compartimos, pues en nuestro máximo ordenamiento legal no hay distinción entre ambas clases de competencia, por lo cual ambas deben ser materia de estudio.

Respecto de la fundamentación y motivación, tenemos que la autoridad fiscal, al imponer una multa, debe citar los artículos aplicables al caso concreto, y

³⁰ Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Segunda Parte, Tomo: VI, Julio-Diciembre de 1990, Tesis Aislada, p. 479.

que conforme a ellos se impone la sanción. Además debe justificar su acto de molestia, indicando las circunstancias de modo, tiempo y lugar que le haga llegar a la conclusión que debe pensarse al contribuyente.

Vale la pena transcribir la siguiente tesis, aplicable al tópico que nos ocupa:

“FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS MANDAMIENTOS DE LA AUTORIDAD. ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL. *Por fundar debe entenderse la expresión de los fundamentos legales o de derecho del acto reclamado; en consecuencia, una resolución reclamada no queda debidamente fundada si no contiene la expresión de ningún fundamento legal o de derecho. Por motivar debe entenderse el señalamiento de las causas materiales o de derecho que hayan dado lugar al acto reclamado, sin que pueda admitirse que la motivación consista en la expresión general y abstracta: "por razones de interés público", ya que la mencionada expresión no señala en principio las causas materiales o de hecho que hubieran dado lugar al acto reclamado.*

Revisión fiscal 45/74. Inmobiliaria Sonorense, S.A. y otro. 7 de agosto de 1975. Cinco votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Sexta Epoca, Tercera Parte:

Volumen LII, página 63. Amparo en revisión 2248/61. Puentes Internacionales, S.A. de C.V. 19 de octubre de 1961. Cinco votos. Ponente: Rafael Matos Escobedo.³¹

a) Límite a las multas. El artículo 21 Constitucional vela por los intereses de las clases menos favorecidas, constituyendo una verdadera excepción o restricción a la imposición de multas.

“Artículo 21...

Si el infractor fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

³¹ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Segunda Sala, Número 80, Tercera Parte, Tesis Aislada, p. 36.

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa no excederá del equivalente a un día de su ingreso.”

Luego entonces, cualquier sanción que contravenga lo anterior, se considera inconstitucional

b) Prohibición de multa excesiva. Esta restricción constitucional a la imposición de multas se encuentra claramente consignada en el artículo 22.

Al respecto, ha sido motivo de discusión ¿qué se entiende por multa excesiva? La doctrina se ha preocupado por definirla; y así, se puede decir que la multa excesiva es *“...la sanción pecuniaria que está en desproporción a las posibilidades económicas del multado.”*³²

A su vez, el Poder Judicial de la Federación entra al estudio de esta cuestión:

“MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE. De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda

³² BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *El juicio de amparo*. Porrúa, 3ª ed., México, 2004, p. 668.

inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.

Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 928/94. Comerkin, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.³³

Para que una multa no se considere excesiva, debe considerarse un límite o base, los cuales parten necesariamente de circunstancias particulares estudiados por los Tribunales. Así, la autoridad fiscal debe tomar en cuenta las siguientes circunstancias:

1.- Gravedad de la infracción. Es decir, el grado de peligrosidad que se advierte de la conducta constitutiva de infracción. Y para ello, debe expresarse claramente por qué se considera grave una infracción.

2.- Los perjuicios ocasionados a la sociedad. El incumplimiento de los deberes tributarios no sólo implican un menoscabo en el patrimonio del Estado, sino que directamente impiden que éste brinde los servicios públicos a que se

³³ Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Pleno, Tomo: II, Jurisprudencia: P.A. 9/95, Julio de 1995, p. 5.

encuentra obligado. En suma, la infracción tributaria afecta directamente a la colectividad.

3.- Reincidencia. Por reincidir entendemos la repetición de una conducta, en nuestro caso, una conducta ilícita. Del significado anterior, podemos advertir, en todo caso, la intención de provocar un daño al Estado; pues en diversas ocasiones, el infractor no se entera de su incumplimiento hasta que es sancionado. Por ello, si no obstante haber sido sancionado, el mismo contribuyente infringe nuevamente la norma, debe imponérsele una mayor sanción.

4.- Capacidad contributiva del infractor. Como vimos en el primer capítulo del presente trabajo, la capacidad contributiva lleva implícita dos elementos bien definidos: proporcionalidad y equidad. Elementos contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Suprema, fundamento de la obligación de pagar contribuciones.

5.- Variante entre un mínimo y un máximo. Debe existir una variante entre un mínimo y un máximo, asentándose así, en el documento correspondiente, las razones por las cuales se impone el mínimo, máximo o cualquier monto intermedio. Es decir, se debe fundamentar y motivar por qué se impone determinada cantidad a pagar por concepto de multa.

El Tribunal Fiscal de la Federación (hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) de igual forma estableció los requisitos que toda multa debe cumplir para no considerarse inconstitucional:

“MULTAS.- REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CUMPLIR.- Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 Constitucionales, debe satisfacer ciertos requisitos; a juicio de esta Sala Superior se debe concluir que son los siguientes: I.- Que la imposición de la multa esté

debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso. II.- Que la misma se encuentre debidamente motivada, señalando con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. III.- Que para evitar que la multa sea excesiva se tome en cuenta la gravedad de la infracción, esto es, el acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, así como la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado. IV.- Que tratándose de multas en las que la sanción puede variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.

Revisión No. 2645/82.- Resuelta en sesión de 6 de septiembre de 1983, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No. 275/80.- Resuelta en sesión de 12 de febrero de 1985, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.

Revisión No. 1244/79.- Resuelta en sesión de 19 de agosto de 1987, por unanimidad de 8 votos.

(Texto aprobado en sesión de 24 de agosto de 1987)”³⁴

3.1.2.1.3. Desvío de Poder

“No obstante que el vasto campo de la literatura jurídico-administrativa no ha logrado establecer un acuerdo doctrinal respecto de los elementos del acto administrativo, al tratarse de la administración pública mexicana, autores como Andrés Serra Rojas, Gabino Fraga y José Olivera, entre otros, han coincidido en

³⁴ *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año IX, Número 92, Agosto 1987, Tesis: II-J-308, p. 185.

que los elementos del acto administrativo son: sujeto, voluntad, objeto, motivo, finalidad, forma, oportunidad, y mérito.

Los autores citados, al efectuar al análisis de los elementos del acto administrativo, y en particular de la finalidad de éste, señalan que el acto administrativo debe tener en fin propio de la función administrativa, que no es otro que la utilidad pública. Dicho de otro modo, con la función administrativa siempre debe perseguirse un fin de interés público, no una finalidad extraña a la que marca la ley no otro fin distinto de aquel concreto que la naturaleza y condiciones del acto administrativo imponen.”³⁵

Entonces, podemos afirmar que el desvío de poder es “...el hecho del agente administrativo que, realizando un acto de su competencia, y respetando las formas impuestas por la legislación usa de su poder en casos, por los motivos y para fines distintos de aquéllos en vista de los cuales este poder le ha sido conferido.”³⁶

El CFF contempla la posible anulación de los actos administrativos emitidos con sustento en la facultad discrecional de la autoridad fiscal, cuando éstos se emitan de manera arbitraria.

En efecto, la potestad que tiene la autoridad fiscal para imponer multas tomando en consideración las circunstancias de cada caso en particular, no puede entenderse como un *libre arbitrio* para sancionar al contribuyente infractor, sino como una verdadera facultad para perseguir el interés general, es decir, asegurar la percepción de recursos que el Estado necesita para cumplir su función de servicio público.

³⁵ QUINTANA VALTIERRA, *Op. Cit.* p.337.

³⁶ OLIVERA TORO, Jorge. *Manual de Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 1972, p. 158.

3.1.2.2. ARRESTO

La palabra arresto, proviene del latín *ad*, y *restare*, y significa *quedar, detener, poner preso*. Por lo tanto podemos entenderlo como *el acto de autoridad competente de aprehender a una persona, de someterla a prisión o en casa de custodia, por breve tiempo, por causas correccionales o penales y con motivo de haberse comprobado una infracción o de tener sospechas fundadas de que se ha cometido una transgresión al orden jurídico.*³⁷

El artículo 21 de la CPEUM, establece que “...*Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas ; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.*”

Precepto que permite imponer arresto como sanción alternativa a la multa. Es decir, no se contempla el arresto como sanción primaria, ello debido a que si se pudiera sancionar con arresto una infracción (lato sensu) por la autoridad administrativa, se violaría el principio constitucional consistente en que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito (*non bis in idem*).

De lo anteriormente expuesto, podemos dilucidar que en tratándose de una conducta que se encuentre tipificada como delito y como infracción, sólo puede ser sancionada con pena privativa de libertad por la autoridad jurisdiccional, y sancionada únicamente con multa por la autoridad fiscal.

³⁷ ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Editorial Bibliográfica Omeba, Tomo I A, Buenos Aires, Argentina, 1986, p. 786.

3.1.2.3. SANCIONES ACCESORIAS

Existe en nuestra legislación, otro tipo de sanciones, que adquieren el carácter de accesorias, precisamente porque de manera general se imponen conjuntamente con la multa. Dichas sanciones son:

a) Decomiso. Esta sanción se aplica comunmente en materia aduanera, en tratándose del delito de contrabando. El decomiso consiste en la pérdida de la propiedad de los bienes o mercancías (incluso vehículos) que sirvieron al contribuyente para cometer el ilícito, en favor del Estado.

Rafael de Pina Vara, lo define como la *“Privación, a la persona que comercia en géneros prohibidos o comete un delito, de las cosas que fueron objeto del tráfico, ilícito o que sirvieron para la realización de la infracción penal.”*³⁸

b) Clausura. Sanción que ha sido criticada por su inconstitucionalidad, toda vez que el artículo 22 de nuestra Carta Magna, contempla que la clausura de establecimientos, negocios o empresas, sólo puede aplicarla la autoridad judicial, no así la autoridad fiscal.

La clausura consiste en *“...la determinación que hace una autoridad fiscal competente para que una persona física o moral quede impedida de realizar determinadas actividades relacionadas con la industria, el comercio o la prestación de servicios de diversa índole, por razones de orden público y de interés social, y ello puede ser en forma parcial o temporal y definitiva, mediante la colocación de sellos, marcas o señales que le impidan legalmente al infractor desarrollar las actividades de que se trate y que dieron origen a dicha sanción.”*³⁹

³⁸ DE PINA VARA, Rafael. *Op. Cit.* p. 173.

³⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.* p.474.

c) Revocación o suspensión de autorizaciones o registros. Sanción que la autoridad aplica en numerosas ocasiones, de manera caprichosa, toda vez que por un supuesto incumplimiento de las obligaciones formales a cargo del contribuyente, puede emitirse una resolución que revoque o suspenda el acto administrativo (autorización o registro) que se había emitido a favor del gobernado.

3.2. FACULTADES SANCIONATORIAS EN MATERIA TRIBUTARIA

3.2.1. Procedimiento administrativo de ejecución

También conocido como procedimiento económico-coactivo o procedimiento administrativo de ejecución, es el medio que emplea la autoridad fiscal para exigir del contribuyente el cumplimiento forzoso de sus obligaciones fiscales, sin acudir previamente a otra instancia.

En cuanto a la naturaleza jurídica de este procedimiento, coincidimos con Raúl Rodríguez Lobato, cuando afirma que *“...es un procedimiento administrativo tanto subjetiva como objetivamente considerado. Desde el primer punto de vista porque quien lo ejecuta es la Administración; desde el segundo punto de vista porque su finalidad no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor de ese crédito, aunque dicho deudor no esté conforme, pues en este caso, para discutir la legalidad del crédito en cuestión el particular debe promover un procedimiento distinto y autónomo para dirimir esa controversia.”*⁴⁰

⁴⁰ RODRÍGUEZ LOBATO. Raúl. *Derecho Fiscal*. Editorial Oxford. 2ª ed., México, 1998, p. 240.

Ahora bien, el desarrollo del procedimiento económico-coactivo está contenido en los artículos 145 al 196-B del CFF; a continuación señalaremos algunas de las características más importantes de dicho procedimiento.

a) Exigibilidad del pago de créditos fiscales. A este respecto, el artículo 145 del CFF establece que *“...Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”* Entendemos que una deuda es exigible, cuando, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 2190 del Código Civil Federal, *su pago no puede rehusarse conforme a derecho.*

b) Embargo precautorio. Cuando a juicio de la autoridad fiscal, existe riesgo de que el contribuyente oculte bienes, se ausente o intencionalmente se ponga en peligro su solvencia económica. Al respecto, el artículo 145 del CFF establece:

“Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

I.- El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.

II.- Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.

III.- El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se está obligado.

IV.- El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

V. Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo trabado.”

c) Embargo definitivo. Propiamente, es el tipo de embargo que se practica en el procedimiento administrativo de ejecución, y se encuentra contemplado en los artículos 151-172 del CFF.

El embargo podrá ampliarse en cualquier momento de este procedimiento, cuando la autoridad fiscal considere que los bienes embargados no son suficientes para cubrir el monto del crédito fiscal.

Se levantará acta pormenorizada al finalizar la diligencia, y será entregada copia de ella a la persona con quien se atendió la diligencia.

d) Enajenación de los bienes embargados. La base para enajenar inmuebles será el valor de avalúo, en tratándose de otros bienes el valor que de común acuerdo fijen la autoridad y el embargado en un plazo de seis días; a falta de acuerdo, será el valor del avalúo.

e) Adjudicación. Una vez pagado el precio de los bienes embargados, se aplicará la suma obtenida a cubrir el monto del crédito fiscal y sus accesorios. Si después de dicha aplicación, existe un remanente, éste será devuelto al deudor.⁴¹

⁴¹ Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Op. Cit.* p. 241-243.

3.2.2. Procedimiento de sanción en forma estricta

La potestad sancionadora del Estado es ejercida por los tres poderes de la Unión, al margen de sus respectivas funciones y límites que la propia Constitución les establece. Así, el Poder Legislativo se encarga de indicar las conductas consideradas como infracción *lato sensu* de la norma jurídica, así como su necesaria sanción; al Poder Ejecutivo corresponde imponer las sanciones administrativas por infracciones a los ordenamientos de carácter fiscal; mientras que el Poder Judicial se encargará de dirimir controversias suscitadas entre el Estado y el gobernado, o bien sólo entre éstos.

Así, "...la imposición de sanciones fiscales forma parte del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Pública, y en las leyes respectivas encontramos expresamente señalados, los casos en que los actos, conductas o actuaciones de los particulares y de los servidores públicos conducen a la configuración de infracciones a las normas de naturaleza fiscal, al no respetarse las obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar que se imponen a los sujetos pasivos de la obligación contributiva, como consecuencia lógica se quebranta el orden jurídico en esa materia, con grave perjuicio a los intereses de la Hacienda Pública, y que al ser descubierta, calificada y valorada la gravedad de la violación cometida, la autoridad fiscal competente debe hacer uso de sus atribuciones legales para sancionar a los responsables, para mantener la vigencia del derecho, para imponer un escarmiento o castigo a la persona física o moral que se le impute la transgresión específica de que se trate..."⁴²

Con el fin de no incurrir en abrumadoras repeticiones, y no obstante existir en nuestra legislación diversas sanciones fiscales, nos referiremos a la multa, por ser ésta la pena impuesta con mayor frecuencia al contribuyente infractor.

⁴² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.* p. 443, 444.

Como ha quedado establecido, la multa fiscal es un acto administrativo, y como tal debe necesariamente cumplir con los requisitos constitucionales contenidos en el artículo 16, primordialmente; así como con los requisitos legales contemplados en el artículo 38 del CFF:

“Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

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

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

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

Aunado a lo anterior, en tratándose de multas, la autoridad fiscal, al imponer esta sanción debe considerar una serie de circunstancias para estimar constitucional su actuar. Tales características son:

- Intencionalidad en la conducta constitutiva de infracción.
- Gravedad de la infracción o daño causado al fisco.
- Reincidencia del sujeto pasivo infractor.
- Capacidad económica de infractor.

Y así, a la anterior consideración de elementos se le conoce como *individualización de las multas*. Individualización cuya observancia no es potestativa para la autoridad fiscal.

Ahora veamos, de manera simplificada, el procedimiento a seguir por la autoridad fiscal, una vez que ha determinado (después de haber analizado y valorado los elementos objetivos y subjetivos obtenidos con motivo de sus facultades) sancionar con multa al infractor de una disposición fiscal.

Una vez emitido el acto administrativo (multa), éste debe darse a conocer a su destinatario, es decir, se le debe notificar dicha sanción. A este respecto, el artículo 134 del CFF establece las distintas formas de notificación en nuestra materia, a saber:

“...Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Personalmente o por correo certificado o electrónico, con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

(...)

II. Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior.

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las leyes fiscales y este Código.

IV. Por edictos, únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional.

V. Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 137, de este Código.”

Si efectuada la notificación de la sanción al contribuyente infractor, así como de la contribución principal que, en todo caso, le dio origen, no se obtiene el pago del crédito fiscal, ni se garantiza el interés fiscal en términos del artículo 141 del CFF dentro de los treinta días siguientes al en que surta efectos la notificación realizada, se procederá a iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, cuya características esenciales han quedado anotadas en el tópico anterior.

Para lograr mayor comprensión de lo expuesto, a continuación elaboraremos un esquema con los puntos más importantes del procedimiento sancionatorio llevado a cabo por la autoridad fiscal en materia de multas.

Pago espontáneo. No se impondrá sanción cuando de manera espontánea se cumpla con la obligación fiscal fuera de los plazos legales, o se haya cometido infracción por caso fortuito o fuerza mayor (Art. 73 CFF)

ILICITO TRIBUTARIO.
Infracción *stricto sensu* a una disposición fiscal

La autoridad fiscal se allega de los elementos objetivos y subjetivos que le permiten sancionar una conducta constitutiva de infracción. Ello mediante información proporcionada por el contribuyente, o bien, por medio de la obtenida en el ejercicio de las facultades de comprobación fiscal.

Notificación de contribuciones omitidas (o cualquiera otra conducta motivo de la sanción), cumpliendo con los requisitos constitucionales y legales exigidos para dicha imposición.

Dentro de los 45 días siguientes al día en que surta efectos la notificación, el monto se reducirá en un 20% (Art. 75, frac. VI, CFF)

Fuera de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, su monto se actualizará de acuerdo con el INPC, desde el mes en que debió pagarse, y hasta la fecha en que se haga el pago. Art. 70, párrafo 2°, CFF.

Se considera liquidado el crédito fiscal a cargo del contribuyente.

Independientemente de dicha liquidación, dentro de los términos legales, el contribuyente puede combatir el acto administrativo en cuestión, mediante recurso administrativo, juicio de nulidad o juicio de amparo.

Si el contribuyente **PAGA**.

El contribuyente, dentro de los términos legales, puede atacar el acto administrativo empleando diversos medios de defensa.

Si el contribuyente **NO PAGA**.

Pero garantiza el interés fiscal, en cualquiera de las formas establecidas en el artículo 144 CFF.

Si transcurridos doce meses desde el otorgamiento de la garantía, el monto del crédito no ha sido cubierto, éste deberá actualizarse cada año y ampliarse la garantía para cubrir el crédito actualizado y los recargos, incluso los relativos a los doce meses siguientes. Art. 141, fracción VI, segundo párrafo.

Y tampoco garantiza el interés fiscal dentro del término legal para tal efecto.

Inicia el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Embargo definitivo.

Avalúo de bienes

Remate de bienes

Adjudicación

Aplicación del producto del remate a cubrir el monto del crédito fiscal.

CAPÍTULO CUARTO

PROPUESTA PARA DESLINDAR EL PROCEDIMIENTO DE CONTROL Y VIGILANCIA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO EN MATERIA FISCAL

4.1. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES CON FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Como lo indica el artículo segundo del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al frente de este despacho encontramos al Secretario de Hacienda y Crédito Público, quien en su carácter de titular de la dependencia goza de las atribuciones más amplias para el cumplimiento de lo establecido en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el artículo 144 de la Ley Aduanera, así como diversas disposiciones del Código Fiscal Federal, principalmente.

Para el despacho de las funciones de la dependencia, el Secretario contará con el auxilio de servidores públicos, unidades administrativas centrales, unidades administrativas regionales y, órganos desconcentrados.

Con el fin de no distraernos de nuestro tema de estudio, no enlistaremos las facultades de comprobación de las autoridades fiscales federales, pues resultaría completamente abrumador y repetitivo; por ello nos limitaremos a indicar, de manera muy precisa, las facultades que con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, pueden emplear el fisco; en el entendido que las autoridades a que nos referiremos serán *una muestra representativa* de la problemática existente en materia de facultades de

comprobación y sanción a cargo del Estado, misma que ha dado origen al presente estudio.

1.- PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN

A esta autoridad, además de tener facultades para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales y aduaneras, comprobar que el domicilio fiscal de los contribuyentes sea el correcto, ordenar y practicar embargo precautorio, tramitar y resolver los procedimientos administrativos en materia aduanera, ordenar y practicar visitas domiciliarias; se le otorgan amplísimas facultades en materia de infracciones y delitos fiscales, tales como: denunciar o querrellarse ante el Ministerio Público de la Federación de los hechos presuntivamente constitutivos de delitos, allegarse toda clase de elementos probatorios del caso, coadyuvando de esta manera con el Ministerio Público, así como proponer el sobreseimiento del procedimiento y otorgar el perdón legal. (Artículo 10, fracciones XXVIII, XXXIX, LIX y LX del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

1.1.DIRECCIONES REGIONALES DE LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN “A”, “B”, “C”, “D”, “E”, “F”, “G” Y “H”

A dichas direcciones compete, dentro del ámbito de su respectiva circunscripción territorial, realizar el control y seguimiento de los procedimientos originados por las denuncias o querellas presentadas por la Secretaría, así como de aquellas en las cuales ésta tenga interés, asimismo coadyuvarán con las autoridades competentes para la debida integración de los procedimientos penales en los que tenga interés la dependencia. De igual manera, tendrán facultades para recabar y estudiar todo tipo de pruebas que tenga a su alcance respecto de delitos que sean competencia de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, así como proporcionar a ésta la documentación requerida para la integración de los procedimientos penales. (Artículo 96, fracciones I, II y III del RISHCP).

2.- TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN

Dentro de sus facultades se encuentra el informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación, de los hechos de que tenga conocimiento y puedan constituir delitos fiscales, convirtiéndose así en un importante coadyuvante en la detección de ilícitos. (Artículo 11, fracción XLV del RISHCP).

3.- SUBPROCURADURÍA FISCAL FEDERAL DE INVESTIGACIONES

Corresponde a esta autoridad denunciar y querellarse ante el Ministerio Público Federal por la comisión de delitos fiscales, ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, verificar la legal estancia de mercancías de comercio exterior dentro del país, iniciar el procedimiento administrativo en materia aduanera, requerir a los contribuyentes para que exhiban contabilidad y demás documentos que acrediten el cumplimiento de obligaciones fiscales a su cargo, verificar el domicilio y otros datos que deben proporcionar los contribuyentes (Registro Federal de Contribuyentes), ordenar y practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal; no obstante lo anterior, esta autoridad puede ejercer sus facultades considerando todo el universo de contribuyentes y obligados en materia fiscal, independientemente de las limitaciones atribuidas a otras autoridades administrativas. Además, investiga los delitos cometidos en perjuicio de la Secretaría, se encarga de dar un total seguimiento a los procedimientos derivados de querellas y denuncias en que la dependencia sea parte, podrá formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón legal siempre que intervenga simultáneamente el Procurador Fiscal de la Federación, con el Director General de Delitos Fiscales o con el Director General de Delitos Financieros y Diversos. (Artículo 81, fracciones I, VI, VII, XXIV, XXV, XXVI, XLI y XLVI del RISHCP).

3.1.- DIRECCIÓN GENERAL DE DELITOS FISCALES

Compete a esta Dirección, estudiar y recabar documentos, constancias o informes en materia de posibles delitos fiscales, denunciar y querellarse por conductas delictivas ante el Ministerio Público Federal, otorgar el perdón o solicitar

el sobreseimiento del proceso cuando sea procedente. (Artículo 82, fracciones I y II del RISHCP).

3.2.- DIRECCIÓN DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

A esta autoridad le corresponde denunciar y querellarse ante el Ministerio Público Federal en relación con la comisión del delito de defraudación fiscal, sus equiparables y delitos fiscales diversos, solicitar el sobreseimiento del proceso u otorgar el perdón, recabar y analizar las pruebas que estén a su alcance y aportarlas en los procesos penales en que la Secretaría resulte ofendida. Además coadyuvará, en coordinación con otras autoridades fiscales, en los procedimientos penales relativos a delitos fiscales. (Artículo 82-A, fracciones I, II y III del RISHCP).

3.3.- DIRECCIÓN DE CONTRABANDO Y DELITOS DIVERSOS

Esta Dirección se encuentra esencialmente dedicada a la detección y seguimiento de las conductas constitutivas del delito de contrabando y sus equiparables, así como otros delitos fiscales y tiene exactamente las mismas facultades y atribuciones que la autoridad inmediata anterior, en su propio ámbito de competencia. (Artículo 82-B, fracciones I, II y III del RISHCP).

3.4. DIRECCIÓN GENERAL DE DELITOS FINANCIEROS Y DE OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA

Corresponde, allegarse de las pruebas sobre la comisión de delitos previstos en las leyes que rigen las instituciones de crédito, de seguros y fianzas, mercado de valores, y demás instituciones financieras, así como cualquier otro delito en el cual la Secretaría resulte ofendida. Asimismo, podrá denunciar o querellarse ante el Ministerio Público Federal en materia de operaciones con recursos de procedencia ilícita; además podrá solicitar el sobreseimiento de los procesos penales u otorgar el perdón legal cuando proceda. (Artículo 83, fracciones I y II del RISHCP).

3.5. DIRECCIÓN DE DELITOS FINANCIEROS

Esta dirección puede recabar y estudiar pruebas en materia de delitos previstos en las leyes que regulan las instituciones que integran el sistema financiero, o de aquellos en los cuales resulte ofendida la Secretaría; también podrá querrellarse o denunciar ante el Ministerio Público Federal las conductas posiblemente constitutivas de delitos fiscales; de igual manera tendrá la facultad de otorgar el perdón o solicitar el sobreseimiento del proceso penal, cuando proceda. (Artículo 83-A, fracciones I y II del RISHCP).

3.6. DIRECCIÓN DE OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA

A esta autoridad le corresponde, estudiar las pruebas que le sean proporcionados por el Servicio de Administración Tributaria en materia de operaciones con recursos de procedencia ilícita, tal como lo estatuye el artículo 400 bis del Código Penal Federal. Además podrá denunciar o querrellarse ante el Ministerio Público, cuando el Servicio de Administración Tributaria le proporcione los elementos probatorios para tal efecto. (Artículo 84, fracción I del RISHCP).

3.7. DIRECCIÓN GENERAL DE INVESTIGACIONES

La autoridad de mérito tiene especial importancia en la integración de los expedientes en que la Secretaría resulte ofendida, pues su principal función es investigar los delitos que sean competencia de la Subprocuraduría Fiscal Federal, integrando los expedientes penales y aportando los elementos probatorios que hagan probable la responsabilidad penal. Así como formular políticas y programas especializados para la detección de conductas ilícitas en el ámbito de su competencia. (Artículo 85, fracciones I, II y X del RISHCP).

3.8. DIRECCIÓN DE INVESTIGACIONES

Igualmente le corresponde investigar los hechos delictuosos competencia de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, así como la debida

integración de los expedientes penales, aportando para ello los medios de prueba que estén a su alcance. (Artículo 86, fracciones I, II y III del RISHCP).

3.9. DIRECCIÓN DE APOYO JURÍDICO

Su principal función es auxiliar a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones en la investigación de los hechos delictivos en que la Secretaría resulte ofendida, llevando un control e integración de la documentación relativa a las investigaciones efectuadas por dicha Subprocuraduría. Además está facultada para elaborar anteproyectos de iniciativas de ley u otras disposiciones legales tendientes a combatir de manera más eficaz las conductas ilícitas, así como asesorar a las distintas unidades administrativas de la Secretaría en materia de delitos fiscales. (Artículo 87, fracciones I, II, IV y VI del RISHCP).

3.10. DIRECCIÓN GENERAL ADJUNTA DE CONTROL PROCEDIMENTAL

Se encarga de coordinar y dar seguimiento a los procedimientos penales en que la Secretaría sea parte, coadyuvará con las autoridades competentes en la integración de dichos procedimientos, se encargará de recabar de las unidades administrativas de la Secretaría y otras autoridades toda la información y documentos necesarios para la integración de los expedientes penales, además supervisará que las actividades de las distintas autoridades adscritas a la Subprocuraduría cumplan eficazmente con sus funciones de colaboración en materia de delitos fiscales. Asimismo organizará una base de datos con la información actualizada del estado que guardan los procedimientos penales en que la Secretaría tenga interés. (Artículo 87-A, fracciones I, II, III, VI y X del RISHCP).

3.11. DIRECCIÓN DE CONTROL PROCEDIMENTAL METROPOLITANA

A esta unidad administrativa le corresponde dar seguimiento y controlar los procedimientos originados por denuncias, querellas, peticiones y declaraciones de perjuicio formuladas por la Secretaría, así como coadyuvar con las autoridades competentes para la integración de los expedientes, ello mediante la aportación de

medios de prueba; lo anterior únicamente en los procedimientos que se encuentren radicados en el Distrito Federal y en los estados de Puebla, Tlaxcala, Morelos y Estado de México. (Artículo 87-B, fracciones I, II, y III del RISHCP).

3.12. DIRECCIÓN DE CONTROL PROCEDIMENTAL FORÁNEA

Esta autoridad tiene exactamente las mismas funciones y atribuciones que la autoridad anterior, la diferencia es el ámbito de competencia, pues la unidad administrativa que nos ocupa sólo es competente en tratándose de procedimientos que se encuentren radicados en el interior de la república, excepto los estados competencia de la Dirección de Control Procedimental Metropolitana. (Artículo 87-C, fracciones I, II y II del RISHCP).

4.- SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Servicio de Administración Tributaria, creado el primero de julio de mil novecientos noventa y siete, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sustituyó a la Subsecretaría de Ingresos en sus funciones.

Este órgano desconcentrado está dotado de autonomía técnica y de gestión para el cumplimiento de sus funciones, así tenemos una auténtica autoridad fiscal encargada de la actividad recaudatoria y de vigilar el cumplimiento de las obligaciones contributivas a cargo de los gobernados, entre otras.

Este órgano cuenta con gran cantidad de unidades administrativas con facultades de verificar el cumplimiento de las obligaciones contributivas a cargo del contribuyente, así encontramos las siguientes:

4.1.- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ADUANAS

Facultada para requerir de los particulares, responsables solidarios y terceros relacionados con ellos, la documentación que acredite el cumplimiento de

las disposiciones fiscales, ordenar y practicar la verificación de bienes objeto de comercio exterior, así como su retención o embargo en caso de no acreditar su legal estancia, internación o tenencia en el país, verificación en tránsito de vehículos de procedencia extranjera; ordenar y practicar visitas domiciliarias, verificaciones de origen, inspecciones en materia de clasificación arancelaria, y demás actos contemplados en la legislación aduanera para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes en el ámbito de su competencia. (Artículo 10, fracciones IX, XI y XXII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria).

4.1.1.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE OPERACIÓN ADUANERA

Se encuentra facultada para requerir de los particulares todo tipo de documentos relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones en materia aduanera, ordenar y practicar la verificación de bienes de comercio exterior o de vehículos de procedencia extranjera, ordenar y practicar visitas domiciliarias, verificaciones de origen, verificaciones en materia de clasificación arancelaria y de origen, ordenar y practicar la verificación de aeronaves y embarcaciones para comprobar su legal estancia en el país. (Artículo 11, A, II, del RISAT)

4.1.2.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE LABORATORIO Y SERVICIOS CIENTÍFICOS

Le corresponde, dentro de sus múltiples facultades, la consistente en requerir de los contribuyentes la exhibición de contabilidad, declaraciones y demás datos o documentos que deban presentar para acreditar el cumplimiento de obligaciones fiscales en materia aduanera. (Artículo 11, B, II, del RISAT).

4.1.3.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE INVESTIGACIÓN ADUANERA

Encargada de la detección de irregularidades suscitadas en el cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia aduanera a cargo de los particulares, tiene amplias facultades para requerir todo tipo de documentación relativa a operaciones de comercio exterior, práctica de visitas domiciliarias, verificaciones

de origen y de clasificación arancelaria, verificación de bienes y vehículos de procedencia extranjera para comprobar su legal estancia o internación en el país, así como proporcionar la información obtenida con motivo de sus facultades de comprobación, a las autoridades competentes para determinar créditos fiscales e imponer sanciones. (Artículo 11, C, II, del RISAT).

4.1.4.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE CONTABILIDAD Y GLOSA

Es competente para requerir datos, informes y otros datos relativos a identificación de mercancías, operaciones de comercio exterior, dictámenes para efectos aduaneros; ordenar y practicar visitas domiciliarias, verificaciones de origen y demás actos tendientes a comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales aduaneras. Además proporcionará la información obtenida en el ejercicio de sus facultades a la autoridad competente para determinar créditos fiscales, o imponer sanciones. (Artículo 11, D, II, del RISAT).

4.1.5.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE VISITADURÍA

Unidad administrativa encargada de requerir documentación que acredite el cumplimiento de obligaciones fiscales en materia aduanera, relativas a clasificación aduanera y origen de mercancías; así como ordenar y practicar verificación de mercancías de comercio exterior en transporte y de vehículos de procedencia extranjera. (Artículo 11, F, II del RISAT).

4.1.6.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL PARA LA INSPECCIÓN FISCAL Y ADUANERA

Dentro de sus facultades, se encuentra poder ordenar y practicar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, vehículos, aeronaves y embarcaciones de procedencia extranjera, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones relativas a la entrada y salida de mercancías del territorio nacional. (Artículo 11, H, II, del RISAT).

4.1.7.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN ADUANERA

Esta unidad cuenta con facultades para requerir de los contribuyentes, todo tipo de información relativa al cumplimiento de obligaciones en materia aduanera, así como ordenar y practicar visitas domiciliarias, verificaciones de origen y clasificación arancelaria de mercancía de comercio exterior, vehículos de procedencia extranjera; y aportar los elementos obtenidos a la autoridad encargada de determinar créditos fiscales e imponer sanciones. (Artículo 11, I, II, del RISAT).

4.1.8.- ADMINISTRACIONES Y SUBADMINISTRACIONES DE LAS ADUANAS

Las autoridades que ahora nos ocupan poseen, según el Reglamento Interno de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, las más amplias facultades para comprobar que las disposiciones fiscales en materia aduanera se cumplan cabalmente, ello ordenando y practicando visitas domiciliarias, requiriendo todo tipo de documentación, verificando mercancías de comercio exterior y todo tipo de vehículos de procedencia extranjera, incluso comprobar el cumplimiento de normas oficiales mexicanas, así como la veracidad de los datos contenidos en pedimentos y demás documentos que deban presentarse ante ellas. Asimismo, proporcionará la información recabada a la autoridad competente para la determinación de créditos fiscales e imposición de sanciones. (Artículo 12, fracción II del RISAT).

4.2.- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL

Corresponde a esta autoridad establecer las políticas y aplicar directamente las directrices a que habrá de sujetarse las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, requerimientos de documentación, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente relativas a propiedad intelectual, clasificación arancelaria de bienes, Registro Federal de Contribuyentes, normas oficiales mexicanas, vehículos de procedencia extranjera, expedición de comprobantes fiscales; así como detectar aquellos hechos en los cuales el Fisco

Federal pueda querellarse, denunciar o formular declaratoria de que sufrió perjuicio. (Artículo 16, fracciones I, VII, IX, XI, XV y XXXIII del RISAT).

Asimismo, corresponde a las unidades administrativas adscritas a esta Administración General, dentro de sus la circunscripción territorial asignada a cada una de ellas, aplicar las directrices señaladas en el párrafo anterior.

4.2.1.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE SUPERVISIÓN Y EVALUACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN NACIONAL

Unidad facultada para requerir a los contribuyentes, responsables solidarios, terceros con ellos relacionados, o contadores públicos, para que exhiban documentación que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a propiedad intelectual, clasificación arancelaria, contribuciones relativas a entrada y salida de mercancía del territorio nacional, así como aquellos hechos que puedan ser motivo de denuncia o querrela por parte del fisco. (Artículo 17, A, II, del RISAT).

4.2.2.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE ANÁLISIS TÉCNICO FISCAL

Las facultades de esta autoridad consisten en ordenar y practicar visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a la entrada y salida de mercancías del país, verificar y determinar clasificación arancelaria, requerir la exhibición de documentación que acredite la veracidad de declaraciones, así como investigar los hechos que pudieran constituir ilícitos tributarios. (Artículo 17, C, II, del RISAT).

4.2.3.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PLANEACIÓN Y SISTEMAS DE LA FISCALIZACIÓN NACIONAL; ADMINISTRACIÓN DE PLANEACIÓN NACIONAL, ADMINISTRACIÓN DE ANÁLISIS SECTORIAL, ADMINISTRACIÓN TÉCNICO DE FISCALIZACIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE FISCALIZACIÓN Y ESTADÍSTICA; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PROGRAMACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN NACIONAL

Las autoridades señaladas en este punto, además de sus funciones muy específicas para las cuales fueron creados, comparten en materia de facultades de comprobación, las siguientes: Ordenar y practicar visitas domiciliarias, inspecciones, verificaciones y demás actos tendientes a comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a clasificación arancelaria, impuestos derivados de la entrada o salida de bienes del territorio nacional, y en materia de propiedad intelectual. (Artículo 17, E, II; F, II; g, II, del RISAT).

4.2.4.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN ESTRATÉGICA; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE COMERCIO EXTERIOR; ADMINISTRACIÓN DE ANÁLISIS E INVESTIGACIÓN, ADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA DE COMERCIO EXTERIOR “1” Y “2”, ADMINISTRACIÓN DE AUDITORÍA DE RESOLUCIONES Y CUMPLIMENTACIONES Y ADMINISTRACIÓN DE INVESTIGACIONES Y APOYO LOGÍSTICO DE COMERCIO EXTERIOR

Las unidades que ahora nos ocupan, comparten en materia de facultades de comprobación, las siguientes: requerir de los contribuyentes todo tipo de documentos que acrediten el cumplimiento de obligaciones relativas a propiedad intelectual, clasificación arancelaria, impuestos en materia de comercio exterior, franquicias, origen de mercancías, y restricciones arancelarias. (Artículo 17, L, II; Ñ, II; O, II, del RISAT).

4.3.- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES

Corresponde a esta Administración, el establecimiento y ejecución directa de las políticas relativas a vigilar que los contribuyentes cumplan con la obligación de presentar declaraciones, hagan las aclaraciones correspondientes, ordenar y practicar visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de obligaciones en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, clasificación arancelaria, regulaciones y restricciones no arancelarias, franquicias, legal estancia de mercancías dentro del territorio nacional y demás contribuciones contenidas en disposiciones fiscales y aduaneras. (Artículo 19, fracciones XI, XII, XIII, XXX, XXXI, XXXII, XXXV, XXXVII, XLVII, L y LXXV del RISAT).

Asimismo, compete a las Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes, dentro de su circunscripción territorial, la ejecución de las políticas establecidas por la Administración General de Grandes Contribuyentes. (Artículo 21, fracción II del RISAT).

4.3.1.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE RECAUDACIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES

Le corresponde requerir todo tipo de documentación que acredite el cumplimiento de obligaciones relativas a presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que están obligados los contribuyentes. (Artículo 20, A, II, del RISAT).

4.3.2.- ADMINISTRACIÓN DE SERVICIOS “1”, “2” Y “3”; SUBADMINISTRACIONES DE SERVICIOS “1”, “2”, “3”, “4”, “5”, “6”, “7”, “8” y “9”; ADMINISTRACIONES DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES INTERNACIONALES “1” Y “2”; ADMINISTRACIÓN DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES INTERNACIONALES “3” Y DE REGISTRO; ADMINISTRACIÓN CENTRAL JURÍDICA DE GRANDES CONTRIBUYENTES; ADMINISTRACIONES DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES “1”, “2”, “3” Y “4”; ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS Y PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

Tienen facultades para requerir y recibir declaraciones, y demás documentación a que obliguen las leyes fiscales en el ámbito de su competencia. (Artículo 20, B, II; C, II; I, II; J, II; K, II; L, II; M, II, del RISAT).

4.3.3.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN A EMPRESAS QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE; ADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA A EMPRESAS QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE

Tienen facultades para ordenar y practicar visitas domiciliarias y verificar el cumplimiento de obligaciones en materia de contribuciones de mejoras, derechos, franquicias federales; verificar la legal estancia en el país de mercancías de comercio exterior, revisar declaraciones y demás documentos que deben

presentar los contribuyentes relativos a contribución de mejoras, aprovechamientos y accesorios de carácter federal. (Artículo 20, N, II; Ñ, II, del RISAT).

4.4.- ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA

En materia de facultades de comprobación, esta Administración puede requerir a los contribuyentes para que exhiban la contabilidad, declaraciones y otros documentos necesarios a fin de allegarse las pruebas relativas a posibles conductas delictivas. Además se encuentra facultada para querellarse, denunciar o hacer la declaratoria de que el Fisco Federal ha sufrido perjuicio. (Artículo 22, fracción VII del RISAT).

Autoridad encargada de elaborar y ejecutar las políticas que habrán de seguir las Administraciones Locales Jurídicas, mismas que tendrán las mismas facultades de comprobación que aquella, con la limitante que sólo podrán ejercerlas dentro de su respectiva circunscripción territorial.

4.4.1.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE AMPARO E INSTANCIAS JUDICIALES; ADMINISTRACIONES DE AMPARO E INSTANCIAS JUDICIALES "1", "2", "3", "4" Y "5"; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE LO CONTENCIOSO; ADMINISTRACIONES DE LO CONTENCIOSO "1", "2", "3", "4" Y "5" Y ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS ADMINISTRATIVOS; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE NORMATIVIDAD DE IMPUESTOS INTERNOS; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE NORMATIVIDAD DE COMERCIO EXTERIOR Y ADUANAL; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE ASUNTOS PENALES Y ESPECIALES; ADMINISTRACIÓN DE ASUNTOS PENALES "1", "2", "3" Y ADMINISTRACIÓN DE ASUNTOS ESPECIALES

En relación con las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, las autoridades que nos ocupan ahora, cuentan con las mismas facultades que la Administración General Jurídica, facultades que podrán

ejerger únicamente dentro de la circunscripción territorial que les sea asignada. (Artículo 23, A, II; B, II; C, II; D, II; E, II; F, II; G, II; H, II, del RISAT).

4.5.- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN

Autoridad fiscal facultada para ordenar y practicar visitas domiciliarias, y así verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales relativas al Registro Federal de Contribuyentes; vigilará que los contribuyentes cumplan con la presentación en tiempo y forma de sus declaraciones, y exigir su presentación cuándo éstas no sean exhibidas en el respectivo plazo. (Artículo 25, fracciones XV, XX y XXI del RISAT).

Las Administraciones Locales de Recaudación, mismas que se encuentran adscritas a la Administración General, cuentan con las mismas facultades de comprobación que ésta, naturalmente sólo podrán ejercerlas dentro de su respectiva circunscripción territorial. (Artículo 27, fracción II del RISAT).

4.5.1.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE CONTROL DE OBLIGACIONES; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE COBRANZA; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES

Unidades encargadas de vigilar que los contribuyentes cumplan con su obligación de presentar declaraciones; y exigir su presentación cuando el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria no las exhiba. (Artículo 26, A, II; D, II; H, II, del RISAT).

4.5.2.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PADRONES

Además de las mencionadas en el punto inmediato anterior, esta autoridad además se encuentra facultada para ordenar practicar visitas domiciliarias, y así verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de Registro Federal de Contribuyentes. (Artículo 26, G, II, del RISAT).

4.2. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES CON FACULTADES SANCIONATORIAS

1.- PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Autoridad facultada para imponer multas en relación con cantidades compensadas indebidamente, así como otras sanciones por infracción a disposiciones fiscales y aduaneras que rigen las materias de su competencia, y remitir dichas sanciones a la unidad competente del Servicio de Administración Tributaria para su cobro. (Artículo 10, fracciones LVIII y LXIX del RISHCP).

2.- TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN

Encargada de ordenar y sustanciar el procedimiento administrativo de ejecución, para hacer efectivos los créditos fiscales que le sean radicados. (Artículo 11, fracción VI del RISHCP).

3.- SUBPROCURADURÍA FISCAL FEDERAL DE INVESTIGACIONES

Esta subprocuraduría está facultada para imponer multas y otras sanciones, como consecuencia del incumplimiento o cumplimiento extemporáneo a los requerimientos formulados por ella misma, derivados de la falta de presentación de documentos a que obligan las disposiciones fiscales y aduaneras en las materias de su competencia. (Artículo 81, fracciones XXIV y LI del RISHCP).

4.- SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

4.1.- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ADUANAS

Esta autoridad cuenta con facultades para imponer multas por el cumplimiento extemporáneo a los requerimientos efectuados a los contribuyentes relativos a presentación de declaraciones, avisos, pedimentos u otros documentos que se deba exhibir; así como clausurar los establecimientos de depósitos fiscales para la exposición y venta de mercancías extranjeras y nacionales libres de impuestos. En general puede sancionar cualquier infracción a las disposiciones

legales que son materia de su competencia, por lo cual posee amplias facultades para imponer sanciones. (Artículo 10, fracciones XXII, LVII y XC del RISAT).

De igual manera, las Administraciones y Subadministraciones de las Aduanas, como unidades adscritas a la Dirección General de Aduanas, poseen facultades idénticas a las facultades sancionatorias de esta última, la única restricción consiste en que sólo pueden ejercerlas dentro de su respectiva circunscripción territorial. (Artículo 12, fracción II del RISAT).

4.1.1.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE OPERACIÓN ADUANERA;
ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE INVESTIGACIÓN ADUANERA;
ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE CONTABILIDAD Y GLOSA;
ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN ADUANERA

Las autoridades que ahora nos ocupan, tiene facultades para imponer multas por el cumplimiento extemporáneo a los requerimientos formulados por ellas mismas, en materia de exhibición de contabilidad, avisos, declaraciones, pedimentos, impuestos causados por entrada o salida de mercancías del territorio nacional, derechos, aprovechamientos, franquicias, restricciones y regulaciones no arancelarias, domicilios declarados por el contribuyente en las formas oficiales. (Artículo 11, A, II; C, II; D, II; I, II, del RISAT).

4.1.2.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE LABORATORIO Y SERVICIOS CIENTÍFICOS; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE VISITADURÍA

Tienen la facultad, en materia de imposición de sanciones, de imponer multa por el cumplimiento extemporáneo de la obligación de presentar declaraciones, avisos, informes, pedimentos y otros documentos a cargo del contribuyente. (Artículo 11, B, II; F,II, del RISAT).

4.2.- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL

La autoridad objeto de este apartado tiene la facultad de imponer, de manera general, sanciones por el incumplimiento a las disposiciones fiscales que rigen el ámbito de su competencia, tales como imposición de multas por incumplimiento extemporáneo a los requerimientos por ella formulados y clausura de establecimientos de los contribuyentes por no expedir comprobantes de sus actividades, o los expedidos sean irregulares. Así como ordenar, iniciar, tramitar y resolver los procedimientos aduaneros. (Artículo 16, fracciones VII, X y XXII del RISAT).

Las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal Federal cuentan con las mismas facultades que en materia de sanciones, posee la Administración General, con la limitante que sólo podrán ejercer dichas facultades en el ámbito de su circunscripción territorial. (Artículo 18, A, II del RISAT).

4.2.1.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN ESTRATÉGICA; ADMINISTRACIONES DE OPERACIÓN “1”, “2”, “3”, Y “4”; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE COMERCIO EXTERIOR; ADMINISTRACIÓN DE ANÁLISIS E INVESTIGACIÓN, ADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA DE COMERCIO EXTERIOR “1” Y “2”, ADMINISTRACIÓN DE AUDITORÍA DE RESOLUCIONES Y CUMPLIMENTACIONES Y ADMINISTRACIÓN DE INVESTIGACIONES Y APOYO LOGÍSTICO DE COMERCIO EXTERIOR

Las autoridades referidas en este encabezado poseen las mismas facultades mencionadas en el párrafo primero del punto 4.2, las cuales sólo podrán ejercerlas en las materias de su competencia. (Artículo 17, L, II; M, II; Ñ. II; O, II, del RISAT).

4.2.2.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PLANEACIÓN Y SISTEMAS DE FISCALIZACIÓN NACIONAL; ADMINISTRACIÓN DE PLANEACIÓN NACIONAL, ADMINISTRACIÓN DE ANÁLISIS SECTORIAL, ADMINISTRACIÓN TÉCNICO DE FISCALIZACIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE FISCALIZACIÓN Y ESTADÍSTICA;

ADMINISTRACIONES DE PROGRAMACIÓN NACIONAL “1”, “2” Y “3” Y ADMINISTRACIÓN DE PROGRAMACIÓN NACIONAL DE COMERCIO EXTERIOR

Autoridades facultadas para imponer multas por cumplimiento extemporáneo a los requerimientos efectuados en materia de clasificación arancelaria, derechos, franquicias y demás accesorios de carácter federal; ordenar, iniciar, tramitar y resolver los procedimientos aduaneros. (Artículo 17, E, II; F, II; H, II, del RISAT).

4.2.3.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE SUPERVISIÓN Y EVALUACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN NACIONAL; ADMINISTRACIONES DE SUPERVISIÓN “1” Y “2”, ADMINISTRACIÓN DE EVALUACIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE REGISTRO Y EVALUACIÓN DE CONTADORES PÚBLICOS

Entre sus facultades, se encuentra la de imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales o aduaneras que rigen las materias de su competencia, situación que deja al libre arbitrio de la misma autoridad, el alcance de sus facultades sancionatorias. (Artículo 17, A, II; B, II, del RISAT).

4.2.4.- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE ANÁLISIS TÉCNICO FISCAL; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PROGRAMACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN NACIONAL

Ambas autoridades poseen las facultades sancionatorias indicadas tanto en el punto 4.2.2., cuanto en el punto 4.2.3. (Artículo 17, C, II; G, II, del RISAT).

4.3.- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES

Administración que cuenta con amplias facultades en materia de sanciones, mismas que podrá ejercer siempre y cuando dicho ejercicio no esté reservado para otra autoridad; éstas consisten en imponer multas por incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de las obligaciones de presentar declaraciones, avisos y otros documentos, por cantidades compensadas indebidamente, y en general por las infracciones a las disposiciones fiscales y aduaneras en el ámbito

de su competencia. Además puede llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución. (Artículo 19, fracciones III, XV, XIX, XXIV y XLIV del RISAT).

De igual manera, las Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes, tienen las mismas facultades de sanción; facultades que sólo pueden ejercer dentro de su respectiva circunscripción territorial. Lo mismo ocurre con la ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE RECAUDACIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES. (Artículos 20, A, II; y 21, II, del RISAT).

4.3.1.- ADMINISTRACIÓN DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES INTERNACIONALES “1” Y “2”; ADMINISTRACIÓN DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES INTERNACIONALES “3” Y DE REGISTRO; ADMINISTRACIÓN CENTRAL JURÍDICA DE GRANDES CONTRIBUYENTES; ADMINISTRACIONES DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES “1”, “2”, “3” Y “4”; ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS Y PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS: SUBADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN AL SECTOR FINANCIERO Y A GRANDES CONTRIBUYENTES DIVERSOS; SUBADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA A EMPRESAS QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE “1”, “2”, “3”, “4”, “5”, “6”, “7”, “8”, “9”, “10”, “11”, “12”, “13” Y “14”; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE AUDITORÍA FISCAL INTERNACIONAL; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE AUDITORÍA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Facultadas para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales federales o aduaneras en el ámbito de su competencia, así como las que procedan por la omisión total o parcial del entero de descuentos. (Artículo 20, I, II; J, II; K, II; L, II; M, II; S, II; O, II; R, II; X, II, del RISAT).

4.3.2.- ADMINISTRACIÓN DE CONTROL DE CRÉDITOS Y COBRO COACTIVO; SUBADMINISTRACIONES DE CONTROL DE CRÉDITOS Y COBRO COACTIVO “1”, “2” Y “3”; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN A EMPRESAS QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE; ADMINISTRACIONES DE

AUDITORÍA A EMPRESAS QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE “1”, “2” Y “3”; ADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA A GRANDES CONTRIBUYENTES DIVERSOS “1” Y “2”

Además de las facultades indicadas en el punto 4.3.1, que son bastante amplias, las autoridades que ahora nos ocupan pueden llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo del contribuyente, responsables solidarios y demás obligados. (Artículo 20, F, II; G, II; N, II; Ñ, II; T, II, del RISAT).

4.3.3.- ADMINISTRACIONES DE SERVICIOS “1”, “2”, Y “3”; SUBADMINISTRACIONES DE SERVICIOS “1”, “2”, “3”, “4”, “5”, “6”, “7”, “8” Y “9”; ADMINISTRACIÓN DE REGISTRO Y CONTROL DE OBLIGACIONES; SUBADMINISTRACIONES DE REGISTRO Y CONTROL DE OBLIGACIONES

Cuentan con las facultades precisadas en el punto 4.3.1, y también pueden imponer multas por compensación indebida de cantidades. (Artículo 20, B, II; C, II; D, II; E, II, del RISAT).

4.4.- ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA

Autoridad cuyas facultades de sanción, se encuentran reguladas de una manera muy genérica y que pueden abarcar todos los ámbitos de su competencia, pues puede imponer multas por infracción a las disposiciones que rigen la materia en que esta autoridad es competente, así lo dispone el artículo 22, fracción XIV, del RISAT.

4.4.1.- ADMINISTRACIONES LOCALES JURÍDICAS; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE AMPARO E INSTANCIAS JUDICIALES; ADMINISTRACIONES DE AMPARO E INSTANCIAS JUDICIALES “1”, “2”, “3”, “4” Y “5”; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE LO CONTENCIOSO; ADMINISTRACIONES DE LO CONTENCIOSO “1”, “2”, “3”, “4” Y “5” Y ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS ADMINISTRATIVOS; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE NORMATIVIDAD DE

IMPUESTOS INTERNOS; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE NORMATIVIDAD DE COMERCIO EXTERIOR Y ADUANAL

Sus facultades de sanción se encuentran reguladas de la misma manera que la Administración General Jurídica, sólo que las pueden ejercer únicamente dentro de su respectiva circunscripción territorial. (Artículos 23, A, II; B, II; C, II; D, II; E, II; F, II; y 24, II, del RISAT).

4.5.- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN

Esta unidad administrativa posee facultades para ordenar y practicar el procedimiento administrativo de ejecución, y de manera general imponer sanciones por infracción a las disposiciones fiscales en la materia de su competencia. (Artículo 25, fracciones XXIII y XXXVII del RISAT).

4.5.1.- ADMINISTRACIONES LOCALES DE RECAUDACIÓN; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE CONTROL DE OBLIGACIONES; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE COBRANZA; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PADRONES; ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES

Dotadas con las mismas facultades sancionatorias que la Administración General de Recaudación; facultades que únicamente pueden ejercer dentro de la circunscripción territorial que les sea asignada. (Artículos 26, A, II; D, II; G, II; H, II; y 27, II, del RISAT).

4.3. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS AUTORIDADES FISCALES FEDERALES EN QUIENES CONVERGEN FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y SANCIONATORIAS

Como pudimos apreciar, las autoridades que poseen facultades sancionatorias, cuentan con discrecionalidad para ejercerlas en el ámbito de su competencia; discrecionalidad que se presta a desvíos de poder y abusos en sus

funciones, toda vez que la norma jurídica en la mayoría de los casos se limita a establecer que determinada autoridad *puede imponer multas u otro tipo de sanciones por infracción a las disposiciones fiscales, que sean materia de su competencia.*

Y si además consideramos que las autoridades fiscales federales con facultades sancionatorias, son las mismas que se encuentran en el apartado de autoridades con facultades de comprobación; nos encontramos en un escenario donde prevalece la falta de seguridad jurídica para el gobernado, debido a que no se tiene la certeza de cuándo una autoridad considerará que no se han cumplido cabalmente con las obligaciones fiscales, y como consecuencia procederá a sancionar al supuesto infractor.

Así, debido a que las facultades de supervisión o comprobación y de sanción que poseen las autoridades fiscales federales, ya han quedado brevemente descritas en los dos apartados anteriores, ahora enunciaremos aquellas autoridades en quienes convergen ambas facultades.

Para lograr una mayor claridad en cuanto a la problemática existente derivada de la concurrencia de facultades tanto de comprobación, cuanto de sanción, en diversas autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, determinaremos cuales son las facultades que convergen en una misma autoridad fiscal.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN

1.- Verificar domicilios y demás datos asentados por el contribuyente en sus declaraciones, oficios y demás documentación a que esté se encuentre obligado, en materia de Registro Federal de Contribuyentes. A este respecto tenemos las siguientes autoridades fiscales federales, quienes en ejercicio de sus facultades, pueden llevar a cabo dicha verificación:

- PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

- SUBPROCURADURÍA FISCAL FEDERAL DE INVESTIGACIONES.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.
- ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIONES REGIONALES DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN.
- ADMINISTRACIONES LOCALES DE RECAUDACIÓN.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PADRONES.

2.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, en materia de presentación de solicitudes o avisos relativos al Registro Federal de Contribuyentes. Las autoridades facultadas para este efecto, de acuerdo con los cuerpos legales vigentes, son:

- PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.
- ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIONES REGIONALES DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN.
- ADMINISTRACIONES LOCALES DE RECAUDACIÓN.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PADRONES.

3.- Requerir todo tipo de información relativa al cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de su competencia. A este respecto, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, están redactados de una manera un tanto ociosa, toda vez que al incluirse las palabras "*materia de su competencia*", la autoridad lo interpreta como la totalidad de sus funciones, y en esa misma medida se excede en sus requerimientos, fundando y motivando sus

requerimientos en frases como la arriba mencionada. Tenemos, pues, que la mayoría de las autoridades fiscales federales poseen esta facultad, lo cual evidentemente conduce a crear incertidumbre en el contribuyente. Tienen esta facultad:

- PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ADUANAS.
- ADMINISTRACIONES Y SUBADMINISTRACIONES DE LAS ADUANAS.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE OPERACIÓN ADUANERA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE LABORATORIO Y SERVICIOS CIENTÍFICOS.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE INVESTIGACIÓN ADUANERA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE CONTABILIDAD Y GLOSA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE VISITADURÍA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN ADUANERA.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.
- ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE SUPERVISIÓN Y EVALUACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN NACIONAL.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE ANÁLISIS TÉCNICO FISCAL.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PLANEACIÓN Y SISTEMAS DE LA FISCALIZACIÓN NACIONAL.
- ADMINISTRACIÓN DE PLANEACIÓN NACIONAL.
- ADMINISTRACIÓN DE ANÁLISIS SECTORIAL.
- ADMINISTRACIÓN TÉCNICO DE FISCALIZACIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE FISCALIZACIÓN Y ESTADÍSTICA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PROGRAMACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN NACIONAL.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN ESTRATÉGICA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE COMERCIO EXTERIOR.
- ADMINISTRACIÓN DE ANÁLISIS E INVESTIGACIÓN.

- ADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA DE COMERCIO EXTERIOR “1” Y “2”.
- ADMINISTRACIÓN DE AUDITORÍA DE RESOLUCIONES Y CUMPLIMENTACIONES Y ADMINISTRACIÓN DE INVESTIGACIONES Y APOYO LOGÍSTICO DE COMERCIO EXTERIOR.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIONES REGIONALES DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE RECAUDACIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIÓN DE SERVICIOS “1”, “2” Y “3”.
- SUBADMINISTRACIONES DE SERVICIOS “1”, “2”, “3”, “4”, “5”, “6”, “7”, “8” y “9”.
- ADMINISTRACIONES DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES INTERNACIONALES “1” Y “2”.
- ADMINISTRACIÓN DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES INTERNACIONALES “3” Y DE REGISTRO.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL JURÍDICA DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIONES DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES “1”, “2”, “3” Y “4”.
- ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS Y PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN A EMPRESAS QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE.
- ADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA A EMPRESAS QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA.
- ADMINISTRACIONES LOCALES JURÍDICAS.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE AMPARO E INSTANCIAS JUDICIALES.

- ADMINISTRACIONES DE AMPARO E INSTANCIAS JUDICIALES “1”, “2”, “3”, “4” Y “5”.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE LO CONTENCIOSO; ADMINISTRACIONES DE LO CONTENCIOSO “1”, “2”, “3”, “4” Y “5” Y ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS ADMINISTRATIVOS.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE NORMATIVIDAD DE IMPUESTOS INTERNOS.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE NORMATIVIDAD DE COMERCIO EXTERIOR Y ADUANAL.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE ASUNTOS PENALES Y ESPECIALES.
- ADMINISTRACIÓN DE ASUNTOS PENALES “1”, “2”, “3” Y ADMINISTRACIÓN DE ASUNTOS ESPECIALES.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN.
- ADMINISTRACIONES LOCALES DE RECAUDACIÓN.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE CONTROL DE OBLIGACIONES.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE COBRANZA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PADRONES.

4.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, y en general llevar a cabo la verificación de bienes objeto de comercio exterior, para comprobar que se cumplan con las disposiciones relativas a clasificación arancelaria, cuotas compensatorias en su caso, pago de impuestos, entre otros. Las autoridades autorizadas para tal efecto, son:

- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ADUANAS.
- SUBPROCURADURÍA FISCAL FEDERAL DE INVESTIGACIONES.
- ADMINISTRACIONES Y SUBADMINISTRACIONES DE LAS ADUANAS.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE OPERACIÓN ADUANERA.

- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE INVESTIGACIÓN ADUANERA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE CONTABILIDAD Y GLOSA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE VISITADURÍA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN ADUANERA.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.
- ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE ANÁLISIS TÉCNICO FISCAL.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PLANEACIÓN Y SISTEMAS DE LA FISCALIZACIÓN NACIONAL.
- ADMINISTRACIÓN DE PLANEACIÓN NACIONAL.
- ADMINISTRACIÓN DE ANÁLISIS SECTORIAL.
- ADMINISTRACIÓN TÉCNICO DE FISCALIZACIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE FISCALIZACIÓN Y ESTADÍSTICA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PROGRAMACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN NACIONAL
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIONES REGIONALES DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN A EMPRESAS QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE.
- ADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA A EMPRESAS QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE.

5.- Ordenar y practicar verificación de vehículos en tránsito de procedencia extranjera.

- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ADUANAS.
- ADMINISTRACIONES Y SUBADMINISTRACIONES DE LAS ADUANAS.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE INVESTIGACIÓN ADUANERA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE CONTABILIDAD Y GLOSA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE VISITADURÍA.

- ADMINISTRACIÓN CENTRAL PARA LA INSPECCIÓN FISCAL Y ADUANERA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN ADUANERA.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.
- ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.

6.- Práctica de visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales al cargo del contribuyente, en materia contribución de mejoras, derechos y franquicias federales. Las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria facultadas para tal efecto, son:

- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN A EMPRESAS QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE.
- ADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA A EMPRESAS QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE.

FACULTADES DE SANCIÓN

1.- Multas por incumplimiento o cumplimiento extemporáneo a los requerimientos efectuados por las autoridades que se mencionan.

- PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ADUANAS.
- SUBPROCURADURÍA FISCAL FEDERAL DE INVESTIGACIONES.
- ADMINISTRACIONES Y SUBADMINISTRACIONES DE LAS ADUANAS.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE OPERACIÓN ADUANERA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE LABORATORIO Y SERVICIOS CIENTÍFICOS.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE INVESTIGACIÓN ADUANERA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE CONTABILIDAD Y GLOSA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE VISITADURÍA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN ADUANERA.

- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.
- ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE ANÁLISIS TÉCNICO FISCAL.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PLANEACIÓN Y SISTEMAS DE FISCALIZACIÓN NACIONAL.
- ADMINISTRACIÓN DE PLANEACIÓN NACIONAL, ADMINISTRACIÓN DE ANÁLISIS SECTORIAL, ADMINISTRACIÓN TÉCNICO DE FISCALIZACIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE FISCALIZACIÓN Y ESTADÍSTICA.
- ADMINISTRACIONES DE PROGRAMACIÓN NACIONAL “1”, “2” Y “3” Y ADMINISTRACIÓN DE PROGRAMACIÓN NACIONAL DE COMERCIO EXTERIOR.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIONES REGIONALES DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE RECAUDACIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIÓN DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES INTERNACIONALES “1” Y “2”.
- ADMINISTRACIÓN DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES INTERNACIONALES “3” Y DE REGISTRO.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL JURÍDICA DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIONES DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES “1”, “2”, “3” Y “4”.
- ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS Y PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.
- SUBADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN AL SECTOR FINANCIERO Y A GRANDES CONTRIBUYENTES DIVERSOS.

- SUBADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA A EMPRESAS QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE “1”, “2”, “3”, “4”, “5”, “6”, “7”, “8”, “9”, “10”, “11”, “12”, “13” Y “14”.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE AUDITORÍA FISCAL INTERNACIONAL.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE AUDITORÍA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.
- ADMINISTRACIÓN DE CONTROL DE CRÉDITOS Y COBRO COACTIVO.
- SUBADMINISTRACIONES DE CONTROL DE CRÉDITOS Y COBRO COACTIVO “1”, “2” Y “3”.
- ADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA A GRANDES CONTRIBUYENTES DIVERSOS “1” Y “2”.
- ADMINISTRACIONES DE SERVICIOS “1”, “2” Y “3”.
- SUBADMINISTRACIONES DE SERVICIOS “1”, “2”, “3”, “4”, “5”, “6”, “7”, “8” Y “9”.
- ADMINISTRACIÓN DE REGISTRO Y CONTROL DE OBLIGACIONES.
- SUBADMINISTRACIONES DE REGISTRO Y CONTROL DE OBLIGACIONES.

2.- Clausura de establecimientos. Esta facultad podrá ser ejercida por:

- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ADUANAS.
- ADMINISTRACIONES Y SUBADMINISTRACIONES DE LAS ADUANAS.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.
- ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN ESTRATÉGICA.
- ADMINISTRACIONES DE OPERACIÓN “1”, “2”, “3” Y “4”.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE COMERCIO EXTERIOR.

- ADMINISTRACIÓN DE ANÁLISIS E INVESTIGACIÓN ADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA DE COMERCIO EXTERIOR “1” Y “2”, ADMINISTRACIÓN DE AUDITORÍA DE RESOLUCIONES Y CUMPLIMENTACIONES Y ADMINISTRACIÓN DE INVESTIGACIONES Y APOYO LOGÍSTICO DE COMERCIO EXTERIOR.

3.- En General, sancionar cualquier infracción a las disposiciones legales que son materia de su competencia. Resulta importante mencionar que esta facultad se encuentra establecida para la gran mayoría de las autoridades fiscales federales, motivando con ello una interpretación maliciosa al momento de imponer sanciones al contribuyente; esto es así porque, la autoridad en el supuesto “ejercicio de sus facultades”, fundamenta sus resoluciones en artículos que le otorgan libertad para imponer “cualquier tipo de sanción” a “todo tipo de infracciones”.

- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ADUANAS.
- SUBPROCURADURÍA FISCAL FEDERAL DE INVESTIGACIONES.
- ADMINISTRACIONES Y SUBADMINISTRACIONES DE LAS ADUANAS.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE OPERACIÓN ADUANERA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE INVESTIGACIÓN ADUANERA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE CONTABILIDAD Y GLOSA.
- ADMINISTRACION CENTRAL DE VISTADURÍA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN ADUANERA.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.
- ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE SUPERVISIÓN Y EVALUACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN NACIONAL.
- ADMINISTRACIONES DE SUPERVISIÓN “1” Y “2”, ADMINISTRACIÓN DE EVALUACIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE REGISTRO Y EVALUACIÓN DE CONTADORES PÚBLICOS.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE ANÁLISIS TÉCNICO FISCAL.

- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PROGRAMACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN NACIONAL.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN ESTRATÉGICA.
- ADMINISTRACIONES DE OPERACIÓN “1”, “2”, “3” Y “4”.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE COMERCIO EXTERIOR.
- ADMINISTRACIÓN DE ANÁLISIS E INVESTIGACIÓN, ADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA DE COMERCIO EXTERIOR “1” Y “2”, ADMINISTRACIÓN DE AUDITORÍA DE RESOLUCIONES Y CUMPLIMENTACIONES Y ADMINISTRACIÓN DE INVESTIGACIONES Y APOYO LOGÍSTICO DE COMERCIO EXTERIOR.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIONES REGIONALES DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE RECAUDACIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIÓN DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES INTERNACIONALES “1” Y “2”.
- ADMINISTRACIÓN DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES INTERNACIONALES “3” Y DE REGISTRO.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL JURÍDICA DE GRANDES CONTRIBUYENTES.
- ADMINISTRACIONES DE CONSULTAS Y AUTORIZACIONES “1”, “2”, “3” Y “4”.
- ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS Y PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.
- SUBADMINISTRACIÓN CENTRAL DE FISCALIZACIÓN AL SECTOR FINANCIERO Y A GRANDES CONTRIBUYENTES DIVERSOS.
- SUBADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA A EMPRESAS QUE CONSOLIDAN FISCALMENTE “1”, “2”, “3”, “4”, “5”, “6”, “7”, “8”, “9”, “10”, “11”, “12”, “13” Y “14”.

- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE AUDITORÍA FISCAL INTERNACIONAL.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE AUDITORÍA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.
- ADMINISTRACIÓN DE CONTROL DE CRÉDITOS Y COBRO COACTIVO.
- SUBADMINISTRACIONES DE CONTROL DE CRÉDITOS Y COBRO COACTIVO "1", "2" Y "3".
- ADMINISTRACIONES DE AUDITORÍA A GRANDES CONTRIBUYENTES DIVERSOS "1" Y "2".
- ADMINISTRACIONES DE SERVICIOS "1", "2" Y "3".
- SUBADMINISTRACIONES DE SERVICIOS "1", "2", "3", "4", "5", "6", "7", "8" Y "9".
- ADMINISTRACIÓN DE REGISTRO Y CONTROL DE OBLIGACIONES.
- SUBADMINISTRACIONES DE REGISTRO Y CONTROL DE OBLIGACIONES.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA.
- ADMINISTRACIONES LOCALES JURÍDICAS.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE AMPARO E INSTANCIAS JUDICIALES.
- ADMINISTRACIONES DE AMPARO E INSTANCIAS JUDICIALES "1", "2", "3", "4" Y "5".
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE LO CONTENCIOSO.
- ADMINISTRACIONES DE LO CONTENCIOSO "1", "2", "3"; "4" Y "5" Y ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS ADMINISTRATIVOS.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE NORMATIVIDAD DE IMPUESTOS INTERNOS.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE NORMATIVIDAD DE COMERCIO EXTERIOR Y ADUANAL.
- ADMINISTRACIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN.
- ADMINISTRACIONES LOCALES DE RECAUDACIÓN.

- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE CONTROL DE OBLIGACIONES.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE COBRANZA.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PADRONES.
- ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES.

Como pudimos observar, la estructura y atribuciones del fisco federal, lejos de propiciar una relación armónica con los contribuyentes, origina incertidumbre en este último. Así ocurre debido a que se ha querido optimizar la actividad propia del fisco mediante al aumento de autoridades; olvidando que la eficiencia de un sistema tributario no se mide por la cantidad de *unidades administrativas*, sino por las funciones específicas y bien delimitadas que se asignen a cada una de las autoridades fiscales.

Derivado de los criterios utilizados para identificar las facultades de las autoridades anteriormente señaladas, advertimos algunos elementos que deben resaltarse pues, a nuestro parecer, son las principales causas de la problemática que ha dado motivo al presente estudio, dichos elementos son:

- a) Existe, casi en la totalidad de las autoridades fiscales federales, una concurrencia de facultades de determinación de sanciones y punitivas.
- b) Como consecuencia de una técnica legislativa deficiente, las autoridades fiscales cuentan con facultades ilimitadas en el ejercicio de sus funciones, aprovechándose de *ambigüedades* del texto legal; disposiciones como “...sancionar cualquier infracción a las disposiciones que sean materia de su competencia”, deja al libre arbitrio de la autoridad el ejercicio de sus facultades, consecuentemente el contribuyente resulta directamente afectado por tales excesos.
- c) El exagerado número de autoridades fiscales, origina, en incontables ocasiones, conflicto de competencias entre ellas; provocando que dos autoridades sancionen a un contribuyente por la misma conducta. En

este sentido podemos señalar a la Administración General de Aduanas, y las Administraciones y Subadministraciones de las Aduanas, quienes frecuentemente sancionan doblemente al contribuyente, extralimitándose en sus ámbitos competenciales; lo mismo ocurre con la Administración General de Grandes Contribuyentes, las Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes y la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes; por citar sólo algunos ejemplos.

En resumen, se ha dotado a las autoridades fiscales federales de múltiples facultades, que en la práctica resultan *incompatibles* o poco prácticas, atendiendo a las garantías individuales consagradas en nuestra Carta Magna. Así, tenemos que la inmensa mayoría de autoridades fiscales, comprueba el cumplimiento de obligaciones a cargo del contribuyente, y sanciona sin mayor trámite; es por lo anterior, que se sugiere una delimitación precisa de las facultades asignadas a cada autoridad.

Esto ha dado resultado en países como Nueva Zelanda, Suecia, España, Suecia, Suiza, entre otros; y aunque resulta complicado determinar el grado real de eficiencia de un sistema tributario, debido a que debemos atender a las características propias de cada país, existen notas comunes en todos ellos: organismos de carácter fiscal dotados de autonomía en su funcionamiento, y funcionarios públicos altamente preparados y éticos en el ejercicio de sus funciones.

Un claro ejemplo de lo establecido, lo constituye Suiza; país en el cual, debido a su estructura de gobierno, encontramos una precisa delimitación de las facultades fiscales otorgadas a la Federación, a los Cantones, y a la Comunidades o Municipios, evitando con ello la concurrencia de facultades en una misma autoridad.

Existen autoridades encargadas de recaudar contribuciones, otras de comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de los gobernados, algunas más se encuentran facultadas para imponer sanciones a los contribuyentes infractores; evidentemente hablamos de un país que cuenta con una estructura gubernamental mucho más funcional, instituciones más avanzadas, una cultura diferente, y que si bien es cierto estamos aún lejos de alcanzar en nuestro país tal nivel de efectividad. Y si bien es cierto que no podemos implantar en nuestro país, modelos o *instituciones* de carácter fiscal que sean incompatibles con nuestra realidad social, cultural, económica, etcétera; no lo es menos que debemos tener presentes los aciertos ajenos y tratar de adaptarlos en la medida de lo posible a nuestro sistema jurídico, siempre buscando el bienestar común.

Podemos afirmar, entonces, que un indicador de la eficiencia de un sistema tributario, lo será la necesidad de utilizar medios represivos o sancionatorios, pues éstos a su vez implican enormes gastos por parte del Estado, y en ese sentido, es claro que para la Administración Pública, es mejor prevenir que corregir.

Así, la problemática planteada a lo largo del presente trabajo, nos conduce a la siguiente propuesta concreta.

4.4. PROPUESTA

Es innegable que el Estado, en su carácter de autoridad fiscal, y consecuentemente como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, debe contar con facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, y en caso de encontrar irregularidades u omisiones en dicho cumplimiento, emplear los medios represivos que, como facultad sancionatoria, ya hemos analizado; en el entendido que una ley sin sanción no tendría más valor que el de un simple consejo que el legislador dirigiera a los gobernados. Es en este punto donde radica la verdadera problemática, es decir, en nuestra legislación se contempla que, la autoridad que ejerce facultades de comprobación fiscal, será la misma que impondrá sanciones al contribuyente cuando sea detectada una supuesta infracción tributaria; quedando de esta manera al libre arbitrio de la autoridad, la valoración de los medios probatorios obtenidos y su consecuente castigo.

Por lo anterior, se propone que, a través de la actividad legislativa, sea deslindado el procedimiento sancionatorio del procedimiento de comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo del gobernado; facultades que, como ya hemos visto, convergen en la inmensa mayoría de las autoridades fiscales federales. *Es decir, resultaría conveniente la creación de un organismo dotado de independencia en sus determinaciones y facultado exclusivamente para la imposición de sanciones*; con ello se lograría una revisión de los elementos aportados por la autoridad supervisora, y sólo en el supuesto que la información proporcionada contenga los requisitos elementales para la imposición de una sanción, ésta podrá imponerse.

O bien, en su defecto, si por causas presupuestales no es posible la creación de dicho organismo, se sugiere deslindar totalmente el procedimiento de supervisión del procedimiento de sanción, es decir, que sean autoridades distintas

quienes apliquen uno y otro procedimiento. En otras palabras, que dentro de la actual estructura fiscal, se delimiten competencias y exista independencia entre las autoridades que supervisan el cumplimiento de las obligaciones fiscales y las autoridades encargadas de sancionar al contribuyente infractor.

Para mayor comprensión, enunciaremos las principales ventajas de la propuesta referida:

- a) Lograr un mayor cuidado de las autoridades supervisoras durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, pues en caso de considerar que existen irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del gobernado, todo su actuar será estudiado por autoridad diversa, quien se encargará de determinar si existe infracción fiscal y en consecuencia impondrá la sanción correspondiente.
- b) Especialización del personal encargado de imponer sanciones, en cuanto al estudio de los elementos que debe reunir toda pena impuesta con motivo del incumplimiento de obligaciones fiscales, para que se considere legal. Evitando de esta manera, molestar arbitrariamente al gobernado, provocando juicios contenciosos que a la postre resultarán en detrimento del propio fisco.
- c) Al no ser la autoridad con facultades de comprobación, quien imponga la sanción derivada de un supuesto ilícito tributario, ésta necesariamente debe apegarse a la legalidad en su actuar; pues de otro modo, su función de supervisión a nada provechoso conduciría, si desde el inicio existen vicios que motivarán la anulación de resoluciones posteriores.
- d) Consecuentemente, todo lo anterior se traducirá en un respeto mucho mayor a las garantías que consagra nuestra Carta Magna en favor del gobernado.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La Constitución Federal de nuestro país establece principios generales que ninguna disposición tributaria debe dejar de observar, por esta razón el Derecho Tributario tiene su fundamento en el Derecho Constitucional.

SEGUNDA.- Es verdaderamente importante tener presente que, en relación con la garantía de legalidad consagrada en nuestra Ley Suprema, la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permite; en consecuencia, todo actuar de la autoridad que se encuentre fuera de su marco normativo, es ilegal. Máxime que de acuerdo con el contenido de dicha garantía, la autoridad debe invariablemente, al ordenar cualquier acto de molestia, fundar y motivar sus determinaciones.

TERCERA.- Si consideramos que el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, contiene los elementos para preservar la legalidad, equidad, proporcionalidad y el destino de las contribuciones, llegamos a la conclusión que este precepto, constituye un conjunto de garantías individuales para el particular.

CUARTA.- En materia fiscal, al igual que en el ámbito penal, tenemos una excepción al principio de irretroactividad de la ley, consistente en que cuando una disposición expedida con posterioridad a la comisión de un ilícito tributario, prevea una sanción más benéfica al gobernado, ésta prevalecerá y no se podrá hablar de una violación al principio constitucional mencionado.

QUINTA.- Encontramos en el numeral 33 del Código Fiscal de la Federación, una serie de buenas intenciones en relación con las obligaciones a cargo de la autoridad fiscal frente al contribuyente; obligaciones que en pocos casos llegan a materializarse. Y por el contrario, en la realidad tenemos una serie de disposiciones, formularios y tecnicismos que lejos de facilitar la actividad recaudatoria, confunden al contribuyente.

SEXTA.- En relación con la reciente Ley Federal de Derechos del Contribuyente, resulta contradictorio que, por una parte se disponga que la autoridad fiscal tiene la carga de la prueba en materia de infracciones, y por otro lado sea el mismo fisco quien se allegue de todo tipo de pruebas y determine el valor probatorio de los elementos obtenidos.

SÉPTIMA.- El personal encargado de efectuar las visitas domiciliarias u otras facultades de comprobación de la autoridad fiscal, generalmente son, en el mejor de los casos, contadores públicos; personal que muchas veces desconoce ciertos tecnicismos legales, otras veces interpretan a su mediano entender las leyes fiscales, resultando todo ello en la afectación directa del gobernado sujeto a revisión.

OCTAVA.- Muy preocupante resulta el exceso de facultades conferidas al personal encargado de practicar visitas domiciliarias, pues no obstante los elementos objetivos que debe asentar en sus actas, dicho visitador tiene facultades para emitir opiniones acerca del desarrollo de la diligencia, apreciaciones que igualmente quedarán plasmadas en el acta respectiva. Encontramos entonces, que la consecuente resolución de la autoridad fiscal, se fundamentará en meras valoraciones subjetivas de quien efectuó esta facultad de comprobación.

NOVENA.- El bien jurídico tutelado en las infracciones y delitos tributarios, lo constituye la necesidad que tiene el Estado de allegarse de los recursos suficientes a cubrir sus funciones más elementales.

DÉCIMA.- Nuestra legislación fiscal contempla conductas que se encuentran tipificadas como delitos y a su vez como simples infracciones fiscales; ello crea gran incertidumbre jurídica para el gobernado, pues no se tiene la certeza de cuándo una conducta será motivo de infracción, y cuándo el fisco presentará querrela o denuncia ante el Ministerio Público Federal. Finalmente la decisión de “encuadrar” dicha conducta, quedará a “consideración” de la autoridad fiscal.

DÉCIMO PRIMERA.- El monopolio de la investigación de los delitos, por mandato constitucional, corresponde únicamente al Ministerio Público; por ello, no obstante existir jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación confirmando lo anterior, en la práctica observamos que, contrariando el dispositivo constitucional, la autoridad fiscal se convierte en auténtico investigador de delitos fiscales, invadiendo de esta manera la esfera de facultades exclusivas de aquella representación social, afectando consecuentemente la seguridad jurídica del gobernado.

DÉCIMO SEGUNDA.- Existe gran cantidad de ambigüedades en la legislación fiscal vigente, lo cual da lugar a que el órgano que actúa, tenga una discrecionalidad desmedida para dar la interpretación que de manera subjetiva, juzgue más conveniente; lo que provoca, necesariamente, violaciones a la garantía de legalidad del gobernado.

DÉCIMO TERCERA.- La multa constituye la sanción fiscal más frecuente en nuestro sistema jurídico, ha constituido el medio represivo por excelencia, y no debe confundirse su finalidad, que por cierto no lo es que el Estado se allegue de recursos (aunque evidentemente esto es consecuencia necesaria del cobro de la multa).

DÉCIMO CUARTA.- La facultad que tiene la autoridad fiscal para sancionar con multa a los contribuyentes infractores, atendiendo a las circunstancias de cada caso en particular, no significa que arbitrariamente pueda castigar al gobernado; pues ante todo, el fisco debe proteger el interés general (garantizar la recaudación necesaria a cubrir necesidades de servicio público), de lo contrario estaremos ante un claro desvío de poder.

DÉCIMO QUINTA.- Como consecuencia de un sistema fiscal tan complejo como el nuestro, conformado por una amplia gama de autoridades, leyes y demás disposiciones en materia tributaria, se tiende a desalentar el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales a cargo del gobernado; además de la poca confianza que el contribuyente tiene en sus autoridades,

como consecuencia de los vicios y arbitrariedades con que se imponen sanciones, así como la incertidumbre del destino real de sus contribuciones.

DÉCIMO SEXTA.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público siempre es parcial en sus determinaciones, y ello requiere necesariamente un contrapeso a favor del contribuyente. Es necesario pues, inicialmente, regular y delimitar las facultades tan amplias con que cuenta el fisco para cumplir sus funciones, deslindar dichas atribuciones en distintas autoridades (con independencia una de la otra), no dejar en letra muerta las obligaciones a cargo del fisco frente al contribuyente. Ello seguramente contribuirá a la creación de un clima de confianza en nuestras autoridades fiscales.

DÉCIMO SÉPTIMA.- Encontramos en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, principalmente, las siguientes autoridades con facultades de comprobación:

- Procuraduría Fiscal de la Federación.
- Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones.
- Administración General de Aduanas.
- Administraciones y Subadministraciones de las Aduanas.
- Administración Central Para la Inspección Fiscal y Aduanera.
- Administración Central de Fiscalización Aduanera.
- Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
- Administración Central de Análisis Técnico Fiscal.
- Administración General de Grandes Contribuyentes.
- Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes.
- Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes.
- Administración General Jurídica.
- Administraciones Locales Jurídicas.
- Administración General de Recaudación.
- Administraciones Locales de Recaudación.
- Administración Central de Control de Obligaciones.
- Administración Central de Cobranza.

DÉCIMO OCTAVA.- Asimismo, dentro de la misma dependencia, encontramos como principales autoridades fiscales con facultades sancionatorias, las siguientes:

Procuraduría Fiscal de la Federación.
Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones.
Administración General de Aduanas.
Administración Central de Fiscalización Aduanera.
Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
Administración Central de Análisis Técnico Fiscal.
Administración General de Grandes Contribuyentes.
Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes.
Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes.
Administración de Control de Créditos y Cobro Coactivo.
Subadministraciones de Control de Créditos y Cobro Coactivo.
Administración General Jurídica.
Administraciones Locales Jurídicas.
Administración General de Recaudación.
Administraciones Locales de Recaudación.
Administración Central de Control de Obligaciones.
Administración Central de Cobranza.

DÉCIMO NOVENA.- Es necesario que se deslinde el procedimiento de comprobación del procedimiento de sanción, convergentes en una misma autoridad fiscal; toda vez que ha quedado demostrado que la misma autoridad que comprueba el cumplimiento de obligaciones fiscales, valora de manera subjetiva los elementos que se allega, imponiendo en consecuencia, sanciones de manera arbitraria.

BIBLIOGRAFÍA

- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *El juicio de amparo*. Porrúa, 3ª ed., México, 2004.
- _____, *Las garantías individuales*, Porrúa, 24ª ed., México, 1992
- CANALES PICHARDO, Víctor Manuel. *Delitos Fiscales*. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2003.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, IURE Editores, México, 2003.
- _____, *Derecho Fiscal Constitucional*, Oxford University Press, México, 1998.
- CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, *Derecho Tributario*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2002.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1999.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Elementos de Derecho Administrativo I*. Noriega Editores, 2ª edición, México, 2004.
- _____, *Principios de Derecho Tributario*. Ed. PAC, México, 1985.
- DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. *Temas fiscales selectos*. Ed. SICCO, 2ª ed. México, 2004.
- DIEP DIEP, Daniel, *El Tributo y la Constitución*, Editorial PAL, México, 2000.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, McGraw-Hill, México, 1998.
- FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. *Código Fiscal de la Federación: comentarios y anotaciones*. Editorial Gasca SICCO, México, 2004.
- FLORES GÓMEZ GONZÁLEZ, Fernando, *Introducción el estudio del Derecho y Derecho Civil*, Porrúa, México, 1978.

- GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. *Derecho Penal-Fiscal*, Porrúa, México, 1994.
- GIANNINI, A. D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, España, 1957.
- GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, *Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano*, Porrúa, México, 2000.
- GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl. *Los Delitos Fiscales*. Pereznieto Editores. México, 1995.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial ECASA, México, 1993.
- KELLEY HERNÁNDEZ, Santiago A., *Teoría del Derecho Procesal*, Porrúa, México, 1998.
- LOMELÍ CERESO, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. Porrúa, 3ª ed., México, 1998.
- MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Público*, McGraw-Hill, México, 1995.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Facultades de comprobación fiscal*. Porrúa, México, 2001.
- MARTÍNEZ BAHENA, José Luis. *Análisis jurídico de la visita domiciliaria como medio de comprobación fiscal*. Ed. SISTA, 2ª ed. México, 1989.
- OLIVERA TORO, Jorge. *Manual de Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 1972.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús, y ROJAS YÁÑEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Trillas, México, 1991.
- REBOLLEDO HERRERA, Héctor. *Introducción al Derecho Fiscal*. Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, México, 2002.
- ROBLEDO UREST, Horacio. *Los impuestos en México*. Tax Editores Unidos, México, 2002.
- RODRÍGUEZ LOBATO. Raúl. *Derecho Fiscal*. Editorial Oxford. 2ª ed., México, 1998.

- SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro A. *Requisitos esenciales y medios de defensa de las multas administrativas y fiscales 2003*. Editorial ISEF., México, 2003.
- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 2003.
- SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*. Cárdenas Editor y Distribuidor, Tomo II (Derecho Penal Fiscal), 13ª ed., México, 2003.
- VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, DePalma, Buenos Aires, Argentina, 1980.

HEMEROGRAFÍA

- GUTIÉRREZ, Pedro. “*Los Auditores Fiscales y la Visita Domiciliaria*”. Revista: Indetec, número 97, Noviembre-Diciembre, México, 1995.
- REYES VERA, Ramón. “*Derecho Procesal Penal Fiscal*”. Revista: Nuevo Consultorio Fiscal, número 340, Octubre, México, 2003.
- SANTANA LOZA, Salvador. “*El Principio de Legalidad en Materia Fiscal*”. Revista: Indetec, número 90, Septiembre-Octubre, México, 1994.
- _____ . “*Ordenes de Visita Domiciliaria para Efectos Fiscales*”. Revista: Indetec, número 101, Agosto-Septiembre, México, 1996.

OBRAS GENERALES

DE PINA, Rafael. *Diccionario de Derecho*. Porrúa, 7ª ed, México, 1989.

ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Editorial Bibliográfica Omeba, Tomo I A, Buenos Aires, Argentina, 1986.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México, 2ª ed., México, 1987.

LEGISLACIÓN

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Porrúa. México, 2006.
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Ediciones Fiscales ISEF. México, 2006 (última reforma publicada el 18 de junio de 2006 en el Diario Oficial de la Federación).
- CÓDIGO PENAL FEDERAL. Editorial SISTA. México, 2005.
- CÓDIGO CIVIL FEDERAL. Editorial SISTA. México, 2005.
- LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL. Ediciones Fiscales ISEF. México, 2006.
- LEY ADUANERA. Editorial SISTA. México, 2006.
- LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Editorial SISTA. México, 2006.
- LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. Ediciones Fiscales ISEF. México, 2006.
- REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Ediciones Fiscales ISEF. México, 2006.
- REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Ediciones Fiscales ISEF. México, 2006.

JURISPRUDENCIA

- Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Primera Parte, Tomo: 66, Mayo 1973-Junio 1974.
- Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Primera Parte, Tomo: 91-96, Agosto de 1976.
- Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Primera Parte, Tomo: 217-228, Mayo de 1987.

- Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Primera Sala, Tomo: CXV, 8 de junio de 1953.
- Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Sala Auxiliar, Séptima Parte, Tomo: 23, 18 de noviembre de 1970.
- Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Tesis Aislada, Tomo: VIII, octubre de 1991.
- Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Segunda Sala, Tercera Parte, Tomo: 151-156, 11 de noviembre de 1981, p. 156.
- Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Tomo: 199-204, Primera Parte, Jurisprudencia 232 197, 26 de Noviembre de 1986.
- Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Segunda Sala, Primera Parte, Tomo: VI, Diciembre de 1997, Jurisprudencia 2ª/J 59/97.
- Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo: I, Junio de 1995, Tesis Aislada III.1o.A.1 A.
- Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Pleno, Tomo: XXI, Enero de 2005, Jurisprudencia P.J./ 125/2004.
- Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Primer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Tesis Aislada VI. 1º. 127.A, Tomo: XVI, diciembre de 2002.
- Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Segunda Parte, Tomo: VI, Julio-Diciembre de 1990, Tesis Aislada, p. 479.
- Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Segunda Sala, Número 80 Tercera Parte , Tesis Aislada.
- Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Pleno, Tomo: II, Jurisprudencia: P.A. 9/95, Julio de 1995.
- *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año IV, Números 16 y17, Tomo II, Enero-Mayo 1981, Tesis: II-TASS-2477.
- *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Año IX, Número 92, Agosto 1987, Tesis: II-J-308

INTERNET

- <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>
- www.indetec.gob.mx
- <http://www.info4.juridicas.unam.mx>
- www.sat.gob.mx
- www.scjn.gob.mx
- www.shcp.gob.mx