

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE
MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

**“LA FIGURA DEL CITATORIO DENTRO DE LA VISITA
DOMICILIARIA”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

CESAR RODRIGUEZ REYNOSO

Ciudad Universitaria, México, D.F.

2007

*-A Dios por permitirme llegar a este
momento.*



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.

-A la imborrable memoria de mi padre Victor, por haberme enseñado el verdadero amor a nuestros semejantes, por estar siempre en mi corazón, por ser ejemplo de rectitud. Por ser mi eterna luz.

-A ti madre, por tu amor, comprensión, cariño y apoyo incondicional que me brindas, por tu gran ejemplo y fortaleza, por enseñarme que la vida no es fácil y de igual forma es hermosa.

-A mi otra madre por estar siempre a mi lado, por su gran amor, por ser mi otra madre incondicional, gracias Tía.

-A mis hermanas, Jessi y Luz, fuente de energía y felicidad de nuestro hogar, por sus sonrisas.

-A mis grandes amigos, Paco, Isra, Yuya, Juan, Julio, Janeth, por sus sonrisas, eternas discusiones, noches de parranda, por estar siempre ahí. Los quiero de corazón.

-A Liza, por ser mi compañera de juventud, por los incontables momentos de felicidad, por ser incondicional. Gracias.

-A la Lic. Margarita Palomino Guerrero, incansable jurista. Su experiencia y tiempo hizo posible que llegáramos juntos a esta meta.

-A México y a la Universidad Nacional Autónoma de México, por sus incansables cátedras, por ser fuente del saber, por brindarme ese tacto social que hoy más que nunca lo necesitamos, por sentirme

*incondicionalmente orgullo azul y oro.
Gracias.*

Índice

Introducción

I. La obligación fiscal y su marco constitucional

La obligación fiscal

Marco constitucional de las contribuciones

II. Principios tributarios

Principios constitucionales de las contribuciones.

Principios doctrinales de las contribuciones.

III. La relación jurídico tributaria

Sujeto activo.4

Sujeto pasivo.

IV. Facultades de comprobación Naturaleza jurídica.

Justificación de las facultades de comprobación.

Facultades de las autoridades fiscales.

Facultades de fiscalización a partir de la reformas de junio de 2006.

Facultades de comprobación a partir de las reformas de diciembre de 2006.

V. La visita domiciliaria

La visita domiciliaria como facultad de fiscalización.

Regulación de la visita domiciliaria en la Constitución.

Regulación de la visita domiciliaria en el Código Fiscal de la Federación.

Procedimiento de la visita domiciliaria.

Documentos que se desprenden de la visita domiciliaria.

VI. Notificación por citatorio en la visita domiciliaria

Formalidades del acto administrativo.

Requisitos de legalidad (Artículo 38 CFF).

La notificación.

Ilegalidad del citatorio en la visita domiciliaria.

Objeto del citatorio.

Día y hora hábil del citatorio.

Criterios sostenidos por el T.F.J.F.A. respecto de las notificaciones por citatorio.

Criterios sostenidos por la S.C.J.N. respecto de las notificaciones por citatorio.

Conclusiones.

Bibliografía.

Índice.

INTRODUCCION

Es sin duda tarea de los juristas estudiar el marco legal a través del cual el Estado puede y debe llevar a cabo los actos de molestia, lo anterior a fin de que no se vea afectada la esfera jurídica de los gobernados.

El Estado tiene la facultad de poder llevar a cabo facultades de comprobación a efecto de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, pero también está obligado a cumplir con todas y cada una de las disposiciones aplicables, así pues la autoridad hacendaria debe cumplir con dichas disposiciones, porque de lo contrario el gobernado verá afectada su esfera jurídica y en consecuencia podrá impugnar dicho acto de autoridad.

Bajo este contexto el Estado al momento de ejercer sus facultades de comprobación fiscal, lleva a cabo una serie de actos que de alguna u otra forma causan molestia al contribuyente, uno de ellos, y por mucho delicado es la Visita Domiciliaria en materia tributaria, en virtud de que se desarrolla en el propio domicilio del contribuyente, con personal del SAT, porque no obstante que el contribuyente considere haber realizado todas las obligaciones en materia tributaria a que estaba sujeto, la autoridad puede identificar presuntas irregularidades que conllevarán a la determinación de un crédito fiscal, ante lo cual el contribuyente deberá pagar o interponer algún mecanismo de defensa.

Así, en el momento en que la autoridad fiscal da inicio al procedimiento de revisión, el primer acto que debe efectuar será la diligencia de notificación de orden de visita, misma que se tiene que atender con la persona buscada, tratándose de personas físicas, o bien

con su representante legal hablando de personas morales. Ahora bien, en el supuesto de que no se encuentre la persona buscada o el representante legal, la autoridad tiene la obligación de dejar citatorio con quien se encuentre en el domicilio. Sin embargo, dicho actuar de la autoridad no se encuentra plenamente regulado en el Código Fiscal de la Federación, lo cual ha dado lugar a diversas controversias.

Por lo que establecemos como planteamiento del problema: ¿existe carencia de regulación clara y precisa en la figura jurídica del citatorio dentro de la Visita Domiciliaria?

Y como hipótesis de trabajo: Si la regulación del citatorio dentro de la visita domiciliaria no se contempla en el Código Fiscal de la Federación, y es la propia autoridad a través de criterios internos la que establece los requisitos de fondo y forma, que deben seguirse, entonces esto resulta nugatorio de los principios contenidos en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Postura que tratamos de demostrar a lo largo de seis capítulos. Así, se plantea el marco legal de la Visita Domiciliaria, sus consecuencias y trascendencia en el inicio, desarrollo y conclusión de la misma.

En el primer capítulo referimos el marco constitucional y lo concerniente a la obligación fiscal, incluyendo puntos de suma relevancia como su objeto, fuente, nacimiento, determinación y pago de la misma.

En el capítulo segundo tratamos lo referente a los principios constitucionales y doctrinarios y efectuamos su análisis.

En el capítulo tercero desarrollamos el concepto de relación jurídica tributaria, el sujeto activo de la misma, su clasificación y ámbito de competencia, y de igual forma se aborda lo concerniente al sujeto pasivo de dicha relación.

En el capítulo cuarto se refiere de forma detallada las diferentes facultades de comprobación que posee el Estado para verificar el debido cumplimiento de las disposiciones tributarias.

El capítulo quinto contiene todas las características del inicio, desarrollo y conclusión de la Visita Domiciliaria.

Finalmente en el capítulo sexto, abordamos el estudio de la notificación a través del citatorio dentro de la Visita Domiciliaria, así mismo tratamos sus formalidades, principales irregularidades, criterios del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y del Poder Judicial, incluso brevemente referimos el esquema de reforma 2007 en torno a la figura de la Visita Domiciliaria.

Bajo este contexto, afirmamos que si bien es cierto la autoridad tributaria trata de dar cumplimiento a los requisitos legales y constitucionales de todo acto de autoridad, es necesario que exista de forma pormenorizada en el Código Fiscal de la Federación la regulación del desahogo del citatorio, de tal forma que tanto la autoridad revisora como el contribuyente sujeto de dicha revisión conozcan sus derechos y obligaciones.

LA FIGURA DEL CITATORIO DENTRO DE LA VISITA DOMICILIARIA

CAPITULO I

La obligación fiscal y su marco constitucional.

1.1. La obligación fiscal.

Empezamos con el estudio de la obligación fiscal, toda vez que la presente investigación tiene por objeto brindar un esbozo general y así centrar nuestra investigación.

1.1.1. Concepto.

La obligación tributaria ha sido definida por Margain Monautou, como: "...el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie."¹

Por su parte Narciso Sánchez Gómez la define como: "...una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan, las leyes respectivas"²

Así las cosas, de las definiciones antes mencionadas se desprende que existen elementos comunes entre éstas, como lo son las partes de dicha obligación tributaria a saber, el sujeto pasivo o bien contribuyente y el sujeto activo que sería el Estado.

¹ MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1997, p. 226.

² SANCHEZ GOMEZ, NARCISO, *Derecho Fiscal Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1999, p. 335.

En la segunda definición podemos observar que se incluyen principios tributarios, toda vez que se hace mención, a que dicha aportación debe ser destinada al gasto público y de forma equitativa y proporcional (principios tributarios que analizaremos en el siguiente capítulo).

Siguiendo con la definición del concepto de obligación tributaria, Doricela Mabarak Cerecedo, hace mención a que de manera errónea y casi de manera general, los estudiosos del derecho fiscal han limitado la definición dándole un carácter exclusivamente pecuniario o económico, es decir, al tratar de definir la obligación se limitan al deber que tienen los gobernados de aportar al fisco (obligación de dar) una suma de dinero, haciendo caso omiso de otros tipos de obligaciones que no constituyen forzosamente el pago, por lo que la autora referida sostiene que se debe de hacer una diferencia entre la obligación fiscal y la obligación tributaria, y define a la primera como: "...vínculo jurídico que se establece entre el fisco y el gobernado, mediante el cual éste debe de dar, hacer, no hacer o tolerar algo a favor de aquél y en la forma y términos previstos por la ley fiscal"³ y por lo que respecta a la obligación tributaria la define como: "el vínculo de derecho en virtud del cual el sujeto pasivo denominado contribuyente, debe entregar al fisco una suma de dinero u otros bienes con valor económico, en la forma y términos previstos por la ley tributaria aplicable al caso específico de que se trate".⁴

Por todo lo anteriormente expuesto podemos afirmar que la definición que compartimos es la sostenida por el licenciado Margain Manautou, misma que seguiremos en el desarrollo de la presente investigación.

1.1.2. Objeto de la contribución.

Los elementos básicos que debe tener toda contribución son:

- a. Sujeto.
- b. Objeto.

³ MABARAK CERECEDO, DORICELA, *Derecho Financiero Público*. segunda edición, Ed. Mc. Graw-Hill, México, 2000, p. 150.

⁴ *Ibidem*, p.150.

- c. Base.
- d. Tasa-tarifa.
- e. Época de pago.

Dichos elementos deben de estar establecidos expresamente en la ley que se aplica al caso específico, así lo establece el Código Fiscal de la Federación mismo que en su artículo quinto, primer párrafo refiere:

“Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al **sujeto, objeto, base o tarifa”**

Al respecto el Poder Judicial de la Federación mediante las siguientes tesis jurisprudenciales, establecen:

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el **sujeto, objeto, base, tasa y época de pago**, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir

para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.”

Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: I, Parte SCJN. Tesis: 162. Página: 165

Criterio que se confirma con la siguiente tesis:

“RENTA, A LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES POR MEDIOS ELECTRÓNICOS, PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 86 FRACCIÓN X, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1º. DE ENERO DE 2002, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que los principios de proporcionalidad y equidad tributarias previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, están dirigidos a las contribuciones en sí mismas consideradas y a sus elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, sin sea factible hacer extensivos dichos principios a las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes. En ese sentido, la obligación a cargo de determinados contribuyentes de presentar declaraciones por medios electrónicos, contenida en el artículo 86, fracción 10, de la Ley del Impuesto de la Renta, vigente a partir del 1º. de enero de 2002, en tanto que sólo determina un proceso par la presentación de las declaraciones, constituye una obligación formal, cuya finalidad consiste en que la autoridad pueda comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones de los gobernados de contribuir al gasto público, por lo que debe concluirse que a la mencionada obligación no le son aplicable los mencionados principios constitucionales.”

Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XX, Tesis: P/J, Agosto de 2004. Página: 418.

Así las cosas, encontramos que el objeto del gravamen debe estar inmerso en la propia ley, y no debemos de confundir el objeto del tributo con el de la finalidad del tributo, así cuando se habla del objeto se esta haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y que una vez que el sujeto pasivo de la relación tributaria se adecue a la hipótesis normativa se causará el mismo, y

al hacer referencia a la finalidad del tributo, debe ser entendido como el fin que busca la imposición.

Al respecto Rodríguez Lobato define al objeto del tributo de la siguiente manera: "...podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc."⁵

Se ha hecho mención que el objeto es un elemento básico que debe contener toda contribución, así lo han sostenido tanto la doctrina como los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación, mismos que se han reproducido en la presente tesis para ilustrar al lector, por lo que es de suma importancia que dichos elementos deben estar consignados expresamente en la ley aplicable al caso en concreto, de tal forma que no deje lugar a dudas la interpretación de la misma.

Cabe hacer mención que dichos elementos básicos, fueron adoptados de igual forma por Adam Smith en su libro "Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", elementos que tienen por objeto proteger la esfera jurídica de los gobernados y brindarles de esa forma seguridad y legalidad dentro de nuestro marco jurídico, razón por la cual los principales ordenamientos jurídicos occidentales los han plasmados, no siendo excepción el caso de México.

Ahora bien, el hecho de que una contribución carezca de dichos elementos básicos, se traduce en la violación al artículo 16 constitucional toda vez que éste señala: "*Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito, que funde y motive la causa legal del procedimiento*". Por lo que coincidimos plenamente por lo sostenido tanto con la doctrina, como con los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación.

⁵ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal*, segunda edición, Ed. Oxford, México, 2002, p. 112.

1.1.3. Fuente de la obligación fiscal.

A diferencia del Derecho Privado, en donde el nacimiento de las obligaciones se puede generar por la celebración de un contrato, en materia tributaria, nace por ministerio de ley, de conformidad con lo consagrado en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

Por lo que debemos entender por fuente del tributo, la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponible; por ejemplo, “tomando a la actividad industrial como fuente del tributo, podemos obtener, entre otros, los siguientes: la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, otras compraventas ulteriores, el consumo general, etcétera, de bienes materiales.”⁶

Si bien es cierto que pueden existir una pluralidad de objetos, es claro que si la fuente se ve gravada simultáneamente por más de un tributo, aun cuando fuese por el mismo sujeto activo de la relación tributaria (Federación, Estados o Municipios), no existe problema de doble tributación, ya que los objetos pueden ser distintos y los posibles sujetos activos actuaran en su propia esfera jurídica.

Por lo que podemos afirmar entonces, que la fuente de la obligación fiscal nace de nuestra propia constitución al señalar literalmente lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I. ...

II. ...

III. ...

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”

⁶ Ibidem, p. 113.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia establece en tesis jurisprudencial lo siguiente:

“CONTRIBUCIONES. LAS LEYES QUE LAS INCREMENTAN NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD. Esta garantía, consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que una ley no puede contener disposiciones que regulen hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia o afectar derechos adquiridos; el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la propia Constitución le confiere, anualmente determina las **contribuciones** del año fiscal correspondiente, y cuando las incrementa hacia el futuro, es claro que no afecta situaciones anteriores y los particulares no pueden alegar violación a dicha garantía, porque no tienen el derecho adquirido para pagar siempre sobre una misma base o tasa, ya que **contribuir al gasto público es una obligación de los mexicanos consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional**, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente.”

Novena Epoca Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Noviembre de 1999 Tesis: P./J. 105/99 Página: 27.

La jurisprudencia antes citada señala que contribuir al gasto público es una obligación de los mexicanos, por lo que la fuente de toda contribución es la actividad que realiza el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria y que es gravada por el legislador haciendo uso de la potestad tributaria que al efecto le brinda la propia Constitución. Así las cosas es preciso señalar que no obstante se plasme en la norma las contribuciones, éstas deben de cumplir con todos y cada uno de los requisitos y principios legales que se estudiarán a lo largo de la presente investigación.

1.1.4. Nacimiento de la obligación fiscal.

Ahora bien, por lo que respecta al nacimiento de la obligación tributaria, el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación señala:

“Artículo 6. *Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurran”.*

Así por ejemplo, la obligación para el pago del Impuesto Sobre la Renta por Adquisición de Bienes Inmuebles nacerá cuando el contribuyente adquiera un bien inmueble, es decir, en el momento en que el contribuyente realice o materialice la situación hipotética señalada en la ley tributaria, con lo cual, en ese momento esta adquiriendo la referida obligación.

Al respecto el teórico Mario Pugliese, señala que: “...para el nacimiento de la obligación tributaria se requiere: la existencia de una ley u orden que prevea que al presentarse un hecho determinado nacerá una obligación a cargo del sujeto pasivo.”⁷

A su vez, Margain Manautou sostiene que: “La obligación fiscal, se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.”⁸

El momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. “En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de enajenación de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en el territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros (exportación e importación) los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran en él, etc.”⁹

⁷ PUGLIESE, MARIO, *Instituciones de Derecho Financiero*, Ed. Porrúa, México, 1976, p. 245.

⁸ MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Op. Cit. p. 270

⁹ *Ibidem*. p. 271.

En este orden de ideas la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que:

“AGUA NACIONALES. ARTÍCULO 222 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS VIGENTES DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO, EN CUANTO ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE SU PAGO SOBRE EL VOLUMEN DE AGUA CONCESIONADA QUE NO ES EXPLOTADA, USADA O APROVECHADA, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Los derechos por uso de bienes del dominio público de la nación constituyen una especie del género contribuciones que tiene su causa en un acto de permisión del Estado por el cual los particulares utilizan o aprovechan los referidos bienes, obteniendo así un beneficio específico, concreto e individualizado que justifica el pago del tributo. El cumplimiento del principio tributario de proporcionalidad tratándose de este tipo de derechos, requiere, por tanto, del establecimiento de cuotas vinculadas con el aprovechamiento por los usuarios de esos bienes, medidos según unidades de consumo o utilización conforme a la naturaleza de tales bienes y el beneficio obtenido. El artículo 222 de la Ley Federal de Derechos, reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete, en vigor durante mil novecientos noventa y ocho, establece la obligación de pago de derecho sobre agua por la explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales sobre el volumen total consignado en el título de asignación, concesión, autorización o permiso otorgado por el Gobierno Federal, conforme a la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe la extracción autorizando a aplicar por el volumen de agua no explotada, utilizada o aprovechada, las cuotas previstas en el artículo 223 de la ley citada que correspondan a las zonas de disponibilidad donde se ubique el aprovechamiento, reducidas en un 90%, siempre y cuando cuenten con medidor que contabilice el volumen de agua realmente explotada, usada o aprovechada. Así, el artículo 222 mencionado resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria al obligar a pagar el derecho sobre el volumen de agua no explotada, utilizada o no aprovechada, pues ello se traduce en el pago del derecho sobre el uso de aguas nacionales, sin que se produzca el hecho que debe generar el derecho y que

justifica su pago, como lo es la explotación, uso o aprovechamiento de las aguas referidas que reporte un beneficio concreto e individualizado al gobernado es decir, se establece una carga tributaria que no se justifica al no producirse el hecho que debe generarla a saber, la explotación, uso o aprovechamiento, de un bien del dominio público y, así mismo al no existir este hecho no es posible fijar cuotas para el pago del derecho, pues éstas deben relacionarse con el aprovechamiento real que del bien hace el particular, con el beneficio que debe obtener y con la naturaleza del bien utilizado, lo que en el caso no acontece en la medida que no hay explotación, uso o aprovechamiento de ningún bien del dominio público de la nación”

Jurisprudencia. Novena Epoca. Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Septiembre de 2000. Página: 5.

La jurisprudencia antes transcrita señala que no obstante que exista plasmada en ley la contribución, y que la misma cumpla con todos y cada uno de los requisitos legales, para que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria adquiera dicha obligación es menester que se realice esa situación hipotética o hechos determinados que hagan concreta la situación abstracta prevista por la legislación aplicable al caso, y que por tanto justifique su pago.

Como todo acto administrativo la autoridad encargada de recaudar tiene que cumplir con requisitos marcados en las diferentes disposiciones que se encuentran inmersas en nuestro marco legal, siendo la disposición suprema nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de tal forma que la materia fiscal no es la excepción, regulando diversos preceptos el actuar de la autoridad respecto a lo que contribuciones se refiere, razón por la cual analizaremos el marco constitucional de las contribuciones.

1.1.5. Determinación y liquidación de la obligación fiscal.

Un problema fundamental que se debe analizar es el concerniente en precisar si el concepto *determinar* y *liquidar* son equivalentes, o bien, son conceptos distintos.

Mabarak Cerecedo señala en cuanto al problema antes planteado lo siguiente: "...determinar y liquidar no son sinónimos, como muchos teóricos de la materia lo señalan, sino que son conceptos que, aunque se complementan mutuamente, ocurren en momentos diferentes y poseen su propia y distintiva significación."¹⁰

Así las cosas, la autora antes citada nos indica que debemos de entender como determinación el hecho de constatar el nacimiento de la obligación fiscal, así como la reunión de todos los elementos materiales y formales que propicien su cumplimiento, y del vocablo liquidar, como aquella operación o serie de operaciones aritméticas mediante las cuales se precisa el monto del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo.

De lo anterior se desprende que se debe de entender como liquidación a la acción de realizar una operación aritmética para cuantificar el monto de la contribución, y por determinación, que se entiende previa a la liquidación, como una serie de pasos que tienden a posibilitar la liquidación.

No obstante lo señalado, en la práctica común, por simpleza tenemos que se engloba en el concepto de *liquidación* a las dos acciones, la de determinar y la de liquidar la obligación fiscal.

La determinación de la obligación fiscal ha sido definida por Rodríguez Lobato, como: "...la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida."¹¹

Por su parte, Delgadillo Gutiérrez nos señala al respecto que no es suficiente el solo nacimiento de la obligación para proceder a la recaudación al señalar: "...con la realización del hecho imponible sólo podemos aseverar que una obligación en abstracto ha nacido, también podemos tener la seguridad de

¹⁰ MABARAK CERECEDO, DORICELA, *Derecho Financiero Público*, Op. Cit. p. 175.

¹¹ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. *Derecho Fiscal*, Op. Cit. p.121.

quiénes son los sujetos del impuesto, y quizás qué tarifa podemos aplicar, así como también sobre que basé se va a aplicar dicha tarifa. Pero aun con todos estos elementos todavía es necesario efectuar las operaciones para determinar la cantidad específica que constituye la deuda o crédito fiscal. A este acto de precisión del *quantum* de la obligación se le denomina Determinación Fiscal.”¹²

Así tenemos que nuestra legislación tributaria establece el momento a través del cual da nacimiento la obligación fiscal, pero si dicha obligación no se cuantifica, ni el sujeto activo, ni el sujeto pasivo tendrán certeza de qué cantidad es la que se adeuda.

El mismo Delgadillo Gutiérrez nos señala que el procedimiento que conocemos como determinación fiscal está constituido por dos aspectos:

a) Por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.

b) Por la otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se precisan el objeto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa, y se hace la operación aritmética que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.

Por otro lado, se debe especificar que la determinación fiscal correrá a cargo de:

a) El sujeto pasivo, cuando el contribuyente para cumplir con su obligación fiscal y sin que tenga intervención alguna la autoridad fiscal, efectúa la cuantificación de la carga fiscal, lo que unos autores denominan autodeterminación, concepto que tiene como fundamento legal el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación que en la parte que nos concierne establece:

¹² DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO, *Principios de Derecho Tributario*, Ed. Limusa, México, 2001, p. 108.

“Artículo 6º. *Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*

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.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. *Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.*

...”

b) El sujeto activo, cuando la autoridad sin intervención del causante o su colaboración, realiza la cuantificación de la carga tributaria, es decir de oficio.

c) De modo excepcional se encuentra la que efectúan la autoridad y el causante, a la que se le conoce como mixta.

En tales condiciones, por lo general quien debe realizar la determinación tributaria para satisfacer la carga tributaria y cumplir con su obligación de pago será el contribuyente, sin embargo de no hacerlo, la autoridad fiscal lo hará en su lugar, sin ser óbice que pueda resultar que se efectúe por ambas partes.

En resumen, debemos entender a la determinación como aquel conjunto de actos realizados por el sujeto pasivo o por el sujeto activo, o de ambos, consistentes en la aplicación del método previamente establecido en

ley para conocer el alcance cuantitativo de las obligaciones tributarias, cuando la ley general tributaria se particulariza en el caso concreto, es decir, la precisión de la deuda en cantidad líquida.

1.1.6. Pago de la obligación fiscal.

Dentro de las formas más comunes de extinguir la obligación tributaria encontramos al pago, la condonación, la compensación, la cancelación, la prescripción y la caducidad. Siendo el pago el modo por excelencia de extinguir la obligación fiscal.

Las personas que deben efectuar el pago serán los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Mabarak Cerecedo señala respecto al pago en forma genérica que: “...es el cumplimiento de la obligación mediante el cual queda satisfecho el derecho del acreedor y, en consecuencia, se extingue el vínculo jurídico que se había creado”, y respecto al pago o cumplimiento de la obligación fiscal señala: “...puede conceptuarse como la satisfacción del objeto de la obligación legal debida al Estado, por la cual se extingue el vínculo jurídico.”¹³

Algunos doctrinarios como Margáin Manautou, entrando al detalle de esta forma de extinción de las obligaciones, hacen el análisis y clasificación de las diversas formas de pago que establece nuestra legislación, señalando los siguientes tipos: liso y llano, en garantía, bajo protesta, provisional, definitivo, de anticipos, extemporáneos, etc., sin embargo, la naturaleza del cumplimiento de la obligación siempre estará presente. Así cada una de las leyes tributarias establece diversas formas, tiempos y lugares para llevar a cabo dichos pagos.

¹³ MABARAK CERECEDO, DORICELA, *Derecho Financiero Público*. Segunda edición, Op. Cit. p. 177.

Uno de los fundamentos legales más relevantes respecto al pago, es el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, mismo que en su parte que nos concierne establece:

“Artículo 20. *Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.*

En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el índice nacional de precios al consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda.

....

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de ejecución.

II. Recargos.

III. Multas.

IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código.

Cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa legal impugnando alguno de los conceptos

señalados en el párrafo anterior, el orden señalado en el mismo no será aplicable respecto del concepto impugnado y garantizado.

Para determinar las contribuciones se considerarán, inclusive, las fracciones del peso. No obstante lo anterior, para efectuar su pago, el monto se ajustará para que las que contengan cantidades que incluyan de 1 hasta 50 centavos se ajusten a la unidad inmediata anterior y las que contengan cantidades de 51 a 99 centavos, se ajusten a la unidad inmediata superior.

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se paguen mediante declaración, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá ordenar, por medio de disposiciones de carácter general y con el objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación, así como para allegarse de la información necesaria en materia de estadística de ingresos, que se proporcione en declaración distinta de aquella con la cual se efectúe el pago.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar otros medios de pago.”

Conforme al artículo antes transcrito, se desprende que el pago de las contribuciones y sus accesorios que se realicen dentro del país deberán ser en moneda nacional, y cuando se deba llevar a cabo alguna conversión de moneda extranjera a nacional se hará al tipo de cambio que rija en la fecha en que se realizó el hecho generador. Para el pago se podrán utilizar cheques certificados y personales y giros postales, telegráficos o bancarios.

De igual forma, se establece que las cantidades que se paguen se aplicará a los créditos más antiguos, siempre que se trate de un mismo tipo de contribución, y antes de aplicarse al crédito principal se aplicarán a los accesorios en el siguiente orden.

1. Gastos de Ejecución.
2. Recargos.
3. Multas.
4. Indemnización por devolución de cheques sin fondos.

Por otro lado es conveniente señalar que en la materia que nos ocupa, es común que el objeto de la obligación no se de en forma simple o única, sino que, por el contrario, el objeto se presenta de manera compleja, así se tiene que el cumplimiento o pago de la obligación es común que consista en hacer y dar (presentación de una declaración acompañada de una suma pecuniaria), o bien en tolerar y hacer (permitir el desahogo de una visita domiciliaria y proporcionar aquella documentación requerida por la autoridad fiscal). El objeto de la obligación también puede consistir en hacer y no hacer (por ejemplo, presentar a las autoridad tributaria el plano de una bodega de textiles, y abstenerse de hacer modificaciones, si no es con autorización expresa del fisco).

1.2. Marco constitucional de las contribuciones.

Los principales preceptos constitucionales que regulan el actuar de la autoridad y las obligaciones de los contribuyentes dentro del marco constitucional son los que a continuación se harán referencia.

El artículo que regula la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público es la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, siendo por ello de vital importancia el estudio del mismo.

1.2.1. Artículo 31, fracción IV.

El precepto en cuestión establece en su parte conducente lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I ...

II ...

III ...

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.”

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterio jurisprudencial sostiene que la obligación tributaria se encuentra consagrada en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, que las contribuciones deben estar establecidas en la ley, y que la misma ley debe de establecer cuales son los elementos específicos de la contribución, así como los principios tributarios que regirán la actividad recaudadora del Estado.

En vinculación con lo anterior el Poder Judicial de la Federación mediante la siguiente jurisprudencia, establece:

“SEGURO SOCIAL, LEY DEL. LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES AUNQUE DIVERSAS A LOS IMPUESTOS, DERECHOS Y CONTRIBUCIONES DE MEJORAS Y DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE EQUIDAD DE ACUERDO CON SU NATURALEZA ESPECIFICA. El Constituyente de 1917 estableció en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, la

obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, pero a su vez consignó el derecho de éstos a que dicha contribución se realizara de la manera proporcional y equitativa que dispusieran las leyes. Es decir, el Constituyente de 1917 plasmó las bases generales de la facultad impositiva del Estado para el logro de las funciones que le están encomendadas, pero dejó al legislador ordinario la facultad de determinar en cada época de la historia la forma y medida en que los individuos y los grupos que integran la sociedad deben contribuir. Así, es el legislador ordinario quien, respetando las bases fundamentales de nuestra Carta Magna, debe definir cuáles son las contribuciones que en cada época existirán de acuerdo con las circunstancias sociales y económicas, con la evolución de la administración pública, con las responsabilidades que el Estado vaya asumiendo en la prestación y mantenimiento de servicios públicos que aseguren el desarrollo integral de los individuos que componen la sociedad. En efecto, el legislador ordinario les ha otorgado el carácter fiscal expresamente en el artículo 267 de la Ley del Seguro Social, y en el presupuesto de egresos, expedido por la Cámara de Diputados en ejercicio de la facultad que le otorga el artículo 74, fracción IV, constitucional, que contempla como parte del gasto público al cual deben destinarse los ingresos que se recaudan en materia de seguridad social por el Instituto Mexicano del Seguro Social. Además, los capitales constitutivos participan actualmente de todas las características propias de una relación jurídica tributaria, a saber: 1) el sujeto activo de la relación es un ente público, el Instituto Mexicano del Seguro Social, que si bien tiene personalidad jurídica y patrimonio propios y diversos al del Estado, fue creado por éste y forma parte de la Administración Pública Federal Paraestatal para realizar una función que al Estado le compete: la del servicio público de seguridad social; 2) es una obligación impuesta unilateralmente por el Estado en virtud de su soberanía para todo aquél que se coloque en la hipótesis normativa, pues ni el patrón ni el trabajador tienen la opción de no acogerse al sistema de seguridad social; 3) es una obligación que tiene su origen en un acto formal y materialmente legislativo: La Ley del Seguro Social; 4) el Instituto encargado de la prestación de este servicio público está dotado por la ley de facultades de investigación del debido cumplimiento a estas obligaciones, así como para, en su caso, determinarlos, fijarlos en cantidad líquida y cobrarlos mediante el procedimiento administrativo de ejecución (artículos 240, fracción XVIII, y 271 de la Ley del Seguro Social); 5) los ingresos que por virtud de tales aportaciones se

recaudan, son para sufragar el gasto público, en tanto se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva y quedan comprendidos dentro de la definición que de tal concepto da la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, y si bien pasan a formar parte del patrimonio del organismo descentralizado, no se funden con el resto de los ingresos presupuestarios por destinarse a un gasto especial determinado en la ley que los instituye y regula, lo que se deriva de su naturaleza que responde a una obligación de carácter laboral pero que para prestarse con mayor eficacia y solidaridad ha pasado al Estado a través del Instituto Mexicano del Seguro Social. Lo anterior no quita a los capitales constitutivos su destino al gasto público, pues nuestra Constitución no prohíbe que las contribuciones se apliquen a un gasto público especial, sino a un fin particular. Consecuentemente, si tales capitales constitutivos tienen naturaleza fiscal, es decir, son contribuciones en términos de lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, los mismos están sujetos al requisito de equidad que en tal precepto se establece.”

Octava Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 77, Mayo de 1994. Tesis: P. XXI/94. Página: 43.

Es aceptado de forma general que la obligación de los mexicanos se encuentra establecida en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, así ha sido definido por Humberto Delgadillo Gutiérrez al señalar: “Conforme a lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, sólo mediante una ley se pueden imponer contribuciones para cubrir los gastos públicos...”¹⁴

Por su parte Francisco Murillo Belmontes indica al respecto que: “En efecto, los grandes lineamientos, los principios esenciales del Derecho Tributario están diseñados y plasmados como Derecho Positivo en numerosos preceptos constitucionales, particularmente, en los artículos 14 y 31 fracción IV, de cuya conjunción, queda consagrado el célebre dogma de “*nullum tributum*

¹⁴ DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO, *Principios de Derecho Tributario*, Ed. Limusa, México, 2001. p. 84.

sine lege”, principio clave en la construcción de la teoría general del Derecho Tributario.¹⁵”

Ahora bien, por ser dicho artículo la base constitucional del Derecho Tributario, de él se desprenden lineamientos que deben de seguir tanto las autoridades legislativas como las administrativas en el ejercicio de sus funciones encomendadas, dichos principios se basan en la legalidad, proporcionalidad, equidad, destino al gasto público y generalidad, razón por la cual en la presente investigación serán estudiados.

1.2.2 Artículo 72, inciso H.

En efecto, de los párrafos antes escritos se desprende que dentro de los diversos requisitos que se deben cumplir en materia tributaria se encuentra el que deben de estar debidamente establecidas en ley. Es decir, por mandato constitucional se exige que las contribuciones se deben de imponer a través de la legislación correspondiente.

En virtud de ser la Cámara de Diputados la que representa los intereses del pueblo, el inciso h) del artículo 72 establece:

“Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

A ...

B...

C...

...

...

¹⁵ MURILLO BELMONTES FRANCISCO, *Lecciones de Derecho Tributario*, Edit. Departamento de Investigaciones Jurídicas de La Escuela de Derecho de la Universidad Autónoma de Zacatecas, México, 1985, p. 59.

...

*H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, **con excepción** de los proyectos que versaren sobre empréstitos, **contribuciones o impuestos**, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.”*

El artículo antes transcrito nos indica que el constituyente buscó siempre la división de poderes, razón por la cual nuestro sistema constitucional prevé dos excepciones: cuando se trate de situaciones de emergencia que pongan en grave peligro la seguridad del país, y cuando el Ejecutivo sea autorizado por el Poder Legislativo para dictar leyes a fin de regular la economía del país y el comercio exterior, lo anterior se desprende de la lectura armónica de los artículos 29, 49 y 131 de nuestra Carta Magna.

Al respecto el teórico Delgadillo Gutiérrez, señala que: “El mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones solamente se pueden imponer por medio de una ley. Esta disposición se reduce al principio de legalidad en materia tributaria. Conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual él y solo él podrá emitir leyes en sentido formal y material; es más, dentro del proceso legislativo, cuando se trata de leyes relativas a las contribuciones, se requiere que la cámara de origen sea precisamente la Cámara de Diputados, la cual, conforme a la Teoría Constitucional, es la representante de la población (artículo 72).”¹⁶

Para dar pleno cumplimiento al requisito en comentario se requiere que toda contribución respete el principio de reserva de ley, esto es, que emane de un acto formal y materialmente legislativo, lo que por exclusión nos lleva a señalar que todo acto debe de revestir dicha forma, ya que de lo contrario sería inconstitucional.

¹⁶ DELGADILLO GUTIÉRREZ LUIS HUMBERTO, *Principios de Derecho Tributario*, Op. Cit. p. 63.

Para hacer hincapié respecto a la importancia del proceso legislativo en materia de contribuciones es importante citar la siguiente tesis jurisprudencial:

“CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 8o. TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2002, QUE ESTABLECE EL IMPUESTO A LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS Suntuarios, ES INCONSTITUCIONAL POR NO HABERSE DISCUTIDO PRIMERO EN LA CÁMARA DE DIPUTADOS. De acuerdo con el artículo 72, inciso H), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la formación de leyes que establezcan contribuciones deberá discutirse primero en la Cámara de Diputados, disposición que se encuentra reiterada en el artículo 62 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos; por tanto, el artículo 8o. transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, incorporado por la Cámara de Senadores, que estableció un impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, resulta inconstitucional por no haberse observado el procedimiento antes indicado. Dicha violación trasciende a la validez de la norma, porque se llevó a cabo en contra del texto expreso de la disposición primeramente citada.”

Novena Época Instancia: Pleno Fuente. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XVI, Diciembre de 2002 Tesis: P. / J.51/2002 Pág. 5 Materia: Constitucional, Administrativa Jurisprudencial.

Por su parte Murillo Belmontes señala: “...Conforme al artículo 72 de la Constitución Federal: todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras se discutirá sucesivamente en ambas (...). Bien en términos del inciso h) del invocado artículo 72, la formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre:

- a) empréstitos
- b) contribuciones o impuestos
- c) reclutamiento de tropas

En conclusión, por mandato constitucional, toda iniciativa de ley o decreto que tenga como contenido contribuciones o impuestos, es decir, materia tributaria, deberá discutirse primero en la Cámara de Diputados....”.¹⁷

La explicación que encontramos es que se deposita tal facultad en la Cámara de Diputados toda vez que se consideran a los diputados como representantes directos del pueblo.

1.2.3. Artículo 73, fracciones VII y XXIX “A”.

Ahora bien, lo que concierne a la competencia y potestad tributaria de la Federación, lo encontramos establecido en las fracciones VII y XXIX del artículo 73 constitucional, el cual analizaremos a continuación.

Respecto a las diferentes tipos de atribuciones que se desprenden de las antes señaladas, Murillo Belmontes señala que: “...las fracciones VII y XXIX del artículo 73 constitucional, que contienen, respectivamente, atribuciones tácitas o ilimitadas, y de exclusividad por la otra, conferidas al Congreso de la Unión, para legislar en torno a la materia fiscal”.¹⁸

Así las cosas nuestra Carta Magna en su artículo 73 otorga la potestad tributaria al Congreso de la Unión para imponer contribuciones, para lo cual hacemos referencia al artículo en comento:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

I ...

II ...

...

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

¹⁷ MURILLO BELMONTES, FRANCISCO, *Lecciones de Derecho Tributario*, Op. Cit. p. 60.

¹⁸ *Ibidem*. p. 172.

...

XXIX-A Para establecer contribuciones:

- 1. Sobre el comercio exterior.*
- 2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º. y 5º. del artículo 27.*
- 3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.*
- 4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, y*
- 5. Especiales sobre:*
 - a) energía eléctrica*
 - b) producción y elaboración de tabacos labrados*
 - c) gasolinas y otros productos derivados del petróleo*
 - d) cerillos y fósforos*
 - e) aguamiel y productos de su fermentación*
 - f) explotación forestal, y*
 - g) producción y consumo de cerveza.*

Las entidades federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondientes a los Municipios, en sus ingresos por conceptos sobre energía eléctrica.”

Por lo que respecta a la fracción VII del artículo en comento encontramos que faculta al Congreso de la Unión para “imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto” de la Federación.

Doricela Mabarak Cerecedo al respecto sostiene que “... las leyes mediante las que se decretan las contribuciones emanan del Poder Legislativo. En el sistema constitucional mexicano el fundamento se encuentra, en primer lugar, en la fracción VII del artículo 73 de la Carta Magna, donde se expresa

que este órgano de gobierno tiene la facultad de expedir todas las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto. A este respecto, el gobierno federal no tiene ninguna limitante en relación con la materia tributaria; es decir, contrariamente a lo que expresan algunos tratadistas, en el sentido de que existen contribuciones que sólo pueden ser decretadas por los gobiernos estatales o municipales, el sistema constitucional de la Federación mexicana permite a su Congreso nacional la posibilidad, sin límite alguno, de expedir todas las contribuciones que se consideren necesarias para cubrir los gastos determinados en el *presupuestos de egresos*, con una sola limitante: que esas contribuciones sean proporcionales y equitativas.”¹⁹

Por lo que respecta a la fracción XXIX, la misma enumera una serie de materias sobre las que de forma exclusiva la Federación tendrá facultades para establecer cargas tributarias, así Delgadillo Gutiérrez justifica dicha exclusividad al señalar que: “El sistema federal mexicano, a través de la Constitución, ha generado grandes problemas económicos para el desarrollo de los Estados miembros en virtud de las limitaciones que se imponen a éstos, limitaciones que hasta cierto punto son justificadas, pues de otra manera se originaría un poder federal débil cuya existencia estaría amenazada por el poderío de los estados.”²⁰

Doricela Mabarak Cerecedo sostiene al respecto lo siguiente: “...la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución mexicana señala que, en determinadas actividades económicas, la Federación tiene facultad privativa para imponer contribuciones. Es decir, que únicamente el gobierno federal puede decretar determinado tipo de contribuciones, con exclusión desde luego, de las haciendas públicas estatales y municipales que están *privadas* de gravar esas actividades con contribuciones locales ya que, como se dijo, eso es facultad exclusiva del gobierno federal.”²¹

¹⁹ MABARAK CERECEDO, DORICELA. *Derecho Financiero Público*. Op. Cit. p. 71.

²⁰ DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. *Principios de Derecho Tributario*, Op. Cit. p.49.

²¹ MABARAK CERECEDO, DORICELA. *Derecho Financiero Público*. pp. 71 y 72

De la interpretación armónica de las fracciones antes señaladas tenemos según diversos doctrinarios que existen dos tipos de contribuciones unas “ordinarias” y otras “especiales”, así las define Diep Diep al señalar: “Consecuentemente, la coexistencia de estas dos fracciones dentro de un mismo precepto induce a suponer, de entrada, que existen dos clases principales de contribuciones: unas, -que pudieran estimarse como “ordinarias” y que deben servir para “*cubrir el Presupuesto*”; y otras, que tienen el carácter de “*especiales*”, -cuya recaudación es compartible con las entidades federativas y sus municipios-“.²²

Así las cosas, y haciendo una interpretación armónica de los artículos 31, fracción IV, 73, fracciones VII, y XXIX-A de la Constitución Federal se desprende que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público no solo de la Federación, sino también del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios, así tenemos que unas contribuciones deben de servir para cubrir el Presupuesto y otras de carácter especial, materias sobre las que de forma exclusiva la Federación tendrá facultades para establecer cargas tributarias, mismas que son señaladas en la propia fracción XXIX del artículo 73.

²² DIEP DIEP, DANIEL. *El Tributo y la Constitución*. Ed. Pac., México, 1991. p. 76

CAPITULO II

Principios Tributarios.

Los principios tributarios revisten una gran importancia dentro del Derecho Tributario, toda vez que dichos principios al igual que las leyes respectivas son las encargadas de regular el actuar del Estado, cuando éste hace ejercicio de su potestad tributaria.

En la primera parte del presente capítulo se expondrá lo referente a los Principios Constitucionales, en virtud de que es nuestra propia Carta Magna y las leyes respectivas las que establecen de forma pormenorizada el actuar de la autoridad, toda vez que no es posible pensar que la Autoridad Tributaria, por el simple hecho de serlo, puede actuar a su libre arbitrio, violentando con ello las garantías individuales de los gobernados. Por lo que respecta a la segunda parte del capítulo se abordará lo referente a los principios doctrinales de las contribuciones por su notoria relevancia a lo largo de la evolución que se ha generado en la materia que nos ocupa.

2.1. Principios constitucionales de las contribuciones.

El ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado debe de estar plenamente regulado, es decir, deben existir disposiciones que le indiquen su actuar. Así tenemos que los principios indicarán los lineamientos que tendrá que seguir el Estado, de tal forma que deje a salvo la esfera jurídica de los gobernados.

Los principios fundamentales de todo orden jurídico se encuentran establecidos en nuestra Carta Magna, así tenemos que la fracción IV del artículo 31 Constitucional establece:

“ARTICULO 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

I. ...

II. ...

III. ...

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

El anterior precepto es de vital importancia en el orden jurídico tributario, toda vez que de él se desprenden los principios que desarrollaremos en el presente capítulo.

Respecto a la clasificación de los principios Diep Diep señala que: “...entenderemos que no existe diferencia alguna entre los principios doctrinarios de derecho y los pretendidos principios exclusivamente constitucionales o particularmente “tributarios”, “procesales”, etc., pues aunque todos ellos lo sean “de derecho” –dicho sea en términos genéricos- sólo pueden ser principios de verdad cuando provengan de la norma constitucional y permeen a todas las demás áreas o ramas del orden jurídico.”¹

2.1.1. Garantía de legalidad.

Sobre el principio de legalidad es de suma importancia hacer algunas acotaciones previas a su estudio, así tenemos a Curiel Villaseñor haciendo referencia a la distinción de este principio tributario y el establecido en el artículo 14 y 16 constitucional señala que: “La primera consideración a comentar sobre el principio de legalidad es que éste, a pesar de ser considerado como un verdadero derecho garantizado por el Estado, no precisamente se refiere a la garantía de legalidad consagrada en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna.”²

Por otro lado, Ignacio Burgoa señala respecto a la garantía consagrada en el artículo 16 de nuestra Carta Magna lo siguiente: “El artículo 16 de nuestra Constitución es uno de los preceptos que imparten mayor

¹ DIEP DIEP, DANIEL, *El Tributo y la Constitución*, Op. Cit. pp. 216 y 217.

² CURIEL VILLASEÑOR, OMAR, *Principios Tributarios*, México, 2002, Ediciones Fiscales ISEF, p. 69.

protección a cualquier gobernado, sobre todo a través de la garantía de legalidad que consagra, la cual, dadas su extensión y efectividad jurídica, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que no sólo sea arbitrario, es decir, que no esté basado en norma legal alguna, sino contrario a cualquier precepto, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que éste pertenezca”.³

Por su parte Mabarak Cerecedo señala: “El artículo 14 de la Carta Magna señala en su segundo párrafo que a ninguna persona se le puede privar de sus intereses jurídicos, de entre los que ocupan un importante lugar, sus propiedades, posesiones y derechos, y que no le pueden ser arrebatados arbitrariamente por la autoridad, ni siquiera con el pretexto de aplicar el producto de esos bienes al pago de créditos fiscales, en este caso sería necesario que antes siguiera un proceso legal, si no se efectúa así, el acto de privación será considerado ilegal, y el particular podrá impugnar el acto, utilizando para ello los medios de defensa que se le otorgan por la violación de sus garantías constitucionales. Esto es lo que se conoce con el nombre de garantía de legalidad.”⁴

Ahora bien, en cuanto a la materia fiscal, la misma autora señala en su parte relativa que: “En materia fiscal esta garantía consiste en que para que la autoridad pueda hacer efectivo un cobro tributario, incluso coactivamente, sobre los bienes o propiedades de una persona, es necesario que antes exista una ley que la obligue al pago de una contribución y que ésta contenga los elementos necesarios para llegar a la determinación, liquidación y pago de dicha contribución, y además que en la propia ley fiscal existan los dispositivos necesarios para que cuando el contribuyente se niegue a cumplir con su obligación de pago, la autoridad fiscal pueda sustituirse al particular en el procedimiento de determinación y liquidación, y llegue incluso a la etapa del cobro coactivo del crédito fiscal insoluto, mediante el procedimiento de

³ BURGOA ORIHUELA, IGNACIO, *Las Garantías Individuales*, Ed. Porrúa, México, 1988, p. 583.

⁴ MABARAK CERECEDO, DORICELA, *Derecho Financiero Público*, Op. Cit. p. 73.

embargo y remate de los bienes propiedad del contribuyente, para aplicar el producto del remate al pago de los créditos fiscales.”⁵

Lo anterior no exime a la autoridad administrativa de la obligación de llevar un debido proceso legal, por lo que deberán existir en la propia ley los preceptos legales que regulen el actuar tanto de fondo como de forma de las autoridades, de tal suerte que no resulten conculcatorio de las garantías individuales de los gobernados.

Por lo antes argumentado, se desprende que existe un principio denominado “reserva de ley”, mismo que exige que el Estado solo podrá determinar contribuciones a través de la Ley, razón por la cual más que un principio de legalidad con la amplitud que dicho concepto conlleva, se convierte en una verdadera garantía para el contribuyente.

En cuanto al principio de “reserva de ley” en materia tributaria la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en los siguientes términos:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en 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. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta

⁵ Ibidem. pp. 73 y 74.

y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea

indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.”

Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VI, Noviembre de 1997, Tesis P. CXLVIII/97, pág. 78.

De la jurisprudencia antes citada se desprende por un lado que el principio de legalidad se encuentra establecido a través de la fracción IV del artículo 31 constitucional, en cuanto a que los mexicanos deben contribuir para el gasto público, de forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y que dicho principio tiene una estrecha relación con el principio de reserva de ley. Lo cierto es que el principio de legalidad obliga al Estado a plasmar en ley todas y cada una de las contribuciones a cargo de los gobernados.

En el mismo orden de ideas tenemos que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados se encuentre plenamente establecida en 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 posibles actos arbitrarios por parte 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 de contribuir para los gastos públicos del Estado, y la autoridad no pueda sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Por lo que el principio general de legalidad, consiste en que ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior. Por lo que si la autoridad administrativa no da cabal cumplimiento a lo antes señalado, tendría que

considerarse dicho acto administrativo como contrario al régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el argumento con que pretenda justificársele.

Ahora bien, el simple hecho de que la contribución este plasmada en la Ley no significa que se cumpla cabalmente con el principio de legalidad, toda vez que, como se expuso en el capítulo anterior, además debe de contener los elementos necesarios de toda contribución.

Al respecto Curiel Villaseñor señala: "...el principio de legalidad no significa tan sólo que la contribución, como tal, ha de ser determinada por una ley, sino que sugiere que el Poder Legislativo (en su calidad de representante de la población que integra un Estado) habrá de determinar, de una forma clara y precisa, todos los elementos que mantienen los supuestos de la relación tributaria, conocidos en la tradición jurídico-fiscal como elementos de las contribuciones, no solamente para que exista una garantía formal sobre la legalidad impositiva, y un estricto apego a derecho por parte de la autoridad fiscal, sino también para que los actos económicos que realiza el sujeto activo de la relación tributaria encuentre un fundamento jurídico que le impida actuar con iniquidad, y para que el sujeto pasivo de la misma relación pueda regirse bajo el conocimiento de la norma fiscal."⁶

El referido principio de legalidad, atiende principalmente al hecho de que todos los elementos de las contribuciones, deben de estar previstos en ley, pues de lo contrario se vulneraría la seguridad jurídica de los contribuyentes, dejando al completo arbitrio de la autoridad, el determinar dichos elementos torales de toda contribución, lo cual por otra parte vulneraría el principio de autodeterminación de las contribuciones.

Sin duda pues, que el Derecho Tributario encuentra sustento en el principio de legalidad y en consecuencia, sólo pueden existir obligaciones y derechos en los términos de la ley que así lo disponga.

⁶ CURIEL VILLASEÑOR, OMAR, *Principios Tributarios*, Op. Cit. p. 73.

Así lo ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en reiteradas ocasiones, tal y como consta a continuación:

“IMPUESTOS PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS. Al disponer el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por Ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, **sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago estén consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante, y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.** Es decir, el principio de legalidad significa que la Ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad, en materia tributaria, puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, “*nullum tributum sine lege*”.

Amparo en revisión 331/76.- María de los Angeles Prendes de Vera.- 31 de agosto de 1976.- Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5332/75.- Blanca Meyerberg de González.- 31 de agosto de 1976.- unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5464/75.- Ignacio Rodríguez Treviño.- 31 de agosto de 1976.- unanimidad de 15 votos.

De la anterior tesis se desprende que los elementos esenciales de las contribuciones, por ningún motivo y bajo ninguna circunstancia pueden quedar definidos si no es en forma directa por la propia ley que establezca los referidos gravámenes.

No queda pues, lugar a dudas o confusiones, respecto de los presupuestos básicos con que debe contar toda ley que pretenda gravar a los particulares, si la misma va encaminada a respetar el principio de legalidad.

Por lo anteriormente expuesto podemos concluir que en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se confirma el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda contribución sólo puede establecerse mediante un ordenamiento formal y materialmente legislativo, esto es, una norma general y abstracta que emane del poder público que constitucionalmente se encuentra facultado para legislar. Luego entonces, cualquier disposición tributaria que no defina o regule con toda precisión el alcance y demás elementos de la obligación impositiva a cargo de los sujetos, (sujeto, objeto, base, tasa-tarifa y época de pago) da margen a actuaciones arbitrarias por parte de las autoridades administrativas o de particulares, y por tanto resulta contraria al principio de legalidad tributaria consagrado en la fracción IV del referido artículo 31 constitucional.

2.1.2. Principio de equidad.

Como ya lo señalamos, todo tributo que pretenda ser constitucional debe ajustarse a lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho precepto establece como obligación de todos los mexicanos el contribuir al gasto público así de la Federación, como al Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Saldaña Magallanes sostiene como concepto del principio de equidad el siguiente: “El principio de equidad se traduce en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria (contribuyente), que medularmente consistirá en que los contribuyentes de un mismo impuesto guarden o tengan un mismo trato.”⁷

Cualquier tributo que carezca de alguno de estos requisitos, necesariamente será contrario a lo dispuesto por la Constitución General de la República, ya que el Constituyente concedió al legislador facultades para establecer contribuciones, pero también lo limitó a respetar estas garantías.

La doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes al señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad del sujeto pasivo ante la ley. Así las cosas, la equidad tributaria radica esencialmente en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Adolfo Arrijoa señala que: “...una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece.”⁸

Lo anterior nos lleva a concluir que las leyes impositivas deben ir dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos, es decir, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos para que surja el hecho generador del tributo. De no cumplir lo anterior, daría como resultado encontrarnos frente a una contribución inequitativa y, por ende, violatoria del artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido lo siguiente:

“IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.
También este Tribunal Pleno ha considerado que la

⁷ SALDAÑA MAGALLANES, ALEJANDRO, *Curso Elemental Sobre Derecho Tributario*, Ed. ISEF, México, 2005, pp. 46 y 47.

⁸ ARRIOJA, ADOLFO, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, 1ª ed. 1982, p. 81.

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

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1974, Primera Parte, Pleno, Página 321 y 322.”

La Suprema Corte de Justicia de la Nación definió el concepto de equidad al emitir la siguiente jurisprudencia a saber:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice 2000

Tomo: Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN

Tesis: 419

Página: 482

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. *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 cualitativa 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. 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 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, etc., 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.”

Séptima Época:

Amparo en revisión 5554/83.-Compañía Cerillera "La Central", S.A.-12 de junio de 1984.-Mayoría de catorce votos.-Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón

Amparo en revisión 2502/83.-Servicios Profesionales Tolteca, S.C.-25 de septiembre de 1984.-Mayoría de dieciséis votos.-Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón.-Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Amparo en revisión 3449/83.-Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A.-10 de octubre de 1984.-Mayoría de catorce votos.-Disidente: Raúl Cuevas Mantecón.-Ponente: José Ramón Palacios Vargas.

Amparo en revisión 5413/83.-Fábrica de Loza "El Anfora", S.A.-10 de octubre de 1984.-Mayoría de quince votos.-Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón.-Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Amparo en revisión 441/83.-Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A.-6 de noviembre de 1984.-Mayoría de catorce votos.-Ponente: Eduardo Langle Martínez.

Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, página 256, Pleno, tesis 275.”

Así, es mandato constitucional el que las contribuciones establecidas en ley sean fijadas con equidad, lo anterior se obtiene tratando igual a los

iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias; por tanto, dentro de este contexto, el principio de equidad va a significar 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 la hipótesis de causación, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, principio de proporcionalidad que se desarrollará en el punto inmediato posterior.

Conforme a estas premisas, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores de todo ordenamiento jurídico, pretendiendo evitar que existan disposiciones legales que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación, la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre sujetos jurídicamente iguales.

Es importante hacer notar, que el propio Pleno de nuestro más alto Tribunal, ha establecido en Jurisprudencia firme, los elementos que se desprenden de la equidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional. Independientemente de que más adelante se transcribirá la Jurisprudencia en cuestión, dichos elementos son los que a continuación se detallan:

1. No toda desigualdad de trato por la Ley supone una violación al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

2. A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.

3. No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino solo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción.

4. Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la Ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Para reforzar lo expresado hasta el momento, cabe citar las siguientes jurisprudencias:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien,

propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.”

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época.- Tomo V, Junio de 1997, Pág. 36.

En ese mismo orden de ideas encontramos el siguiente criterio:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. *El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se*

ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente:

Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.- Novena Época.- Tomo V, Junio de 1997, Pág. 43.

En conclusión podemos decir, que tributar bajo el principio de equidad significa que se conceda un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias, es decir, que quienes se encuentren en idénticas situaciones en lo concerniente a las hipótesis de causación, tributemos de manera igual, así tenemos al principio de equidad como uno de los valores superiores de todo ordenamiento jurídico, pretendiendo evitar que existan disposiciones legales que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación, la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre sujetos jurídicamente iguales.

2.1.2. Principio de proporcionalidad.

De acuerdo con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda contribución que se determine a cargo de los particulares, debe de ser proporcional.

La proporcionalidad en materia tributaria es un concepto complejo, pero que en síntesis, consiste en gravar al sujeto de conformidad con su capacidad real para contribuir al gasto público.

El término proporcional aparece ya en la Constitución de 1857, teniendo su antecedente histórico en la Constitución de Cádiz, el cual establecía lo siguiente:

“Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”

Posteriormente, el constituyente de 1916-1917, ratificó la presencia constitucional de dicho principio rector.

Delgadillo Gutiérrez define al principio de proporcionalidad como: “La proporcionalidad se refiere al carácter económico de la carga impositiva. Se debe atender al panorama general de una economía nacional para poder determinar cual es la relación y proporción entre las distintas fuentes impositivas”.⁹

Reyes Altamirano afirma: “Significa que la contribución grave la riqueza, bienes, ingresos, gastos, patrimonio, servicios requeridos, etc., de acuerdo con la capacidad contributiva de cada uno de los contribuyentes.”¹⁰

Por su parte Curiel Villaseñor sustenta que: “En materia tributaria, la proporcionalidad ha sido representada a través de un porcentaje (%), y sin duda es un concepto que se utiliza para determinar el monto de una contribución a pagar, por parte del contribuyente, y que afecta de manera directa sobre su capacidad económica.”¹¹

De los anteriores conceptos, resulta que todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función a la capacidad contributiva del gobernado.

En estos términos se ha pronunciado el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer en Jurisprudencia lo siguiente:

*Séptima Época
Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice 2000
Tomo: Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN*

⁹ DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO, *Principios de Derecho Tributario*, Op. Cit. p. 72.

¹⁰ REYES ALTAMIRANO, RIGOBERTO, *Elementos Básicos de Derecho Fiscal*, Ed. Coordinación Editorial de la Universidad de Guadalajara, México, 2001, p. 62.

¹¹ CURIEL VILLASEÑOR, OMAR, *Principios Tributarios*, Op. Cit. p. 63.

Tesis: 255

Página: 302

“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 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, etc., 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.”

Séptima Época:

Amparo en revisión 2598/85.-Alberto Manuel Ortega Venzor.-26 de noviembre de 1985.-Unanimidad de diecisiete votos.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 2980/85.-Jesús Farías Salcedo.-26 de noviembre de 1985.-Unanimidad de diecisiete votos.- Ponente: Luis Fernández Doblado.

Amparo en revisión 2982/85.-Rubén Peña Arias.-26 de noviembre de 1985.-Unanimidad de diecisiete votos.- Ponente: Fausta Moreno Flores.

Amparo en revisión 4292/85.-Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León.-26 de noviembre de 1985.-Unanimidad de diecisiete votos.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 4528/85.-Jean Vandenhoute Longard.-26 de noviembre de 1985.-Unanimidad de diecisiete votos.- Ponente: Carlos de Silva Nava.

Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, página 171, Pleno, tesis 170.”

De conformidad con lo antes transcrito, resulta claro que para que se cumpla con el principio de proporcionalidad en una relación jurídico-tributaria, es necesario que el sujeto pasivo de la relación, es decir el ciudadano, contribuya al sostenimiento del gasto público del Estado bajo cuya soberanía se encuentra, en una proporción real y concreta a su capacidad económica.

Gallegos Reyes por su parte define al principio de proporcionalidad como “...la acción directa de contribuir al gasto público como signo manifiesto de la capacidad económica del sujeto pasivo, y que al momento de desarrollar el hecho imponible se convierte en capacidad contributiva. Por lo que si no hay una relación de equilibrio entre la contribución y la capacidad de contribuir del sujeto, el impuesto se torna inconstitucional.”¹²

Como observamos en las diferentes concepciones del principio de proporcionalidad, para lograr que las leyes cumplan con dicha garantía tributaria, en términos generales, es necesario que se establezcan rangos de contribuyentes, a efecto de que se grave con una tasa mayor a aquellos que perciben más ingresos y que, por tanto, pueden contribuir con una mayor cantidad al gasto público, respecto de aquellos que perciben menores ingresos,

¹² GALLEGOS REYES, HUMBERTO, *El Juicio de Amparo*, Op. Cit. p. 25.

los cuales estarían gravados con una tasa menor. Para estos efectos, se han establecido en las leyes que gravan los ingresos de los particulares, tarifas progresivas.

En relación con lo anterior, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que para medir la proporcionalidad tributaria, será necesario atender al objeto propio de cada gravamen. El citado criterio establece textualmente lo siguiente:

*Octava Época
Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice 2000
Tomo: Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN
Tesis: 417
Página: 480*

“PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. *La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.”*

Octava Época:

Amparo en revisión 1717/88.-Constructora Maple, S.A. de C.V.-5 de septiembre de 1989.-Mayoría de diecisiete votos.-Ausentes: Salvador Rocha Díaz y Noé Castañón León.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón.-Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2286/88.-Johnson and Johnson de México, S.A. de C.V.-5 de septiembre de 1989.-Mayoría de diecisiete votos.-Ausentes: Salvador Rocha Díaz y Noé

*Castañón León.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón.-
Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.*

*Amparo en revisión 2384/88.-Cámara Nacional de la
Industria Editorial Mexicana.-5 de septiembre de 1989.-
Mayoría de diecisiete votos.-Ausentes: Salvador Rocha
Díaz y Noé Castañón León.-Ponente: Mariano Azuela
Güitrón.-Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor
Poisot.*

*Amparo en revisión 1564/88.-Telas Especiales de México,
S.A. de C.V.-6 de septiembre de 1989.-Mayoría de
diecisiete votos.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón.-
Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.*

*Amparo en revisión 1463/88.-Química Fluor, S.A. de C.V.-
5 de diciembre de 1989.-Mayoría de dieciocho votos.-
Ausente: Luis Fernández Doblado.-Ponente: Fausta
Moreno Flores.-Secretario: Guillermo Cruz García.*

*Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, página 255,
Pleno, tesis 273.*

Como se ha mencionado, el principio de proporcionalidad es aquél conforme al cual los particulares deben en función de sus respectivas capacidades económicas, aportar a la hacienda pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos que necesariamente deben de existir como fuente para generar riqueza pública; debiendo además, existir una relación causa-efecto del origen que motiva la obtención del ingreso, utilidad o rendimiento con el de la carga tributaria y por eso, en el tradicional principio de proporcionalidad que apuntara Adam Smith tal y como se estudiará más adelante y que ha sustentado el Poder Judicial Mexicano, las cargas tributarias deben distribuirse justa y adecuadamente entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes.

Para ilustrar lo anterior, a continuación se transcribe la Jurisprudencia que al respecto ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL. 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 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 ingresos. 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 mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que pro ceda, 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 trata miento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., 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.”

Séptima Época. Primera Parte,
Vols. 181-186, Amparo en Revisión 5554/83. Compañía Cerillera “La Central”, SA. Mayoría de 14 de votos.
Vols. 187-192. Amparo en Revisión 250/83. Servicios Profesionales Tolteca, SA. Mayo ría de 16 votos.
Vols. 187-192. Amparo en Revisión 441/83. Cerillos y Fósforos “La Imperial”, SA. Mayoría de l4 votos.
Vols. 187-192. Amparo en Revisión 2449/83. Fundadora de Aceros Tepeyac, SA. Mayo ría de votos.
Vols. 187-196. Amparo en Revisión 5413/83. Fábrica de Loza “El Ánfora”, SA. Mayoría de 15 votos.

El principio de proporcionalidad es el que le permite al sujeto pasivo, guardar un equilibrio en la relación de sus riquezas con lo que está obligado a contribuir con vistas al erario público, es decir, atiende plenamente a su capacidad contributiva, entendiéndose ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos.

Corroborar lo anterior, el siguiente criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva.** Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.”

De los anteriores criterios jurisprudenciales, resulta que todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función de la capacidad contributiva del gobernado, tal como lo señala nuestra Constitución en su artículo 31 fracción IV.

De conformidad con lo antes transcrito, resulta claro que para que se cumpla con el principio de proporcionalidad, es necesario que el sujeto pasivo de la relación, es decir el ciudadano, contribuya al sostenimiento del gasto público del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción real y concreta a su capacidad económica.

Para lograr que las leyes cumplan con la garantía de proporcionalidad tributaria, en términos generales, es necesario que se establezcan rangos de contribuyentes, a efecto de que se grave con una tasa mayor a aquellos que perciben más ingresos y que, por tanto, pueden contribuir con una mayor cantidad al gasto público, respecto de aquellos que perciben menores ingresos, los cuales estarían gravados con una tasa menor. Para estos efectos, se han establecido en las leyes que gravan los ingresos de los particulares, tarifas progresivas.

2.1.4. Principio de destino al gasto público.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que debemos de contribuir para el gasto público de manera proporcional y equitativa, de tal suerte que definiremos que se entiende por gasto público para poder tener una visión mas amplia del principio en comento.

Analizaremos diferentes conceptos emitidos por estudiosos de la materia, que al respecto han señalado:

Margáin Monautou define al gasto público como: "...toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades en los términos previstos en el presupuesto".¹³

Flores Zavala afirma: "...gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal".¹⁴

Mabarak Cerecedo señala: "...conjunto de erogaciones, generalmente en dinero, que realizan tanto los órganos del Estado, como las demás entidades públicas, que incide sobre las finanzas estatales, y que tiene

¹³ MARGAIN MANATOU, EMILIO, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, Op. Cit. p. 135.

¹⁴ FLORES ZABALA, ERNESTO, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, México, 1998, p. 226.

el propósito de satisfacer los objetivos y metas que el Estado se propone para un ejercicio fiscal determinado.”¹⁵

En palabras de Chapoy Bonifaz el gasto público es “...el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos, para cubrir el servicio de la deuda y para realizar diversos pagos de transferencias –pensiones, jubilaciones, subsidios-.”¹⁶

En opinión de Gabino Fraga debe entenderse como gasto público: “...los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando entonces excluidos de su concepto los que se destinen a la satisfacción de una necesidad individual”.¹⁷

Respecto al concepto de gasto público el Poder Judicial ha sostenido:

Tesis Seleccionada
Instancia: 2a. Sala
Época: 9a. Época

Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XXI, Enero de 2005 Tesis: 2a. IX/2005 Página: 605 Materia: Administrativa Tesis aislada.

“GASTO PÚBLICO. *Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "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 relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o*

¹⁵ MABARAK CERECEDO, DORICELA, *Derecho Financiero Público*, Op. Cit. p. 23.

¹⁶ CHAPOY BONIFAZ, DOLORES BEATRIZ, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 4ª. Edición, Tomo II, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Ed. Porrúa, 1991, p. 1525.

¹⁷ FRAGA, GABINO, *Derecho Administrativo*, 31ª. Edición, México, Porrúa, 1998, p. 326.

sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad."

Amparo en revisión 1305/2004. Jorge Ernesto Calderón Durán. 19 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Ahora bien, para que realmente exista gasto público Valdés Villareal señala que es necesario:

A. "La asignación de fondos para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o los Estados o del Municipio;

B. Quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio;

C. Que se haga conforme una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto."¹⁸

Para lograr que las contribuciones estén destinadas al gasto público se requieren de ciertas etapas, tal y como hace mención Gallegos Reyes al señalar: "...toda contribución sin excepción debe estar destinada al gasto público, y ¿cómo se logra esto? La solución es simple, pues por cada peso que ingrese a la Federación, Estados y Municipios, deberá de existir previamente un destino, y esto se logra mediante la aprobación del presupuesto de egresos de la Federación que presenta a la Cámara de Diputados, ya que es en dicho presupuesto en donde se plasman las partidas necesarias para el sostenimiento del Estado. De igual forma, las contribuciones que se obtendrán para cubrir estos gastos se plasmarán en la Ley de Ingresos de la Federación cuya iniciativa enviará el ejecutivo al Congreso para que de ahí siga todo el

¹⁸ VALDES VILLAREAL, MIGUEL, *Principios Constitucionales que Regulan las Contribuciones, Estudios de Derecho Público Contemporáneo*, UNAM/FCE. México. 1972, p. 337.

proceso necesario para su aprobación como acto formal y materialmente legislativo.”¹⁹

Murillo Belmontes por su parte señala: “...las contribuciones que paga el ciudadano, han de significarle un beneficio, casi siempre indeterminado, equivalente al monto de su aportación, convertido en servicios públicos tales como escuelas, hospitales, carreteras, etc. De no ser así, de no canalizarse el ingreso, en lo general, a sufragar los presupuestos federal, estatal y municipal, mismos que a su vez contienen proyectos de satisfacción a necesidades indigentes que reclama la colectividad, seguramente daría lugar a que los gobernados asumieran actitudes de franca rebeldía al reclamo del pago del tributo.”²⁰

Al respecto Curial Villaseñor realiza las siguientes acotaciones respecto del al gasto público: “...se le ha llamado gasto público a todas las erogaciones que realiza el Estado, y su realización y desarrollo se encuentran supeditados a principios de tipo económico, de tipo financiero y, por supuesto, bajo un régimen de legalidad encabezado por la norma constitucional. De hecho, el desarrollo de las erogaciones a cargo del Estado se encuentra sometido a las reglas propias del derecho presupuestario, como rama del derecho financiero, que atiende directamente sobre los principios para la erogación de los recursos económicos del Estado. Por ello se puede asegurar que el concepto de gasto público representa el primer límite constitucional al Poder Tributario del Estado, ya que sería contrario a lo establecido por nuestra Carta Magna que se pretendiera cobrar contribuciones para otro fin.”²¹

El fundamento constitucional para lo anteriormente señalado lo encontramos en la fracción IV del artículo 74, primero y segundo párrafos:

“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

¹⁹ GALLEGOS REYES, HUMBERTO, *El Juicio de Amparo en Materia Fiscal 2004*, Op. Cit. pp. 30 y 31.

²⁰ MURILLO BELMONTES, FRANCISCO, *Lecciones de Derecho Tributario*. Op. Cit. pp. 199 y 200.

²¹ CURIEL VILLASEÑOR, OMAR, *Principios Tributarios*, Op. Cit. p. 37.

...
...
...

Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.”

Así las cosas es de suma importancia la aprobación y promulgación de la Ley de Ingresos ya que de no promulgarse ésta, aunque existan leyes específicas en que se establezca la forma en que el sujeto pasivo de la relación tributaria debe de contribuir, no puede hacerse cobro alguno.

El poder judicial ha sustentado en reiteradas ocasiones que no es necesario que se establezca en la ley específica que los ingresos recaudados se destinen a sufragar el gasto público, ya que ello se desprende de la Ley de Ingresos de la Federación y del Presupuesto de Egresos de la Federación, criterio que se sustenta con la siguiente jurisprudencia:

*Tipo de documento: Jurisprudencia
Séptima época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 181-186 Primera Parte
Página: 244*

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

legislaturas, a cubrir un gasto en especial, siempre que éste sea en beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.”

Séptima Época, Primera Parte:

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

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

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

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

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

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 26, tesis P./J. 106/99, de rubro "CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PUBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL."

En este mismo sentido, la jurisprudencia que a continuación se transcribe hace referencia al sentido social y de interés colectivo que dicho principio posee.

Tipo de documento: Jurisprudencia
Séptima época
Instancia: Sala Auxiliar
Fuente: Informes
Tomo: Informe 1969

“GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etcétera. **El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no esta capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación".** El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas

constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de un función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción esta destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.”

Por lo que el principio de destino al gasto público en términos de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna debe ser entendido como la búsqueda de un beneficio social que tienda a lograr las condiciones de bienestar deseadas para la población, así como satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad.

2.1.5 Principio de generalidad.

El principio de generalidad es un tema cuyo estudio inicialmente le corresponde al Derecho Constitucional, pero por la relevancia que reviste el mismo en materia tributaria, se encuentra muy relacionado.

El principio de generalidad ha sido definido por Flores Zavala de la siguiente manera:

“Derivado del artículo 13 constitucional, podemos establecer el siguiente principio. Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal

forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto de impuesto.

Al hablar del principio de generalidad que integra el de justicia, se mencionó que este principio no exige que todos los sujetos pasivos con capacidad contributiva paguen todos los impuestos establecidos por el Estado, sino únicamente que pague cada quien algún impuesto, de manera que unas personas pagarán ciertos gravámenes y otras pagarán otros.

La ley de impuestos puede gravar determinado producto que sólo es elaborado por uno o por cierto número de fabricantes, o referirse a ciertas cuantías de rentas o capitales, sin violar el principio de generalidad y sin ser por lo mismo privativa, siempre que concorra con otros gravámenes que graven a los otros grupos sociales que, por sus términos, sea posible aplicarla a cualquiera persona que se encuentre dentro de la situación que esta ley señale como hecho generador del crédito fiscal y que a hechos generadores iguales correspondan créditos iguales.”²²

Por su parte Rodríguez Lobato lo define como: “El principio de generalidad consiste en que la ley, como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, pues de otra forma no podría ser reputada como una disposición legislativa, en el sentido material, pues le faltaría algo que pertenece a su esencia y estaríamos en presencia de lo que el artículo 13 de la Constitución General de la República prohíbe bajo el nombre de la ley privativa, en otras palabras, este principio significa que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincidan con la hipótesis normativa ahí prevista.”²³

Siguiendo con la definición del concepto de principio de generalidad, Carrasco Iriarte indica al respecto que: “Como ya se indicó con anterioridad, la ley debe abarcar a todas las personas cuya situación particular se ubique en la

²² FLORES ZAVALA, ERNESTO, *Finanzas Publicas Mexicanas*, Op. Cit. pp.157 y 159.

²³ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal*, Op. Cit. p. 44.

hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal.”²⁴

De las anteriores concepciones, tenemos que las Leyes Tributarias no deben gravar a una o varias personas consideradas individualmente, sino que dicha carga tributaria se debe establecer en tal forma que el sujeto pasivo del impuesto sea cualquier persona que realice el supuesto fáctico previsto por la norma.

Una de las principales características de una ley es que sea de aplicación general, abstracta e imparcial, es decir, que debe contener una disposición que no desaparezca con su aplicación a un caso concreto previsto y determinado de antemano, y que se aplique sin consideración de especie o persona, a todo los casos idénticos al que proviene, es lógico concluir, que aquella ley que carezca de estos requisitos, indudablemente será una ley privativa y por tanto, contraria a la garantía de igualdad prevista en el artículo 13 constitucional, en comento.

Así lo ha sostenido el Poder Judicial Federal al emitir el siguiente criterio:

Tipo de documento: Tesis aislada
Quinta época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: CXXIX
Página: 99

“IMPUESTO A COOPERATIVAS PESQUERAS, FALTA DE GENERALIDAD DEL. Carece del requisito de generalidad la Ley del Impuesto sobre Explotación de Especies de Pesca publicada en el Diario Oficial de 30 de diciembre de 1948, según se desprende de su artículo 2o. que dice: "Son causantes de este impuesto las cooperativas pesqueras que conforme a la ley, se dediquen a la explotación en cualquier forma, de los productos indicados en el artículo anterior, en aguas territoriales de la República", lo cual viene a significar que

²⁴ CARRASCO IRIARTE, HUGO, *Derecho Fiscal I*, Ed. IURE editores, S.A. de C.V., México, 2001. p. 29.

cualquiera otra persona moral o física, no es causante del citado impuesto, o sea, que no causan el impuesto las demás personas que no sean sociedades cooperativas, lo que evidencia que las citadas sociedades quedan colocadas en un plano de desigualdad con relación a las demás personas, ya sean físicas o sociedades civiles, que se dediquen a la misma actividad. De aquí la conclusión de que el impuesto de que se trata es contrario a los principios establecidos por el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que al no ser general, tampoco es equitativo, puesto que la generalidad de una ley se constituye por aplicarse a un indeterminado número de sujetos en quienes concurren los supuestos objetivos de aquella, con independencia de supuestos puramente subjetivos como son los referentes a la calidad, condición y forma jurídica, o estatuto personal de los obligados y que en consecuencia se violen las garantías de los artículos 14 y 16 constitucionales. Y si bien el artículo 31 de la Ley de Pesca vigente al momento en que se expidió la que ahora se reclama, prevenía que solamente las cooperativas podían explotar cierto número de especies, la ley impugnada grava no solamente la pesca de esas mismas especies, sino que incluye también la de cuatro especies más (cabrilla, almeja, langostinos y curbina) que según la Ley de Pesca de 1947 podían ser explotadas sin la exclusividad conferida a las cooperativas, de manera que el impuesto creado por el ordenamiento que se reclama abarca además de las especies reservadas a las cooperativas, otras especies que no lo estaban y que podían ser explotadas por particulares o empresas sin carácter de cooperativas y que por lo mismo, quedaban fuera del gravamen impugnado, por lo que en efecto se incurrió en la falta de generalidad del tributo.”

Amparo en revisión 7356/50. Sociedad Cooperativa de Producción Pesquera "Tamiahua", S.C.L. de Tamiahua, Ver., y Otras (Acumulados). 11 de julio de 1956. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Nicéforo Guerrero.

En materia tributaria, las leyes especiales aún cuando son semejantes a las leyes privativas, no violan la Constitución porque son de aplicación general, impersonal y abstracta y tienen como signo característico que se destinan a una o varias categorías de personas relacionadas con hechos, situaciones o actividades específicas.

Por lo que concluimos que la generalidad se manifiesta en que sus disposiciones se apliquen a todas las personas que se coloquen en las hipótesis por ellas previstas, sin consideración de especie o de persona, es decir, la aplicación de la ley debe estar dirigida a una especie de causantes, no a un causante determinado o a un caso particular o concreto de individuos o personas.

2.2. Principios doctrinales de las contribuciones.

Varios han sido los tratadistas que se han encargado del estudio de los principios tributarios, siendo de los más importantes Adam Smith y Adolfo Wagner, lo cual se puede comprobar con el sentido de los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación, mismos que han sido analizados a la largo del presente capítulo, de tal suerte que los legisladores contemporáneos se han ocupado de los mismos, caso contrario significaría un ordenamiento inequitativo o arbitrario. Razón por la cual analizaremos de forma sencilla con el ánimo de no ser repetitivos los principios en comento.

2.2.1. Principios de Adam Smith.

El economista inglés, Adam Smith, en su libro “La riqueza de las Naciones”, que constituye una de las obras básicas de la económica, dedicó el libro V al estudio de los impuestos y estableció cuatro principios fundamentales, de los que, por un análisis o desarrollo posterior, se han derivado otros.

Siempre han sido recomendados dichas máximas a todas las naciones, buscando que las contribuciones fuesen iguales, con certeza jurídica y cómodos para realizar su pago, de tal suerte que resulten de gran utilidad para la recaudación del Estado.

Estos cuatro principios se les han denominado de justicia, de certeza, de comodidad y de economía, mismos que se sintetizan de la siguiente manera:

2.2.1.1. Principio de certeza.

Respecto al principio de certeza o también llamado de certidumbre Adam Smith señala: “El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llana o inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario estará cada vasallo, que contribuya más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo.”²⁵

Respecto del presente principio Margain Monatau afirma: “...nos señala que todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.

Para cumplir con este principio el legislador debe precisar con claridad quien es el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, exenciones, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el Poder Reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, e introduzca la incertidumbre.”²⁶

²⁵ SMITH, ADAM, *Riqueza de las Naciones*, Ed. Publicaciones Cruz O., S.A., México, 1972, pp. 409 y 410.

²⁶ MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Op. Cit. p. 27.

Al respecto, Mabarak Cerecedo señala que: “En todas las disposiciones tributarias debe haber una absoluta claridad en cuanto se refiera a hechos generadores de la obligación, cuotas o tasas de la contribución, lugar y época de pago, así como los demás elementos fundamentales de las contribuciones. Si una ley tributaria se omite, o bien no maneja con suficiente claridad estos requisitos, se crea incertidumbre entre los contribuyentes, quienes en este caso quedarían a merced de la voluntad arbitraria del recaudador de tributos, el que podría hacer que los contribuyentes cumplieran con sus obligaciones, con las correspondientes molestias y dificultades.”²⁷

Por lo que la realización del principio en comento debe de ser observada en toda ley que sea emitida por el Poder Legislativo, ya que de lo contrario estaríamos frente a una legislación arbitraria.

2.2.1.2. Principio de economía.

Respecto al principio de economía Adam Smith señala: “Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro público del Estado. Un impuesto puede sacar, de hecho, del caudal de los particulares, mucha mayor cantidad que la que llega a entrar en el Tesoro público, de las cuatro maneras siguientes:

La primera, si la exacción o cobranza de él requiere un gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo.

La segunda, si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o cuarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de

²⁷ MABARAK CERECEDO, DORICELA, *Derecho Financiero Público*, Op. Cit. pp. 69 y 70.

gentes, de tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse y acaso arruinarse enteramente alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho.

La tercera, se reduce a las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio público girarse de un modo lícito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionada por lo excesivo de la contribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos que al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo cual se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el castigo al que deja vencer por ella.

En Cuarto y último lugar, si sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque esto les expone a una incomodidad, vejación u opresión, y aunque la vejación en un sentido riguroso no constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que el hombre daría por libertarse de tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria.

De uno o de otro de estos cuatro modos es como los tributos suelen sacar mucho más de los vasallos, con gravamen de los contribuyentes, que lo que entra en realidad en el erario y sin beneficio para la Real Hacienda.”²⁸

Margáin Manautou señala respecto de lo antes mencionado que: “Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifique su existencia, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación, para cumplir lo anterior, la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación, tiene que ser la menos posible.

²⁸ SMITH, ADAM, *Riqueza de las Naciones*, Op. Cit. pp. 410 y 411.

Adam Smith señala cuatro causas que convierten en antieconómico un impuesto, mismas que las detallan en la siguiente clasificación:

a) Empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo;

b) Impuestos opresivos ala industria, que desaniman a las gentes;

c) Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales y,

d) Visitas y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, que hacen objeto, al contribuyente, de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.”²⁹

Respecto del Principio expuesto por Adam Smith, Flores Zavala señala: “...establece la necesidad de que el costo de recaudación de los impuestos sea el menor posible, con el objeto de que la mayor parte de su rendimiento pueda ser utilizado por el Estado en el ejercicio de sus atribuciones.

La realización de este principio no siempre puede lograrse en cada impuesto aislado, por que hay algunos que, por su naturaleza misma, tienen un costo elevado, como sucede, por ejemplo, con los impuestos aduanales, por lo que estos impuestos deben compensarse con otros en los que el costo sea reducido, como el de la renta.”³⁰

Mabarak Cerecedo: “ ...expresa que con el fin de que el sacrificio fiscal del contribuyente sea más eficaz, y en efecto el pago de la contribución

²⁹ MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Op. Cit. pp. 29 y 30.

³⁰ FLORES ZABALA, ERNESTO, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Op. Cit. pp. 148 y 149.

se dedique en su mayor parte a satisfacer los gastos públicos, se debe buscar en todo momento que los gastos de recaudación y administración de un tributo sea lo menos elevado posible, por que de no serlo así, y resultar que la maquinaria gubernamental encargada de recaudar y administrar la contribución es demasiado onerosa, se estará desvirtuando el objetivo primordial de la contribución, que es satisfacer los gastos públicos.”³¹

Resulta lógico pues, que el costo de la recaudación debe de ser el menor posible de tal forma que lo recaudado se destine efectivamente a satisfacer el gasto público, y no para mantener los altos gastos de operación. Dicho principio en la actualidad se trata de optimizar para tener un sistema recaudatorio más efectivo.

2.2.1.3. Principio de comodidad.

En cuanto al principio de comodidad, Adam Smith expone que: “Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de dónde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que va necesitando de aquellos géneros, y como tiene la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad.”³²

Flores Zavala al respecto sostiene que: “Los impuestos sobre el consumo responden mejor a esta regla, por que se pagan insensiblemente por el contribuyente en el momento de comprar sus mercancías, en cambio, otros impuestos, los directos, en ocasiones se cobran en épocas en el que el

³¹ MABARAK CERECEDO, DORICELA, *Derecho Financiero Público*, Op. Cit. p.70.

³² SMITH, ADAM, *Riqueza de las Naciones*, Op. Cit. p. 410.

causante ya no tiene la renta o fortuna gravada, de modo que su pago le resulta particularmente difícil u oneroso.”³³

Mabarak Cerecedo al respecto señala: “... se expresa que el poder público debe siempre buscar el momento en que se le dificulte menos al contribuyente cumplir con el pago del tributo. Es decir, se debe procurar que la ley correspondiente, al señalar la época de pago, ubique ésta en la fecha o época en que de acuerdo con el tipo de gravamen haya mayores posibilidades de que el contribuyente tenga recursos necesarios para efectuar ese pago y, por tanto, le sea menos molesto realizar el sacrificio de pagar la contribución. Así por ejemplo, en una operación de compraventa se deberá fijar la fecha de pago del impuesto, al momento en que se celebre la operación y el vendedor reciba el importe de la venta.”³⁴

Margáin Manautou al respecto enfatiza: “Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago.”³⁵

2.2.1.4. Principio de justicia.

Respecto del principio de justicia Adam Smith señala: “Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. Las expensas del Gobierno, con respecto a los individuos de una nación, vienen a ser como los gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, a proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. En la observancia o en la emisión de esta máxima consiste lo que

³³ FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Finanzas Públicas Mexicanas*, Op. Cit. p. 147 y 148.

³⁴ MABARAK CERECEDO, DORICELA, *Derecho Financiero Público*, Op. Cit. p. P. 70.

³⁵ MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Op. Cit. p.

llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta, de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos.”³⁶

Flores Zavala al respecto señala que: “Lo fundamental en esta máxima es la afirmación de que los impuestos deben ser justos, equitativos. El concepto de justicia sería de una época a otra y aun de un país a otro, de modo que el contenido o desarrollo del principio, variará de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico dominante en un momento dado, en una colectividad. Este principio se desarrolla actualmente a través de dos principios o reglas que son: el de generalidad y el de uniformidad.”³⁷

Margáin Manautou sostiene que: “Según este principio, los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. De la observancia o inobservancia de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.

Completando este principio, la doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo cuando es general y uniforme.”³⁸

Mabarak Cerecedo señala: “Este principio expresa que las contribuciones que paguen los gobernados deben estar lo más cercanas que sea posible a su capacidad económica. Si un contribuyente es gravado con exacciones fiscales que rompan la necesaria armonía entre sus posibilidades económicas y el monto de las prestaciones fiscales exigidas, se estará frente a una contribución injusta, porque carece de la proporcionalidad y equidad necesarias.”³⁹

³⁶ SMITH, ADAM, *Riqueza de las Naciones*, Op. Cit. p. 409.

³⁷ FLORES ZAVALA, ERNESTO. *Finanzas Públicas Mexicanas*, Op. Cit. pp. 137 y 138.

³⁸ MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Op. Cit. p. 25.

³⁹ MABARAK CERECEDO, DORICELA, *Derecho Financiero Público*, Op. Cit. p. P. 79.

En general, podemos decir que los cuatro principios enunciados, sólo puede realizarse a través de un sistema de impuestos debidamente organizado, aun cuando existen algunos como el de la renta, que se prestan a lograr la perfección.

2.2.2. Principios de Adolfo Wagner.

Los principios tributarios que hoy en día nos rigen a todos los contribuyentes encuentran especial sustento en los antes mencionados por el tratadista Adam Smith, no obstante lo anterior el alemán Adolfo Wagner tiene notoria influencia en la ciencia de las finanzas, razón por la cual expondremos de manera breve sus postulados, mismos que se resumen en los siguientes:

- A. Principio de política financiera.
- B. Principio de economía pública.
- C. Principios de equidad o de repartición equitativa de impuestos, y
- D. Principios de administración fiscal.

En palabras de Flores Zavala, entendemos los principios tributarios expuestos por Adolfo Wagner de la siguiente manera:

2.2.2.1. Principios de política financiera.

“Los principios de política financiera se derivan del principio de que se debe de determinar el gravamen según la elevación de las necesidades y cubrir las necesidades con el producto de sus gravámenes.

El principio de la suficiencia de la imposición consiste en que los impuestos deben poder cubrir las necesidades financieras de un periodo financiero dado, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles.”⁴⁰

Rodríguez Lobato respecto al principio de suficiencia señala que: “...los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras de un determinado periodo, en la medida de que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles”.⁴¹

El principio de elasticidad o de la movilidad según expone Flores Zavala significa: “que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos, que con un simple cambio de tarifas y sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis, los recursos necesarios. Lo que mejor responde a este fin son algunos impuestos sobre los consumos (alcoholes, tabacos, gasolina, etc.), los impuestos sobre la renta. Sin embargo, los primeros no deben ser sometidos a una elevación excesiva de cuotas, por que el efecto podría ser una restricción en el consumo y por lo mismo, una disminución en el rendimiento.”⁴²

Respecto al principio de elasticidad, señala Rodríguez Lobato: “...significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos que con un simple cambio de tarifa y sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis, los recursos necesarios.”⁴³

Así lo expuesto, dicho principio propone por una parte que las contribuciones deben de cubrir las necesidades de un periodo plenamente determinado y que de igual forma deben ser adaptadas dichas contribuciones a

⁴⁰ FLORES ZABALA, ERNESTO, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Op. Cit. p. 151.

⁴¹ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal*, Op.Cit. p. 63.

⁴² FLORES ZABALA, ERNESTO, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Op. Cit. p. 151.

⁴³ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal*, Op.Cit. p. 63.

las necesidades financieras que vayan surgiendo, sin provocar con ello un descontrol entre los propios contribuyentes.

2.2.2.2. Principios de economía pública.

Siguiendo con la exposición que realiza Flores Zavala, respecto al principio de economía pública: "...señala tres fuentes del impuesto: la renta, el capital y los medios de consumo, y dice que para escoger entre estas fuentes, deben tenerse en cuenta el punto de vista crítico de la economía privada y de la pública, sobre todo en lo relativo al impuesto sobre capital, después, las consideraciones puramente financiera y, por último, el fin que se pretende por ejemplo el producto del impuesto.

La fuente normal del impuesto es la renta nacional que es el monto de bienes o riquezas que está a disposición de un pueblo durante un periodo determinado (un año), que puede ser enteramente consumido en este período, sin que el capital nacional preexistente sea disminuido. El capital nacional es el conjunto de bienes o riquezas de un país, que en un momento determinado se dedica a producir bienes futuros. El capital nacional no debe ser gravado en forma permanente, solo en ciertos casos excepcionales; por que su disminución provocaría desastres económicos y la disminución de la población, por la función del capital en la economía pública, especialmente en el proceso de producción. Pero debe distinguirse la imposición del capital nacional de la del capital individual, que si se justifica. Sin embargo, la fuente principal del impuesto en la economía individual es la renta individual.

Elección de las clases de impuestos. El legislador puede escoger quién será sujeto del impuesto, pero está fuera de su poder fijar quien será el pagador. La autoridad sólo puede emitir hipótesis y obtener, por la elección de las clases de impuestos y de los objetos, una realización más o menos verdadera de sus hipótesis. La repercusión, se debe tener en cuenta al escoger las clases de los gravámenes y los objetos, para que, si un impuesto recae por

la repercusión sobre determinada clase social, gravar con otros a aquellas que han escapado a los efectos de los primeros.”⁴⁴

Por lo que podemos concluir que medularmente Adolfo Wagner nos señala la importancia que reviste el hecho de elegir buenas fuentes de impuestos y la elección de las clases de tributos.

2.2.2.3. Principios de equidad o de repartición equitativa de impuestos.

Respecto al principio de equidad, Zavala expone que: “...dentro del régimen de la libre concurrencia, y admitiendo que el sistema de repartición de fortunas y rentas como existe, es un hecho que debe considerarse como realizado, el impuesto no debe tener sino finalidades fiscales; debe ser proporcional y gravar a todos, sin mínimos de exención y sin cuotas progresivas; esto se logra por medio de un gravamen muy leve sobre las personas que adquieran, para que puedan pagar lo mismo los pobres que los ricos; este gravamen puede ser, por ejemplo, un impuesto de capitación, o bien ciertos impuestos indirectos sobre el consumo, especialmente sobre artículos de primera necesidad, o de preferencia un impuesto real y proporcional sobre la renta, así no se modificará la situación económica existente. La teoría que se basa en la libre concurrencia, exige esta clase de gravámenes; las violaciones al principio de la proporcionalidad que se cometen por los que siguen ese sistema, se deben al diferente desarrollo histórico, a las dificultades que presenta la imposición puramente proporcional, y a las desviaciones, a veces inconscientes, del punto de vista puramente económico hacia el social.

Pero el impuesto no solo debe servir para cubrir las necesidades fiscales, sino también para corregir la repartición de las rentas y de la fortuna. Las consecuencias de esta posición política son las siguientes: la generalidad no es tomada al pie de la letra en lo que concierne a los miembros del Estado, se puede, por el contrario, establecer una exención de impuestos general, o de

⁴⁴ Ibidem. p. 151.

ciertos impuestos, en provecho de las personas pobres, especialmente si su renta proviene del trabajo.

La uniformidad se entiende en el sentido de que el impuesto debe ser, en lo posible, proporcionado a la capacidad de prestación económica, la cual crece según una progresión más rápida que la renta. Por esta razón, puede admitirse, el principio de impuesto progresivo, la imposición de la renta fundada más fuertemente que la proveniente del trabajo, los impuestos suntuarios como complementarios o impuestos sobre la fortuna, sobre todo los considerados como formas de superimposición de las rentas, imposición de las ganancias provenientes de hechos accidentales, no ganados económicamente por las personas interesadas, los impuestos reales sobre la fortuna o el capital, etc. La justificación de estos principios, no debe buscarse en la ciencia de las finanzas, sino en la parte de la economía nacional o social que le sirve de fundamento.⁴⁵

Lo antes expuesto no es más que lo que se refirió anteriormente como generalidad, es decir, que la contribución comprenda a todas las personas que se encuentren en la hipótesis marcada por la normatividad aplicable, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis, y por otro lado, que dichas contribuciones sean uniformes, esto es, que todos los contribuyentes tengan un trato igual frente a una determinada contribución.

2.2.2.4. Principios de administración fiscal.

Lo expuesto por Adolfo Wagner respecto a los principios de la administración fiscal, se basa en la fijeza de la imposición, la comodidad de dicha imposición y la consigna de reducir los gastos de recaudación de las contribuciones.

⁴⁵ FLORES ZABALA, ERNESTO, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Op. Cit. pp. 152 y 153.

En voz de Flores Zavala, Adolfo Wagner expone que: “estos principios de fijeza, comodidad y tendencia a reducir los costos, son verdaderos axiomas que no necesitan demostración. Su aplicación depende de la elección de las clases de impuestos y de la estructura del régimen financiero.

La fijeza tendrá mayor efectividad si se siguen las siguientes reglas:

1ª La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de impuestos.

2ª La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.

3ª Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago, del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.

4ª Emplear en las leyes y reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aun cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.

5ª El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil.

6ª Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley.

7ª Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales, deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.

8ª Debe usarse la prensa para dar a conocer la leyes nuevas.

La comodidad no sólo beneficia al causante, sino también al fisco porque incrementa los ingresos. Para realizar este principio se debe establecer que el pago se haga en la moneda de curso legal; que el lugar de pago sea por regla general y cuando sea posible, el domicilio del causante; la época de pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes, debiendo darse plazos cuando los impuestos sean muy altos; los procedimientos de control y percepción deben ser lo menos molestos posibles.

La reducción del costo es un problema de técnica administrativa y depende de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de las clases de impuestos.”⁴⁶

Así tenemos que lo que Wagner enfatiza es la simplicidad del tributo, misma que será de mayor eficacia tanto para el contribuyente como para el Estado, en virtud de que la recaudación se incrementará en la medida que el contribuyente tenga el conocimiento de cómo poder dar debido cumplimiento a dicha obligación fiscal.

Es importante recalcar que el presente capítulo reviste gran importancia, en virtud de que la base del derecho tributario encuentra sustento en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, misma que faculta al Estado para poder expedir y aplicar leyes con el fin de recaudar tributos para destinarlos a cubrir el gasto público con todas las formalidades y requisitos que en ella y en las leyes reglamentarias se vean contenidas, y por otra parte regula la forma en que los contribuyentes tienen la obligación de pagar dichos tributos, así como la forma de dar cumplimiento. Incluso los principios de Adam Smith se retoman en nuestra legislación en el artículo 36 de la Ley Federal de Ingresos, sin embargo, para todos es claro que no basta que estén contenidos en una disposición, lo verdaderamente importante es que se cumplan. Así pues, ésta relación jurídica tributaria entre el sujeto activo (Estado) y sujeto pasivo (Contribuyente) tiene diversas connotaciones, mismas que se desarrollarán el siguiente capítulo.

⁴⁶ FLORES ZABALA, ERNESTO, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Op. Cit. pp. 153 y 154.

CAPITULO III

La relación jurídico tributaria.

Margain Monatou señala que se debe de distinguir entre el concepto de obligación tributaria y el de relación tributaria, toda vez que son conceptos que comúnmente los tratadistas los confunden, de tal forma que propone las siguientes definiciones para dichos conceptos: "... la relación tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. Por obligación jurídica debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue dicha obligación."¹

Por lo que, para puntualizar la distinción entre dichos conceptos, aclara: "Al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria. Cuántas empresas o particulares clausuran su negocio al cabo de cinco o seis años de haber operado con pérdida en cada ejercicio fiscal y, por consiguiente, sin haber coincidido nunca en la situación prevista por la ley para que hubiese surgido a su cargo la obligación de tributar, en virtud de que jamás obtuvieron utilidad gravable. Por otra parte, entre los contribuyentes con exención relativa y el Estado, existen relaciones tributarias y, sin embargo, mientras subsista la exención, no surgirá la obligación de tributar."²

¹ MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Op. Cit. p. 286.

² *Ibidem*. p. 285.

Al respecto el Poder Judicial de la Federación hace la misma distinción entre la obligación tributaria con la relación tributaria al señalar:

Registro No. 231902

Localización:

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

I, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1988

Página: 753

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

“UNIVERSIDAD AUTONOMA METROPOLITANA, NATURALEZA FISCAL DE LA. EXENCION DE IMPUESTOS Y REGIMEN DE NO SUJECION A RELACION TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS.

En atención a lo que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinan las leyes. A la vez, el artículo primero del código Fiscal Federal, reitera igualmente, que todas las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales respectivas. Con base en las prescripciones expuestas, al coincidir la situación jurídica particular de un individuo con la hipótesis general y abstracta contenida en una ley de carácter impositivo, surgen de inmediato entre él y el Estado relaciones de índole tributaria, es decir, al subsumirse la actividad de un gobernado en la previsión general y abstracta detallada en un ordenamiento de carácter fiscal, nace una relación jurídica tributaria que lo liga con el Estado. Ahora bien, no toda relación jurídica tributaria genera un crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo y exigible por la autoridad exactora, pues el propio legislador, ya en la ley del tributo o en otras disposiciones, puede crear mecanismos de excepción a dicha obligación tributaria. Uno de esos mecanismos es la exención. La exención de un gravamen es aquella figura

jurídica tributaria por virtud de la cual, conservándose los elementos de la relación jurídica tributaria (sujetos, objeto, cuota, tasa o tarifa) se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o sujetos imponibles, por razones de equidad, conveniencia o política económica. Esta figura de excepción se constituye como una situación de privilegio que debe estar expresamente señalada por la ley, su existencia no se deduce; su interpretación es estricta, es decir, exactamente en los términos en que se encuentra redactada; su aplicación es siempre a futuro, es temporal y subsiste hasta en tanto no se modifique o derogue la disposición que la contiene. Distinta de la figura de la exención se encuentra aquella que la doctrina nacional denomina de no sujeción a la relación tributaria, pues esta última supone que, por virtud de una determinación expresa del legislador, se sustrae de la relación jurídica tributaria alguno de los elementos que la componen. Difiere de la exención pues mientras aquella figura hace desaparecer a la relación jurídica tributaria al privarla de uno de sus elementos esenciales, ésta crea un régimen de excepción con independencia de la relación tributaria de la cual ha emanado, es decir, la relación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo que surge al momento de verificarse fácticamente el supuesto hipotético general de la ley en un caso concreto sigue existiendo, mas, por disposición expresa del propio legislador, el entero no se verifica pues se está exento de pago, no habrá crédito fiscal que exigir del causante ya que, aunque se han dado los supuestos legales de generación, otra figura jurídica exime su pago. Por su lado, la no sujeción de relación tributaria no supone la existencia de la relación vinculante, pues tal relación tributaria no puede existir ya que jurídicamente ha sido retirado uno de los elementos que la componen. Tal es la naturaleza fiscal de la Universidad Autónoma Metropolitana al disponer el artículo quinto de la ley orgánica que la creó, que sus ingresos y bienes no estarán sujetos a impuestos o derechos federales, locales o municipales. Ahora bien, cuando la Ley sobre Tenencia o Uso de Vehículos, vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, ha dispuesto

en su artículo segundo que, "La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, deberán pagar el impuesto que establece esta ley, con las excepciones que en la misma se señalan, aun cuando de conformidad con otras leyes o decretos no estén obligados a pagar impuestos federales o estén exentos de ellos", no ha hecho otra cosa sino reintegrar, para la figura de la no sujeción a relación tributaria, al objeto gravable ausente y, en el caso del régimen de exención, reincorpora la obligación de pago del tributo cuyo entero no se realizaba; en tales condiciones, la Universidad Autónoma Metropolitana sí es causante del impuesto vehicular, al reintegrarse, por disposición del legislador federal, la relación jurídica tributaria entre ella y el Estado, en esa particular materia."
TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 613/88. Universidad Autónoma Metropolitana. 3 de mayo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.

Respecto a la relación jurídico tributaria Delgadillo Gutiérrez la define como: "Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de *relación jurídico tributaria*. La relación jurídico tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria."³

Mabarak Cerecedo señala: "La relación del sujeto activo, quien tiene el derecho de exigir en su favor la realización de la prestación, con el sujeto activo, que tiene el deber de realizarla, se denomina vínculo

³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS, *Principios de Derecho Tributario*. Op. Cit. p. 97.

jurídico. En otras ramas del derecho este vínculo sólo puede existir cuando la disposición jurídica expedida por la autoridad competente así lo determine. En la materia fiscal el vínculo jurídico será siempre de carácter personal, es decir, se crea entre la autoridad fiscal y el particular. No es obstáculo para que la afirmación anterior sea válida, el hecho de que existan contribuciones llamadas reales, en las que aparentemente el vínculo jurídico se da entre la autoridad fiscal y un bien, como el impuesto a la propiedad raíz o cualquier otro gravamen de tipo patrimonial, porque aun en estos casos la relación jurídica se da entre las personas – autoridad fiscal y sujetos pasivos de la obligación- y no entre la autoridad y el bien, ya que esto no es jurídicamente admisible.”⁴

Flores Zavala expone que: “El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto. El sujeto es de dos clases, o mejor dicho, en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo. Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos...”⁵

Por lo que concluimos que la relación jurídico tributaria surge al momento de verificarse fácticamente el supuesto hipotético general de la ley en un caso concreto. No obstante que de dicha relación tributaria no nazca la obligación tributaria en virtud de que la ley del tributo u otras disposiciones, pueden crear mecanismos de exención a dicha obligación, entendiéndose la exención como la figura jurídica tributaria por virtud de la cual, conservándose los elementos de la relación tributaria (sujetos, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago) se eliminan de la regla

⁴ MABARAK CERECEDO, DORICELA, *Derecho Financiero Público. Op. Cit.* p. 170.

⁵ FLORES ZAVALA, ERNESTO, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Op. Cit.* p. 53.

general de causación, ciertos hechos o sujetos imponible, por razón de equidad, conveniencia o política económica.

El sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el primer elemento que se estudiará en el presente capítulo, razón por la cual respecto a su marco constitucional y posibles sujetos activos así como la competencia del mismo Mabarak Cerecedo nos señala: “De conformidad con lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución mexicana, el carácter de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, puede recaer indistinta, sucesiva o simultáneamente en tres tipos de autoridades: la Federación, los estados y los municipios”.⁶

Respecto a los organismos fiscales autónomos señala la misma autora: “Además de estas autoridades también pueden asumir el carácter de sujetos activos de las obligaciones fiscales, los organismos fiscales autónomos o entidades parafiscales, como también se les denomina, quienes por mandato legal asumen el carácter de sujetos activos de la obligación fiscal. Ejemplo de este tipo de organismos fiscales autónomos o parafiscales, lo constituyen el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit).”⁷

Así tenemos como sujetos activos a la Federación, los Estados, los Municipios y los denominados organismos fiscales autónomos, cada uno de ellos con determinadas características y salvedades, mismas que se estudiarán de forma pormenorizada en el siguiente apartado.

⁶ MABARAK CERECEDO, DORICELA, *Derecho Financiero Público*. Op. Cit. p. 153.

⁷ *Ibidem*. pp. 153 y 154.

3.1. Sujeto activo.

Respecto a la definición del sujeto activo cabe citar a Margain Monautou que nos señala: "...conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Distrito Federal, los Estados o provincias como se les denomina en otros países, y los Municipios; con diferencia en que solo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los municipios únicamente puede administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción II de la propia Constitución. Fuera de la Federación, los Estados o Municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales."⁸

En el mismo sentido Rodríguez Lobato nos define el alcance que tiene el sujeto activo de la relación jurídico tributaria al establecer que: "...existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de la soberanía". Respecto a su marco legal del sujeto activo señala: "En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios, y no prevé en la Ley Fundamental a ninguna otra persona, individual o colectiva, como sujeto activo, ni se prevé, tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria."⁹

⁸ MARGAIN MONAUTOU, EMILIO, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. Op. Cit. p. 245.

⁹ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal*, Op. Cit. pp . 131 y 133.

Respecto a las funciones que le son atribuidas al sujeto activo Carrasco Iriarte señala: “Los titulares de la potestad tributaria, en cuanto al ejercicio, operatividad y aplicación de las contribuciones, son los sujetos activos cuyas funciones fundamentales consisten, entre otras, en la determinación, liquidación, comprobación, fiscalización, cobro, recaudación y administración de las contribuciones, así como en la imposición de sanciones cuando los casos lo ameriten.”¹⁰

Ahora bien, respecto a la principal atribución del Estado, con calidad de sujeto activo de la relación tributaria la define Rodríguez Lobato como: “...consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos precisos fijados por la ley impositiva correspondiente y esta atribución es irrenunciable, por lo tanto, el estado no puede actuar como lo puede hacer cualquier acreedor en el campo del Derecho Privado renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, remitiendo la deuda a cargo del contribuyente.”¹¹

En este sentido Delgadillo Gutiérrez señala: “El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado, sino, por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no solo no tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento sino también la obligación de hacerlo. Esta afirmación tiene su base en dos aspectos fundamentales: la naturaleza de la deuda tributaria y la naturaleza del sujeto activo.”¹²

¹⁰ HUGO CARRASCO, IRIARTE, *Derecho Fiscal I*. Op. Cit. p. 188.

¹¹ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal*. Op. Cit. pp. 132 y 133.

¹² DELGADILLO GUTIERREZ FERNANDO, *Principios de Derecho Tributario*. Op. Cit. p. 117.

De las anteriores definiciones se desprende que el único que posee la calidad de sujeto activo es la Federación, los Estados y los Municipios, no existiendo fundamento alguno para delegar dicha facultad, y por otro lado, la característica más importante es que dicho sujeto activo tiene la obligación de exigir el cumplimiento de dicha obligación en términos de lo que dispongan las leyes respectivas.

Ahora bien, no toda relación jurídica tributaria genera un crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo y exigible por la autoridad exactora, pues el propio legislador, ya en la ley del tributo o en otras disposiciones, puede crear mecanismos de excepción a dicha obligación tributaria. Uno de esos mecanismos es la exención.

Por lo que podemos afirmar que en cualquier tributo, una vez que el presupuesto plasmado en la ley se ha realizado, es decir, el también denominado hecho generador, surge la obligación fiscal y, por lo tanto, existe un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, resultando siempre el Estado el sujeto activo.

Respecto a la potestad tributaria Rodríguez Lobato nos señala que: “De los tres sujetos activos previstos en la legislación mexicana, únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas respectivas. En cambio los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero establecer sus contribuciones, tarea ésta encomendada a las legislaturas de los

Estados, según el artículo 115, fracción IV de la propia Constitución Federal.”¹³

La circunstancia antes mencionada se analizará de forma pormenorizada en los siguientes puntos a desarrollar.

3.1.1. Federación.

De conformidad con el artículo 40 de la Constitución Política Mexicana nos constituimos en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de la propia Carta Magna.

Así las cosas, tenemos como primer sujeto activo de la relación jurídico tributaria al Estado, haciendo la aclaración que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no hace mención de las fuentes tributarias entre los sujetos activos, por lo que se sostiene que la facultad impositiva es una facultad concurrente entre la Federación, Estados y Municipios, resultado de una interpretación armónica de los preceptos legales aplicables, tal y como se analizará en su oportunidad.

El Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado al respecto con la siguiente tesis a saber:

Registro No. 233468
Localización:
Séptima Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
40 Primera Parte

¹³ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal*, Op. Cit. p. 134.

Página: 45
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional

“SOBERANIA DE LOS ESTADOS, ALCANCE DE LA, EN RELACION CON LA CONSTITUCION.

Si bien es cierto que de acuerdo con el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Estados que constituyen la República son libres y soberanos, también lo es que dicha libertad y soberanía se refiere tan sólo a asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el Pacto Federal. De acuerdo con el mismo artículo 40, los Estados deben permanecer en unión con la Federación según los principios de la Ley Fundamental, es decir, de la propia Constitución. Ahora bien, el artículo 133 de la Constitución General de la República establece textualmente que: "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los Jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes o tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados". Es decir, que aun cuando los Estados que integran la Federación sean libres y soberanos en su interior, deberán sujetar su gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna. De tal manera que si las leyes expedidas por las legislaturas de los Estados resultan contrarias a los preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deben de predominar las disposiciones del Código Supremo y no las de las leyes ordinarias impugnadas, aun cuando procedan de acuerdo con la Constitución local y de autoridad competente, de acuerdo con la misma Constitución local.

Amparo en revisión 2670/69. Eduardo Anaya Gómez y Julio Gómez Manrique. 25 de abril de 1972. Mayoría de dieciséis votos. Disidente: Ezequiel

Burguete Farrera. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.”

Nota: En el Informe de 1972, la tesis aparece bajo el rubro "SOBERANIA DE LOS ESTADOS, ALCANCE DE LA, EN RELACION CON LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS."

Bajo este contexto y como se mencionó en el primer capítulo, la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece materias reservadas exclusivamente para la Federación al señalar:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

I ...

II ...

...

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

...

XXIX-A Para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior.

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

3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, y

5. Especiales sobre:

- a) *energía eléctrica*
- b) *producción y elaboración de tabacos labrados*
- c) *gasolinas y otros productos derivados del petróleo*
- d) *cerillos y fósforos*
- e) *aguamiel y productos de su fermentación*
- f) *explotación forestal, y*
- g) *producción y consumo de cerveza.*

Las entidades federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondientes a los Municipios, en sus ingresos por conceptos sobre energía eléctrica.”

De conformidad a lo sostenido por Margain Monautou, dicho precepto ha originado dos tesis interpretativas, misma que expone de la siguiente manera:

“1ª En la fracción XXIX se encuentra determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos, en los términos de la fracción VII del mismo artículo 73 constitucional; o en otras palabras, que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto,

entonces la Federación puede concurrir con los Estados, afectando otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes.

2ª La Federación sólo puede gravar las fuentes que enumera la fracción XXIX y que esas fuentes rindan los recursos necesarios será cuestión de cuotas, tasas o tarifas, más o menos elevadas, pues pretender que la Federación pueda establecer contribuciones sobre fuentes distintas, sería violar el principio consignado en el artículo 124 de la Constitución.

La primera tesis es la que priva en la actualidad.”¹⁴

Así las cosas, coincidimos con Margain en concluir que la Federación posee fuentes que sólo ésta puede gravar de manera exclusiva en términos de las fracciones XXIX y VII del artículo 73 Constitucional antes señalado y si con dichas fuentes no es suficiente para cubrir el presupuesto, el Congreso Federal puede gravar diversas fuentes necesarias para cubrirlas, al igual que las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes, siendo las primeras las que solo tiene injerencia la Federación y respecto de las segundas pueden concurrir a gravarlas, simultáneamente la Federación, los Estados y los Municipios.

Así lo ha establecido el Poder Judicial de la Federación al emitir la siguiente tesis jurisprudencial.

Tipo de documento: Jurisprudencia
Novena época
Instancia: Segunda Sala

¹⁴ MARGAIN MONAUTOU, EMILIO, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. Op. Cit. p. 248.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XX, Julio de 2004
Página: 286

“PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL, EN CUANTO GRAVA EL SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES, TIENE SU FUNDAMENTO EN LAS FRACCIONES VII Y XXIX, INCISO 4o., DEL ARTÍCULO 73 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. De la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se advierte que su creación tuvo como propósito instituir un ordenamiento proyectado para agrupar y sistematizar diversos gravámenes federales hasta esa época diseminados en varias leyes, mas no tomó en consideración la semejanza de las fuentes impositivas enumeradas en el artículo 73, fracción XXIX, inciso 5o., de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que la concurrencia de distintas materias impositivas en dicha ley no produce vicios de inconstitucionalidad. **En efecto, el artículo 73, fracción XXIX, inciso 5o., de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé la facultad exclusiva del Congreso de la Unión para establecer contribuciones especiales sobre las materias ahí enumeradas,** entre las que no figura la referente al servicio de telecomunicaciones y conexos; sin embargo, de ello no se sigue que el Poder Legislativo Federal carezca de atribuciones para imponerlas, pues si esta actividad, acorde con el artículo 28 de la propia Constitución Federal, únicamente pueden llevarla a cabo los particulares mediante la concesión que les otorgue el Gobierno Federal, el fundamento del tributo previsto en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios se halla en el artículo 73, fracciones VII y XXIX, inciso 4o., constitucional, que otorga facultades al Congreso Federal para establecer contribuciones sobre servicios públicos concesionados.”

Amparo en revisión 1154/2002. Telecable de Tecomán, S.A. de C.V. 25 de abril de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente

Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Sofía Verónica Ávalos Díaz.

Amparo en revisión 514/2003. MVS, Televisión, S.A. de C.V. (antes Telerey, S.A. de C.V.). 22 de agosto de 2003. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Martha Yolanda García Verduzco.

Amparo en revisión 722/2003. Aire Cable, S.A. de C.V. 29 de agosto de 2003. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 818/2003. Telecable de Manzanillo, S.A. de C.V. 29 de agosto de 2003. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Marcia Nava Aguilar.

Amparo en revisión 847/2003. María Irma Salazar León. 29 de agosto de 2003. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Martha Yolanda García Verduzco.

Tesis de jurisprudencia 79/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cuatro de junio de dos mil cuatro.

Así las cosas, y una vez analizada que la facultad impositiva puede ser concurrente entre los Estados, Municipios y la Federación, se debe de desarrollar las características y salvedades de cada uno de ellos.

3.1.2. Estado.

Murillo Belmontes señala que los Estados: “Son las partes que bajo el nombre de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, integran la Federación, según decisión fundamental del artículo 40 constitucional. Asimismo, el texto del artículo 31 fracción IV de la propia Ley Fundamental, determina el deber jurídico a cargo de los

gobernados de contribuir para los gastos públicos de los Estados en que residan, de manera proporcional y equitativa. Las entidades federativas como sujetos activos poseen poder tributario y competencia tributaria.”¹⁵

Respecto al Estado como sujeto activo de la relación jurídico tributaria Rodríguez Lobato lo define por exclusión de su competencia al señalar que: “Hemos visto que las entidades federativas son uno de los sujetos activos de la obligación fiscal expresamente previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la Republica y que, salvo las limitaciones a su potestad tributaria prevista en la propia Constitución, tanto en la fracción XXIX del artículo 73, que se refiere a fuentes económicas exclusivas de la Federación, como en las fracciones IV y VII del artículo 117, que prohíben los impuestos alcabalatorios, tienen facultades concurrentes con la Federación para gravar todas las demás fuentes económicas.”¹⁶

Como ya se estudió en párrafos anteriores, el artículo 73 de nuestra Carta Magna consigna facultades exclusivas de la Federación al establecer contribuciones sobre:

1. El comercio exterior.
2. El aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27.
3. Instituciones de crédito y sociedades de seguros.
4. Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.
5. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica,

¹⁵ MURILLO BELMONTES, FRANCISCO, *Lecciones de Derecho Tributario*. Op. Cit. p. 122.

¹⁶ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal*. Op. Cit. p. 137.

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

Por su parte, el artículo 117 de nuestra Carta Magna a su vez nos señala:

“Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

I ...

II ...

III ...

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V ...

VI ...

VII. Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.”

Del artículo antes transcrito Margáin Monautou señala que: “A fines del siglo pasado y siendo Secretario de Hacienda, José Ives

Limantour, se promovió una reforma a la Constitución de 1857 prohibiéndose a los Estados gravar la entrada, salida o circulación de mercancías o cosas, o sea, el establecimiento de los impuestos conocidos como “alcabalatorios”. Esta reforma fue recogida por la Constitución de 1917 en su artículo 117. Como esta prohibición opera contra los Estados y Municipios, sólo la Federación puede gravar la entrada, salida o el simple tránsito de mercancías por el territorio nacional.”¹⁷

Ahora bien, respecto del alcance de la fracción VII, en relación con la fracción XXIX del artículo 73 constitucional Margáin Manautou señala: “En los términos de la fracción VII del artículo 73 constitucional, el Congreso tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Aun cuando ésta es una facultad expresamente concedida a la Federación, los Estados también pueden establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus presupuestos, ya que de no ser así, perdería por completo su soberanía al tener que depender económicamente de la Federación.”¹⁸

Diversos son los problemas que presentan los Estados, por lo que siguiendo con Rodríguez Lobato se exponen como los principales los siguientes:

a) Como solo la Federación puede gravar los bienes y recursos naturales a que alude el artículo 27 Constitucional, tenemos que hay entidades federativas que no obstante ser ricas en dichos bienes y recursos naturales, carecen de capacidad económica.

¹⁷ EMILIO MARGAIN, MONAUTOU, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Op. Cit. p. 246.

¹⁸ Idem.

b) La delegación de facultades que en materia impositiva hicieron los estados a favor de la Federación en 1942, consignada en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, ha constituido un impedimento para que aquellos puedan establecer su propio impuesto sobre la renta, ya que no podrían gravar a todas las personas o empresas que obtienen rendimientos o utilidades, pues escaparían todas las que se dedican a las actividades señaladas por la citada fracción XXIX.

c) Otra causa que influye en la escasa capacidad económica de muchas entidades federativas la tenemos en que hay ciudades de otros Estados que son centros de producción o de distribución que impiden el desarrollo de una industria o comercio propio de aquellas entidades.

d) Otro obstáculo para que los Estados puedan proveerse de recursos económicos lo constituye la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que establece que es obligación de los ciudadanos contribuir a los gastos públicos tanto de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residan, pues tal parece que los estados, vista la prohibición constitucional que tienen de afectar la entrada de productos provenientes de otra entidad o del extranjero, no pueden gravar a personas que residan fuera de su territorio, aún cuando en el mismo perciban todos sus ingresos.

e) La solución que la Federación ha pretendido dar al problema de que en un mismo peso pueda estar gravado en forma distinta por dos entidades o dos Municipios simultáneamente, es la de expedir leyes impositivas a la industria y al comercio a las que pueden coordinarse los Estados que previamente deroguen los tributos locales que gravan las mismas entidades, otorgándoles participaciones en la recaudación

federal, lo cual significa ahorro en gastos de control y administración para los Estados. Este sistema es bueno para el contribuyente, ya que el peso que percibe estará igualmente gravado en cualquier parte del país, pero para las entidades federativas no tiene la misma bondad y se muestran reticentes a coordinarse, sobre todo las económicamente fuertes, pues ya han experimentado que cuando han llegado a formar mayoría las coordinadas la Federación promueve la reforma a la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, para que se le delegue la facultad de gravar en forma exclusiva la fuente sobre la que existe coordinación, segura de que los Estados coordinados no le negaran su voto.

f) Otro factor que contribuye a una baja recaudación de los tributos es el hecho de que se mantienen en vigor en las entidades federativas, la designación de Secretarios de Finanzas y Tesoreros que carecen de conocimientos de Derecho Tributario, es decir, sus conocimientos son empíricos y esto lamentablemente es muy frecuente que se de y opera aun el cacicazgo.

g) Otra causa que determina las recaudaciones insuficientes de los Estados, es la desconfianza de los contribuyentes hacia los funcionarios locales. Normalmente exista más animadversión de los contribuyentes hacia los fiscos locales que respecto al fisco federal, probablemente debido a que, salvo excepciones, aquellos son muy arbitrarios en sus procedimientos de control y recaudación.

h) En materia impositiva, no obstante que el sistema federal mexicano es similar al norteamericano, o sea que todo lo no delegado se entiende reservado a los Estados, es más fácil precisar cuáles son las

fuentes impositivas que pueden gravar los Estados, que determinar las que corresponden a la Federación.¹⁹

Razón por la cual Margáin Monatou señala como posibles soluciones al problema de resolver el caos y la anarquía que existe en materia impositiva, por falta de delimitación adecuada de la competencia entre la Federación y los Estados las siguientes:

“a) Que constitucionalmente sólo la Federación pueda establecer contribuciones y de su rendimiento otorgar participaciones a los Estados, o

b) Que constitucionalmente sólo los Estados puedan establecer contribuciones y de su rendimiento concedan participación a la Federación.”²⁰

Ahora bien, varios doctrinarios han criticado que dichos métodos dañarían el sistema federal mexicano, en virtud de que si la Federación fuera la única que pudiera establecer contribuciones, los Estados, al perder su dependencia económica, quedarían a merced de aquella, y caso contrario, encontraríamos a una Federación débil por no contar con recursos propios.

Por lo anterior se creó en 1978 la Ley de Coordinación Fiscal, en virtud de la cual, los Estados que deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir las participaciones que les corresponda del Fondo General de Participaciones, deberán de dejar gravar las materias establecidas en las leyes federales relativas a

¹⁹ CFR. RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal*. Op. Cit. pp. 137 y 138.

²⁰ MARGAIN MONATOU, EMILIO, *Introducción al Estudio del derecho Tributario Mexicano*. Op. Cit. p. 251.

impuestos participables. Razón por la cual la independencia económica de los Estados dependerá de los convenios de coordinación que este celebre, perdiendo con ello sin duda la independencia económica establecida en nuestra Carta Magna.

En efecto, se concluye que la Federación posee exclusividad para gravar fuentes, y que si con dicha recaudación no basta para cubrir el presupuesto, podrá gravar otras fuentes, de igual manera existen fuentes impositivas exclusivas para la Federación y otras que se considerarán concurrentes, en virtud de que pueden concurrir a gravarlas la Federación los Estados y los Municipios.

Lo cierto es que existe una gran confusión en cuanto a la competencia de la Federación, los Estados y Municipios, lo cual conlleva a la incertidumbre del contribuyente, por lo que se debe procurar establecer de forma pormenorizada cuales son las fuentes exclusivas de la Federación, cuales de los Estados y cuales de los Municipios, para así brindar certeza jurídica a los sujetos pasivos de dicha relación tributaria.

3.1.3. Municipio.

La Federación y las Entidades locales pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos, en cambio, el Municipio, no puede fijar por si solo los tributos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el municipio solo tiene la capacidad de recaudarlos.

Deseando otorgarse independencia económica a los Municipios, el artículo 115 de nuestra Constitución Política de los Estados

Unidos Mexicanos establece en su fracción IV que los Municipios administrarán libremente su hacienda, al señalar:

“Artículo 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

I. ...

II. ...

III. ...

IV. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de

base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley.”

Por lo que en palabras de Rodríguez Lobato el Municipio es aquel que posee de la posición más precaria al exponer lo siguiente: “De los tres sujetos activos previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, el Municipio es, sin duda, el de situación económica más precaria, no obstante que es la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población, principalmente a través de la prestación de diversos servicios públicos. Una de las causas principales para la precaria situación financiera de los Municipios consiste en la imposibilidad de establecer por sí mismos sus tributos, ya que los tributos municipales son establecidos por las legislaturas estatales y el Municipio, en los términos del artículo 115 Constitucional, únicamente tienen la libre administración de su hacienda, pudiendo solamente sugerir a las legislaturas estatales los tributos que consideren necesarios y convenientes.”²¹

²¹ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal*. Op. Cit. pp. 139 y 140.

Así las cosas, Margain recomienda en función del tipo de contribuyentes que tiene el Municipio, que debe de reunir la contribución municipal las siguientes características:

“a) Sencillo en su redacción para su mejor comprensión, por lo tanto, es recomendable que en los ordenamientos que se expidan se use un lenguaje liso y llano, exento, hasta donde sea posible, de términos eminentemente técnicos o jurídicos.

b) Ágil en su determinación, que sea fácil y rápidamente pueda precisarse la cantidad a pagar por el contribuyente.

c) Económico en su recaudación, lo que permitirá destinar el máximo a servicios públicos, y

d) Cómodo en su cobro, esto es, debida selección de la época de pago; evitar molestias y la realización de engorrosos trámites administrativos o de largas esperas para el pago.”²²

Se recomienda que el Municipio tiene que encontrar la forma equilibrada de generar fuentes tributarias, toda vez que no es recomendable que se grave toda clase de bienes y servicios que preste la administración pública, ya que el Estado vía Municipio, debe brindar incluso de manera gratuita determinados servicios.

Para concluir con las características generales del sujeto activo, es conveniente hacer mención de la siguiente tesis jurisprudencial por su alta importancia en la materia que nos ocupa, y que la misma versa en los siguientes términos.

²² Ibidem. pp. 262 y 263.

Registro No. 232505

Localización:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

151-156 Primera Parte

Página: 149

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

“IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.

*Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que **no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal**, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).”*

Séptima Época, Primera Parte:

Volumen 6, página 72. Amparo en revisión 3368/65. Salvador Dámaso Zamudio Salas. 26 de junio de 1969. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.

Volúmenes 151-156, página 141. Amparo en revisión 1015/63. Ángel Torrontegui Millán. 29 de julio de 1969 Unanimidad de veinte votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.

Volúmenes 151-156, página 141. Amparo en revisión 1016/63. Hilario Guzmán Landeros. 26 de agosto de 1969. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Volúmenes 151-156, página 141. Amparo en revisión 1005/63. Martha Arellano Sandoval. 14 de octubre de 1969. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Rafael Rojina Villegas.

Volúmenes 151-156, página 93. Amparo en revisión 3721/80. Industrias IEM, S.A. de C.V. y otra. 17 de noviembre de 1981. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Atanasio González Martínez. Secretario: Pedro Esteban Penagos López.

Genealogía:

Informe 1969, Pleno, página 197.

Informe 1981, Primera Parte, Pleno, tesis 15, página 575.

Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 56, página 110.

Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 90, página 163.

Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 172, página 173.

En efecto, dentro de esta confusa concurrencia establecida en la fracción IV, del artículo 115 de nuestra Carta Magna, el Municipio es sin duda el sujeto activo que más se ve perjudicado en virtud de que sus tributos los designa las legislaturas estatales.

Del examen de los anteriores conceptos doctrinales y de las disposiciones constitucionales reproducidas se concluye que es obligación de los gobernados contribuir al gasto público no sólo de la Federación, sino también del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios y que la facultad para legislar en materia impositiva no siempre es exclusiva de la Federación, sino que en ocasiones concurre con los Estados, de tal manera que puede suceder que una misma fuente de ingresos puede estar gravada tanto por la Federación como por las entidades federativas, acorde con la facultad genérica establecida en la fracción VII del artículo 73 constitucional, hecha excepción de las materias previstas en la fracción XXIX del mismo artículo, cuyas materias son de

competencia exclusiva de la Federación, acorde con la interpretación armónica que deriva de estos preceptos. En tales condiciones, debe afirmarse que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, en materia impositiva, sino que se trata de un sistema complejo, el cual ha sido interpretado por el Poder Judicial en la jurisprudencia antes citada, donde estableció las reglas fundamentales que deben tomarse en consideración para distribuir las facultades impositivas entre los niveles de gobierno.

Lo que nos permite afirmar que la potestad impositiva a que se contrae la fracción XXIX del artículo 73 únicamente tiene como función enunciar mas no limitar los tributos que corresponden a la Federación.

3.1. Sujeto pasivo.

Rodriguez Lobato define al sujeto pasivo al señalar que: "...puede serlo las personas físicas y las morales, circunstancia que se confirma de lo dispuesto por el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que prevé que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..." y continua al señalar que "El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal."²³

Cerecedo Mabarak define al sujeto pasivo como: "...persona física o moral que, de conformidad con las disposiciones fiscales, está obligada a realizar una prestación determinada a favor del fisco."²⁴

²³ RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL, *Derecho Fiscal*, Op. Cit. pp. 63 y 147.

²⁴ MABARAK CERECEDO, DORICELA, *Derecho Financiero Público*, Op. Cit. p. 164.

Por su parte, Sánchez Gómez señala: "... es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho engendrador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa o municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas, y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley."²⁵

Lo antes expuesto reviste de peculiaridades que requieren un estudio más profundo de los mismos, razón por la cual en el desarrollo del presente capítulo se estudiarán los aspectos más relevantes del mencionado sujeto pasivo.

3.2.1. Marco jurídico del sujeto pasivo.

Como ya se mencionó, de conformidad con la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por lo que respecto a la obligación de los extranjeros a contribuir al gasto público, mucho se ha cuestionado, lo anterior en virtud de que la propia Constitución es omisa al respecto.

De lo anteriormente expuesto, Margain Monautou nos indica: "Como nuestra Carta Magna guarda silencio respecto a los extranjeros, se les ha considerado obligados al pago de contribuciones por disposición de ordenamientos secundarios como el Código Fiscal de la Federación o la

²⁵ SANCHEZ GOMEZ, NARCISO, *Derecho Fiscal Mexicano*, Op. Cit. p. 366.

extinta Ley de Nacionalidad o de Naturalización, estimándose que aun cuando sobre este punto hay una laguna en nuestra Constitución, los extranjeros sí están obligados al pago de tributos dado que al hacer uso de nuestras instituciones públicas, en igualdad de circunstancias que los mexicanos, justo es que también en igualdad de condiciones se les grave en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, para que contribuyan al gasto público.”²⁶

Por lo que respecta a nuestra legislación, el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación establece en su parte conducente:

“Artículo 1º. Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

²⁶ MARGAIN MONATOU, EMILIO, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Op. Cit. p. 282.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”

Por otra parte el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación nos establece una lista de quienes tienen la responsabilidad indirecta, agrupándolas bajo el rubro de responsables solidarios, al señalar:

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

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de

proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

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

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los

dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este Artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital

transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del Artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. *Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.*

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

Dentro de nuestra legislación tributaria vigente los artículos antes transcritos son los que mayor relevancia tienen, y dado que en la práctica es materia de confusión, el Poder Judicial de la Federación mediante la emisión de criterios, así como la doctrina, han ayudado en gran medida a esclarecer lo confusa que puede resultar nuestra legislación.

Así tenemos que la figura del responsable solidario lo es todo aquel tercero que conforme a la doctrina adquiere la responsabilidad

objetiva, sustituta, solidaria, etc., no existiendo para los legisladores del Código Fiscal de la Federación importancia alguna en poder distinguir las distintas clases de responsabilidades que se puedan dar en materia tributaria, es decir, los responsables solidarios son los que por ministerio de la Ley Fiscal entran en la relación jurídico-tributaria y, por lo tanto, el Estado puede indistintamente exigir el cumplimiento de la norma al obligado principal, o bien, al responsable solidario.

3.2.2. Clasificación del sujeto pasivo.

Diversos doctrinarios han clasificado al sujeto pasivo de la relación tributaria, siendo de los más importantes los siguientes:

Para Dino Jarach existen las siguientes categorías de la responsabilidad:

1. Responsables contribuyentes,
2. Responsables por sustitución,
3. Responsables por garantía, y
4. Responsables solidarios.

a) El responsable contribuyente es la persona que dio origen al nacimiento del crédito fiscal.

b) El responsables por sustitución es aquél que, en virtud de una disposición de la ley, está obligado al pago de un crédito fiscal no por intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino por que la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los

funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etcétera.

c) Son responsables por garantía tanto los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo a un pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente.

d) Los responsables solidarios lo son por sucesión o por representación. Como responsables por sucesión se encuentran los herederos y los donatarios universales.

La responsabilidad por representación se adquiere en forma voluntaria o en forma forzosa. En el primer caso se encuentran los que asumen voluntariamente la representación de otra u otras personas; en el segundo caso, los que, como los padres, los tutores, etc., ejercen por ley la representación.”²⁷

En ese orden de ideas, Mario Pugliese, tratadista italiano que con sus estudios sobre la materia tributaria ejerció gran influencia en nuestra legislación fiscal, clasifica los sujetos pasivos en atención al origen de la deuda, en las siguientes categorías:

a) Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa;

b) Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria;

²⁷ CFR. JARACH DINO, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 385.

c) Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa;

d) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria;

e) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta.

f) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva

1. El sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa, es el deudor directo del tributo o su causahabiente “mortis causa” o “inter vivos”, es decir, herederos, legatarios o donatarios a título universas y se trata de personas morales, las que subsisten o se crean por fusión.

2. Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa, son las personas que, conforme a la ley, pueden disponer libremente no sólo de sus bienes, sino también de los terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero, pues por la disponibilidad de los bienes podrá cubrir el adeudo total .

3. Sujeto pasivo, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria, son los copropietarios y coherederos, ya que de cada uno se puede exigir el total del adeudo y no sólo la parte que le corresponde.

4. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta, son los sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por

ministerio de ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo.

5. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria, son determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio al fisco, como por ejemplo el notario que no verifica que por el acto que ante él se otorga se satisfaga el tributo causado.

6. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva, son las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva; por ejemplo, la adquisición de un bien inmueble con adeudos pendientes por concepto de impuesto predial o territorial.²⁸

Respecto a la clasificación del sujeto pasivo Doricela Mabarak nos indica que existen dos clases:

1. Los que tienen responsabilidad directa, citados en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación y,
2. Los que poseen responsabilidad solidaria.

Respecto de los primeros señala: "...son los que realizan las situaciones jurídicas o de hecho que dan lugar a que nazca la obligación fiscal..." y respecto de los que poseen responsabilidad solidaria señala:

²⁸ CRF. PUGLIESE MARIO, *Instituciones de Derecho Financiero*, Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1939, p.196.

“...son los que por disposición de la Ley Fiscal entran a la relación jurídica y, en consecuencia, el fisco puede indistintamente exigir el cumplimiento de la obligación al denominado sujeto pasivo, o al responsable solidario.”²⁹

Rodriguez Lobato señala: “La ley tributaria mexicana acoge la separación entre titularidad de la deuda y responsabilidad del pago, por lo tanto distingue entre deudor o responsable directo y deudor o responsable indirecto, sin embargo, no define a ninguno de los dos en forma específica. En relación con el deudor directo, ya hemos dicho que el actual Código Fiscal de la Federación no lo define y respecto del responsable indirecto, el ordenamiento mencionado tampoco da una definición y solo hace, en el artículo 26, una enumeración de quienes tienen la responsabilidad indirecta, agrupándolos a todos bajo el rubro de responsables solidarios. Por lo tanto, de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 1º y 26 del código mencionado resulta que en México el sujeto pasivo se clasifica en deudor directo y responsable solidario.”³⁰

3.2.2.1. Sujeto pasivo formal.

Respecto a la denominación como sujeto pasivo formal cabe mencionar que la legislación tributaria es omisa al respecto, sin embargo, es el propio Poder Judicial de la Federación a través de la siguiente jurisprudencia donde nos define que se entiende por sujeto pasivo formal, así como el sujeto pasivo material, misma que versa en los siguientes términos:

Registro No. 185248
Localización:

²⁹ MABARAK CERECEDO, DORICELA, *Derecho Financiero Público*, Op. Cit. p. 165.

³⁰ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal*, Op. Cit. p. 156.

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XVII, Enero de 2003
Página: 5
Tesis: P./J. 52/2002
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

“BIENES Y SERVICIOS Suntuarios, Efectos de la Sentencia que otorga el amparo contra el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, que establece un impuesto a la enajenación correspondiente (Diario Oficial de la Federación del primero de enero de dos mil dos).

Conforme al criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la declaración de inconstitucionalidad de un precepto que regula un tributo implica la protección de la Justicia Federal respecto de su aplicación presente y futura; sin embargo, cuando se trata del amparo concedido contra la disposición que establece los elementos de un impuesto indirecto de traslado obligatorio, como lo es el impuesto sobre bienes y servicios suntuarios previsto en el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, deben tomarse en consideración diversas particularidades que derivan del hecho de que ese tributo no impacta, necesariamente, en el patrimonio del contribuyente, productor o comerciante, sino en el de un tercero, consumidor final (sujeto pasivo material), quien al adquirir el bien o servicio paga el tributo, en tanto que el contribuyente (sujeto pasivo formal), por disposición de la ley, únicamente traslada y entera el impuesto al fisco federal. En esa tesitura, procederá la devolución del referido impuesto enterado al fisco en cumplimiento del fallo protector y, en términos de lo previsto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se acredite ante la autoridad fiscal competente estar en uno de los supuestos siguientes: a) Cuando el contribuyente

(sujeto pasivo formal) haya absorbido la carga tributaria con su propio peculio y, por ende, haya enterado el impuesto respectivo sin trasladarlo a los consumidores, b) Cuando el contribuyente haya trasladado y enterado la contribución y solicite la devolución directamente a favor de los consumidores finales perfectamente identificados que sufrieron la repercusión del tributo; y, c) Cuando el consumidor final o adquirente del bien o servicio de que se trate, haya obtenido resolución o sentencia firme del órgano jurisdiccional competente que le reconozca ese derecho. Por tanto, el comerciante o empresario, en las dos primeras hipótesis, y el consumidor final en la última, se encuentran legitimados para solicitar la devolución de las cantidades enteradas al fisco federal por concepto del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, con motivo de la concesión de la protección constitucional, la cual, además, dará lugar a que, en el futuro, cuando realicen la respectiva enajenación o prestación de servicios, no tengan la obligación de realizar el traslado correspondiente ni de cubrir el monto del referido impuesto.”

Amparo en revisión 310/2002. Summa Compañía Automotriz, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretarios: Beatriz Joaquina Jaimes Ramos, Teóduo Ángeles Espino y Pedro Arroyo Soto.

Amparo en revisión 400/2002. Parrin, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretarios: Pedro Arroyo Soto, Beatriz Joaquina Jaimes Ramos y Teóduo Ángeles Espino.

Amparo en revisión 255/2002. Perfil Cuadra, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Vicente Aguinaco Alemán.

Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Pedro Arroyo Soto, Beatriz Joaquina Jaimes Ramos y Teódulo Ángeles Espino.

Amparo en revisión 433/2002. Somet, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretarios: Pedro Arroyo Soto, Beatriz Joaquina Jaimes Ramos y Teódulo Ángeles Espino.

Amparo en revisión 458/2002. Milenio Motors, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2002. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán; en su ausencia hizo suyo el asunto Humberto Román Palacios. Secretarios: Beatriz Joaquina Jaimes Ramos, Teódulo Ángeles Espino y Pedro Arroyo Soto.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy diez de diciembre en curso, aprobó, con el número 52/2002, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a diez de diciembre de dos mil dos.

De la jurisprudencia antes citada se desprende que el tributo no impacta necesariamente en el patrimonio del contribuyente, productor o comerciante, sino en el de un tercero, que al adquirir un bien o un servicio paga el tributo, por lo que el sujeto pasivo formal, por mera disposición de la ley, únicamente traslada y entera el impuesto al fisco federal.

Entendiéndose a la traslación del impuesto como el fenómeno por el cual un contribuyente de derecho percutido por el impuesto, se hace rembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto, la que hace adicionando voluntariamente al precio de venta del producto o servicio la carga de la contribución.

Así tenemos que en la devolución cuando se da el supuesto de la traslación del tributo el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación en su parte relativa establece:

“Artículo 22. *Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.”*

Por tanto: “Al estudiar el sujeto pasivo de la obligación fiscal, encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo. El caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien

incide el tributo debido a la translación del mismo, el primero viene a ser, pues, el contribuyente de derecho y el segundo, el contribuyente de hecho y de los dos el único que interesa al Derecho Fiscal es el primero.”³¹

Respecto a la translación de la contribución, el Poder Judicial sostiene lo siguiente:

Registro No. 205848

Localización:

Octava Época

Instancia: Pleno

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación
VI, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1990*

Página: 27

Tesis: P. LV/90

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

“ENERGIA ELECTRICA, IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS AL CONSUMO DE. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DEBEN ANALIZARSE EN RELACION CON LOS USUARIOS DEL SERVICIO, AUN CUANDO EL SUJETO PASIVO DEL TRIBUTOS SEA LA PERSONA QUE LO PRESTA.

Los principios de equidad y proporcionalidad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, se deben analizar, por regla general, en relación con el sujeto pasivo del impuesto, por ser quien, normalmente, en su patrimonio lo soporta. Sin embargo, en el caso, no deben estudiarse tomando en cuenta solamente a dicha persona sino al consumidor, pues se trata de un impuesto en el que el sujeto pasivo, por disposición legal, debe trasladarlo al consumidor.”

Amparo en revisión 4000/84. Compañía Medicinal La Campana, S.A. de C. V. y otro. 22 de marzo de 1990. Unanimidad de dieciséis votos de los señores

³¹ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal*, Op. Cit. p. 147.

ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Castañón León, López Contreras, Pavón Vasconcelos, Adato Green, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez. Con la salvedad de Schmill Ordóñez relativa a los principios de equidad y proporcionalidad. Ausentes: Rocha Díaz, Fernández Doblado, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado y Carpizo Mac Gregor. Ponente: Felipe López Contreras.

Genealogía:

Gaceta número 34, Octubre de 1990, página 58.

3.2.2.2. Sujeto pasivo material.

De la jurisprudencia antes transcrita se desprende la figura de la translación, por lo que se establece que la carga tributaria pasa del contribuyente del tributo (comerciante o empresario) a un tercero a través de la figura de la translación, ahora bien, en virtud de que por regla general es el consumidor o adquirente del bien o servicio quien paga de su patrimonio el gravamen, es decir, que la contribución repercute en el consumidor final, denominado por dicho criterio como “Sujeto Pasivo Material”, quien al adquirir el bien o servicio paga el tributo.

Es decir, no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que en realidad paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación, convirtiéndose así en el sujeto material de la contribución.

En ese orden de ideas tenemos que el artículo 1º de la Ley Impuesto al Valor Agregado señala:

“Artículo 1. *Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:*

- I. Enajenen bienes.*
- II. Presten servicios independientes.*
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.*
- IV. Importen bienes o servicios.*

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

*El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciben los servicios. **Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1-A o 3, tercer párrafo de la misma.**”*

Así el sujeto pasivo material es el que el términos reales paga el impuesto.

CAPITULO IV

Facultades de comprobación.

Las facultades de comprobación son entendidas como la posibilidad que posee el Estado para poder verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados.

Así tenemos que las mencionadas facultades revisten de peculiaridades diversas, mismas que deben de cumplirse de conformidad a lo que la ley establece, ya que de lo contrario estaríamos frente a un actuar ilegal de la autoridad verificadora, lo que daría lugar a la posible impugnación de la resolución que en su caso se emitiera.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación en su parte conducente establece:

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

I. ...
II. ...
...”

1. Rectificación de errores u omisiones en las formas fiscales.
2. Revisión de gabinete.
3. Revisión de dictamen contable.
4. Revisión de expedición de comprobantes fiscales.

5. Visita domiciliaria.
6. Revisión de mercancías en transporte.
7. Dictamen contable.
8. Compulsa a terceros.

Dichas facultades serán desarrolladas de forma pormenorizada en los siguientes puntos.

4.1. Naturaleza Jurídica.

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

En nuestra legislación fiscal federal dichas facultades se encuentran recogidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las que se han ido ampliando a medida que va avanzando la doctrina sobre el comportamiento del contribuyente o nuevos métodos o sistemas que tienden a lograr un mejor comportamiento de parte de éstos en las obligaciones que se le imponen.”¹

Por lo que: “Al poder determinar contribuciones omitidas, llámense impuestos, derechos o contribuciones especiales, o créditos fiscales, como lo son los accesorios de éstos: recargos y multas o bien solamente éstos cuando se infrinjan disposiciones fiscales secundarias, se ejercen facultades las cuales las autoridades administrativas deben de estar investidas. Igualmente se ejercitan las facultades para comprobar la comisión de delitos fiscales sea por el contribuyente, los responsables solidarios o los terceros. Y, por último, para proporcionar información a otras autoridades fiscales, como puede ser cuando el Fisco Federal descubre que no todo el personal que se emplea por el contribuyente como asalariado está inscrito en el Registro Federal de

¹ MARGAIN MANATOU, EMILIO, *Facultades de Comprobación Fiscal*, Edit. Porrúa. México, 2001. p. 1.

Contribuyentes, seguramente tampoco está inscrito en el Instituto Mexicano del Seguro Social y en el INFONAVIT, por lo que se les proporciona la información correspondiente para que la cotejen con el personal que tiene declarado ese contribuyente ante esos institutos.”²

Así las cosas, las facultades que las autoridades fiscales poseen traen aparejadas dos circunstancias de suma importancia:

1. La de incentivar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, ya que de lo contrario, estarían en el supuesto de revisión de las autoridades en cualquier momento, haciéndose acreedoras de multas por la presunta omisión, y

2. La de emitir resoluciones liquidatorias en el supuesto de que efectivamente se hayan hecho omisiones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

4.2. Justificación de las facultades de comprobación.

La principal razón de ser de las facultades de fiscalización es la de tratar de mejorar el sistema de recaudación. No obstante lo anterior, el actuar de la autoridad recaudatoria ha dejado mucho que desear, tan es así, que el 25 de junio de 2005 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el cual se expide la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, y que de conformidad con su artículo segundo transitorio, las disposiciones previstas en ella sólo serán aplicables a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales que se inicien a partir de su entrada en vigor.

Por lo que el control de la legalidad en el actuar de la autoridad revisora es lo que se busca regular con dicha ley, toda vez que en el ejercicio de dichas facultades se han cometido múltiples ilegalidades con pésimos

² Ibidem. pp. 3 y 4.

resultados en la recaudación, situación que podemos confirmar con la exposición de motivos de la Ley en comento la cual a la letra establece:

“Ante el cambio democrático que vive el país, es indispensable que el Estado mexicano fomente el fortalecimiento de los derechos de los contribuyentes con el afán de incorporar a un mayor número contribuyentes al padrón federal, y por ende alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

La indexación de los impuestos, los recargos, y las sanciones, han configurado el complejo e inequitativo panorama del sistema fiscal mexicano, junto con las múltiples resoluciones de las autoridades hacendarias anuladas o dejadas sin efecto por los Tribunales Federales, en virtud de múltiples vicios formales y de procedimiento en que comúnmente incurren las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Pese a las múltiples facultades de comprobación con que cuentan las autoridades fiscales, éstas no han sido lo suficientemente efectivas para lograr una mayor recaudación, ya que actualmente, pese a los reiterados actos de molestia y de afectación en contra de los contribuyentes, México sigue teniendo un porcentaje de recaudación de los más bajos sobre el Producto Interno Bruto, internacionalmente comparado.

La solución simplista de dotar todavía con mayores facultades de fiscalización a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no puede ser la respuesta legislativa adecuada a esta grave problemática, pues las experiencia internacional demuestra una clara tendencia a fortalecer mejor los derechos y garantías de los contribuyentes, como un medio más idóneo de incrementar la recaudación, pues el marco de certeza jurídica y la consagración legal y sistemática de nuevos esquemas de defensa y protección de los contribuyentes han incidido de manera importante en un crecimiento real y efectivo de los ingresos tributario.

La eficiencia del Fisco federal depende de que su incapacidad administrativa sea efectivamente sancionada, mediante las nuevas garantías otorgadas a los sujetos pasivos de los tributos.

...³

³ Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 1479-II, martes 20 de abril de 2004.

Por lo que podríamos resumir según la exposición de motivos de la ley antes descrita, que la misma tiene como objetivo regular los derechos y garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales y el Sistema de Administración Tributaria, reconociéndoles sus principales derechos y garantías de las que actualmente gozan. No obstante lo anterior, y pese a que los contribuyentes tienen derecho a que los actos de la autoridad revisora se realicen de conformidad a las disposiciones aplicables. Es oportuno señalar que dichos derechos, si le son violentados al contribuyente debe interponer los mecanismos de defensa a que haya lugar.

4.3. Facultades de las autoridades fiscales.

El ejercicio de las facultades de comprobación es de suma importancia para el Estado, en virtud de que gran parte de sus resoluciones son liquidatorias, esto es, se finca un crédito fiscal al particular derivado de la posible omisión de obligaciones fiscales, teniendo la facultad, inclusive, de ejercer diversas clases de verificación a un mismo contribuyente en el mismo lapso de tiempo, tal y como lo sostiene la siguiente tesis, emitida por el Poder Judicial de la Federación, que a la letra establece:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Enero de 1998

Tesis: VI.2o.119

Página: 1097

Materia: Administrativa

“FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE OBLIGACIONES FISCALES. SU EJERCICIO SIMULTÁNEO O AISLADO NO VIOLA EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

Partiendo del principio que establece que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, se deduce que las autoridades fiscales pueden ejercer de manera simultánea o separada las facultades de comprobación de cumplimiento de obligaciones contributivas a cargo del gobernado, que la ley de la materia prevé, ya que no existe disposición legal que prohíba hacer uso de tales facultades en una u otra forma; por tanto, la orden de

visita domiciliaria expedida en contra de un particular con el propósito de verificar si éste ha dado cumplimiento o no a determinadas contribuciones no infringe el artículo 16 constitucional por el hecho de encontrarse pendiente de concluir la revisión de escritorio ordenada respecto de las mismas obligaciones fiscales, lo que únicamente acontecería si en ambos procedimientos se emitieran resoluciones, determinándose en contra del particular créditos tributarios por idéntico ejercicio fiscal y por el incumplimiento de las mismas obligaciones contributivas, pues ello se traduciría evidentemente en una duplicidad en el cobro de un crédito hacendario. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.”

Amparo en revisión 240/97. Acabados Finos Textiles, S.A. de C.V. 28 de noviembre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Antonio Meza Alarcón. Secretario: Enrique Baigts Muñoz.

Así tenemos como primera facultad de comprobación la enumerada en la fracción I del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, misma que se expondrá en el siguiente punto.

4.3.1. Rectificación de errores u omisiones en las formas fiscales.

Como primera facultad que contempla el artículo 42, tenemos:

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

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que

proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II. ...”

Dichos errores u omisiones que se observan, regularmente se deben a causas de fallas mecanográficas, o bien de impresión, y que al tratarse de cantidades que deben de pagar, pueden ir en perjuicio o en beneficio del fisco, o bien pueden ser atribuidos a errores de cálculo, mismo que pueden dar origen a que la autoridad revisora requiera al contribuyente la presentación de la documentación pertinente para la mencionada rectificación del error u omisión en cuestión.

Por su parte el maestro Margain señala: “... en ocasiones los errores aritméticos no son del contribuyente sino del personal del propio fisco al verificar las sumas o cálculos hechos por el contribuyente o no hay tales omisiones debido a que la autoridad fiscal está haciendo una incorrecta aplicación o interpretación de la ley.

Como hasta el 31 de diciembre de 1995 esta primera facultad que recoge el artículo 42, nos decía:

“I. Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.”

Con tal motivo se puso en tela de duda el que la autoridad fiscal tuviese la facultad de rectificar las omisiones que aparecieran en las declaraciones, planteándose el problema ante nuestros tribunales.”⁴

La siguiente tesis emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, refuerza la afirmación de la facultad de rectificar los errores aritméticos de las declaraciones inmersa en la fracción I del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la cual sostiene:

⁴ Ibidem. p. 4.

Tipo de documento: Precedente
Cuarta época
Instancia: Segunda Sección
Publicación: No. 16. Noviembre 1999.
Página: 57

“COMPETENCIA DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES DE RECAUDACIÓN. NO INCLUYE LA REVISIÓN DE ESCRITORIO DE LAS DECLARACIONES CON SALDO A FAVOR. El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, contiene en su fracción I, la facultad para rectificar los errores aritméticos de las declaraciones; mientras que en su fracción II, establece la revisión de dichas declaraciones, pudiendo requerir la documentación comprobatoria correspondiente. Por su parte, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, atribuye a las Administraciones Locales de Recaudación, la facultad consistente en "verificar aritméticamente el saldo a favor a compensar". La interpretación del artículo 41, fracción XV del citado Reglamento, congruente con el 42 de dicho Código, llevan a este Tribunal a considerar que las facultades de fiscalización de las Administraciones Locales de Recaudación en materia de compensación, se reducen al contenido de su fracción I. En consecuencia, dichas facultades se limitan a verificar que la cantidad compensada corresponda a un saldo a favor previamente declarado cuando no exista o sea menor al compensado, la propia administración queda facultada para determinar diferencias compensadas en exceso, imponer la multa respectiva y cobrar el crédito resultante. Requerir los comprobantes del impuesto sobre renta, corresponde a una facultad de comprobación que el artículo 42, antes citado, contiene en su fracción II y que excede a la verificación aritmética para la que las Administraciones Locales de Recaudación están facultadas. (6)”

*Juicio No.10988/98-II-08-2/99-S2-07-04.-Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 24 de junio de 1999, por mayoría de 3 votos a favor y 1 con los puntos resolutive.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria Lic. Ma. Teresa Olmos Jasso.
(Tesis aprobada en sesión de 24 de junio de 1999)*

El desconocimiento del apoyo legal de las facultades que ejerce la autoridad fiscal, se ve reflejado en la siguiente tesis emitida por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, que a la letra establece:

*Tipo de documento: Precedente
Tercera época
Instancia: Primera Sección
Publicación: No. 109. Enero 1997.
Página: 7*

“FACULTAD DE RECTIFICAR ERRORES ARITMETICOS QUE APAREZCAN EN LAS DECLARACIONES. ALCANCE DE SU EJERCICIO. El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación prevé las facultades con que cuentan las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las obligaciones fiscales, y su fracción I contiene la relativa a la de rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones; y al ejercerla la autoridad debe constreñirse a verificar mediante el procedimiento correcto las operaciones aritméticas desarrolladas por el contribuyente para constatar si los resultados obtenidos por éste y manifestados, son o no la verdad real; porque si lo que desea es determinar diferencias entre lo declarado y lo realmente causado, debe hacer uso de otra u otras de las facultades previstas en el precepto legal citado, cuyo ejercicio sí permite determinar dichas diferencias. (1)”

*Juicio No. 100(A)-I-53/96/1049/94.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 16 de agosto de 1996, por unanimidad de 4 votos.- Magistrada Ponente: Alma Peralta Di Gregorio.- Secretaria: Lic. Nora Elizabeth Urby Genel.
(Tesis aprobada en sesión de 18 de octubre de 1996)*

Así tenemos que la autoridad debe de analizar mediante el procedimiento correcto las operaciones aritméticas desarrolladas por el contribuyente para verificar si los resultados obtenidos y manifestados son ciertos, ahora bien, si lo que desea es determinar diferencias entre lo declarado y lo realmente causado, debe hacer uso de otra u otras de las facultades previstas en el precepto legal citado, cuyo ejercicio sí permite determinar dichas diferencias. Lo que acontece en la práctica es que cuando la autoridad fiscal tiene presunción de alguna irregularidad que conlleve a determinar un crédito fiscal, entendiéndose éste como un adeudo al fisco, hace uso de sus facultades de comprobación fundando y motivando su actuar para no correr el

riesgo de perder dicho crédito fiscal en juicio, no obstante que el contribuyente pueda impugnar esta nueva facultad de comprobación o la resolución que determinó el crédito una vez notificado.

4.3.2. Revisión de gabinete.

Como segunda facultad de comprobación es la que se establece en la fracción II del citado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que establece: *“II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.”*

El Código Fiscal de la Federación hace referencia a esta revisión bajo el nombre de “gabinete” por lo que si en la práctica se denomina de “escritorio” ello será solo de manera ilustrativa mas no jurídica, así las cosas la autoridad fiscal en estricto derecho deberá dirigirse a esta revisión como de “gabinete” y no como de “escritorio”, así lo sostiene el siguiente criterio emitido por el Poder Judicial de la Federación al señalar:

Registro No. 214143

Localización:

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación
XII, Diciembre de 1993*

Página: 933

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

“PROCEDIMIENTO DE REVISION FISCAL “DE ESCRITORIO” INEXISTENCIA DEL. (ARTICULO 42 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION). Si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar un crédito fiscal a cargo del quejoso por concepto de impuestos sobre la renta al ingreso de personas físicas, así como la multa respectiva, llevó a efecto el procedimiento de

revisión, el cual la Sala denomina "de escritorio", es claro que la actuación de la autoridad exactora no está debidamente fundada, ya que el procedimiento de revisión fiscal empleado no está contemplado dentro de alguna de las hipótesis del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, además de que el mismo no constituye ninguna facultad de comprobación a la autoridad hacendaria. Por tanto, es contrario a derecho el que la Sala resolutoria haya tenido por debidamente fundada la actuación de la autoridad hacendaria."

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 278/92. José de Jesús Gómez Márquez. 14 de julio de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Ramiro Barajas Plasencia. Secretaria: Gloria Fuerte Cortés.

Así tenemos que la revisión de gabinete encuentra fundamento legal en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra establece:

***“Artículo 48.** Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:*

I. ...

II. ...”

Por lo ya referido, tenemos que la autoridad fiscal esta facultada para que desde sus propias instalaciones revise las declaraciones presentadas por los contribuyentes, estando autorizadas para solicitar a estos, a los responsables solidarios o a terceros, informes, datos o documentos o la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, tal y como se desprende del propio artículo.

Por lo que el fundamento legal de la revisión de gabinete lo encontramos en el artículo 48, en armonía con lo señalado en el artículo 42 fracción II, ambos del Código Fiscal de la Federación, teniendo como objeto el que la autoridad fiscal se allegue de información de manera sencilla y práctica en cumplimiento de sus fines, requiriendo a los particulares en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de la autoridad para que exhiban la información o documentos respectivos, sin necesidad de efectuar o actuar dentro del procedimiento genérico de revisión de visita domiciliaria, facultad de comprobación que resulta ser un procedimiento más complejo y laborioso, mismo que será analizado en el siguiente capítulo.

El inicio de la revisión de gabinete comienza a partir de la emisión de una “solicitud de información”, oficio en el cual se consignará con exactitud cuáles son los documentos o información requerida por la autoridad fiscal al contribuyente, debiéndose de proporcionar según sea el caso, de manera inmediata o en una fecha determinada en su domicilio de la propia autoridad cuando ésta así lo requiera.

Por el parecido que tiene en algunas circunstancias la presente revisión con la de la visita domiciliaria, existen procedimientos que les son común a ambas, no siendo el caso de la solicitud u orden de información, razón por la cual no necesariamente para su emisión se deben cumplir con las mismas exigencias, ya que ambas tienen un procedimiento distinto, sin embargo ambas facultades deberán de emitirse cumpliendo con los requisitos señalados en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, 38 del Código Fiscal de la Federación y demás conducentes, así como los consignados en los diversos criterios de interpretación, como se corrobora con la siguiente jurisprudencia por contradicción de tesis emitida por el Poder Judicial, misma que señala:

Registro No. 191343

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XII, Agosto de 2000

Página: 261

Tesis: 2a./J. 68/2000

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

“REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN RELATIVA, QUE SE RIGE POR EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO PRIMERO, CONSTITUCIONAL, DEBE SEÑALAR NO SÓLO LA DOCUMENTACIÓN QUE REQUIERE, SINO TAMBIÉN LA CATEGORÍA DEL SUJETO (CONTRIBUYENTE, SOLIDARIO O TERCERO), LA CAUSA DEL REQUERIMIENTO Y, EN SU CASO, LOS TRIBUTOS A VERIFICAR.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha establecido que la orden de revisión de escritorio o de gabinete tiene su fundamento en el párrafo primero del artículo 16 constitucional; de ahí que la emisión de una orden de tal naturaleza debe cumplir con lo previsto en dicho precepto de la Ley Suprema, que en materia tributaria pormenoriza el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, esto es, que debe acatar el principio de fundamentación y motivación, conceptos que la anterior integración de la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en la tesis de jurisprudencia 260, visible en la página 175, del Tomo VI del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.", definió en cuanto al primero, como la expresión del precepto legal o reglamentario aplicable al caso, y por lo segundo, el señalamiento preciso de las circunstancias especiales, razones particulares o causas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables. Por tanto, si conforme al artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, la facultad de revisión de escritorio puede referirse a tres tipos de sujetos, que son el causante directo, el responsable solidario y el tercero relacionado con aquéllos, y su ejercicio puede derivar de distintos motivos, a saber: I. Verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales; II. Determinar tributos omitidos; III. Determinar créditos fiscales; IV. Comprobar la comisión de delitos fiscales; y, V. Proporcionar información a autoridades hacendarias diversas; ha de concluirse que la orden de revisión que al respecto se emita debe estar contenida en un mandamiento escrito de autoridad competente, debidamente fundado y motivado, lo cual implica que no sólo exprese la documentación que requiere, sino también la categoría que atribuye al gobernado a quien se dirige,

cuál es la facultad que ejerce, la denominación de las contribuciones y el periodo a revisar, con el objeto de dar plena seguridad y certeza al causante y evitar el ejercicio indebido o excesivo de la atribución de revisión, en perjuicio de los particulares.”

Contradicción de tesis 22/2000. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo del Vigésimo Primer Circuito, así como Primero del Octavo Circuito y los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero del Sexto Circuito (actualmente Segundo y Tercero en Materia Civil). 7 de julio del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Gabriel Clemente Rodríguez.

Tesis de jurisprudencia 68/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de julio del año dos mil.

De la anterior jurisprudencia se desprende que existen tres sujetos a las que se les puede dirigir la presente revisión que son: el causante directo, el responsable solidario y el tercero relacionado con aquéllos, y su ejercicio puede derivar de distintos motivos, a saber: I. Verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales; II. Determinar tributos omitidos; III. Determinar créditos fiscales; IV. Comprobar la comisión de delitos fiscales; y, V. Proporcionar información a autoridades hacendarias diversas.

Si bien es cierto se está en presencia de una revisión fuera de la visita domiciliaria, motivo por el cual no existe “orden de visita” sino una “orden de solicitud de informes o datos”, no menos cierto es que se debe cumplir con requisitos o formalidades, respetando así los principios de seguridad jurídica y legalidad contenidos en nuestra Constitución Federal y Código Fiscal de la Federación, ya que al estar frente a una revisión de gabinete no significa que la autoridad se encuentre exenta de cumplir y satisfacer las formalidades previstas en la ley para su actuar, que por cierto, no sólo comprende lo señalado en los cuerpos normativos mencionados sino también de los criterios jurisprudenciales emitidos.

En esa tesitura y, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, la notificación de la solicitud de documentación se realizará en el

domicilio de la persona buscada, que de no encontrarse presente en el momento de la visita se de dejará un “citatorio” para que el día hábil siguiente a hora determinada se sirva esperar al notificador, que de no esperarlo al día y hora señalado, la diligencia de notificación se entenderá con la persona con quien se encuentre.

Ahora bien, el citatorio dentro de la presente revisión tiene notables diferencias a comparación del llevado a cabo dentro de la visita domiciliaria, en virtud de que no es requisito de legalidad que deba especificarse en el citatorio respectivo que la cita es para entregar la solicitud de documentos a fin de que las autoridades hacendarias ejerzan sus facultades de comprobación fiscal, y de igual manera no está obligado a especificar el objeto o propósito del documento que tenga que entregar, requisito de legalidad que sólo es indispensable cuando se trata de una visita domiciliaria, no obstante que se deben de respetar las disposiciones a que deben sujetarse todo acto de autoridad a que se refiere el primer párrafo del artículo 16 Constitucional.

Lo anterior ha sido sustentado por criterio jurisprudencial emitido por contradicción de tesis mismo que a la letra establece:

Registro No. 185063

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Enero de 2003

Página: 637

Tesis: 2a./J. 148/2002

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

“REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 48, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA LA ENTREGA DE LA SOLICITUD DE INFORMES, DE DATOS O DE DOCUMENTOS.

De lo dispuesto en el citado artículo, se desprende que cuando se pretenda notificar la solicitud que hacen las autoridades hacendarias a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, de informes, datos o documentos, para el ejercicio de sus facultades de comprobación fuera de una visita domiciliaria, sin que se encuentre al destinatario, se dejará citatorio con la persona que esté en el lugar visitado, para que el interesado espere al notificador a una hora determinada del día siguiente, con el apercibimiento de que si no lo hiciera, se notificará con quien se halle en el domicilio señalado. **Atento a lo anterior, no es requisito de legalidad que deba especificarse en el citatorio respectivo que la cita es para entregar la solicitud de documentos a fin de que las autoridades hacendarias ejerzan sus facultades de comprobación fiscal, sin embargo deben respetarse las disposiciones a que debe sujetarse todo acto de autoridad a que se refiere el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de manera que debe observarse lo previsto en el artículo 137, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, que establece que el notificador debe constituirse en el domicilio de la persona buscada para la práctica de la notificación personal ordenada, que en caso de no encontrarla, le dejará citatorio para que lo espere a una hora fija del día hábil siguiente, numeral que si bien no alude expresamente al levantamiento del acta circunstanciada donde se asienten los hechos relativos a esa diligencia, es criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que cuando deba notificarse personalmente al destinatario en su domicilio, la constancia de notificación señalará quién es la persona que se busca y cuál su domicilio; en su caso, por qué no pudo practicar la diligencia encomendada; con quién la entendió y a quién se le dejó citatorio; **mas no está obligado a especificar el objeto o propósito del documento que tenga que entregar, requisito de legalidad que sólo es indispensable cuando se trata de una visita domiciliaria**, pues en este caso lo que se protege es la garantía a la inviolabilidad domiciliaria, supuesto diverso cuando se trata de una solicitud de documentos, en donde sólo se le da un plazo determinado al interesado para presentar la documentación requerida.”**

Contradicción de tesis 113/2002-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero en Materia Civil del Séptimo Circuito y Primero en Materia Administrativa del Sexto Circuito. 22 de noviembre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Sergio Salvador

Aguirre Anguiano; en su ausencia hizo suyo el asunto Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Luciano Valadez Pérez.

Tesis de jurisprudencia 148/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de diciembre de dos mil dos.

Así las cosas y de no existir observación alguna por parte de la autoridad fiscal, se hará saber al visitado mediante oficio la conclusión de la revisión sobre los documentos presentados. Si de la revisión resultaren hechos u omisiones que den como resultado el incumplimiento a diversas disposiciones fiscales, la autoridad fiscal formulará un “oficio de observaciones” en donde se consignará en forma circunstanciada las irregularidades respectivas, debiendo ser notificado con la misma formalidad prevista para la notificación de la solicitud de datos e información. El término con el que cuenta la autoridad fiscal para notificar el oficio de observaciones es de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en que notificó la solicitud de datos o información, caso contrario quedará sin efectos la revisión, tal y como lo establece el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación que a la letra señala:

*“**Artículo 46-A.** Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un **plazo máximo de seis meses** contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación...*

...

...

Los plazos señalados en el primer párrafo y en el apartado A, de este artículo, podrán ampliarse por seis

meses por una ocasión más, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o la revisión, salvo cuando el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de la contabilidad, cambie de domicilio fiscal, supuesto en el que serán las autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio las que expedirán, en su caso, el oficio de la prórroga correspondiente. En su caso, dicho plazo se entenderá prorrogado hasta que transcurra el término a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 de este Código.”

Cabe aclarar que el plazo de referencia no siempre será de seis meses, ya que podrá ser materia de ampliación y el mismo se suspenderá en determinados casos, para lo cual nos remitiremos a la visita domiciliaria, que opera en iguales condiciones, y que será materia de estudio detallado en el siguiente capítulo.

La siguiente tesis jurisprudencial refuerza la anterior señalado:

Registro No. 182270

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIX, Enero de 2004

Página: 268

Tesis: 2a./J. 1/2004

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

“VISITA DOMICILIARIA O REVISIÓN DE GABINETE O DE ESCRITORIO. EL PLAZO MÁXIMO QUE ESTABLECE EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA SU CONCLUSIÓN CONSTITUYE UN DEBER DE INELUDIBLE CUMPLIMIENTO.

De conformidad con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades cuentan con facultades

discrecionales para comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados, cumplan con sus obligaciones tributarias mediante la práctica, entre otras acciones, de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete o de escritorio; sin embargo, tales actuaciones están sujetas a la garantía de inviolabilidad domiciliaria y demás formalidades que consigna el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ahora bien, una de las exigencias legales que deriva de dichas garantías, consiste en que las visitas domiciliarias o revisiones de gabinete o de escritorio concluyan dentro del plazo máximo señalado en el primer párrafo del artículo 46-A del citado Código, contado a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación, advirtiéndose que dicho plazo ya no es discrecional, pues ese párrafo señala que las autoridades "deberán" concluir la visita o revisión dentro del indicado plazo, de manera que si no lo hacen, se actualizan los supuestos del párrafo último del mencionado precepto, a saber: a) la conclusión o terminación de la visita o revisión en esa fecha, b) que la orden quede sin efectos, es decir, que no pueda ya producir consecuencias legales, y c) que todo lo actuado quede insubsistente."

Contradicción de tesis 56/2003-SS. Entre las sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y los Tribunales Colegiados Primero y Tercero en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Segundo en la misma materia del Segundo Circuito. 3 de diciembre de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez. Tesis de jurisprudencia 1/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dieciséis de enero de dos mil cuatro.

De lo anterior se desprende que dicho plazo no es discrecional, pues el párrafo señala que las autoridades "deberán" concluir la visita o revisión dentro del indicado plazo, de manera que si no lo hacen, se actualizan los supuestos del último párrafo del mencionado precepto:

- A. La conclusión o terminación de la visita o revisión en esa fecha,
- B. Que la orden quede sin efectos, es decir, que no pueda ya producir consecuencias legales, y

C. Que todo lo actuado quede insubsistente.

Por lo que si la autoridad fiscalizadora ha continuado la revisión de gabinete o de escritorio hasta dictar la resolución liquidatoria, no obstante haber concluido el procedimiento fiscalizador con infracción del artículo 46-A, primer y último párrafo del Código Fiscal de la Federación, se actualiza la hipótesis de nulidad lisa y llana prevista en la fracción IV del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en virtud de que los hechos que motivaron la resolución no pueden tener valor porque constan en actuaciones emitidas en contravención a la disposición aplicada.

Una vez emitido el oficio de observaciones el contribuyente tendrá que estarse a lo siguiente:

A. Sujetarse a lo consignado en el mismo y optar por corregir su situación fiscal, o bien.

B. Presentar documentos, libros e información necesaria para desvirtuar los hechos y omisiones consignados en el oficio de observaciones dentro del término de 20 días hábiles contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del mencionado oficio.

El término mencionado en el inciso anterior podrá ser ampliado por otros 15 días si el contribuyente lo manifiesta dentro del plazo de 20 días y siempre que la revisión trate de más de un ejercicio fiscal, el plazo en cuestión es independiente al señalado en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, tal y como lo establece la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación que establece en su parte conducente:

“VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un

plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.”

De lo referido, se desprende que si el contribuyente no presenta la documentación, libros o información correspondiente, se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio en mención. Es importante señalar que se tendrán por consentidos para la autoridad fiscal dentro de la revisión, mas no para la interposición de un medio de defensa cuando se emita la resolución que determine la obligación fiscal, es decir, la resolución liquidatoria.

Posteriormente al plazo con el que cuenta el contribuyente auditado para desvirtuar lo consignado en el oficio de observaciones, la autoridad fiscal deberá de emitir “resolución definitiva” dentro del término de seis meses, ya que de lo contrario quedará sin efectos la revisión, tal y como lo establece el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, mismo que señala:

“Artículo 50. *Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este*

*Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un **plazo máximo de seis meses** contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código.”*

Al igual que en la visita domiciliaria, en la presente revisión de gabinete, el plazo de seis meses para emitir la resolución respectiva se suspenderá en los casos de huelga, fallecimiento del particular, cuando éste desocupe su domicilio sin previo aviso o habiéndolo hecho no se localice, o cuando se interponga un medio de defensa contra el oficio de observaciones.

Ahora bien, suele ocurrir que el particular no cumpla con el requerimiento efectuado por la autoridad fiscal sobre la solicitud de datos o información, en consecuencia haciéndose aquel acreedor a una multa, a lo que en la practica la autoridad nuevamente efectuará el requerimiento respectivo, que de no dar cumplimiento al mismo comúnmente la autoridad emitirá oficio de observaciones y en su momento resolución respectiva.

Esta facultad de comprobación es una de las más completas y que ejerce con mayor frecuencia la autoridad verificadora, razón por la cual es importante su estudio, no obstante que tiene semejanzas con la facultad de comprobación denominada visita domiciliaria, objeto de estudio de la presente investigación.

4.3.3. Revisión de dictamen contable.

La presente facultad de comprobación consistente en la revisión de estados financieros encuentra fundamento legal en la fracción IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, y su finalidad estriba como su nombre lo indica, en revisar los dictámenes formulados por los contadores públicos y sobre los estados financieros de los contribuyentes, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldo a favor y de cualquier dictamen que esté relacionado para efectos fiscales. Dictámenes que se presumen de ciertos salvo prueba en contrario, por lo que no son absolutos pudiendo ser refutables.

Por lo que los hechos afirmados por los contadores públicos en los dictámenes de los estados financieros se tendrán por ciertos para los efectos fiscales a que haya lugar. Ahora bien, en virtud de que dichos dictámenes tienen trascendencia y repercusiones fiscales, el legislador dispuso que los aludidos profesionistas se registren ante las autoridades hacendarias, precisando como requisitos para obtener el registro respectivo, además del título de contador público, que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la Secretaría de Educación Pública y obtengan una certificación expedida por los colegios o asociaciones de contadores públicos autorizados por ésta. Lo anterior en atención a la importancia de la actividad recaudatoria del Estado, por lo que se establecen requisitos cuya satisfacción respalde y otorgue confiabilidad a los dictámenes contables con efectos fiscales, en razón de la presunción de certeza que el legislador les ha otorgado.

El Código Fiscal de la Federación establece como personas obligadas a dictaminar sus estados financieros a las que se coloquen dentro de las hipótesis señaladas en el artículo 32-A que a la letra señala:

“1. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$27,466,183.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$54,932,367.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

II. Las que estén autorizadas para recibir donativos.

III. Las que se fusionen o se escindan.

IV. Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

V. Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente.”

No cualquier contador público estará facultado para dictaminar, siendo requisito cumplir con los lineamientos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación que a la letra señala:

“I. Ser de nacionalidad mexicana.

II. Tener título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública.

III. Ser miembro de un colegio de contadores reconocido por la citada Secretaría, y

IV. Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.”

En virtud de que en la presente revisión fiscal la autoridad fiscal inicia el ejercicio de sus facultades en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados y sólo revisarán el ejercicio materia del dictamen, sin necesidad de constituirse en el domicilio del contribuyente, es decir, de afectar la inviolabilidad del domicilio, la orden

mencionada para ésta revisión es un acto de molestia regido por el primer párrafo del artículo 16 constitucional y aquellos en materia de legalidad que prevé el Código Fiscal de la Federación, tal y como lo establece el siguiente criterio emitido por el Poder Judicial de la Federación que a la letra señala:

Registro No. 192394

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XI, Febrero de 2000

Página: 1112

Tesis: VI.A.38 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

“REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS POR CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO. LA ORDEN DE SOLICITUD DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN PARA ELLO, Y LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, DIFIEREN EN LOS REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR.

De acuerdo con el artículo 42, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades hacendarias para comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, cuentan con diversos medios para llevar a cabo dicha comprobación, entre ellos la revisión de dictámenes formulados por contadores públicos registrados sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales, y práctica de visitas domiciliarias, ambos provienen del ejercicio de sus facultades de comprobación; sin embargo, los requisitos legales y constitucionales que deben reunir las órdenes respectivas, son distintos, en razón de que en la primera, las autoridades hacendarias inician el ejercicio de esas facultades, en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados y sólo revisarán el ejercicio materia del dictamen, sin necesidad de constituirse en el domicilio del contribuyente, es decir, de afectar la inviolabilidad del domicilio, en tanto que la orden de visita domiciliaria sí lo afecta, pues se efectúa en su domicilio y tiene como fin revisar su contabilidad, bienes y mercancías, por lo que se deben aplicar las reglas para los cateos, señalando en forma específica los impuestos a revisar y el ejercicio fiscal, atento a lo dispuesto por los artículos 38 del Código Fiscal de la

Federación y 16 párrafos octavo y décimo primero de la Carta Magna. En consecuencia, la orden mencionada en primer término es un acto de molestia regido por el primer párrafo del artículo 16 constitucional, en tanto que la segunda se rige por los párrafos octavo y décimo primero de dicho precepto.”

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 136/99. Subadministrador de lo Contencioso "1" de la Administración Local Jurídica de Ingresos de Puebla y otros. 2 de diciembre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretario: Jesús Ortiz Cortez.

Así las cosas, las autoridades fiscales se deben de apegar a lo establecido en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación para hacer uso de sus facultades de comprobación en materia de revisión de dictámenes financieros, y que en términos generales señala:

1. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen la información y documentación respectiva.
2. De no ser suficiente la información proporcionada por el contador, las autoridades podrán requerir directamente al contribuyente mayor información y documentación.
3. Las autoridades fiscales podrán en cualquier tiempo solicitar información a terceros relacionados o responsables solidarios.
4. Si una vez cumplido el orden establecido en las fracciones que anteceden, a juicio de la autoridad la información proporcionada no fuere suficiente, podrá practicar visita domiciliaria.

Ahora bien, los plazos para presentar la documentación correspondiente y que la autoridad fiscal en uso de sus facultades requiera a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros es el siguiente de conformidad con el artículo 53 del citado ordenamiento:

1. Libros y registros que formen parte de su contabilidad, en el curso de la visita, deberán presentarse de inmediato.

2. Cuando los documentos sean de los que deba tener en su poder el contribuyente y se los soliciten durante el desarrollo de una visita, seis días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva.

3. Quince días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, en los demás casos.

Se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención.

Ahora bien, si de conformidad al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación la autoridad fiscal requiere revisar el dictamen y demás información y le solicite al contador público información o documentación respectiva, éste deberá presentarla en seis días, en cuanto a papeles de trabajo y cuando dicho contador tenga su domicilio fuera de la localidad de la autoridad solicitante o dicha información obra en poder del contribuyente el plazo será de quince días según lo establece el artículo 53 del mismo ordenamiento.

No será considerada esta revisión como aquéllas en uso de las facultades de comprobación de autoridad fiscal, cuando se realice solamente al contador que ha efectuado el dictamen, entendiéndose que se inician tales facultades cuando la autoridad requiere al contribuyente, responsable solidario o tercero particular la información y documentación indispensable para verificar la certeza de los datos que consigna el dictamen, tal y como lo sostiene el siguiente criterio jurisprudencial:

Tesis Seleccionada
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Época: 9a. Época

Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIV, Noviembre de 2001 Tesis: I.7o.A. J/14 Página: 407 Materia: Administrativa Jurisprudencia.

“FACULTADES DE COMPROBACIÓN, EL REQUERIMIENTO DE INFORMES Y DOCUMENTOS FORMULADOS AL CONTADOR PÚBLICO NO IMPLICA EL INICIO DE LAS.

Es verdad que inicialmente la autoridad fiscal, en uso de las atribuciones que le confiere el artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, requiere al contador público que dictamina los estados financieros del contribuyente, diversa información para su revisión. Asimismo, el diverso artículo 55 del reglamento del ordenamiento antes invocado también establece que la autoridad hacendaria podrá requerir diversa información y documentación tanto al contador público autorizado como al contribuyente y a terceros relacionados con éste o a responsables solidarios; sin embargo, en el primer caso, es decir, cuando el requerimiento es formulado al contador público, no puede decirse que se han iniciado las facultades de comprobación, porque esto sólo constituye un acto previo; además, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, éstas se inician únicamente cuando se requiere al contribuyente, a los terceros relacionados con éste o responsables solidarios, la información y documentación indispensable para verificar la certeza de los datos que aparecen en el dictamen y demás documentos. SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.”

Amparo directo 6567/98. Integración Tecnológica Vertical, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretaria: Flor del Carmen Gómez Espinosa. Amparo directo 597/99. Calzados de Moda Administración Obrera. 8 de julio de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: María Simona Ramos Ruvalcaba. Secretario: Gustavo Eduardo López Espinoza. Revisión fiscal 1457/2001. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, y otras autoridades. 15 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Salvador Flores Carmona. Revisión fiscal 1597/2001. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, en representación del Secretario

de Hacienda y Crédito Público, y otras autoridades. 22 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: Mayra Villafuerte Coello. Revisión fiscal 1937/2001. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, y otras autoridades. 25 de septiembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Gustavo Naranjo Espinosa.

Después de analizar ésta facultad de comprobación concluimos que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, y que, las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

De lo anterior, se advierte de igual forma que el dictamen para el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente en materia tributaria, de ninguna forma implica el ejercicio de la facultad revisora del Estado, puesto que está reservada exclusivamente a la autoridad fiscal, en virtud de que el dictamen se encuentra sujeto a la respectiva revisión, por lo que el contador público autorizado no es un órgano de la administración pública federal al que puedan delegarse las atribuciones conferidas a la autoridad fiscal, debido a que su actuación es útil para auxiliar tanto a los contribuyentes como a las autoridades hacendarias, pero no sustituye a éstas en lo dispuesto en la propia Constitución Federal o en las leyes ordinarias de la materia.

4.3.4. Revisión de expedición de comprobantes fiscales.

Cuando la autoridad fiscal quiere instruir a los contribuyentes respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, suele hacerlo a través de la imposición de sanciones a sectores específicos de la economía nacional, y mientras más severos son los castigos, mejores parecen ser los resultados que se obtienen, según las estadísticas que el mismo gobierno proporciona.

Así, cuando la directriz fue lograr que los establecimientos mercantiles expidieran comprobantes por las operaciones realizadas, comenzaron a practicar visitas e imponer sanciones al respecto, para lo cual se tuvo que adecuar el marco normativo vigente, ante cuya deficiencia previa los particulares intentaron exitosamente sus medios de defensa.

El fundamento legal de la revisión de comprobantes fiscales se encuentra en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, en armonía con la fracción V del artículo 42 del mismo ordenamiento, misma que consiste en verificar en el domicilio del particular el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos sobre el Registro Federal de Contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de la documentación que ampare la legal posesión o propiedad de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con marbete o precinto correspondiente, o que los envases respectivos hayan sido destruidos.

Así tenemos que la fracción V del artículo 49 establece:

“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, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.”

Así tenemos que la autoridad fiscal para llevar a cabo ésta revisión tiene la obligación de expedir una “orden de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales”, dicha orden, por obvias razones será distinta a la orden de visita domiciliaria, teniendo un desarrollo distinto y en la cual se deberán consignar mínimo los requisitos señalados en el artículo 16 primer párrafo de nuestra Carta Magna y los requisitos de legalidad de todo acto administrativo previsto en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

No obstante lo comentado, en esta revisión a su vez se deberá cumplir con algunas reglas previstas para la visita domiciliaria, así como el acatamiento del párrafo primero del artículo 16 constitucional, octavo y onceavo, mismos que señalan las formalidades para los cateos, tal y como establece en la siguiente tesis jurisprudencial el Poder Judicial de la Federación que a la letra establece:

Registro No. 911292

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice 2000

Tomo III, Administrativa, Jurisprudencia SCJN

Página: 385

Tesis: 359

Jurisprudencia

Materia(s):

“VISITA DOMICILIARIA. LA ORDEN EMITIDA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS

OBLIGACIONES EN RELACIÓN CON LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES, DEBE PRECISAR EL PERIODO SUJETO A REVISIÓN. El análisis relacionado de los artículos 29, 29-A, 43 y 49 del Código Fiscal de la Federación, permite advertir que aun cuando la visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento del contribuyente a las obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales, tiene sus particularidades y debe sujetarse a reglas específicas en su realización, en realidad no constituye más que una modalidad en el ejercicio de las facultades de comprobación que, como potestad del Estado, se otorga a las autoridades fiscales en el ordenamiento mencionado; en estas condiciones, la orden relativa para la práctica de esta clase de visitas, también debe sujetarse a los requisitos que prevé el numeral 38 del citado código, así como a los que el Constituyente estableció en el artículo 16 de la Ley Suprema, de cuyo contenido se desprende que la inviolabilidad del domicilio constituye un derecho subjetivo del gobernado, elevada a garantía individual y sólo se autoriza mediante el cumplimiento de determinadas formalidades y requisitos, entre ellos, que la orden de visita domiciliaria, a similitud de los cateos, como acto de molestia debe constar en mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se exprese el nombre del sujeto pasivo visitado, el domicilio en el que debe llevarse a cabo la visita, los fundamentos y motivos de la orden respectiva, su objeto, que es a lo que debe limitarse la diligencia respectiva y que al concluirla se levante acta debidamente circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique dicha diligencia, como en reiteradas ocasiones lo ha considerado la Segunda Sala de este Alto Tribunal. Así, al exigir el artículo 16 de la Constitución Federal, que el objeto, como elemento fundamental de la orden de visita, se encuentre expresamente determinado, implica también la obligación a cargo de la autoridad que la emite, de precisar su alcance temporal, ya sea que se trate de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales que se rigen por periodos determinados o en relación con la expedición de comprobantes fiscales debidamente requisitados, toda vez que tal señalamiento permite que el visitado conozca de manera cierta el periodo en el cual se practicará esa verificación y, además, constriñe a los visitadores a sujetarse a ese espacio temporal que fue previamente determinado por la autoridad ordenadora, dado que acorde con lo que prevé el mismo código tributario federal, la actividad fiscalizadora bien puede recaer en hechos actuales o pasados y, por tanto, se

violaría el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 constitucional, si se dejara al arbitrio de los visitadores determinar el periodo sobre el cual debe recaer la verificación del cumplimiento de las obligaciones que en materia de expedición de comprobantes fiscales se establecen a cargo de los contribuyentes, con el consecuente estado de inseguridad jurídica del visitado. Debe agregarse que esta determinación no limita la actuación de la autoridad, pues no le impide señalar, con apego a la ley, como periodo a verificar en una orden de visita, fechas actuales o anteriores.”

Novena Época:

Contradicción de tesis 53/98.-Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.-30 de abril de 1999.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: Mariano Azuela Güitrón.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón; en su ausencia hizo suyo el asunto el Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Secretaria: Fortunata Florentina Silva Vásquez.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IX, junio de 1999, página 343, Segunda Sala, tesis 2a./J. 57/99; véase la ejecutoria en la página 345 de dicho tomo.

Reforzando lo antes señalado, cabe mencionar que existe adicionalmente criterio a través del cual establece que ésta revisión a pesar de tener un procedimiento y desahogo distinto a la revisión de la visita domiciliaria, se considerara que hay obligación de cumplir con las reglas previstas para la misma, contenidas en el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, tal y como lo señala la siguiente tesis emitida por el Poder Judicial de la Federación:

Registro No. 204706

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta II, Agosto de 1995

Página: 666

Tesis: I.1o.A.2 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

“VISITA DOMICILIARIA, PRACTICADA EN EL DOMICILIO DEL INTERESADO. OBLIGACION DE LA AUTORIDAD QUE LA REALIZA DE CUMPLIR CON

LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTICULO 44 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. INDEPENDIEMENTE DE LA DENOMINACION CON QUE LA DESIGNE LA AUTORIDAD. De conformidad con el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, toda visita que realicen las autoridades fiscales en el domicilio fiscal del contribuyente deberá cumplir con los requisitos establecidos en las diversas fracciones del citado precepto legal; por tanto, si la orden de visita fue expedida por una autoridad fiscal para que se practique en el domicilio del contribuyente, con el objeto de verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, es evidente que la autoridad que realiza dicha visita debe cumplir con los requisitos del mencionado artículo 44, independientemente de que ésta argumente que se trata de una visita de inspección de comprobantes fiscales, que, según la propia autoridad, es distinta a las visitas domiciliarias, ya que dicho numeral no distingue entre unas u otras.”
PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 11/95. Maximino Morales Canuto. 15 de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Julio Humberto Hernández Fonseca. Secretaria: Martha Elba Hurtado Ferrer.

Así las cosas, estas visitas pueden llevarse a cabo en el domicilio fiscal o en alguna de sus sucursales, iniciándose con la entrega de “la orden” de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

De conformidad con la regulación legal de la presente revisión, no es necesario dejar citatorio previo al no encontrarse la persona buscada, a lo cual existían criterios encontrados, toda vez que unos consideraban que el hecho de no dejar citatorio al encontrarse la persona buscada en una revisión de comprobantes fiscales, no atenta contra la garantía de audiencia y legalidad, ya que este tipo de visita se rige por sus propios lineamientos, existiendo solo la salvedad de entenderla con el encargado o con quien esté al frente del establecimiento visitado. Otros tribunales consideraban que no obstante que la regulación de las revisiones en materia de comprobantes fiscales sea omisa en

cuanto a dejar citatorio cuando no se encuentre a la persona buscada, no es motivo para no hacerlo, ya que de lo contrario se atentaría contra la seguridad jurídica de la persona buscada. Hoy en día por criterio jurisprudencial se considera que para la practica de las visitas de revisión de comprobantes fiscales no se requiere citatorio previo, tal y como se señala a continuación:

Registro No. 190052

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIII, Marzo de 2001

Página: 1711

Tesis: VI.1o.A. J/16

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

“VISITAS DE REVISIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. PARA SU PRÁCTICA NO SE REQUIERE CITATORIO PREVIO.

Para este tipo de visitas es inaplicable el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación que ordena la existencia de citatorio previo cuando no se encuentre al contribuyente o a su representante legal, en virtud de que las visitas de revisión de comprobantes fiscales se rigen por sus propios lineamientos, pues existe disposición expresa al respecto que es el artículo 49, fracción II, del código invocado, en el que la única obligación que establece es la de entender la visita, indistintamente, con cualquiera de las personas a que alude el mismo, sin que deba dejarse citatorio si no se encuentra el contribuyente o su representante, dado que legalmente puede entenderse la visita con el encargado o con quien esté al frente del establecimiento visitado.”

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 120/99. Norberto Rodríguez Jaquín. 24 de junio de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona. Secretaria: Sandra Carolina Arellano González.

Amparo directo 153/99. Calzados Pasaje, S.A. de C.V. 9 de agosto de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Vélez Barajas. Secretario: Alfredo Pedraza Arteaga.

Amparo directo 60/99. Servicios Gasa de Puebla, S.A. de C.V. 14 de octubre de 1999. Unanimidad de votos.

Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: José Luis Vázquez Camacho.

Amparo directo 314/99. Óscar Portillo Pérez. 5 de noviembre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez.

Amparo directo 250/2000. Margarita Antonieta García Paredes. 28 de febrero de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretaria: Angélica Torres Fuentes.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, Tomo I, Materia Constitucional, página 597, tesis 518, de rubro: "VISITAS PARA COMPROBAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, POR NO ESTABLECER EL REQUISITO DE CITATORIO PREVIO A UNA INSPECCIÓN."

No obstante el anterior criterio jurisprudencial, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en su artículo 51, establece los casos en los cuales se subsanarán los vicios en que incurra la autoridad respecto del citatorio al señalar en su parte conducente:

“Artículo 51.

...

“Para los efectos de lo dispuesto por las fracciones II y III del presente artículo, se considera que no afectan las defensas del particular ni trascienden al sentido de la resolución impugnada, entre otros, los vicios siguientes:

a) Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que ésta se inicie con el destinatario de la orden.

b) Cuando en un citatorio no se haga constar en forma circunstanciada la forma en que el notificador se cercioró que se encontraba en el domicilio correcto, siempre que la

diligencia se haya efectuado en el domicilio indicado en el documento que deba notificarse.

c) Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal.

d) Cuando existan irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes o documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitados.

e) Cuando no se dé a conocer al contribuyente visitado el resultado de una compulsión a terceros, si la resolución impugnada no se sustenta en dichos resultados.

f) Cuando no se valore alguna prueba para acreditar los hechos asentados en el oficio de observaciones o en la última acta parcial, siempre que dicha prueba no sea idónea para dichos efectos.

El Tribunal podrá hacer valer de oficio, por ser de orden público, la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada o para ordenar o tramitar el procedimiento del que derive y la ausencia total de fundamentación o motivación en dicha resolución.”

No coincidimos con la jurisprudencia antes transcrita, ni mucho menos en cuanto a que se trate de subsanar en el artículo 51 de la ley antes enunciada las irregularidades en que incurra la autoridad revisora.

Lo anterior toda vez que la intención del legislador respecto al citatorio fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento cierto de que se realizará una visita en su domicilio fiscal y, si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, pues al implicar la visita una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional al encontrarse consignado como derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual la inviolabilidad domiciliaria, es claro que no es lo mismo una diligencia en la que sólo se notifique al particular una resolución determinada y en la que pueda estimarse irrelevante su presencia para recibirla, que la recepción de una orden de visita que implica su realización inmediata y la intromisión a su domicilio.

Respecto a la identificación de los visitadores, de conformidad con la fracción II del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, éstos deberán identificarse ante el visitado o quien se encuentre al frente del establecimiento, generalmente con oficio de identificación girado por la misma autoridad: Administración Local de Auditoría Fiscal, que contiene la fotografía de los mismos, quienes tienen la obligación de requerir la designación de dos testigos. Si dicha persona no los designa o nombrándolos, los testigos no aceptan el cargo, entonces los visitadores los designarán, ahora bien, el hecho de que los visitadores designen los testigos no invalida los resultados de inspección, ya que cumple con lo establecido en el artículo 16 constitucional.

En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, por lo que los visitadores tendrán, primero, que detener y preguntar a la persona que acaba de adquirir un bien o recibir un servicio, qué documento se le entregó por la persona que lo atendió y si ésta contesta que ninguno o bien enseña un papel que no reúne los requisitos de un comprobante simplificado, que son los que expiden las cadenas comerciales al público en general, deberán solicitarle su cooperación para levantar el acta

correspondiente en presencia del visitado y los dos testigos, lo anterior de conformidad con la fracción IV del artículo 49 del citado ordenamiento legal.

Es común que los visitadores asienten en el acta que el visitado no expide comprobantes sin circunstanciar este hecho, lo que ha originado fallos como el siguiente:

Registro No. 191733

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XI, Junio de 2000

Página: 587

Tesis: VIII.1o.45 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

“ORDEN DE VISITA. ACTAS DE VERIFICACIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. ES OBLIGACIÓN INELUDIBLE DE LOS VERIFICADORES CIRCUNSTANCIAR DETALLADAMENTE LOS HECHOS U OMISIONES EN EL ACTA RESPECTIVA. Cuando una visita domiciliaria tiene por objeto verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales en relación con la obligación de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realiza un particular, en cumplimiento a lo dispuesto por los artículos 16 constitucional, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, es obligación ineludible de los verificadores hacer constar en forma circunstanciada en el acta respectiva, los hechos u omisiones conocidos por ellos mismos, en atención a lo dispuesto por el artículo 49, fracción IV, del código tributario en comento; lo que implica que deben precisar en el acta de mérito, los datos necesarios del hecho concreto que se imputa y el medio de convicción con que se demuestre el mismo, pues de lo contrario se dejaría en estado de indefensión al contribuyente quien no podrá comprobar la veracidad de la prueba y defenderse del hecho que se le imputa; de ahí que si el verificador señala que la infracción se comprueba con la venta de determinado producto, pero sin establecer la forma en que se enteró de la operación, es decir, por el dicho del cliente o del análisis de los documentos, o por otra forma, es claro que no se circunstanció detalladamente el acta

respectiva y por ende, la imposición de la multa resulta violatoria de las garantías individuales del contribuyente.”
PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Revisión fiscal 83/2000. Administrador Local Jurídico de Ingresos No.15 de Torreón, en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y autoridades demandadas. 23 de marzo de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Rosa Guadalupe Malvina Carmona Roig. Secretario: Arturo Pedroza Romero.

De ahí la importancia de que dicha acta debe de firmarse por dos testigos, de conformidad con el artículo 16 Constitucional.

De la fracción V del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación se desprende que si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatoria de la misma, dándose por concluida la visita domiciliaria.

Lo antes señalado deberá quedar precisado en forma pormenorizada en el acta que da inicio a la inspección de referencia, misma que deberá cumplir con los requisitos de todo acto administrativo, al igual que los actos de su desarrollo, levantando así acta circunstanciada en la que se asentarán pormenorizadamente todos los hechos y omisiones.

Al cierre de dicha acta estamparán su rúbrica las personas que hayan intervenido, que en caso de negativa quedará asentado en el acta sin que ello afecte la validez de la misma, dándose por concluida y dejándose con la persona con quien se haya entendido la diligencia.

Si de lo señalado en el acta de inspección se desprende que efectivamente se violaron disposiciones legales en materia de comprobantes fiscales, la autoridad revisora emitirá los informes respectivos y posteriormente

la resolución, previamente a tal situación se le concede al contribuyente un término de tres días para desvirtuar las imputaciones y formular los alegatos respectivos.

Cabe hacer mención que en la presente revisión fiscal, y de conformidad con la legislación aplicable no existirán actas parciales o acta final, lo que han dicho los tribunales ello en razón de que no se analizan cuestiones contables o aspectos complejos en materia fiscal, siendo que solo se ocupa sobre el debido cumplimiento en la emisión de comprobantes fiscales.

Sobre la revisión en comento podemos afirmar que aun cuando la visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento del contribuyente a las obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales, tiene sus particularidades y debe sujetarse a reglas específicas en su realización, en realidad no constituye más que una modalidad en el ejercicio de las facultades de comprobación que, como potestad del Estado, se otorga a las autoridades fiscales en el ordenamiento mencionado; en estas condiciones, la orden relativa para la práctica de esta clase de visitas, también debe sujetarse a los requisitos que prevé el numeral 38 del citado código, así como a los que el Constituyente estableció en el artículo 16 de la Ley Suprema, de cuyo contenido se desprende que la inviolabilidad del domicilio constituye un derecho subjetivo del gobernado, elevada a garantía individual y sólo se autoriza mediante el cumplimiento de determinadas formalidades y requisitos, entre ellos, que la orden de visita domiciliaria, a similitud de los cateos, como acto de molestia debe constar en mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se exprese el nombre del sujeto pasivo visitado, el domicilio en el que debe llevarse a cabo la visita, los fundamentos y motivos de la orden respectiva, su objeto, que es a lo que debe limitarse la diligencia respectiva y que al concluirla se levante acta debidamente circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique dicha diligencia.

4.3.5. Revisión de tránsito de mercancías.

Otras de las facultades de comprobación no menos importante la encontramos en de denominada “Revisión de tránsito de mercancías” cuyo fundamento legal encuentra sustento en el artículo 42 fracción VI del Código Fiscal de la Federación, teniendo como objeto el verificar físicamente la legal tenencia de toda clase de bienes, incluso durante su transporte, teniendo así mismo la finalidad de saber el valor y cuantía de los bienes.

La orden de verificación deberá emitirse cumpliendo mínimo con los requisitos exigidos en el artículo 16 párrafo primero de la Constitución Federal, así como los previstos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación para toda acto administrativo, sin que se apliquen las reglas previstas para los cateos, pues no implica un acto de molestia el contribuyente en su domicilio, salvo casos excepcionales.

Señala textualmente el Código Fiscal de la Federación que la revisión en tránsito de mercancías podrá realizarse incluso durante su transporte, por lo que se desprende que podrá llevarse a cabo dicha revisión en el domicilio del particular, siempre y cuando se encuentre así señalado en la propia orden de revisión, tal y como lo señala el siguiente criterio emitido por el Poder Judicial de la Federación al señalar:

Registro No. 189020

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Agosto de 2001

Página: 1380

Tesis: VI.1o.A.102 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

“ÓRDENES DE VERIFICACIÓN DE BIENES O MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. CONFORME AL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO, PUEDEN GIRARSE NO SÓLO PARA LA VERIFICACIÓN DE SU LEGAL ESTANCIA EN EL PAÍS CUANDO LOS BIENES

O MERCANCÍAS SE ENCUENTREN EN TRÁNSITO, SINO TAMBIÉN DENTRO DEL DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE.” Resulta ilegal interpretar el artículo 42, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente durante mil novecientos noventa y cuatro, en el sentido de que únicamente faculta a la autoridad fiscal para verificar mercancías de procedencia extranjera, incluidos sus medios de transporte, que se encuentren en tránsito, dado que al disponer que "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estará facultada para: ... V. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.", se debe entender que las autoridades pueden ejercer esa facultad de comprobación también en el domicilio de los contribuyentes, si así se autoriza en la orden respectiva, porque dicho precepto no limita a la autoridad fiscal para ejercer esa facultad únicamente dentro de su circunscripción territorial en calles, avenidas o carreteras, sino que precisamente por indicar que se podrán verificar las mercancías "incluso durante su transporte", se desprende que no sólo en ese supuesto se pueden verificar físicamente las mercancías, sino que la autoridad válidamente puede ordenar que éstas sean verificadas en el domicilio del contribuyente, cumpliendo con los requisitos que el artículo 16 constitucional establece para los cateos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 291/2000. Subadministrador de lo Contencioso "2" de la Administración Local Jurídica de Ingresos de Puebla. 3 de mayo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: José Alberto Arriaga Farías, secretario de tribunal autorizado por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado.

De lo señalado en la anterior tesis se desprende por otra parte que en el supuesto que la autoridad realice dicha revisión en el domicilio del contribuyente, debe de cumplir además con los requisitos previstos en el párrafo octavo del artículo 16 de nuestra Carta Magna, en virtud de la seguridad del gobernado en cuanto a la inviolabilidad de su domicilio.

Por la naturaleza misma de este tipo de revisión, y toda vez que puede efectuarse durante su transporte, es muy complicado que la orden de verificación estuviese predirigida en su totalidad. En tal circunstancia, obligar a la autoridad fiscal a especificar el nombre de la persona a quien se dirige este tipo de revisión, haría difícil e incluso imposible el ejercicio de las facultades de fiscalización de mercancías o bienes que se introducen o circulan por el país, luego entonces, cuando ésta revisión no afecte directamente el domicilio del particular será válido que no se encuentre predirigida, bastando sólo la especificación de dirigirse al “propietario, conductor y/o tenedor del vehículo” de procedencia extranjera, criterio sostenido por nuestros tribunales en contradicción de tesis al señalar:

Registro No. 188385

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Noviembre de 2001

Página: 36

Tesis: 2a./J. 50/2001

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

“ORDEN DE VERIFICACIÓN DE VEHÍCULOS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. NO ES VIOLATORIA DE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, CUANDO SE DIRIGE AL PROPIETARIO, CONDUCTOR Y/O TENEDOR DEL MISMO, SIN ESPECIFICAR SU NOMBRE, SI EN ELLA SE ASIENTAN DATOS SUFICIENTES QUE PERMITAN SU INDIVIDUALIZACIÓN. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos todo acto de molestia que se dirija al gobernado debe cumplir con los requisitos que al efecto establece dicho numeral, así como con los que consignan las leyes respectivas, en este caso, los que prevén los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, para entenderse apegado a derecho. Ahora bien, el que la orden de verificación de vehículos de procedencia extranjera se dirija simplemente al propietario, conductor y/o tenedor de ellos, sin especificar su nombre, no resulta violatoria de lo dispuesto por la

fracción IV del artículo 38 citado, ni del artículo 16 constitucional, siempre y cuando en dicha orden se especifiquen todos aquellos datos relativos a la unidad que permitan su identificación, pues con ello se precisa a qué persona se dirige, máxime que en términos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción VI, del código invocado, lo que se pretende verificar no es la situación fiscal de aquel individuo, sino la legal importación, tenencia y estancia de la unidad en el territorio nacional.”

Contradicción de tesis 83/2001-SS. Entre las sustentadas por el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados del Vigésimo Tercer Circuito. 17 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juan Díaz Romero. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Una peculiaridad que implica esta revisión, es comprobar el pago de impuestos respecto de la mercancía de que se trate, un verificador puede bajo acta circunstanciada embargar bienes cuando no se acredite la legal estancia, la importación o tenencia de mercancías o vehículos en el país, pudiendo quedar incluido dentro del embargo los medios de transporte en que se encuentre la mercancía, precisando los impuestos que se hayan omitido relacionados con tales bienes sin importar que en la orden de verificación no contenga la indicación correspondiente, ya que el acta circunstanciada que se levante conforma el inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, conocido en la práctica como PAMA, lo anterior de conformidad con la fracción III del artículo 150, 151 y 152 de la Ley Aduanera en concordancia con la fracción VI del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Sobre el seguimiento de la revisión y el ejemplo del vehículo de procedencia extranjera, se levantará un acta de verificación del vehículo, embargo precautorio en su caso, al igual que al inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, en la cual además de asentarse los datos que identifican los visitantes y los sucesos de la verificación, se expresará que los verificadores solicitaron el traslado del vehículo materia de verificación al recinto fiscal correspondiente, así como el señalamiento de testigos de asistencia y el requerimiento de la documentación con la que acredite la legal importación, tenencia o estancia del vehículo de procedencia extranjera. Acto

seguido se hará constar la recepción de documentos, que de no hacerlo se efectuará el embargo precautorio y se iniciará el procedimiento administrativo en materia aduanera.

Posteriormente se le indicará al particular que cuenta con un plazo de 10 días a partir del siguiente en que surta efectos la notificación del acta en la cual se actúa, para ofrecer pruebas y alegatos que a su derecho convenga ante la administración correspondiente, asimismo se le requerirá para que señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad, con el apercibimiento que de no hacerlo se le notificará por estrados.

Efectuado lo anterior se dará lectura y cierre de acta, firmándola en ella las personas que hayan intervenido. Posteriormente se determinará al particular su situación fiscal en materia de comercio exterior, resolución que tendrá que ser notificada en un plazo no mayor a 4 meses.

4.3.6. Compulsa a terceros.

Otra de las actividades comunes que realiza la autoridad tributaria para allegarse de información es la que denominan como “compulsa a terceros”, entendiéndose ésta como aquellas actividades realizadas por la autoridad fiscalizadora durante el desarrollo de revisión por medio del cual requieren de información a terceros, sean proveedores de bienes y servicios o a adquirentes de los bienes o servicios que enajena o presta el contribuyente auditado, las que se cotejan con lo asentado en la contabilidad o la documentación expedida, percatándose los visitadores si en efecto la actuación del contribuyente ha sido correcta o no. Por medio de éste instrumento es como la autoridad revisora en gran medida descubre que el contribuyente auditado ha adquirido facturas apócrifas o bien, no ha expedido todas las que estaba obligado a expedir, o bien las copias que guarda no coinciden con los originales que obran en sus clientes.

El fundamento legal de la compulsión a terceros lo encontramos en el segundo párrafo del artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra señala:

“Artículo 51. Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones o aprovechamientos omitidos mediante resolución.

Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación a que se refiere el Artículo 48, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante oficio de observaciones, para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo, dentro de los plazos a que se refiere la fracción VI del citado artículo 48.”

Respecto al cumplimiento de las formalidades legales, se sostiene que éstos se cumplen con quienes se entiende la diligencia, es decir, los mismos terceros, pues no es correcto pretender que las facultades de investigación de las autoridades fiscales para determinar y liquidar créditos, dependen del consentimiento de los causantes. Así lo demuestra el siguiente criterio emitido por el Poder Judicial de la Federación al señalar

Registro No. 249712

Localización:

Séptima Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

169-174 Sexta Parte

“AUDITORIA FISCAL. COMPULSAS EN DOCUMENTOS DE TERCEROS. FORMALIDADES LEGALES PARA SU VALIDEZ. Es inexacto que para la validez de las actas levantadas en las compulsas en documentos de terceros sea indispensable la comparecencia del causante y obtener el consentimiento de éste para llevarlas a cabo. Eso no lo exigen ni se desprende de los artículos 16 constitucional y 84, fracciones VI y VII, del código tributario federal. El alcance de lo dispuesto en las mencionadas fracciones del artículo 84 debe entenderse referido a las personas que intervengan en las actas respectivas. Consecuentemente, si la visita se practica en el domicilio o dependencia del sujeto pasivo, éste deberá intervenir en el desarrollo de la misma, pero tratándose de compulsas hechas en documentos de terceros, las formalidades legales se cumplen con quienes se entiende la diligencia, en este caso, los mismos terceros, pues no es correcto pretender que las facultades de investigación de las autoridades fiscales para determinar y liquidar créditos, dependen del consentimiento de los causantes. Lo anterior no significa dejar en estado de indefensión a los sujetos pasivos, toda vez que el párrafo segundo de la fracción II, del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación dispone que una vez realizada la compulsas, la autoridad hará saber sus resultados a los sujetos pasivos o responsables solidarios, teniéndoseles por conformes con dichos resultados si dentro del plazo de 20 días no manifiestan sus observaciones ni ofrecen las pruebas documentales pertinentes e idóneas para desvirtuarlos.”

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 405/82. Almacenes Farah, S.A. 7 de abril de 1983. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Gómez Díaz. Secretario: Adrián Avendaño Constantino.

Respecto al valor probatorio de la compulsas, se ha sostenido que tiene pleno valor probatorio, en virtud de que existe una presunción de legalidad de dichos informes, a menos que el contribuyente auditado desvirtúe tal circunstancia, tal y como lo señala el siguiente criterio del Poder Judicial al señalar:

Registro No. 211180

Localización:

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

XIV, Julio de 1994

Página: 468

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

“AUDITORIA FISCAL. COMPULSA A TERCEROS EN VALOR PROBATORIO. El procedimiento de solicitar y utilizar los datos e información de terceros relacionados con la contribuyente, a fin de establecer si se han cumplido las disposiciones fiscales, tiene su fundamento legal en los artículos 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 42 fracción II y 62 del Código Fiscal de la Federación, vigentes en mil novecientos ochenta y cuatro y mil novecientos ochenta y cinco. Asimismo, para percatarse si la visitada ha proporcionado toda la documentación relacionada con sus operaciones, pueden los auditores recurrir a la compulsas a terceros, pues de no ser así, se limitarían a revisar y analizar la documentación y la información que tuviera a bien proporcionar la contribuyente. De lo anterior se desprende que el valor probatorio que ameritan los datos obtenidos de terceros a través de las compulsas, sea pleno, si la presunción de legalidad de que se encuentran investidos dichos informes, no se encuentra desvirtuada por la contribuyente.”

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Así tenemos que la justificación de la compulsas a terceros consiste en que no es correcto pretender que las facultades de investigación de las autoridades fiscales para determinar y liquidar créditos, dependen del consentimiento de los propios causantes, razón por la cual es práctica común que las autoridades se alleguen de información a través de terceros relacionados con ellos.

Bajo este contexto es prudente señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la encargada a través del Servicio de Administración Tributaria de velar el cumplimiento de las disposiciones fiscales,

en esa tesitura tenemos que la revisión que suele ser más común y por lo cual es materia de esta investigación es la de visita domiciliaria, facultad a través de la cual la autoridad fiscal se allega en forma directa y completa de todos aquellos elementos que la llevarán a determinar si existe o no incumplimiento de las disposiciones fiscales.

En virtud de la importancia de la presente revisión, así como las consecuencias de las mismas, en la presente revisión se desarrollará de forma pormenorizada en el siguiente capítulo.

4.4. Facultades de Fiscalización a partir de las Reformas de junio de 2006.

El 28 de junio de año 2006, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios”, por lo que por su importancia y trascendencia comentaremos las disposiciones del Código Fiscal de la Federación relacionadas con las facultades de fiscalización.

4.4.1. Reforma al artículo 43 del Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación establece que la orden de visita además de reunir los requisitos de todo acto administrativo de conformidad con el multicitado artículo 38 del Código Fiscal de la Federación y aplicable para todas las etapas o actos dentro del procedimiento de fiscalización, así como los señalados específicamente en el Código Fiscal de la Federación para la orden de visita establecidos en artículo 43 del Código Fiscal de la Federación, deberá señalar en forma precisa lo siguiente:

1. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

2. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente.

3. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado.

Ahora bien, la fracción III del artículo 43 con la Reforma indica textualmente lo siguiente:

“Artículo 43.

III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

De la anterior transcripción se desprende la excepción de señalar en la orden de visita domiciliaria cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. Pudiendo la autoridad competente señalar los datos que permitan su identificación, al momento de efectuarse la visita domiciliaria.

Así las cosas, podemos afirmar que si bien es cierto la autoridad fiscal se encuentra obligada a especificar en la orden de visita domiciliaria a la persona a la que va dirigida la misma, en la practica dicha autoridad tributaria se encuentra impedida en especificar dichos datos por la simple razón de que se desconocen los mismos, por lo que la referida reforma da mayor campo de acción para esta clase de verificación. Sin duda alguna, la intención del

legislador es que se puedan realizar mayores revisiones para verificar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, lo que a nuestro parecer es correcto, no obstante lo anterior, se debe analizar si con dicha actuación da debido cumplimiento a las garantías consagradas en nuestra propia Carta Magna.

4.4.2. Reforma al artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

Resulta de suma importancia y trascendencia que la autoridad fiscal concluya la visita domiciliaria dentro del plazo establecido por el propio Código Fiscal de la Federación, el artículo 46-A señalaba un plazo máximo de seis meses antes de la reforma en comento, es decir debía de emitir el acta final dentro de éste término contados a partir de la fecha en que se entregó la orden de visita, ya que en caso de emitirse fuera del mencionado plazo quedaría sin efecto todo lo actuado, mismo que en su parte conducente establecía:

“Artículo 46-A. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de:

...

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.”

Con la reforma en comento, el citado artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación señala:

“Artículo 46-A. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de:

A. Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquéllos que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, el plazo será de dieciocho meses contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

...”

Es decir, se establece que las autoridades fiscales deberán concluir las visitas domiciliarias o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de 12 meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación y de 18 meses tratándose de aquellos contribuyentes que integran el sistema financiero, así como los que consoliden para efectos fiscales.

En este sentido, se elimina posibilidad alguna de que la autoridad fiscal amplíe el plazo para la conclusión de sus facultades de comprobación, estableciéndose un plazo improrrogable para tales efectos.

Somos de la idea que esta modificación se debe a que en la práctica era común que las autoridades fiscales dejaran de notificar o notificaran con irregularidades la ampliación del plazo para concluir la visita domiciliaria, lo que generaba múltiples impugnaciones ante nuestros Tribunales, lo que generaba que se dejara sin validez lo actuado dentro del desarrollo de las facultades de comprobación, por no haber dado cumplimiento a las disposiciones aplicables.

Por otro lado, se prevé un nuevo supuesto para la suspensión de los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete, que el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día de vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses.

4.4.3. Reforma al artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 38 del Código Fiscal de Federación establece los requisitos que deben cumplir los actos administrativos que se deban notificar, con dicha reforma se adicionó la fracción III, para quedar de la siguiente manera:

“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.

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. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que 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.”

La anterior reforma nos parece correcta, toda vez que mientras más claro se encuentren establecidos los requisitos que debe cumplir la autoridad fiscal al realizar sus actos, mayor seguridad jurídica tendrán los contribuyentes en las múltiples relaciones jurídicas tributarias que nos atañen.

4.5. Facultades de fiscalización a partir de las reformas de diciembre de 2006.

El 27 de diciembre de año 2006, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación; de las leyes de los Impuestos sobre la Renta, al Activo y Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo”, por lo que por su importancia y trascendencia comentaremos las disposiciones del Código Fiscal de la Federación relacionadas con las facultades de fiscalización.

4.5.1. Reforma al artículo 46, fracción VIII del Código Fiscal de la Federación.

Cuando en las actas de las visitas domiciliarias y otros documentos relacionados se observe que el procedimiento de revisión o determinación de impuestos no se ajustó a las normas aplicables y con ello se pudiera afectar la legalidad del crédito fiscal que se haya determinado, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reiniciar el procedimiento, a partir de la violación cometida.

Lo anterior, será sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivó la violación.

De lo antes señalado destaca la búsqueda por limitar el acto de molestia de la visita domiciliaria, toda vez que en la práctica nos encontramos que cuando la autoridad revisora se percató de omisiones o irregularidades que pudieran afectar la validez de la revisión, la dejaba sin efectos, reanudando con una nueva orden de visita y en ocasiones dichas omisiones se repetían, lo cual generaba que el acto de molestia al particular se prolongara por más tiempo de lo establecido.

4.5.2. Reforma al artículo 46, último párrafo del Código Fiscal de la Federación

Con el fin de dar seguridad jurídica a los particulares, se establece con claridad que una vez que algún contribuyente ha sido revisado, no puede ser objeto de una nueva revisión, salvo que se hayan comprobado hechos diferentes, los cuales deben estar bien sustentados por ejemplo en información, o documentos de terceros o en datos aportados por otras personas en las declaraciones complementarias que presenten.

Una vez que haya concluido una visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden.

De esa manera se regula la actuación de la autoridad fiscal, que está obligada en los casos que se señalan a motivar sus facultades y estará impedida para molestar de nueva cuenta al particular afectado, lo cual nos parece por demás benéfico para salvaguardar la esfera jurídica del gobernado.

4.5.3. Reforma al artículo 46, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Se aclara que cuando se reponga el procedimiento por no haberse ajustado a derecho el plazo de duración de la visita se suspenderá a partir de que se le informe al contribuyente de la reposición. La suspensión no podrá exceder de dos meses.

Cabe señalar que las reformas en materia de visitas domiciliarias antes señaladas se inclinan a establecer un marco jurídico a través del cual el gobernado posee mayor certeza jurídica, lo cual nos parece por demás benéfico.

CAPITULO V

La Visita Domiciliaria

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece las facultades con que cuentan las autoridades fiscales tanto para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, así como para determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales que correspondan, facultades que tratándose de órdenes de visita domiciliaria, en términos de la fracción II del artículo en comento, consisten en poder requerir a los contribuyentes para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las autoridades la contabilidad, así como para que proporcionen datos, informes y documentos, a fin de que la autoridad efectúe su revisión.

Dentro de las facultades de comprobación tenemos a la visita domiciliaria, y en virtud de la importancia que conlleva la misma, se analizará a detalle.

5.1. La visita domiciliaria como facultad de fiscalización.

Dentro de las facultades de comprobación de la autoridad tributaria, se encuentra la revisión fiscal denominada visita domiciliaria, misma que se compone de un conjunto de etapas y pasos plenamente reguladas y concatenadas entre sí, que en su conjunto determinarán si el contribuyente contravino o no disposiciones tributarias.

La visita domiciliaria es la facultad más común que realiza la autoridad fiscal, misma que se compone de todo un procedimiento administrativo a través del cual la autoridad hacendaria se allega en forma directa y completa de todos aquellos elementos que la llevarán a determinar si existe o no incumplimiento a las disposiciones fiscales.

En razón de la importancia y consecuencias jurídicas que puede conllevar la visita domiciliaria y en general en todas las revisiones fiscales, la autoridad tributaria al momento de ejercer sus facultades de comprobación,

tendrá la obligación de seguir ciertos lineamientos establecidos en la norma jurídica, que de no acatarlos, se estaría en presencia de un acto administrativo ilegal y por ende sin consecuencias jurídicas válidas, lo que originaría la nulidad de la revisión fiscal, así como en su caso de la resolución que se derivara de la misma. En este orden de ideas, si la visita domiciliaria no se ajusta estrictamente al principio de legalidad, el contribuyente podrá impugnar el crédito fiscal que se desprende de ella.

5.2. Regulación de la visita domiciliaria en la Constitución.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece los requisitos que se han de cumplir al llevarse a cabo las visitas domiciliarias, mismos que deberán ser acatados por todas las autoridades fiscales, e inclusive, por los diversos ordenamientos jurídicos en que dichas autoridades funden su actuar.

Así, todos los actos emitidos por la autoridad deben de sujetarse a lo establecido por nuestra Carta Magna, ahora bien, cuando las autoridades fiscales no cumplen al llevar a cabo las revisiones fiscales con las disposiciones contenidas en éste máximo ordenamiento, el particular podrá acudir a juicio de amparo haciendo valer tales violaciones y exigir el respeto de sus garantías individuales, de lo cual será competente en forma exclusiva los Tribunales Judiciales de la Federación.

De tal forma que los requisitos constitucionales a que la autoridad fiscal tendrá que sujetarse para llevar a cabo la visita domiciliaria se desprenden del primero, octavo y décimo primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de lo Estados Unidos Mexicanos, mismos que a la letra establecen:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal de procedimiento.

...

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

Del primer párrafo, interpretado a “*contrario sensu*”, resulta que los particulares podrán ser molestados en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, a través de mandamiento escrito emitido por autoridad competente en donde funde y motive la causa legal del procedimiento, de lo que podemos expresar que independientemente del acto de autoridad sea éste legal o ilegal, nos encontramos en presencia de un acto de molestia.

De la lectura del párrafo décimo primero se desprende que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias para cerciorarse que se han cumplido con los reglamentos sanitarios y de policía, y posteriormente se refiere a la facultad de poder exigir libros, registros o papeles tratándose de las disposiciones fiscales, siguiendo las reglas para los cateos, de lo que se desprende las siguientes consideraciones:

1. Al referirse a la “autoridad administrativa” es en sentido amplio, donde se encuentra incluida la autoridad fiscal, ello con independencia de la autonomía en la materia fiscal administrativa.

2. Al referirse a “visitas domiciliarias”, somos de la idea que se debe interpretar en el sentido que no sólo se refiere a las que así denominan las leyes secundarias como tal, pudiendo ser por lo general cualquier otra que se realice en el domicilio del particular, por la importancia que conlleva el mismo.

3. En el ámbito fiscal dichas visitas se regirán bajo las reglas previstas para los cateos.

Referente al artículo Constitucional en comento, mismo que en su párrafo octavo establece:

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

Por lo que se desprende como requisito de legalidad que la autoridad fiscal al constituirse en el domicilio del contribuyente, deberá de sujetarse a lo expuesto en los párrafos mencionados del artículo 16 de la Constitución Federal, cumpliendo al emitir la orden de visita con los siguientes requisitos:

- a) Existencia de mandamiento o acto por escrito.
- b) Competencia de autoridad emisora del acto.
- c) Fundar y motivar su proceder.
- d) Lugar de inspección.
- e) A quien va dirigida.
- f) Objeto.
- g) Acta circunstanciada.
- h) Presencia de testigos.

Así tenemos que la autoridad fiscal debe sujetarse a los requisitos que el Constituyente estableció en el artículo 16 de la Ley Suprema, de cuyo contenido se desprende que la inviolabilidad del domicilio constituye un derecho subjetivo del gobernado, elevado a garantía individual y sólo se

autoriza mediante el cumplimiento de determinadas formalidades y requisitos, entre ellos, la orden de visita domiciliaria.

5.3. Regulación de la visita domiciliaria en el Código Fiscal de la Federación.

La visita domiciliaria se encuentra regulada en el Código Fiscal de la Federación, siendo el artículo 38 el que literalmente establece los requisitos que debe cubrir todo acto administrativo, dentro de los cuales quedan comprendidos los relativos a la visita domiciliaria, mismo que a la letra establece:

*“**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.

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. Señalar lugar y fecha de emisión.

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

V. 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.

...”

Cabe mencionar que la fracción tercera fue agregada a través de las reformas de junio de 2006, es decir, es requisito de todo acto administrativo señalar lugar y fecha de emisión, reforma que nos parece por demás adecuada, toda vez que mientras más claro se encuentren establecidos los requisitos que deben de cumplir las autoridades fiscales, mayor seguridad tendrán los contribuyentes respecto de las múltiples relaciones jurídicas tributarias.

El artículo anterior tiene plena concordancia con en el artículo 43 del mismo ordenamiento legal, el cual señala de manera expresa los requisitos que debe reunir la orden de visita domiciliaria, mismo que a la letra establece:

“Artículo 43. *En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el Artículo 38 de este Código, se deberá indicar:*

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

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

aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

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

No obstante los requisitos antes señalados, cabe mencionar que el Código Fiscal de la Federación a su vez señala otros requisitos que se prevén en las reglas para las visitas domiciliarias, como los consignados en los artículos 44 y 46 del referente ordenamiento, donde regula la designación de testigos en la visita domiciliaria y el levantamiento de actas circunstanciadas de la misma, ambos requisitos de gran importancia en la presente revisión.

Así las cosas, los requisitos que se deben cumplir en una visita domiciliaria de conformidad con el Código Fiscal de la Federación son:

1. Constancia por escrito.
2. Autoridad emisora.
3. Señalar lugar y fecha de emisión.
4. Estar debidamente fundado y motivado.
5. Objeto o propósito.
6. Firma del funcionario competente.
7. Persona a quien va dirigida.

Respecto a la orden de visita:

1. Lugar o lugares objeto de revisión.
2. Personal autorizado a intervenir.
3. Nombre del visitado.

Respecto a las reglas específicas previstas para las visitas domiciliarias:

1. Testigos.
2. Actas circunstanciadas.

Cabe hacer mención que los artículos que regulan a la visita domiciliaria en el Código Fiscal de la Federación, coinciden en gran parte con los requisitos establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, coincidencia por demás obvia en el entendido que el propio Código Fiscal de la Federación debe de establecerse en concordancia con nuestra Carta Magna, salvaguardando de tal forma las garantías individuales de los gobernados.

5.4. Procedimiento de la visita domiciliaria.

El presente rubro tiene como finalidad abundar sobre el procedimiento de fiscalización a través de la visita domiciliaria, misma que se traduce en la revisión que efectúa la autoridad fiscal en uso de sus facultades de comprobación a través de una serie de actos concatenados entre sí, que en su conjunto corroborará el debido cumplimiento a las disposiciones fiscales, o en su caso, son el antecedente para determinar un crédito fiscal.

Así tenemos que el fundamento legal que consigna la facultad de autoridad respectiva y que en concordancia con los otros preceptos legales sirve de sustento para otras revisiones son los siguientes:

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los

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

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

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

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación 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.

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, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

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

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

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las

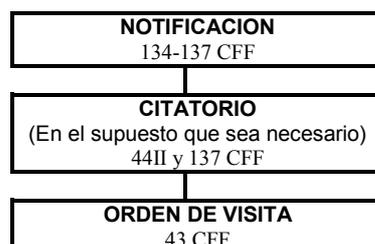
autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

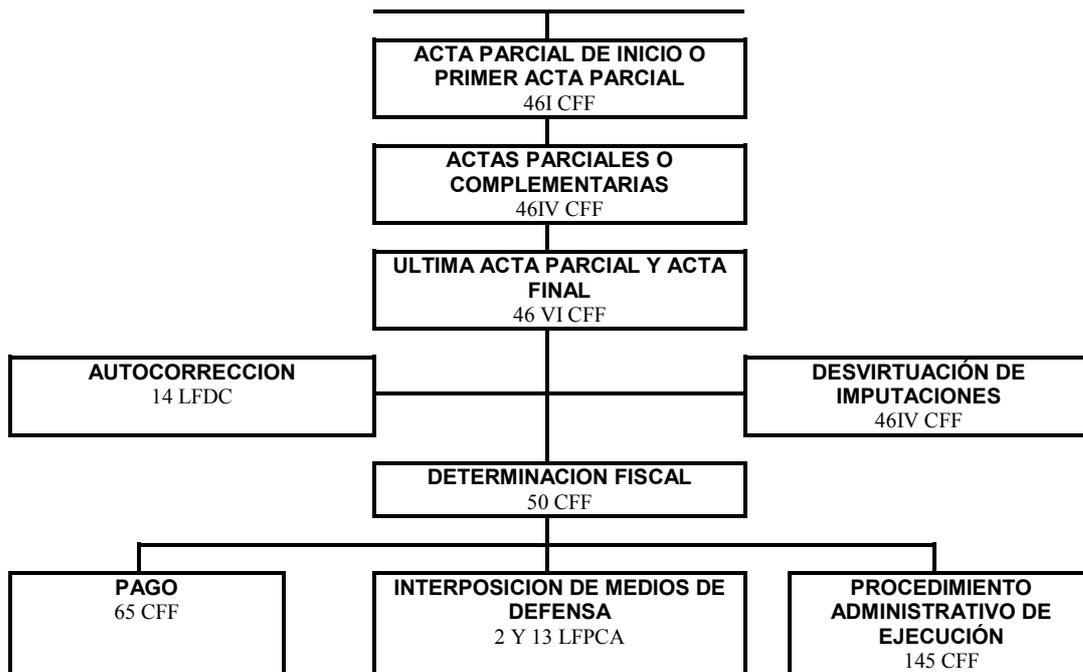
Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente”.

Por lo que ordenada la revisión fiscal por medio de visita domiciliaria, la autoridad correspondiente procederá a verificar toda la información que le sea necesaria para llegar a la conclusión de si existe o no incumplimiento a las disposiciones fiscales.

El desarrollo de la visita domiciliaria consta de varios pasos, mismos que se deberán pronunciar respetando un margen de tiempo entre cada uno de ellos y bajo ciertos lineamientos, debiéndose cumplir en cada uno una serie de requisitos establecidos en ley para su emisión, es decir, se tendrán que desarrollar con toda la formalidad que prevé el ordenamiento jurídico aplicable, ya que de ello dependerá la legalidad o ilegalidad en el actuar de la autoridad.

Iniciando con la notificación, utilizando la figura del citatorio en el caso que sea necesario, hasta llegar a la determinación fiscal en caso que así proceda y los posibles medios de impugnación de la misma, la autoridad debe de seguir dichos lineamientos, tal y como se muestra a continuación:





De lo antes señalado se desprende que es de suma importancia que la autoridad tributaria realice sus actos de fiscalización con pleno apego a derecho, dando cumplimiento a todas y cada una de las disposiciones legales aplicable, ya que de lo contrario su actuar resultaría ilegal, pudiendo con ello ser impugnado por el contribuyente que se ve afectado.

5.4.1. Citatorio.

Al momento de que la autoridad fiscal en uso de sus facultades de comprobación inicia el procedimiento de revisión a través de una visita domiciliaria, el primer acto que efectuará será la diligencia de notificación de orden de visita, para lo cual el notificador o visitadores adscritos al Servicio de Administración Tributaria deberán constituirse legalmente en el domicilio del particular, y requerir la presencia de la persona buscada, sea persona física o persona moral por conducto del representante legal.

Ahora bien, si la persona física buscada o representante legal si es persona moral, no se encontrare en el lugar respectivo al momento de realizarse la diligencia de notificación, el notificador o visitador respectivo tendrá la obligación de dejar citatorio con quien se encuentre en el domicilio de la persona buscada, para que esta última se sirva esperar al notificador o

visitador en día y hora hábil siguiente a efecto de recibir la orden de visita, que de no estar presente para el día y hora señalado, la diligencia se entenderá con la persona con quien se encuentre, lo anterior de conformidad con el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación.

Cabe mencionar que de no dejar citatorio bajo la ausencia de la persona buscada, y desahogarse la diligencia con la persona con quien se encuentre en el domicilio correspondiente, dará como consecuencia la ilegalidad del acto respectivo y por lo tanto de todo el procedimiento de fiscalización, siendo así una formalidad necesaria que impone el propio ordenamiento legal.

Si el notificador o visitador adscrito al Servicio de Administración Tributaria deja citatorio por no encontrar a la persona buscada, es menester que se fije textualmente en el mismo tal circunstancia, sea persona física o tratándose de persona moral su representante legal, indicando con toda precisión el día y hora exacta, es decir las comprendidas de las 7:30 a las 18:00 horas de lunes a viernes, salvo tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, puesto se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día, de igual forma se debe de señalar el tipo de diligencia para la cual se cita al visitado, es decir, para recibir la orden de visita domiciliaria, ya que de lo contrario se considerará ilegal, en virtud de que existirá incertidumbre jurídica y se dejará en estado de indefensión al particular, no conociendo el momento exacto de dicha diligencia.

Es de suma importancia señalar que el citatorio deberá contener requisitos peculiares, situación que deriva de su importancia, máxime por ser el acto en virtud del cual el particular tendrá conocimiento que se le está citando a hora y día determinado para la revisión del cumplimiento de las disposiciones fiscales, siendo el acto de autoridad que garantiza y da certeza de la debida notificación y entrega de la orden de visita.

El desahogo del citatorio constituye una diligencia de carácter administrativo donde además de quedar precisado el día y hora en mención

deberá de cumplir con los requisitos que todo acto administrativo debe de contener, mismos que se encuentran establecidos en el artículo 38 Código Fiscal de la Federación.

Es importante recalcar que la propia autoridad tributaria, con el objeto de brindar mayor certeza jurídica a los contribuyentes respecto de sus actos administrativos, da cumplimiento con requisitos que no se encuentran establecidos en el Código Fiscal de la Federación, sin embargo, da cumplimiento a los mismos, ya sea para no contradecir los criterios emitidos por el Poder Judicial, o bien, para brindar mayor certeza en sus actos.

Dichos criterios son los que se señalan a continuación:

1. Que el visitador o notificadores se constituyeron debidamente en el domicilio de la persona buscada a determinada hora y día.

2. Que el propósito era efectuar una diligencia de carácter administrativo, es decir, la notificación de la orden de visita.

3. Que se requirió la presencia de la persona buscada.

4. Que al no encontrarse la persona buscada se dejó el citatorio en comento.

5. El nombre de la persona con quien se deja el citatorio respectivo.

6. El carácter e identificación de la persona con quien se dejó el citatorio.

7. Nombre y firma del notificador o visitador.

Si el contribuyente o su representante legal no atendieran el citatorio en la fecha y hora señalada en el mismo, la visita se podrá iniciar con quien se encuentre en el lugar o lugares materia de fiscalización.

Es importante hacer mención que en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo el artículo 51 establece los supuestos en que no se debe de considerar como afectación a las defensas del particular ni trascienden el sentido de la resolución impugnada al señalar textualmente lo siguiente:

“ ...

Para los efectos de lo dispuesto por las fracciones II y III del presente artículo, se considera que no afectan las defensas del particular ni trascienden al sentido de la resolución impugnada, entre otros, los vicios siguientes:

a) Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que ésta se inicie con el destinatario de la orden.

b) Cuando en un citatorio no se haga constar en forma circunstanciada la forma en que el notificador se cercioró que se encontraba en el domicilio correcto, siempre que la diligencia se haya efectuado en el domicilio indicado en el documento que deba notificarse.

c) Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal.

d) Cuando existan irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes o documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitados.

...”

Cabe hacer mención que no coincidimos con el artículo antes transcrito, en virtud de que la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo es reglamentaria a lo establecido en el propio Código Fiscal de la Federación, razón por la cual es incorrecto que se establezcan dichas excluyentes en dicha ley, por lo que concluimos que sería materia de amparo en la práctica profesional y motivo de futuras investigaciones jurídicas respecto a dicho tópico en el ámbito académico.

Así las cosas, el citatorio resulta ser de suma importancia, ya que siendo éste el primer acto de autoridad, de estar viciado puede originar la irregularidad de todo el procedimiento de revisión, tal y como se profundizará en el siguiente capítulo.

5.4.2. Notificación.

Como se indicó, el procedimiento para entregar la orden de visita esta sujeto a una serie de requisitos y formalidades previstos en el Código Fiscal de la Federación, por lo que dicho procedimiento se inicia cuando se presentan los visitadores al domicilio fiscal y demás lugares donde se llevará a cabo la diligencia, y requieren en primer término, la presencia del visitado o de su representante legal, en el entendido, como ya se indicó en líneas anteriores que de no encontrarse presente, será menester de la autoridad tributaria dejar citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, ahora bien, si el visitado o su representante se encuentran, se procederá al inicio de la visita mediante la entrega de la orden.

Si la orden la recibe el contribuyente o su representante legal, éstos deberán identificarse, en caso de que un tercero reciba la orden, se hará constar en las copias que conserve la autoridad como acuse de recibo, el nombre completo de la persona que la recibe, el cargo que desempeña, así como la hora, día, mes y año en que la recibió, aún cuando en el acta parcial de inicio se circunstancien esos datos.

Mediante poder general para actos de dominio, poder general amplísimo o bien, un poder especial otorgado para representar al contribuyente ante las autoridades fiscales en situaciones específicas como las visitas domiciliarias, el representante legal deberá de acreditar su personalidad. Es importante recalcar que, en términos generales, un poder general para pleitos y cobranzas no es un instrumento idóneo ni suficiente para representar al visitado en una diligencia de fiscalización, toda vez que la misma no constituye ni un pleito ni una cobranza, sino un acto administrativo.

En este orden de ideas, al recibir el original de la orden de auditoría, el representante legal deberá anotar que recibió original de ese oficio, la fecha, su nombre y firma autógrafa completa en todas las copias de la orden.

Cabe hacer mención que el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece como excluyente de vicios de procedimiento por parte de la autoridad tributaria cuando la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal. Tal circunstancia de igual forma nos parece incorrecta en virtud de que la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativa no es el ordenamiento jurídico adecuado para señalar dichas excluyentes.

Ahora bien, una vez entregado el original de la orden de visita, se deberá proporcionar al visitado, su representante legal o al tercero con el que se inicie la visita, la “Carta de Derechos del Contribuyente Auditado”, tal y como se expondrá posteriormente, y se recabará el correspondiente acuse de recibo. Además, este hecho se circunstanciará en el acta parcial de inicio.

5.4.3. Orden de visita.

Una vez que la autoridad tributaria, haya requerido la presencia de la persona buscada, el visitador procederá a realizar la diligencia ya sea directamente o por conducto de la persona con quien se encuentre, teniendo

dicho visitador que exhortar en ambos casos a que se identifique la persona quien recibe la orden de visita.

La diligencia donde lleve a cabo la notificación de la orden de visita, tiene que ser en días y horas hábiles, ya que solo en circunstancias especiales podrá tener verificativo en inhábiles. De lo anterior señalado se desprenden dos supuestos de irregularidad:

1. Cuando la autoridad fiscal pretende notificar la orden de visita en días y horas inhábiles, sin contar con el acuerdo mediante el cual se habilitan días y horas hábiles, o en su defecto ello tampoco se menciona en el propio acto de molestia, es decir, la propia orden de visita.

2. Cuando la autoridad, a pesar de contar con el acuerdo donde se habilitan días y horas inhábiles o esa situación se desprenda del mismo acto de molestia, se adolezca de la debida motivación.

Así las cosas, para realizar la notificación de una orden de visita en los términos apuntados, no bastará que la misma consigne que se llevó a cabo durante días y horas inhábiles en términos del artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, ya que el artículo 282 del Código Civil del Distrito Federal de aplicación supletoria a nuestra materia, dispone que para habilitar días y horas inhábiles se deberán expresar las causas y diligencias que hayan de practicarse, cumpliendo así con los requisitos de fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe respetar.

La obligatoriedad en la debida fundamentación o motivación es forzosa, aún en el entendido que no existe precepto legal en el Código Fiscal de la Federación que específicamente obligue a la autoridad fiscal a motivar las causas por las cuales se habiliten días y horas inhábiles, máxime que la obligación de motivación aludida deriva del artículo 16 de nuestra Carta Magna y del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que solo actuando dentro de días y horas hábiles o en su caso dentro de los habilitados de manera motivada, el personal adscrito al Servicio de Administración Tributaria podrá realizar la diligencia de notificación respectiva y entregar la orden de visita junto con la “Carta de Derechos del Contribuyente Auditado” al contribuyente, documentos con los cuales se sabrá con exactitud el alcance de la revisión, implicando las obligaciones y derechos que encierra tal acto de autoridad, tanto para la autoridad misma como para el particular, considerándose así, hasta ese momento formalmente iniciada la revisión fiscal.

La orden de visita además de reunir los requisitos de todo acto administrativo de conformidad con el multicitado artículo 38 del Código Fiscal de la Federación y aplicable para todas las etapas o actos dentro del procedimiento de fiscalización, además de los señalados específicamente en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 43 a saber:

1. Período del ejercicio a revisar.
2. Tipo de impuestos a revisar.
3. Lugares a visitar.

Lo señalado en la orden de visita será substancialmente la materia de revisión, siendo lo único que habrá de verificarse por las personas que estén autorizadas para tales efectos, por lo tanto, resultará ilegal que se pueda tener acceso a otro ejercicio fiscal o a otros impuesto, o bien que en el desarrollo de la visita intervengan personas distintas a las señaladas en dicha orden. Así, el objeto de la orden de visita deberá ser preciso sobre lo que debe versar la revisión, abarcando puntos específicos y no genéricos como se ha definido en diversos criterios y jurisprudencias, dentro de los cuales resaltan los que por rubro establecen:

Registro No. 911003

Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Apéndice 2000
Tomo III, Administrativa, Jurisprudencia SCJN
Página: 81
Tesis: 70
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO. Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema Corte en las tesis jurisprudenciales cuyos rubros son: “VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER.” (tesis 183, página 126, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995) y “ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS.” (tesis 509, página 367, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995), que toman en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y la similitud establecida por el Constituyente, entre una orden de cateo y una de visita domiciliaria, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, **el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión.** Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenore o detalle el capitulado o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se

considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo conciernen a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco.”

Novena Época:

Contradicción de tesis 23/97.-Entre las sustentadas por el Tercer y Quinto Tribunales Colegiados, ambos en Materia Administrativa, del Primer Circuito.-26 de septiembre de 1997.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Ponente: Juan Díaz Romero.-Secretario: Edgar Humberto Muñoz Grajales.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, diciembre de 1997, página 333, Segunda Sala, tesis 2a./J. 59/97; véase la ejecutoria en la página 334 de dicho tomo.

Otro criterio emitido por el Poder Judicial de la Federación en cuanto a que la orden de visita domiciliaria consiste en que la misma debe de estar debidamente fundada y motivada, así como señalar los impuestos objeto de la misma, es la que a continuación se transcribe.

Registro No. 391399

Localización:

Octava Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo III, Parte SCJN
Página: 367
Tesis: 509
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

“ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS. De conformidad con lo establecido por la fracción II del artículo 16 constitucional y por la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de las órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresar el objeto o propósito de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precisen en dichas órdenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitantes se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden. Sólo mediante tal señalamiento, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, se cumple con el requerimiento del artículo 16 constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, en tratándose de órdenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Adoptar el criterio contrario impediría, además, al gobernado cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación.”

Octava Época:

Contradicción de tesis. Varios 40/90. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito. 19 de abril de 1993. Cinco votos.

Es importante hacer mención que se argumenta la posibilidad de impugnar la “orden de visita” de manera inmediata a su notificación, sin embargo al respecto existen dos posturas:

1. La autoridad fiscal sostiene que la orden de visita no es un acto de los considerados como definitivos o de los contemplados en la Ley de la materia para la procedencia de los medios de defensa, incluso la afectación de tales actos no eran considerados como de imposible reparación, por lo que en su caso el particular puede esperar a impugnar la determinación fiscal haciendo valer la irregularidad de la orden de visita, que de obtener resolución favorable en juicio, los efectos se retrotraerán sin mayor contratiempo y sin sufrir daño alguno.

2. Por el lado del visitado, se argumenta que la orden de visita es un acto de molestia que en ocasiones produce afectación trascendente y grave en perjuicio del particular, por lo que si bien es cierto se trata de un acto que no es propiamente autónomo y no tiene el carácter de definitivo, sus consecuencias jurídicas pueden llevar a privar en forma considerable e irreparable los derechos del particular, por lo que es menester que el mismo pueda ser materia de impugnación de forma inmediata.

La tesis jurisprudencial que sostiene el criterio que la orden de visita es un acto de molestia que en ocasiones produce afectación trascendente y grave en perjuicio del particular y, por ende, puede ser impugnado en forma inmediata, se transcribe a continuación, misma que denota la excepción al principio de definitividad al verse vulneradas directamente las garantías individuales.

Registro No. 187468

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XV, Marzo de 2002

Página: 1399

Tesis: VI.3o.A.66 A

Materia(s): Administrativa

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. POR CAUSAR AFECTACIÓN EN FORMA DIRECTA E INMEDIATA A SU DESTINATARIO, PUEDE SER IMPUGNADA EN

AMPARO INDIRECTO DESDE SU EXPEDICIÓN. *Del contenido del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se desprende que la inviolabilidad del domicilio constituye un derecho subjetivo del gobernado, elevado a garantía individual y sólo se autoriza mediante el cumplimiento de determinadas formalidades y requisitos, entre ellos, que la orden de visita domiciliaria, a similitud de los cateos, como acto de molestia, debe constar en mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se exprese el nombre del sujeto pasivo visitado, el domicilio en el que debe llevarse a cabo la visita, los fundamentos de la orden respectiva y su objeto, que es a lo que debe limitarse la diligencia respectiva y que al concluirla se levante acta debidamente circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique dicha diligencia. Así, la orden de visita domiciliaria constituye un acto autónomo y de molestia que causa afectación a derechos sustantivos de manera directa al contribuyente, por lo que puede ser impugnada a través del juicio de garantías en la vía indirecta. Caso diverso lo constituyen las actas que se levantan con motivo de una orden de visita, pues se trata de actos verificados dentro del procedimiento fiscalizador de visita que no definen por lo pronto situación jurídica alguna, como lo han considerado las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.”*

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

La postura que excepcionalmente ha prevalecido es la que antecede, sin embargo, es poco usual que sea aplicada por los Jueces de Distrito, bajo el argumento que no siempre la “orden de visita” es conculcatoria de Garantías Individuales, ya que no en todos los casos existirá un daño o afectación de modo trascendental y grave para el gobernado, que no pueda ser resarcido al momento de obtener sentencia definitiva cuando se impugne la última resolución administrativa de la revisión fiscal.

Así, la orden visita domiciliaria, podrá ser materia de impugnación, pero esto no significa que todos los actos de autoridad se puedan impugnar en forma aislada, ya que las irregularidades en el actuar de la autoridad fiscal que se susciten dentro del procedimiento de fiscalización se tendrá que hacer valer

hasta el momento en que se determine la carga fiscal, momento en el cual se podrá impugnar.

De lo anterior se desprende que si bien es cierto la orden de visita no es un acto de los considerados como definitivos, por lo que el contribuyente puede esperar a que se emita la resolución definitiva, también lo es que dicha orden puede producir una afectación grave en la esfera jurídica del gobernado, razón por la cual estamos de acuerdo en que se debe de dejar a criterio del Juez de Distrito amparar al gobernado cuando derivado del estudio del caso en específico así lo estime conveniente.

5.4.4. Identificación del visitador.

La fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación establece en su parte conducente lo siguiente:

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

...

...

III. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo

la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitantes podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.”

De lo antes descrito se desprende la obligación por parte de la autoridad de identificarse, por lo que antes del levantamiento del acta de inicio, los visitantes se identificarán debidamente, con su correspondiente credencial ante la persona idónea con la que se entienda la diligencia.

Derivado de las múltiples impugnaciones por parte de los contribuyentes, la autoridad fiscal emite criterios internos por medio de los cuales se fijan requisitos adicionales a los ya establecidos en el propio Código Fiscal de la Federación, de tal suerte que dentro del acta de inicio se señalará expresamente que cada uno de los visitantes se identificó debidamente ante la persona que atiende la visita y la descripción de todos los datos de la credencial o constancia de identificación de dichos visitantes con las que se identificaron, como son:

1. Los relativos a la personalidad de los visitantes, tales como nombre completo, Registro Federal Contribuyentes, y el cargo o nombramiento que tienen.
2. Número de la credencial o constancia de identificación de todos los visitantes.
3. Fecha de expedición de dichas credenciales o constancias.
4. La vigencia de las credenciales o constancias.

5. Autoridad que la expidió, nombre de su titular y el fundamento legal que le da competencia para emitir dichas identificaciones.

6. Señalar que la credencial o constancia este sellada.

7. Que ostenta firma autógrafa de la autoridad fiscal que la expidió.

8. Que tiene la fotografía del o los visitantes para quienes se expidió y,

9. La firma de o los visitantes.

Después de la identificación, se deberá hacer constar en el “acta parcial” de inicio que el documento identificador fue exhibido a la persona que recibió la orden y que ésta lo examinó a satisfacción y sin producir objeción alguna y que posteriormente lo devolvió a los visitantes.

En relación con la identificación de los visitantes, es importante mencionar que el Código Fiscal de la Federación establece en su la fracción II del artículo 43, que éstos pueden ser sustituidos, aumentados o reducidos en su número, en cualquier etapa de la auditoría por la autoridad competente, lo cual, invariablemente se notificará mediante oficio al visitado y, para tal efecto se levantará un acta parcial, por lo que si se sustituyen o aumentan los visitantes, los mismos se identificarán de la misma manera pormenorizada como se explicó en los puntos anteriores.

De igual forma, en el acta final de la auditoría se deberá asentar que los visitantes se identificaron pormenorizadamente al inicio de la visita, y que ello quedó debidamente circunstanciando en el “acta parcial de inicio”, señalando los folios de dicha acta parcial de inicio en donde consta la identificación de todo el personal que participó en la diligencia, independientemente que algunos de los visitantes no concluyan la visita.

Sirve de sustento a lo anterior las siguientes jurisprudencias emitidas por el Poder Judicial de la Federación que a la letra establecen:

Registro No. 232010

Localización:

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación
I, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1988*

Página: 859

Tesis: I. 2o. A. J/8

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

“VISITAS DOMICILIARIAS. ACTAS DE AUDITORIA. IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES. *Lo dispuesto por el artículo 84, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse en el sentido de que al iniciarse la visita domiciliaria, los auditores que la llevan a efecto deben identificarse plenamente con el visitado y hacer constar, en dichas actas, los pormenores del documento que los acredita con ese carácter, pues las visitas domiciliarias son diligencias en cuyas actas se debe hacer constar todos los hechos u omisiones observados en el transcurso de las mismas, como al efecto lo dispone la fracción V del precepto señalado, debe concluirse que si la identificación del auditor es un hecho realizado en la secuela de la diligencia respectiva, se deben hacer constar, precisamente, los pormenores de ella.”*

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Respecto a la obligación de los notificadores de identificarse plenamente, también es necesario asentar la fecha de expedición de las credenciales, vigencia y personalidad, el Poder Judicial de la Federación, a través de la siguiente jurisprudencia señala:

Registro No. 911296

Localización:

Octava Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice 2000

Tomó III, Administrativa, Jurisprudencia SCJN
Página: 390
Tesis: 363
Jurisprudencia
Materia(s):

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

Octava Época:

Contradicción de tesis 6/89.-Entre las sustentadas por el Tercero y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito.-20 de agosto de 1990.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: Carlos de Silva Nava.-Ponente: Fausta Moreno Flores de Corona.-Secretario: Mario Alberto Adame Nava.

Apéndice 1917-1995, Tomo III, Primera Parte, página 419, Segunda Sala, tesis 576; véase la ejecutoria en la obra Jurisprudencia por Contradicción de Tesis, Octava Época, Tomo III, página 1082.

Así las cosas, se concluye que la identificación de los visitantes ante el contribuyente auditado es de suma importancia, ya que de lo contrario estaría viciada dicha revisión fiscal, pudiéndose impugnar tal situación en el estado procesal oportuno.

5.4.5. Carta de derechos y deberes del contribuyente.

A efecto de que el contribuyente reciba la información necesaria que le asista a conocer sus derechos y obligaciones contenidos en las distintas disposiciones fiscales y aduaneras, durante la realización de una visita domiciliaria, revisión de gabinete, verificación de obligaciones aduaneras, etcétera, la autoridad revisora elaboró la “Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado”, la cual contiene de manera enunciativa mas no limitativa, los derechos, obligaciones y medios de defensa que precisan las disposiciones legales, los requisitos que deben contener las órdenes de visita y la revisión de gabinete, la forma en que éstas se llevan a cabo, las actas de auditoria que deben levantarse, los oficios que deben emitirse, cómo debe llevarse el procedimiento administrativo en materia aduanera, así como la forma en que deben conducirse las autoridades fiscales en los actos de fiscalización que practiquen.

Asimismo, se deben señalar los lugares y medios para presentar quejas y denuncias por violaciones o actos arbitrarios que cometan los visitadores, y los lugares para solicitar orientación o asesoría sobre los actos de fiscalización que le practique la autoridad fiscal, entre otra información. Esta Carta se le debe de entregar al contribuyente auditado junto con la “orden de visita”, oficio de solicitud de información, verificación de obligaciones aduaneras, etcétera, al inicio del ejercicio de las facultades de comprobación que realice la autoridad federal, o inclusive, las entidades federativas o el Distrito Federal en materia de impuestos federales, en el marco de los convenios de colaboración administrativa.

Así tenemos que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005 y entró en vigor a partir del 23 de julio del mismo año la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en cuyo contenido se encuentra una relación de derechos y obligaciones del contribuyente en el curso de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, destacando en su artículo 2º las siguientes:

1. Derecho a ser tratado con respeto y consideración por parte de la autoridad fiscal.

2. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos de los que forme parte.

3. Conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos de auditoría. Para ello se publica el directorio de servidores públicos en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, en términos de la fracción III del artículo 7 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

4. Obtener la certificación y copia de sus declaraciones presentadas, previo pago de los derechos correspondientes.

5. Derecho a no aportar a la misma autoridad actuante en un acto de fiscalización, los documentos que ya estén en su poder, cuando el contribuyente acredite fehacientemente que para el mismo acto de auditoría ya se presentaron los documentos. Cuando ya se hubiera presentado ante la misma autoridad actuante documentación en escritura pública, el contribuyente deberá manifestar bajo protesta de decir verdad que dicha escritura aún mantiene los mismos efectos jurídicos.

6. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que del contribuyente y terceros relacionados conozcan los servidores públicos en el ejercicio de sus facultades de comprobación, los cuales solamente podrán utilizarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

7. Derecho a ser oído, previamente a la emisión de la resolución determinadora del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

8. Ser informado al inicio de las facultades de comprobación, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de un acto de fiscalización, y a que éstos se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales. Se tendrá por

informado al contribuyente cuando se le entregue esta Carta y así se haga constar en el acta correspondiente.

9. Derecho a corregir su situación fiscal, de conformidad con lo señalado en las disposiciones legales y que se explica en ésta misma Carta.

A partir de la ley en comento, lo que se busca es evitar posibles abusos de la autoridad fiscalizadora, así como que el contribuyente tenga los suficientes conocimientos para poder coadyuvar de manera responsable con la autoridad y en su caso, interponer los medios de defensa que a su derecho convenga.

5.4.6. Aseguramiento contable.

Los visitadores podrán asegurar la contabilidad con sellos o marcas en documentos, bienes, o en muebles u oficinas, y dejarlos en depósito al visitado previa obtención de copias certificadas. Esto debe hacerse sin que se impida la realización de las actividades del contribuyente, y se deberá levantar un acta parcial. El aseguramiento sólo podrá efectuarse en las siguientes hipótesis:

1. Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda impedir el inicio o desarrollo de la visita domiciliaria.

2. Cuando se localice correspondencia, documentación o bienes que no estén registrados en contabilidad.

3. Se descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte, se debió manifestar a las autoridades fiscales o autorizarse por ellas, sin haber cumplido con esa obligación.

Sirve de apoyo a lo antes argumentado el siguiente criterio emitido por el Poder Judicial de la Federación que a la letra establece:

Registro No. 224434

Localización:

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

VI, Segunda Parte-1, Julio a Diciembre de 1990

Página: 115

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

“CONTABILIDAD. LOS VISITADORES SOLO PUEDEN ASEGURARLA, SI ACREDITAN EN EL ACTA RESPECTIVA QUE SE DIO ALGUNO DE LOS SUPUESTOS PREVISTOS EN EL ARTICULO 44 FRACCION II, PARRAFO TERCERO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. El artículo 44, fracción II, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, claramente señala que el aseguramiento de la contabilidad sólo es procedente cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia. Esto significa que si la propia ley limita los casos en los que procede el aseguramiento de contabilidad, el personal actuante debe justificar la procedencia legal de ese aseguramiento, y esto simplemente se puede llevar a cabo, consignando en el acta respectiva la o las hipótesis que se actualizaron del precepto antes invocado, ya que de otra forma tal omisión se traduce en el hecho de que el aseguramiento se realice en contravención a lo dispuesto por la ley aplicable, provocando, por ende, la ilegalidad de todo lo actuado por los auditores. Si bien es cierto que las actas de auditoría no deben de estar fundadas ni motivadas por no constituir resoluciones fiscales; también lo es que lo anterior sólo es concerniente a las opiniones que los visitadores den sobre la situación fiscal del auditado, tal y como lo dispone la fracción I in fine, del artículo 46, del código tributario federal. Sin embargo, cuando los auditores en el desarrollo de la visita despliegan un acto de autoridad, como es el aseguramiento de contabilidad, resulta indispensable que para justificar esa actitud funden y motiven la misma para no dejar en estado de indefensión al contribuyente, pues no hay que olvidar que de conformidad con el artículo 16 constitucional, todo acto de molestia a los particulares debe estar debidamente fundado y motivado.”

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 15/90. Panificadora La Blanca, S. A. de C. V. 4 de septiembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Ahora bien, cuando se deba asegurar la contabilidad, correspondencia, bienes o mercancías, se deberá levantar un acta parcial en la que se fundamente y circunstancie éste aseguramiento, siempre que el mismo no impida la realización de las actividades del visitado, entendiéndose por esto, que la contabilidad y correspondencia asegurada no esté relacionada con las actividades del mes en curso y de los dos anteriores, además, en dicha acta se indicará que lo asegurado estará a disposición del contribuyente para su consulta, previa solicitud que éste realice a los visitantes.

En el supuesto de tener que asegurar equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, deberá estar autorizado como visitador una persona que sea experta en sistemas de cómputo, para que pueda obtener copia de los registros que se deberá asegurar, por lo que se reitera que esa persona deberá cumplir con todos los requisitos de identificación y deberá estar nombrado en la orden de visita o en el oficio de aumento de visitantes, que para el efecto se emita.

De conformidad con el artículos 44 y 45, ambos del Código Fiscal de la Federación, los visitantes al asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes, podrán indistintamente sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes, o en muebles, archiveros u oficinas en donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con la que se entienda la diligencia, previa obtención de copias, mismas que previo cotejo con su original serán certificadas por los visitantes, tratándose de documentación contable o la correspondencia, y del inventario que al efecto formulen, lo cual se asentará en el acta parcial que se levante, de igual forma, en esa acta deberá señalarse al particular de las penas en que incurren los depositarios infieles.

Respecto al nombramiento del depositario, cabe señalar que no debe dejar lugar a dudas, por lo que, para ese propósito, en el acta debe asentarse categóricamente que una vez requerido el visitado o la persona con la que se entiende la diligencia, una u otra aceptó esa función y protestó su fiel desempeño.

Cuando exista negativa del visitado o de la persona con la que se está entendiendo la diligencia, de aceptar la depositaría, ese hecho se hará constar en el acta parcial que al efecto levantará la autoridad revisora.

En caso de que sean necesarios los sellos fiscales, éstos deberán ser firmados tanto por la autoridad fiscalizadora como por el contribuyente auditado. En la práctica se tiene que los sellos consisten en fajillas de papel que tienen un formato especial y están engomados en su parte posterior para que se puedan fijar.

También los visitadores deberán precisar con todo detalle, en el acta parcial que se levante para el aseguramiento, la documentación o lugares que se sellan, particularmente tratándose de sitios o locales, debe mencionarse en el acta cuáles y cuántos lugares de acceso existen, así como su ubicación y si tienen o no ventanas.

5.4.7. Prohibición del secuestro de la contabilidad.

Respecto a la prohibición del secuestro de contabilidad el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación en su parte conducente establece:

“Artículo 45. Los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten

el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitantes podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

....

Cuando se dé alguno de los supuestos que a continuación se enumeran, los visitantes podrán obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitantes:

I. El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.

II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.

III. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.

IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período al que se refiere la visita.

VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

VII. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.

VIII. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.

IX. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

En los supuestos a que se refieren las fracciones anteriores, se entenderá que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

En el caso de que los visitadores obtengan copias certificadas de la contabilidad por encontrarse el visitado en cualquiera de los supuestos previstos por el tercer párrafo de este artículo, deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo 46 de este Código, con la que podrá terminar la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final, con las formalidades a que se refiere el citado artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitadores obtengan copias de sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos de los que se obtuvieron copias, pudiéndose continuar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado. En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.

De la anterior transcripción se desprende que en ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado para revisarla en las oficinas de dicha autoridad, en todo caso, los visitadores se encuentran facultados por ese mismo numeral para obtener copias de la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos.

En caso de que al inicio de la visita o durante su desarrollo, se dé alguna de las hipótesis contenidas en las nueve fracciones del párrafo tercero del citado artículo 45 y los visitadores obtengan copias de la contabilidad, deberán levantar un acta parcial en la que se circunstanciará esa situación y

con dicha acta se dará por terminada la visita domiciliaria en el domicilio del contribuyente, por lo que la misma se continuará en las oficinas de la autoridad, donde se levantará la última acta parcial y la final con las formalidades que para tal fin establece el artículo 46 del Código en comento.

Si solo se obtiene copia de una parte de la contabilidad, en el acta parcial que se levante se señalarán los documentos de los que se obtuvieron copias y se continuará la visita en el domicilio en el que se venía desarrollando, pues en este caso no se podrá dar por terminada la misma ni continuaría en las oficinas de la autoridad.

5.5. Documentos que se desprenden de la visita domiciliaria.

Así tenemos que el procedimiento de fiscalización dentro de la visita domiciliaria se integra a través de una serie de actas, que en su conjunto dan como resultado el corroborar el debido cumplimiento de las obligaciones en el ámbito fiscal por parte de los contribuyentes, siendo cada una de ellas de gran importancia y trascendencia, razón por la cual deben emitirse con estricto apego a derecho, ya que la violación de una bastará para dar como consecuencias que a partir de ese momento el procedimiento de revisión se encuentre viciado, siendo que un acto ilegal desde su origen no puede generar consecuencias jurídicas, tal y como lo establece el siguiente criterio a saber:

Registro No. 334156

Localización:

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

XLIX

Página: 2630

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**“ACTOS ADMINISTRATIVOS ILEGALES, NO PUEDEN
ENGENDRAR DERECHO. El acto administrativo, cuando**

es contrario a la ley, no puede engendrar derechos ni producir consecuencias jurídicas, ya que todo acto fuera de la ley no puede engendrar más que una aparente situación jurídica; como la destrucción no implica lo que en términos técnicos se denomina la privación de un derecho; de allí que el poder público pueda de por sí y ante sí, declarar la inexistencia de un acto de esa naturaleza. Ahora bien, cuando existan en el propio acto administrativo causales de nulidad o de caducidad, también puede el poder público, de por sí y ante sí, declararlas, porque tales actos no tienen en todo caso la autoridad y fuerza de la cosa juzgada, pues existen diferencias sustanciales entre el acto que decide una controversia judicial y el acto administrativo, ya que en el primero se trata de dar certidumbre al derecho que generalmente versa sobre intereses particulares, en tanto que, tratándose de la actividad del poder público en contratos-concesión o actos administrativos de interés público, es éste el que juega en ellos en forma determinante.”

Amparo administrativo en revisión 712/36. Compañía Industrial El Potosí, S.A. 12 de agosto de 1936. Mayoría de tres votos. Disidentes: Agustín Gómez Campos y José María Truchuelo. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Por lo que de existir ilegalidad desde el inicio del procedimiento de revisión y estar viciado, aquella ilegalidad no se subsana con el acto subsiguiente de autoridad y menos aún se entenderá consentida por el contribuyente al no combatirlos de modo inmediato, ya que en dado caso se tiene que esperar a que se emita la resolución definitiva del procedimiento de fiscalización para hacer valer las irregularidades en cuestión, caso contrario se estaría impugnando un acto administrativo de los considerados no definitivos, sobre los cuales no procede por regla general medio de defensa.

En ese orden de ideas, en caso de que el procedimiento de fiscalización esté viciado desde su origen o desde un determinado momento, como puede ser el caso de una acta, la consecuencia jurídica es que todo acto que deriva de la irregularidad será ilegal. Si en un principio un acto o diligencia de autoridad fiscal resulta ilegal, todos los actos que emanen de él son ilegales, de lo contrario se estaría en presencia de actos viciados desde su inicio y por

ende se permitirían conductas irregulares, por lo que no se les debe dar valor legal.

En ese orden de ideas, los documentos que se desprenden de la visita domiciliaria son de suma importancia, razón por la que procederemos a explicarlos.

5.5.1. Acta de inicio.

La denominada acta parcial de inicio constituye una de las principales actas que se levantan durante la visita domiciliaria, pues en ella debe constar que las autoridades cumplieron con todas las formalidades que exige el Código para iniciar tal acto administrativo.

Se levantará el acta parcial de inicio una vez que los visitadores hayan entregado la “orden de visita” y se hubieren identificado debidamente, con su correspondiente constancia de identificación ante la persona idónea con la que se entienda la diligencia.

Es importante precisar que aun cuando la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación dispone que los visitadores se deben de identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, conforme a la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, tal y como se señaló en el apartado respectivo, dicha identificación debe ser pormenorizada, pues solo de esa manera se cumple con la garantía de seguridad jurídica, ya que el visitado, a través de dicha identificación tiene la certeza que los visitadores son personas que efectivamente representan a las autoridades fiscales federales y, que están debidamente legitimados para entrar a su domicilio.

Los principales datos e información que se circunstanciarán en el acta parcial de inicio son los siguientes:

1. La fecha y hora de la orden de visita.

2. El número y fecha de la orden de visita, la autoridad fiscal que la emitió, el nombre de su titular y el de los ejercicios y periodos sujetos a revisión.

3. La persona con la que se inició la visita, sea éste el propio contribuyente, su representante legal o terceros.

4. Si se dejó citatorio, nombre de la persona que la recibió, señalar su relación con el contribuyente auditado, la hora que se fijó en el mismo para que el visitado o su representante legal se presentaran al día hábil siguiente para hacerles entrega de la orden.

5. Consignar el nombre completo de la persona con quien se entiende la visita, los datos del documento con que se identifica, en caso de ser el representante legal, los datos de la escritura en la que consta el poder que ostenta, el puesto que dice tiene en la empresa y el documento con lo que lo acredita.

6. Señalar expresamente que cada uno de los visitantes se identificó debidamente ante la persona que atiende la visita y la descripción de todos los datos de la credencial o constancia de identificación de dichos visitantes con las que se identificaron, como son:

a) Los relativos a la personalidad de los visitantes, tales como nombre completo, RFC, y el cargo o nombramiento que tienen.

b) Número de la credencial o constancia de identificación de todos los visitantes.

c) Fecha de expedición de dichas credenciales o constancias.

d) La vigencia de las credenciales o constancias.

e) Autoridad que la expidió, nombre de su titular y el fundamento legal que le da competencia para emitir dichas identificaciones.

f) Señalar que la credencial o constancia esta sellada.

g) Que ostenta la firma autógrafa de la autoridad fiscal que la expidió.

h) Que tiene la fotografía del o los visitantes para quienes se expidió.

i) La firma del o los visitantes.

Posterior a la identificación, es común que se haga constar en el acta parcial de inicio que el documento identificatorio fue exhibido a la persona que recibió la orden y que ésta lo examinó a satisfacción y sin producir objeción alguna, lo devolvió a los visitantes.

En relación con la identificación de los visitantes, es importante mencionar que el Código Fiscal de la Federación establece en la fracción II del artículo 43 que los visitantes pueden ser sustituidos, aumentados o reducidos en su número, en cualquier etapa de la auditoría competente, lo cual, invariablemente se notificará mediante oficio al visitado y, para tal efecto se levantará un acta parcial, por lo que si se sustituyen o aumentan los visitantes, los mismos se identificarán de la misma manera pormenorizada.

En el acta final de auditoría se asienta que los visitantes se identificaron pormenorizadamente al inicio de la visita, y que ello quedó debidamente circunstanciado en el acta parcial de inicio, señalando los folios de dicha acta parcial de inicio en donde consta la identificación de todo el personal que participó en la diligencia, independientemente que algunos de los visitantes no concluyan la visita.

Otro requisito de suma importancia en el acta parcial de inicio es el nombramiento de dos testigos, mismo que debe cumplirse en los términos que señala el artículo 44, fracción III del Código Fiscal de la Federación, pues no basta que aparezca en la citada acta los testigos, sino que es necesario que éstos se designen tal como señala el mencionado precepto legal, además de que éste requisito está considerado como una garantía constitucional. Luego entonces, en ningún caso los visitadores pueden figurar como testigos.

Debe destacarse que la designación de testigos al ser una garantía constitucional, no debe ser inferido a base de presunciones, sino que debe constar en forma clara y precisa.

Si el visitado, la persona con la que se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta parcial de inicio, se niegan a firmarla o no aceptan recibir copia de ella, bastará con que tal circunstancia se plasme en dicha acta, ya que tales supuestos no afectan la validez y valor probatorio de la misma.

Inmediatamente después de que se entregue la orden, deberá iniciarse la revisión y aún en el evento de que el examen de los libros y documentos sea hecho con posterioridad, el acta parcial de inicio se levantará de acuerdo a las formalidades señaladas.

5.5.2. Actas parciales o complementarias.

En las actas parciales se señalarán los hechos u omisiones concretos que ocurran durante el desarrollo de la visita domiciliaria, y formarán parte del acta final.

Así tenemos que la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación en su parte conducente establece:

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

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

...

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

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

ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

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

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos tres meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.”

De lo antes transcrito se entiende que las actas parciales son aquellas que forman parte del desarrollo de la propia visita domiciliaria, hasta llegar con la que da término a la misma, es decir, el acta final, en las que se van asentando los hechos, omisiones o irregularidades que va observando la autoridad tributaria, o la recepción de los datos, informes o documentación solicitada al contribuyente auditado, o el aumento o sustitución de visitadores, así como cuando hay cambio de autoridades fiscales que se hacen cargo de la continuación de las visitas.

Así tenemos que la autoridad tributaria se concreta a levantar tres actas: La de inicio, la última acta parcial en la que se asientan los hechos u omisiones que puedan entrañar el incumplimiento de las disposiciones fiscales y el acta final, con lo que se viola lo dispuesto en la primera parte del segundo

párrafo del artículo en comento, pues la autoridad omite levantar las actas parciales en que se asienten las irregularidades que van observando y que pueden entrañar incumplimiento a las obligaciones fiscales.

De la lectura del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación se desprenden las siguientes circunstancias de relevancia:

1. Las actas de auditoría hacen prueba plena de la existencia de los hechos u omisiones señalados en las mismas para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del contribuyente visitado.

2. Se podrán levantar las actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita.

3. Una vez levantada la última acta parcial, los visitadores ya no podrán realizar procedimientos de revisión al amparo de la misma orden de visita domiciliaria.

4. Deberá proporcionarse copia del acta al contribuyente o a su representante legal, debiendo firmar de conocimiento.

5. Después de la última acta parcial el contribuyente cuenta con veinte días para presentar pruebas que desvirtúen lo señalado en la misma, o para corregir su situación fiscal.

6. Cuando se revise más de un ejercicio, el plazo a que se refiere el punto anterior se ampliará por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso ante la autoridad que practica la revisión, dentro del plazo inicial de veinte días.

7. Si el contribuyente no presenta las pruebas que desvirtúen los hechos señalados en las actas parciales antes de que se cierre el acta final, se tendrán por consentidos.

Las actas parciales o complementarias pueden ser tantas como sean necesarias, por lo que la autoridad hacendaria estará en todo su derecho de emitir las que considere conveniente, debiendo expresar en las mismas:

- a) Rubro.
- b) Fecha, hora y lugar.
- c) Identificación del visitado.
- d) Lectura de la orden de visita e identificación de los visitantes.
- e) Designación de testigos.
- f) Desarrollo.
- g) Lectura y cierre del acta.

No obstante que pueden existir pluralidad de actas parciales o complementarias es de suma importancia que las mismas se encuentren apegadas a derecho, por lo que la autoridad revisora tiene la obligación de cumplir con todos los requisitos que las mismas ameriten.

5.5.3. Última acta parcial y acta final.

Una de las características de esta última acta parcial es que si como consecuencia de la visita domiciliaria descrita y levantada durante todo el procedimiento de fiscalización, existieren hechos u omisiones que genere incumplimiento en determinadas disposiciones fiscales, se hará referencia en la última acta parcial, sin pasar por alto el que se cumpla con las misma formalidad de las posteriores actas para su elaboración. Hay que recordar que los hechos u omisiones de referencia tuvieron que haberse asentado en las actas parciales en que se haya suscitado tal situación, al igual que los hechos u omisiones derivados de terceros, tal y como lo establece en su parte conducente la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece:

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

....

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

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

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el

domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos tres meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.”

De lo anterior se desprende que una vez emitida la última acta parcial sobrevendrá el acta final, y entre ésta y aquella deberán transcurrir por lo menos veinte días hábiles, tiempo en el cual el particular podrá optar por corregir su situación fiscal, o desvirtuar los hechos y omisiones que se le imputen por medio de documentos, libros o registros. El plazo de veinte días será cuando la imputación de que se trate corresponda a un solo ejercicio fiscal, ya que si fuese más de un ejercicio el plazo podrá ampliarse por quince días más siempre y cuando el particular hubiese presentado aviso dentro del primer plazo de veinte días. En los casos que la visita domiciliaria esté relacionada con los artículos 215 y 216 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta el plazo entre la última acta parcial y el acta final será de tres meses, pudiéndose ampliar por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del particular.

Una vez emitida la última acta parcial el particular podrá corregir su situación fiscal, conocida dicha figura en la practica como “autocorrección fiscal”. A esta situación de pago la misma “Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado” hace referencia como autocorrección, haciéndose incluso extensiva a cualquier momento dentro del procedimiento de la visita domiciliaria, tal y como lo establece el artículo 14 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente.

El pago se efectuará de forma inmediata o se podrá hacer según sea el caso, mediante un sistema de pago que el Código Fiscal señala como Convenio en Pago en Parcialidades.

Cuando se opte por efectuar el pago en parcialidades, sólo hay que considerar que los efectos que produce es el consentimiento de la carga tributaria, es decir al firmar el convenio de pago en parcialidades los tribunales han considerado que implica el reconocimiento pleno de la deuda fiscal, por lo que trae como consecuencia que las irregulares en el procedimiento de fiscalización no se podrán hacer valer en juicio y obtener con ellas una posible nulidad del crédito fiscal. De lo que sí existe posteriormente una controversia relacionada con el incumplimiento al convenio en pago en parcialidades, la defensa se deberá de avocar exclusivamente a ello y no a los actos de fiscalización.

Lo anterior ha sido sostenido por el Poder Judicial de la Federación al referir la siguiente tesis a saber:

Registro No. 911817

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice 2000

Tomo III, Administrativa, P.R. SCJN

Página: 238

Tesis: 252

Tesis Aislada

Materia(s):

“VISITA DOMICILIARIA. LA PRESUNCIÓN QUE DERIVA DE LOS PÁRRAFOS SEGUNDO Y TERCERO DEL ARTÍCULO 46, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PUEDE SER DESVIRTUADA EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN O EN EL JUICIO DE NULIDAD.- *La oportunidad que se le da al contribuyente para participar aclarando los hechos asentados en la última acta parcial de la visita domiciliaria, no significa de ninguna manera que en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad, no pueda hacer valer cuanto argumento convenga a sus intereses y exhibir*

todas las pruebas que estime necesarias para comprobar la realidad de su situación jurídica fiscal; independientemente de la oportunidad de participar para desvirtuar los hechos asentados en las actas y, en cuanto a que, si no los desvirtúa se le tendrán por consentidos, debe entenderse que ese consentimiento es únicamente para efectos de dictar, en su caso, la resolución en que se le determine el crédito fiscal, pero de ninguna manera una presunción que no sea desvirtuable en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad que llegare a promoverse.

Amparo en revisión 330/93.-Salvamento y Desarrollo Empresarial, S.A. de C.V.-2 de septiembre de 1996.- Unanimidad de diez votos.-Ausente: Juan N. Silva Meza.- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.-Secretaria: Rosa María Galván Zárate.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, octubre de 1996, página 189, Pleno, tesis P. CXXIX/96.

Si el auditado por el contrario a lo mencionado en líneas precedentes, efectúa la desvirtuación de los hechos u omisiones que le hubiese imputado la autoridad fiscal y le asiste la razón, no existirá mayor problema y no habrá elementos para fincar o determinar la carga tributaria.

De no ofrecer la información o documentación que dentro del plazo señalado para desvirtuar así la imputación de la autoridad fiscal, se tendrá por consentida de conformidad con el artículo 46 fracción IV párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación que a la letra señala lo siguiente:

“Artículo 46. *La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:*

...

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el

lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad”.

De lo asentado en líneas que anteceden debe entenderse que se tendrán por consentidos los hechos u omisiones para la autoridad fiscal dentro del procedimiento de revisión, más no para promover juicio de nulidad o recurso de revocación.

Es conveniente resaltar que si la autoridad fiscal emite el acta final sin respetar el plazo mínimo de veinte días o en su caso la ampliación de quince días, resultará ilegal su pronunciamiento ya que se estará privando del derecho a ser plenamente oído. En tales condiciones, una vez emitida la última acta parcial y transcurrido cabalmente el plazo de veinte días y en su caso el de quince días de ampliación para desvirtuar hechos y omisiones correspondientes, se emitirá el **acta final**, la cual deberá ser emitida con la formalidad con que se pronunció el acta parcial de inicio, por lo tanto le serán aplicables las mismas reglas para su levantamiento:

1. Rubro.
2. Fecha, hora y lugar.
3. Identificación del visitado.
4. Lectura del acta de visita e identificación de los visitantes.
5. Presencia de testigos.
6. Desarrollo.
7. Lectura y cierre del acta.

Por otro lado resulta de suma importancia y trascendencia que la autoridad fiscal concluya la visita domiciliaria dentro de un plazo máximo de doce meses, es decir deberá emitir el acta final dentro de éste término contados a partir de la fecha en que se entregó la orden de visita, ya que en caso de emitirse fuera del mencionado plazo quedará sin efecto todo lo

actuado, tal y como lo establece el artículo 46-A, mismo que en su parte conducente establece:

“Artículo 46-A. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de:

...

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

Se debe tomar en cuenta que el plazo de doce meses tiene excepciones, pudiendo ser de un 18 meses para los contribuyentes que integran el sistema financiero así como los que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta y dos años respecto de los cuales la autoridad aduanera solicite información a otro país.

Los plazos para concluir las visitas domiciliarias antes referidos, se suspenderán en los siguientes supuestos:

1. Huelga.
2. Fallecimiento.

3. Cuando se desocupe el domicilio fiscal, sin previo aviso o cuando no se localice en el que haya señalado.

4. Cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

5. Cuando se interponga algún medio de defensa.

Por último cabe mencionar que el acta final a pesar de ser un acto previo a la resolución final de auditoría (determinación fiscal), constituye realmente un acto de autoridad que da por terminado un periodo de revisión donde consigna la conclusión de los hechos y omisiones que se dieron en forma circunstanciada en las actas parciales y se hicieron referencia en la última acta parcial a título de conjeturas, por lo que contendrá elementos de un acto definitivo pudiendo fungir como resolución fiscal, sin embargo a pesar de ello y de considerar que el acta final puede ser utilizada por la autoridad hacendaria y otros organismos fiscales para motivar sus resoluciones, se ha llegado a considerar que no es una resolución definitiva contra la que procedan los medios de defensa establecidos en ley, tal y como lo sostiene el siguiente criterio jurisprudencial emitido por el Poder Judicial de la Federación que a la letra establece:

Registro No. 200623

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
III, Abril de 1996*

Página: 170

Tesis: 2a./J. 16/96

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

“VISITA DOMICILIARIA, EL ACTA FINAL O EL DOCUMENTO EN EL QUE LOS VISITADORES DETERMINAN LAS PROBABLES CONSECUENCIAS LEGALES DE LOS HECHOS U OMISIONES QUE HUBIEREN CONOCIDO DURANTE EL TRANCURSO DE AQUELLA, NO CONSTITUYE UNA RESOLUCION FISCAL DEFINITIVA Y EN SU CONTRA NO PROCEDE

JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. Si bien es cierto que a partir de las reformas al artículo 46 del Código Fiscal de la Federación que entraron en vigor el día primero de enero de mil novecientos noventa, mediante las cuales se modificaron sus fracciones I y IV, y se adicionó una fracción VII, los visitadores se encuentran facultados para determinar en el acta final de visita o en documento por separado, las consecuencias legales de los hechos u omisiones que hubieren conocido durante el transcurso de la visita; tal determinación es una probabilidad y no un acto definitivo para efectos del juicio de nulidad, en tanto que los asientos de los visitadores forman parte de una etapa del procedimiento administrativo de fiscalización y sólo pueden servir de motivación a la resolución que, en definitiva, emita la autoridad competente expresamente facultada para ello por el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual no está obligada a realizar la determinación correspondiente en los mismos términos en que lo hicieron los visitadores.”

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

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

Siguiendo con el desarrollo de cronológico de la visita domiciliaria, es pertinente señalar que una vez terminada la visita no se podrán revisar nuevamente las obligaciones fiscales de la persona auditada, es decir, concluida la misma la autoridad fiscal no podrá nuevamente efectuar visita alguna, a menos que para ello cuente con otra orden de visita domiciliaria, aunque sea por el mismo ejercicio fiscal y las mismas contribuciones o aprovechamientos omitidos que correspondan al mismo ejercicio cuando se comprueben hechos diferentes, lo anterior de conformidad con el último párrafo del artículo 46 y último párrafo del artículo 50, ambos del Código Fiscal de la Federación.

5.5.4. Determinación y liquidación del crédito fiscal.

La determinación fiscal será la resolución que en definitiva emitirá la autoridad fiscal como consecuencia del procedimiento de fiscalización, donde quedarán reiterados los hechos u omisiones en que incurrió el particular reflejados en cantidad determinada en su totalidad, es decir, en cantidad líquida.

Transcurrido el periodo de fiscalización que terminará con el acta final, la autoridad no podrá levantar con posterioridad actas parciales o complementarias más que con una nueva orden, lo que conlleva a otra revisión, ahora bien, a partir de la notificación del acta final la autoridad fiscal contará con un término de seis meses para emitir la determinación fiscal, tal y como lo establece el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación que a la letra señala:

***“Artículo 50.** Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código.*

El plazo para emitir la resolución a que se refiere este artículo se suspenderá en los casos previstos en las fracciones I, II y III del artículo 46-A de este Código.

Si durante el plazo para emitir la resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero, contra el acta final de visita o del oficio de observaciones de que se trate, dicho plazo se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate.

En dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.”

El plazo de seis meses para emitir la resolución respectiva se suspenderá en los casos de huelga, fallecimiento del particular, cuando éste desocupe su domicilio sin previo aviso o habiéndolo hecho no se localice o cuando se interponga un medio de defensa en términos de lo expuesto en el penúltimo párrafo del apartado anterior.

Así, la determinación fiscal será el momento a partir del cual, formalmente se la da a conocer al particular la cantidad pecuniaria que tiene a

su cargo y a favor del Estado, debiéndose realizar el pago respectivo o en su caso de interponer alguno de los medios de defensa establecidos en ley, dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la determinación fiscal, caso contrario la autoridad iniciará el procedimiento administrativo de ejecución.

Si el contribuyente decide efectuar el pago de la determinación fiscal, ésta se tendrá que pagar de forma completa, esto es, la suerte principal más los accesorios, por lo que el pago será en su totalidad salvo la quita que en su caso haga la autoridad fiscal en algunos accesorios por pago oportuno.

Por otro lado, si el contribuyente no realiza el pago correspondiente por considerar viable la impugnación de la determinación fiscal, podrá interponer cualquiera de los medios ordinarios de defensa, es decir, el recurso de revocación o bien el juicio de nulidad, dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquel en que haya surtido efectos la determinación fiscal, y en su momento procesal oportuno interponer el juicio de amparo como medio de defensa extraordinario.

Si el contribuyente no efectúa el pago consignado en la determinación fiscal y tampoco combate a través de algún medio de defensa establecido en ley, o haciéndolo éstos no resultan favorables a sus intereses, la autoridad iniciará el procedimiento administrativo de ejecución, después de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la determinación fiscal, o en su caso a partir de resolución respectiva.

El procedimiento administrativo de ejecución deberá emitirse con estricto apego a la ley, por lo que todos los pasos que lo conforman deben de sujetarse a lo dispuesto en el propio Código Fiscal de la Federación, por lo que las actas que se levanten con motivo de dicho procedimiento tendrán que cumplir con los requisitos y formalidades de todo acto administrativo, que en caso de alguna irregularidad las mismas podrán ser materia de impugnación.

De lo anterior expuesto concluimos que la autoridad fiscal debe sujetarse a los requisitos que el Constituyente estableció en el artículo 16 de la Ley Suprema, de cuyo contenido se desprende que la inviolabilidad del domicilio constituye un derecho subjetivo del gobernado, elevado a garantía individual y sólo se autoriza mediante el cumplimiento de determinadas formalidades y requisitos, mismos que deberá de cumplir a cabalidad en el desarrollo de la visita domiciliaria.

CAPITULO VI

Notificación por citatorio en la visita domiciliaria

Al realizar el ejercicio de la función administrativa, el Estado en forma unilateral o contractual, ejercita una intensa actividad, que da como resultado un gran número de actos de diversa naturaleza, mismos que crean derechos y obligaciones, a diferencia del derecho privado, el Estado impone de forma unilateral obligaciones a los particulares y dispone de los medios necesarios para su debido cumplimiento, al mismo tiempo que es creador de obligaciones.

La figura del citatorio, misma que se analizará en el presente capítulo, debe de cumplir con diversos lineamientos marcados por la ley que lo regula, y cuando la ley especial sea omisa, se atenderá a los marcados por la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo que es de suma importancia estudiar la figura del acto administrativo en su aspecto general, sus características, requisitos de legalidad y aspectos relevantes, para posteriormente analizar de forma pormenorizada la figura del citatorio y la relevancia que éste tiene en el desarrollo del ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad tributaria.

6.1. Formalidades del acto administrativo.

Es preciso señalar que el acto administrativo no ha sido precisado por la legislación administrativa, a pesar de su importancia.

No obstante lo anterior el Poder Judicial de la Federación se pronunció al respecto al emitir la siguiente tesis a saber:

Registro No. 180023

Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XX, Diciembre de 2004
Página: 1277
Tesis: I.15o.A.18 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

“ACTO ADMINISTRATIVO. SU AUTORÍA DEBE DETERMINARSE CON BASE EN EL ANÁLISIS DE TODOS LOS ELEMENTOS DEL DOCUMENTO EN EL QUE CONSTE, PERO FUNDAMENTALMENTE CON LA PARTE RELATIVA A LA IDENTIDAD Y FIRMA DEL FUNCIONARIO EMISOR. De la interpretación relacionada de los artículos 3o. de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y 38 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que los actos administrativos que deban notificarse deben cumplir, entre otros, con los siguientes requisitos: 1. Ser expedidos por el órgano competente a través de servidor público; 2. Adoptar la forma escrita que contenga el fundamento legal de las atribuciones de la autoridad para actuar en la manera y términos propuestos; y, 3. Contener en el texto del propio acto, por regla general, el señalamiento de la autoridad que lo emite, así como su firma autógrafa. Además, se evidencia que el requisito de fundamentación del acto administrativo, traducido en la constatación por escrito de la designación de la autoridad y en la firma del funcionario emisor, atiende a la necesidad de establecer el cargo de la autoridad emisora, con la finalidad de dar a conocer al gobernado el carácter con el que el funcionario público suscribe el documento correspondiente y para que así esté en aptitud de examinar si su actuación se encuentra dentro de su ámbito de competencia. La especificación del cargo de la autoridad emisora o, en su caso, signante del acto de autoridad, debe atender al cuerpo del propio documento, pero fundamentalmente, a la parte en que conste la firma y nombre del funcionario, pues no debe olvidarse que la firma (como signo distintivo) expresa la voluntad del sujeto del acto jurídico para suscribir el documento y aceptar las declaraciones ahí plasmadas. Por tanto, aun cuando exista en el encabezado del propio documento una denominación diferente al cargo que obra en la parte final en el que está la firma del funcionario público emisor, no es dable especificar que el signante es el que obre en el encabezado, ni aun como consecuencia de interpretación, cuando exista claridad con la que se expone tal circunstancia en la parte de la firma; por ende,

tomando en consideración la presunción de validez de la que gozan los actos administrativos en términos de lo dispuesto en el artículo 8o. de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, debe concluirse que el funcionario emisor del acto, es quien lo firma, salvo prueba en contrario.”

DÉCIMO QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 66/2004. Administrador Local Jurídico del Norte del Distrito Federal. 6 de octubre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas.

Revisión fiscal 77/2004. Administrador Local Jurídico del Norte del Distrito Federal. 14 de octubre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Cuauhtémoc Carlock Sánchez. Secretaria: María Elena Borunda Placencia.

Por su parte el maestro Serra Rojas define al acto administrativo al señalar: “...es un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: la Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general.”¹

Es común observar que la doctrina no es unánime en aceptar, al menos uniformemente, la concurrencia de los mismos elementos en la conformación del acto administrativo aunque, la mayor de las veces, tales diferencias surgen únicamente de la forma semántica utilizada por cada tratadista en la exposición de sus ideas, en otros casos, sí se suscita una verdadera controversia, pues algunas doctrinas rechazan abiertamente los postulados de otras corrientes que dan cuerpo a un acto administrativo.

El poder judicial de la federación define al acto administrativo al señalar que es la exteriorización de la actividad administrativa del Estado, tal y como lo señala la siguiente tesis:

Novena Epoca

¹ SERRA ROJAS ANDRES, *Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, México, 1988, p. 230.

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XV, Marzo de 2002 Tesis: I.4o.A.341 A Página:
1284*

*Materia: Administrativa
Tesis aislada.*

“ACTO ADMINISTRATIVO. CONCEPTO. *La actividad administrativa del Estado se desarrolla a través de las funciones de policía, fomento y prestación de servicios públicos, lo cual requiere que la administración exteriorice su voluntad luego de cumplir los requisitos y procedimientos determinados en los ordenamientos jurídicos respectivos. El acto administrativo es el medio por el cual se exterioriza esa voluntad y puede conceptuarse como el acto jurídico unilateral que declara la voluntad de un órgano del Estado en ejercicio de la potestad administrativa y crea situaciones jurídicas conducentes a satisfacer las necesidades de la colectividad. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.”*

Revisión fiscal 1603/2001. Contralor Interno en la Procuraduría General de la República y otra autoridad. 12 de diciembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez.

Así tenemos que la Ley Federal de Procedimientos Administrativo en su artículo 3º establece cuales son los elementos y requisitos del acto administrativo al señalar literalmente lo siguiente:

“Artículo 3. *Son elementos y requisitos del acto administrativo:*

I. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;

II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;

III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos;

IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;

V. Estar fundado y motivado;

VI. (Se deroga)

VII. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta Ley;

VIII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto;

IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;

X. Mencionar el órgano del cual emana;

XI. (Se deroga)

XII. Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas;

XIII. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión;

XIV. Tratándose de actos administrativos deban notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;

XV. Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, y

XVI. Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley.

Por lo antes expuesto y tomando en consideración que los doctrinarios² suelen enfatizar las formalidades de los actos administrativos dándoles diversas denominaciones, en la presente investigación nos enfocamos en los que poseen mayor relevancia y que coinciden en gran parte los estudiosos, mismos que a continuación referiremos de manera detallada.

Elementos esenciales

- A. Sujetos.
- B. Competencia.
- C. Voluntad administrativa.
- D. Objeto.
- E. Motivación o causa.
- F. Finalidad.
- G. Formalidades.

Sujetos

En toda relación de actuación administrativa y de ejecutoriedad de un acto administrativo intervienen de mayor o menor grado: la administración o

² Criterios sostenidos por el licenciado Alberto Pérez Dayan en su obra intitulada "Teoría General del Acto Administrativo", así como por el licenciado Jaime Orlando Santofimio en su obra intitulada "Legalidad de los Actos Administrativos".

quien lleve a cabo las funciones administrativas, y el administrado, a quien van dirigidas las estipulaciones jurídicas contenidas en la manifestación de la autoridad administrativa.

Como lo mencionamos en párrafos anteriores, el acto administrativo es, una manifestación, es decir, solo interviene la voluntad del Estado, imponiéndose incluso de forma coactiva contra el querer del sujeto pasivo del mandato administrativo.

A. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo es aquel sobre el que recaen los efectos del acto administrativo y quien por lo tanto ve alteradas las relaciones jurídicas que lo vinculaban con la administración pública, dicho sujeto puede recaer en una persona de nacionalidad mexicana, o bien, extranjera, o persona natural, es decir, persona física, o bien en una jurídica, que sería el caso de las personas morales, de derecho público o privado, e inclusive tratándose de las relaciones Interadministrativas, en la misma administración.

Es decir, la proyección de la exteriorización del acto recae necesariamente sobre algo o alguien y el titular de esta obligación se identifica como sujeto pasivo.

B. Sujeto activo

El sujeto activo es el creador del acto administrativo, corresponde este calificativo al órgano administrativo que, en ejercicio de la personalidad jurídica del Estado, exterioriza su voluntad para modificar o extinguir el mundo jurídico que se encuentra bajo su competencia, es decir, es el órgano que, en representación del Estado, formula la declaración de voluntad.

El sujeto activo del acto administrativo debe de caracterizarse por predicar dos importantes elementos, otorgándole sus especiales connotaciones de sujeto de derecho público, que son la competencia y la voluntad.

Competencia

El cumplimiento de las diversas disposiciones y leyes reglamentarias lo realiza el Estado a través de la función administrativa, razón por la cual se auxilia en unidades administrativas a quienes se les otorgará un régimen competencial plenamente determinado para así, lograr el cabal cumplimiento de la finalidad pública que se les ha conferido, lo anterior de conformidad a lo que establece el artículo 90 de nuestra Carta Magna, en concordancia con el contenido de la Ley Orgánica de Administración Pública Federal.

Así tenemos que la competencia de los órganos administrativos que deriva de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se denomina competencia constitucional, entendiéndose ésta última como un conjunto de facultades que la propia Carta Magna otorga a un determinado órgano del Estado, en nuestro caso, a la administración pública.

Lo anterior lo sostiene el Poder Judicial de la Federación al señalar:

Registro No. 255672

Localización:

Séptima Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

60 Sexta Parte

Página: 19

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Común

“COMPETENCIA CONSTITUCIONAL Y COMPETENCIA JURISDICCIONAL. *El artículo 16 constitucional establece en lo conducente, como garantía individual, que nadie podrá ser molestado sin mandamiento de autoridad competente, con lo que se establece un concepto especial de competencia que viene a quedar directamente protegido como garantía y que, por lo mismo, puede ser hecho valer directamente en juicio de amparo. Para precisar esa noción de competencia debe distinguirse entre **competencia jurisdiccional y competencia constitucional**, siendo ésta última la protegida en forma*

específica en el precepto a comentario, y que debe derivar directamente de un precepto constitucional y no sólo de una ley secundaria, como por ejemplo, de los artículos 13, 49, 104, 123, 124 y relativos de la Constitución Federal. Ahora bien, la competencia constitucional viene a consistir, básicamente en que la autoridad que dicte el mandamiento que lesiona al particular, debe contar, dentro de la esfera de sus facultades señaladas en la Constitución misma, con la de dictar el mandamiento de que se trata, de manera que una autoridad no pueda hacer uso incorrecto de la fuerza vinculatoria legal o de la fuerza pública del Estado fuera de la esfera de sus atribuciones, para causar molestias a un particular. Así, en sentido amplio, uno de los tres poderes no puede afectar a los particulares con un mandamiento que corresponda a la esfera de otro. Ni una autoridad federal puede dictar un mandamiento lesivo que correspondería dictar a una autoridad local, o viceversa, por ser estas cuestiones en que las facultades de las autoridades están determinadas por la propia Constitución Federal. Pero también queda protegida en la garantía otro tipo de competencia constitucional, o de facultades para dictar mandamientos que causen molestias a los ciudadanos, y que pueden crear conflictos competenciales entre órganos del mismo orden federal o local y aun ubicados dentro del mismo poder. Así, cuando un tribunal federal dicta resoluciones que corresponde dictar a otro tribunal, también federal, pero de distinto fuero, se está en el caso de competencia constitucional protegida por el artículo 16, lo que sucedería, por ejemplo, si un tribunal de fuero militar dicta resolución en un caso que correspondería a un tribunal federal; o si el Tribunal Fiscal de la Federación o la Junta Federal o el Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje dictasen sentencias en casos cuyo conocimiento correspondiese al fuero militar, siendo de notarse que en este caso, se trataría de conflicto entre tribunales todos del orden federal y ajenos al Poder Judicial de la Federación; pero en todos los ejemplos, se trata de tribunales con esferas de competencia señaladas en preceptos constitucionales, ya que el artículo 13 habla del fuero militar; el 49, de la división de poderes; el 104 de los tribunales federales y administrativos; el 123 de los tribunales o Juntas laborales; el 124 de las esferas federal y local, etcétera. Por otra parte, la competencia jurisdiccional, derivada únicamente de una ley secundaria, y que no queda comprendida en forma directa e inmediata en la garantía constitucional, se refiere a la competencia que se plantea entre tribunales del mismo fuero, por razón territorial o de la cuantía, y que

debe dirimirse procesalmente por el tribunal superior al que están subordinados ambos tribunales contendientes.”
PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.”

Amparo en revisión 487/73. Jacuzzi Universal, S.A. 3 de diciembre de 1973. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Así las cosas, la competencia constitucional es aquella que deriva de la órbita de atribuciones de los diversos poderes, otorgadas a ellos por la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por lo que la competencia legal que enviste a los órganos públicos, siempre ha de derivar de ordenamientos formal y materialmente legislativos, dictados por el Congreso de la Unión, en ejercicio de una competencia constitucional que le ha sido otorgada.

En esa tesitura, el poder legislativo será el único responsable de dictar los ordenamientos legales generales que consignent, no solo la materia específica por regular sino, además, la forma y alcances que se otorgan a la administración pública, como autoridad encargada de vigilar su cumplimiento, para llevar a cabo dichas funciones.

Por lo que, la competencia de las autoridades administrativas, como presupuesto fundamental y básico de la validez de un acto administrativo, puede derivar, en forma original, del texto mismo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por la cual se estará frente a una competencia también constitucional, en forma secundaria, la competencia de los órganos de la administración pública, del conjunto de ordenamientos legales, dictados por el Congreso de la Unión, en su calidad de órgano legislador, por último, la voluntad de este último poder Legislativo puede dar lugar a la creación de autoridades con competencias específicas, a través de la dicción de reglamentos administrativos.

Así tenemos que el titular del Poder Ejecutivo Federal puede, para mejor proveer en la esfera administrativa, dictar ordenamientos que faciliten a

los destinatarios la observancia de las mismas, a través de disposiciones generales, imperativas y abstractas que detallen sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación, tal y como lo establece el siguiente criterio emitido por el Poder Judicial que a la letra establece:

Registro No. 911381

Localización:

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Apéndice 2000

Tomo III, Administrativa, Jurisprudencia TCC

Página: 495

Tesis: 448

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

“REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. SUS LÍMITES.

Mediante el ejercicio de la facultad reglamentaria, el titular del Ejecutivo Federal puede, para mejor proveer en la esfera administrativa el cumplimiento de las leyes, dictar ordenamientos que faciliten a los destinatarios la observancia de las mismas, a través de disposiciones generales, imperativas y abstractas que detallen sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación. Sin embargo, tal facultad (que no sólo se deduce de la fracción I del artículo 89 constitucional, sino que a la vez se confirma expresamente con el contenido de la fracción VIII, inciso a), del artículo 107 de la propia Carta Suprema), por útil y necesaria que sea, debe realizarse única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propia del Poder Ejecutivo, esto es, la norma reglamentaria actúa por facultades explícitas o implícitas que se precisan en la ley, siendo únicamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquélla y que, por ello, compartan además su obligatoriedad. De ahí que, siendo competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competará, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos. Por tal virtud, si el reglamento sólo encuentra operatividad en el renglón del cómo, sus disposiciones sólo podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley, es decir, el reglamento desenvuelve su obligatoriedad a partir de un principio definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a

supuestos distintos ni, mucho menos, contradecirla; luego entonces, la facultad reglamentaria no puede ser utilizada como instrumento para llenar lagunas de la ley, ni para reformarla o, tampoco, para remediar el olvido o la omisión. Por tal motivo, si el reglamento debe contraerse a indicar los medios para cumplir la ley, no estará entonces permitido que a través de dicha facultad, una disposición de tal naturaleza otorgue mayores alcances o imponga diversas limitantes que la propia norma que busca reglamentar, por ejemplo, creando y obligando a los particulares a agotar un recurso administrativo, cuando la ley que reglamenta nada previene a ese respecto.”

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Octava Época:

Amparo directo 1113/88.-Constructora Inversionista, S.A.- 2 de agosto de 1988.-Unanimidad de votos.-Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.-Secretario: Alberto Pérez Dayán.

Amparo directo 343/89.-Productos San Cristóbal, S.A. de C.V.-4 de abril de 1989.-Unanimidad de votos.-Ponente: Fernando Lanz Cárdenas.-Secretaria: Norma Lucía Piña Hernández.

Amparo directo 763/89.-Fundición y Maquinado de Metales, S.A.-7 de junio de 1989.-Unanimidad de votos.-Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.-Secretario: Alberto Pérez Dayán.

Amparo directo 793/89.-Mex-Bestos, S.A.-7 de junio de 1989.-Unanimidad de votos.-Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.-Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

Amparo en revisión 1733/90.-Decoraciones Barcel, S.A. de C.V.-22 de agosto de 1990.-Unanimidad de votos.-Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.-Secretario: Alberto Pérez Dayán.

Apéndice 1917-1995, Tomo III, Segunda Parte, página 544, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis 732.

Por lo que la competencia de las autoridades no puede derivar ni de un contrato, ni de una determinación de los particulares, sino única y exclusivamente de normas jurídicas generales y abstractas tal y como lo señala la tesis antes mencionada.

Así tenemos que la garantía de seguridad jurídica plasmada en el texto del artículo 16 de nuestra Carta Magna, exige que todo acto de autoridad

que cause molestia a los gobernados, debe ser dictado por un órgano público competente, por escrito, en donde se funde y motive la causa legal del procedimiento.

El problema surgió en determinar si tal mandamiento escrito de autoridad debe o no de contener, expresamente, la indicación de las normas jurídicas, constitucionales, legales o reglamentarias, que dan competencia al ente responsable del acto, o dicha fundamentación sólo debe contraerse a la materia propia que constituye la determinación en particular.

Así las cosas el Poder Judicial de la Federación emitió la siguiente Jurisprudencia donde interpreta la garantía de Seguridad Jurídica bajo la condición de indicar la competencia de la autoridad actuante, misma que al efecto indica:

Registro No. 203903

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta II, Noviembre de 1995

Página: 338

Tesis: I.2o.A. J/6

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

“COMPETENCIA. FUNDAMENTACION DE LA.

Haciendo una interpretación conjunta y armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación requieren, para ser legales, entre otros requisitos, e imprescindiblemente, que sean emitidos por autoridad competente y cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica; lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello está legitimado, expresándose como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que la autoridad respectiva lo suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues de lo contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculte a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo

emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si la actuación de ésta se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y si éste es o no conforme a la ley, para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo en el carácter con que lo haga, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecua exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley secundaria o con la Ley Fundamental.”

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Recalcando la importancia que posee dicha garantía, se debe de dar debido cumplimiento no solo invocando los artículos normativos aplicables, sino incluso, la fracción, inciso y subincisos que las integran, tal y como se desprende del criterio jurisprudencial que al efecto indica:

Registro No. 188432

Localización: Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Noviembre de 2001

Página: 31

Tesis: 2a./J. 57/2001

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

“COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EN EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA, DEBE SEÑALARSE CON PRECISIÓN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORGUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA Y, EN SU CASO, LA RESPECTIVA FRACCIÓN, INCISO Y SUBINCISO. De lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/94 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 77, mayo de 1994, página 12, de rubro: "COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.", así como de las consideraciones en las cuales se sustentó dicho criterio, se desprende que la garantía de fundamentación consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de

los Estados Unidos Mexicanos, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa, ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios. En congruencia con lo anterior, resulta inconcuso que para estimar satisfecha la garantía de la debida fundamentación, que establece dicho precepto constitucional, por lo que hace a la competencia de la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia es necesario que en el documento que se contenga se invoquen las disposiciones legales, acuerdo o decreto que otorgan facultades a la autoridad emisora y, en caso de que estas normas incluyan diversos supuestos, se precisen con claridad y detalle, el apartado, la fracción o fracciones, incisos y subincisos, en que apoya su actuación; pues de no ser así, se dejaría al gobernado en estado de indefensión, toda vez que se traduciría en que éste ignorara si el proceder de la autoridad se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo por razón de materia, grado y territorio y, en consecuencia, si está o no ajustado a derecho. Esto es así, porque no es permisible abrigar en la garantía individual en cuestión ninguna clase de ambigüedad, ya que su finalidad consiste, esencialmente, en una exacta individualización del acto de autoridad, de acuerdo a la hipótesis jurídica en que se ubique el gobernado en relación con las facultades de la autoridad, por razones de seguridad jurídica.”

Contradicción de tesis 94/2000-SS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Primer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa, ambos del Primer Circuito. 26 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juan Díaz Romero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Tesis de jurisprudencia 57/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del treinta y uno de octubre de dos mil uno.

De lo anterior se desprende que la intención del Constituyente fue la de crear un sistema de seguridad jurídica, cuya esencia subyace en el amplio contenido protector que tal disposición primaria establece, esta idea básica sólo

se verá efectivamente cumplida a través de la instrumentación de todo un conjunto de condiciones que llevan a los gobernados a conocer, con absoluta certeza, cual es la causa generadora del acto de autoridad, iniciándose ésta con la competencia del órgano actuante, seguida de la pormenorización, en cada caso concreto, de los fundamentos y motivos que la llevan.

Por lo antes señalado se desprende que la competencia de la administración resulta ser un requisito para dar debido cumplimiento al principio de legalidad, toda vez que determina las obligaciones, derechos y facultades a los que la administración se encuentra invariablemente ligada, constituyendo ésta el camino del actuar administrativo.

Voluntad Administrativa

La voluntad es entendida como la intención razonada y expresa de la administración de producir un acto especial dado, se debe de considerar un elemento básico del acto administrativo, mismo que se exterioriza mediante una declaración emitida por un órgano correspondiente, así las cosas, el concepto mismo de tales actos supone necesariamente la existencia de una voluntad antecedente.

Al respecto el maestro Pérez Dayan señala: “.. el acto administrativo es un acto jurídico, y que los vicios o defectos que puedan afectar a la voluntad administrativa son vicios del propio acto, que también afectan de algún modo su validez, por relacionarse directamente con uno de sus elementos esenciales, el cual, forma parte integrante de su conjunto y no es, como lo afirma aquella corriente del pensamiento, una causa externa y obvia, meramente antecedente de su creación.”³

La declaración de voluntad es elemento del acto jurídico, ya que el efecto jurídico es deseado por el sujeto administrativo. Toda acto administrativo se forma con una conducta voluntaria realizada dentro de normas legales por el titular investido de las funciones del órgano, sin estar viciada en alguna forma,

³ PEREZ DAYAN ALBERTO, *Teoría General del Acto Administrativo*, Ed. Porrúa, México, 2003, p. 120.

por ello, es elemento del mismo la declaración de la voluntad, misma que deberá ser manifestada por escrito.

Objeto

El objeto consiste en todo aquello sobre lo que incide la voluntad, es lo que se decide en el acto, es decir, es el contenido del acto, que debe corresponder a la función administrativa, bien sea de otras funciones del Estado o de actividades propias de las personas jurídicas, por lo que se haya íntimamente ligado a la competencia que tiene atribuida el órgano administrativo, se relaciona con ésta precisamente porque es la que determina el campo de acción de las autoridades, sobre lo que válidamente pueden ocuparse.

Una de las características del objeto de conformidad con el derecho común es que éste debe de ser cierto y jurídicamente posible, es decir, que la materia a que se refiera el acto de la administración se exteriorice conforme a la ley.

Por lo que el objeto se identifica con el contenido del acto, es decir, en que consiste la declaración administrativa, por tanto, indica la sustancia del acto y además distingue un acto de otro a saber: multa, concesión, requerimiento, etc.

Motivación o causa

Es motivo del acto administrativo aquella circunstancia, o conjunto de ellas, ya de hecho o de Derecho, que justifican en cada caso la emisión de aquél.

El concepto de motivo con el de motivación resultan diferentes porque, la motivación de un acto de autoridad, exigida como condición de seguridad jurídica por la Constitución Federal, se hace consistir en el juicio que

expresa el órgano público actuante al apreciar el motivo y al relacionarlo con la ley aplicable.

Por lo que concluimos que el motivo hace referencia a el móvil o motivo determinante de la realización del acto administrativo, es el razonamiento de la autoridad que lo hace concluir tal o cual manifestación.

Finalidad

La finalidad del acto administrativo se percibe como el resultado, mediato o inmediato, que persigue la voluntad administrativa al dictarlo. Así las cosas la finalidad de todo acto es la de crear consecuencias jurídicas.

Respecto a la finalidad, encontramos las metas que debe lograr la administración pública con su actividad, meta que no puede ser otra que la satisfacción del interés público, no una finalidad extraña a la que marca la ley, y tampoco otro fin distinto de aquel concreto que la naturaleza y condiciones del acto imponen, toda vez que aunque el acto sea correcto en apariencia, si la administración no persigue el fin que es debido, la doctrina señala que el acto adolece del vicio de “desvío de poder”, es decir, es menester de la autoridad administrativa buscar siempre la satisfacción del interés público.

Forma

La forma esta integrada por los requisitos que ha de revestir la declaración de la voluntad concreta, creadora de efectos jurídicos, es decir, es el elemento externo del acto jurídico público.

Es importante hacer mención que la ley que rija cada acto administrativo en lo concreto debe contener la forma en que éstos deben constar y, en defecto u omisión de dichas formalidades, serán las disposiciones supletorias al Código Fiscal de la Federación aquellas que llenen dicha omisión. De conformidad con el artículo 3º de Ley Federal de Procedimiento Administrativo, ésta será supletoria del Código Fiscal de la Federación y de

igual forma establece que el Código Federal de Procedimientos Civiles, se aplicará, a su vez, supletoriamente a esta última. En su caso, el artículo 38, que todo acto administrativo debe contener, por lo menos, lo siguiente:

1. Constar por escrito.
2. Señalar la autoridad que lo emite.
3. Señalar lugar y fecha de emisión.
4. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
5. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a que vaya dirigido.

Cuando resulta imposible saber la voluntad de la autoridad por no resolver cualquier asunto planteado ante ellas, se ha de buscar el valor que ha de atribuirse a dicha omisión, dando nacimiento la figura jurídica del silencio administrativo.

Así tenemos que el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, establece en su parte conducente lo siguiente:

“Artículo 37. Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.”

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

En el mismo sentido, el artículo 17 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo establece que el silencio administrativo representa la negación de lo solicitado, indicando que tal calificación se estima consumada, si la autoridad no contesta en un plazo de tres meses.

Por lo antes expuesto, se entiende por forma del acto administrativo, aquel elemento esencial del mismo que se traduce en una garantía automática prevista por la ley a los reglamentos que asegura la regularidad de la actividad pública, impidiendo las decisiones arbitrarias en el ejercicio del poder administrativo, es decir esta integrado por la observancia del procedimiento prescrito para la elaboración del acto, su expresión por escrito y su comunicación a los interesados.

6.2. Requisitos de legalidad. (Artículo 38 Código Fiscal de la Federación).

Es preciso mencionar que ya se hizo referencia de los requisitos constitucionales de las contribuciones, razón por la cual en el presente apartado expondremos lo referente a los requisitos de legalidad que se contemplan para las revisiones fiscales, los cuales se encuentran consignados primordialmente en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece:

“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.

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. Señalar lugar y fecha de emisión.

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

V. 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.”

De lo antes descrito, podemos observar que se establecen de forma pormenorizada los requisitos que debe cubrir todo acto administrativo, dentro de los cuales quedan comprendidos, como es el caso que nos ocupa, los referentes a la visita domiciliaria.

Por otra parte, el artículo 43 del Código Fiscal Federación establece los requisitos para la orden de visita al señalar:

“Artículo 43. *En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el Artículo 38 de este Código, se deberá indicar:*

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

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

III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado.

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

Existen otras disposiciones que establecen reglas determinadas para las visitas domiciliarias como los consignados en los artículos 44 y 46 del ordenamiento en comento, artículos que establecen la designación de testigos y el levantamiento de actas circunstanciadas de la misma, ambos requisitos de gran importancia.

En tal circunstancia, los principales requisitos de legalidad que debe cumplir la autoridad fiscal en la visita domiciliaria, serán esencialmente los siguientes.

1. Constar por escrito.
2. Autoridad emisora.
3. Señalar lugar y fecha de emisión.

4. Debidamente fundado y motivado.
5. Objeto o propósito.
6. Firma del funcionario.
7. Persona a quien va dirigida.

Ahora bien, respecto a los requisitos específicos de legalidad respecto a la orden de visita el código fiscal señala los siguientes:

1. Lugar o lugares a revisarse.
2. Personal autorizado a intervenir.
3. Nombre del visitado.

En lo que hace a las reglas específicas previstas para las visitas domiciliarias el Código Fiscal establece:

1. Testigos.
2. Actas circunstanciadas.

Es de suma importancia hacer mención que los requisitos mencionados en los párrafos anteriores son los requisitos establecidos en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

No obstante lo anterior, el pasado 23 de junio de 2005, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el cual se expide la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, dicha ley entró en vigor a partir del 23 de julio de 2005 y de acuerdo con su artículo segundo Transitorio, las disposiciones previstas en ella sólo serán aplicables a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales que se inicien a partir de su entrada en vigor.

La ley en comento representa un importante avance en el control de la legalidad de los actos de autoridad y un progreso en lo que caracteriza a un Estado de Derecho, toda vez que se reconoce los derechos del contribuyente

de manera expresa y mediante el sometimiento del actuar de la autoridad a la ley, es decir, dando debido cumplimiento al principio de legalidad.

El principio de legalidad representa la columna vertebral de las funciones estatales y por el cual la autoridad sólo puede hacer aquello que la ley expresamente le faculta y el gobernado todo aquello que no le prohíba la ley, buscándose así un equilibrio.

Por lo antes señalado, podemos afirmar que dicha ley tiene como fin primordial el regular los derechos y garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales y el Sistema de Administración Tributaria, reconociéndoles sus principales derechos y garantías en adición a los que actualmente gozan.

No obstante lo anterior, es fundamental precisar que el respeto a estos derechos debe ser definido o instado por el propio contribuyente cuando haga valer los medios de defensa a que haya lugar, siendo menester que éste los conozca.

Resulta importante conocer lo que dispone la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, ya que representa un importante avance en el control de la legalidad de los actos de autoridad, así como un mayor equilibrio entre los sujetos de la relación jurídico tributaria.

Debemos tener presente que les corresponde a los particulares demostrar la ilegalidad de los actos administrativos de la autoridad, lo anterior en virtud de que existe una presunción de validez de éstos, esta característica está establecida en el orden jurídico vigente en lo relativo a los actos de naturaleza fiscal, disponiendo para tales efectos el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación lo siguiente:

“Artículo 68. Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los

actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho.”

De lo anterior se desprende que la intención del Constituyente fue la de crear un sistema de seguridad jurídica, cuya esencia subyace en el amplio contenido protector que tal disposición establece, por lo que consideramos que esta idea básica sólo se verá efectivamente cumplida a través de la instrumentación de todo un conjunto de condiciones que llevan a los gobernados a conocer, con absoluta certeza, cual es la causa generadora del acto de autoridad, por lo que es fundamental que se tenga la respectiva competencia por órgano actuante, seguida de la pormenorización, en cada caso concreto, de los fundamentos y motivos que la llevan a realizar dicho acto de molestia.

Cabe mencionar que el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece los supuestos en que no se debe de considerar como afectación a las defensas del particular ni trascienden el sentido de la resolución impugnada al señalar textualmente lo siguiente:

“...

Para los efectos de lo dispuesto por las fracciones II y III del presente artículo, se considera que no afectan las defensas del particular ni trascienden al sentido de la resolución impugnada, entre otros, los vicios siguientes:

a) Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que ésta se inicie con el destinatario de la orden.

b) Cuando en un citatorio no se haga constar en forma circunstanciada la forma en que el notificador se cercioró que se encontraba en el domicilio correcto, siempre que la

diligencia se haya efectuado en el domicilio indicado en el documento que deba notificarse.

c) Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal.

d) Cuando existan irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes o documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitados.

...”

Tal y como se comentó en párrafos anteriores, nos parece incorrecto lo que establece la disposición transcrita, en virtud de que la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo regula en forma genérica dichos procedimientos, siendo el propio Código Fiscal de la Federación el que establece los requisitos de forma pormenorizada de la visita domiciliaria, razón por la cual es incorrecto que se establezcan dichas excluyentes en dicha Ley.

6.3. La notificación.

Cualquier procedimiento, incluyendo el fiscal, se compone de actos de trámite y actos definitivos o resoluciones definitivas, en el caso del primero se limitan a impulsar el procedimiento, en tanto que el segundo pone fin al procedimiento y resuelve el asunto correspondiente.

Al respecto el maestro Rodríguez Lobato señala que en todo procedimiento, el fiscal incluido, debe de haber tres momentos:

“a) Expositivo. Es el momento de iniciación en el que se informa a la parte o partes involucradas sobre la materia del propio procedimiento, o bien, en el que se plantea la pretensión y, en su caso, se fija la litis cuando se trata de una controversia.

b) Probatorio. Es el momento en el que se deben aportar los elementos de convicción y, en su caso, los alegatos.

c) Decisorio. Es el momento en el que se pone fin al procedimiento al resolver el asunto correspondiente.”⁴

Sobre el punto expuesto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el siguiente criterio a saber:

Registro No. 232627

Localización:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

115-120 Primera Parte

Página: 15

Tesis Aislada

Materia(s): Común, Administrativa

“AUDIENCIA, GARANTIA DE, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS LEYES PROCESALES EN RESPETO A LA. *De acuerdo con el espíritu que anima el artículo 14 constitucional, a fin de que la ley que establece un procedimiento administrativo, satisfaga la garantía de audiencia, debe darse oportunidad a los afectados para que sean oídos en defensa, antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos, con la única condición de que se respeten las formalidades esenciales de todo procedimiento. Este debe contener "etapas procesales", las que pueden reducirse a cuatro: una etapa primaria, en la cual se entere al afectado sobre la materia que versará el propio procedimiento, que se traduce siempre en un acto de notificación, que tiene por finalidad que conozca de la existencia del procedimiento mismo y dejarlo en aptitud de preparar su defensa; una segunda, que es la relativa a la dilación*

⁴ RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL, *Derecho Fiscal*, Op. Cit. p. 195.

probatoria, en que se pueda aportar los medios convictivos que estime pertinentes; la subsecuente es la relativa a los alegatos en que se dé oportunidad de exponer las razones y consideraciones legales correspondientes y, por último, debe dictarse resolución que decida sobre el asunto.”

Amparo en revisión 849/78. Oscar Fernández Garza. 14 de noviembre de 1978. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Mario G. Rebolledo. Secretario: Juan Manuel Arredondo Elías.

Genealogía:

*Informe 1978, Primera Parte, Pleno, tesis 12, página 316.
Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, segunda tesis relacionada con la jurisprudencia 9, página 31.*

Así las cosas el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación establece la forma de llevarse a cabo las notificaciones al señalar:

“Artículo 134. *Las notificaciones de los actos administrativos se harán:*

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

En el caso de notificaciones por documento digital, podrán realizarse en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria o mediante correo electrónico, conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado. Para los efectos de este párrafo, se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al

utilizar la clave de seguridad que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione.

La clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable del uso que dé a la misma para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

El acuse de recibo también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario de documento remitido al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento.

Las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrán imprimirse para el interesado, dicha impresión contendrá un sello digital que lo autentifique.

Las notificaciones por correo electrónico serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme lo señalado en los artículos 17-D y 38 fracción V de este Código.

***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.

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de los medios señalados en las fracciones I, II o IV de este artículo o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.”

Por lo que, cuando la autoridad fiscal en uso de sus facultades de comprobación inician el procedimiento de revisión a través de una visita domiciliaria, el primer acto que efectuará será la diligencia de notificación de la “orden de visita”, para lo cual el notificador o visitantes adscritos al Servicio de Administración Tributaria deberán constituirse legalmente en el domicilio del particular, y requerir la presencia de la persona buscada, sea persona física o moral por conducto de su representante legal.

Ahora bien, si la persona física buscada o representante legal si es persona moral, no se encontrare en el lugar respectivo al momento de realizarse la diligencia de notificación, en tal escenario el notificador o visitador respectivo tendrá la obligación de dejar citatorio con quien se encuentre en el domicilio de la persona buscada, para que esta última se sirva esperar al notificador o visitador en día y hora hábil siguiente a efecto de recibir la orden

de visita, que de no estar presente para el día y hora señalado, la diligencia se entenderá con quien se encuentre.

Lo antes expuesto encuentra sustento legal en el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece:

“Artículo 137. Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el reglamento de este Código.”

De lo antes transcrito cabe señalar que de no dejar citatorio bajo la ausencia de la persona buscada, y desahogarse la diligencia con la persona con quien se encuentre en el domicilio correspondiente, dará como

consecuencia la ilegalidad del acto respectivo y por lo tanto de todo el procedimiento de fiscalización, siendo así una formalidad necesaria e indubitable por obligación expresa de la ley.

6.4. Ilegalidad del citatorio en la Visita Domiciliaria.

El citatorio en el desarrollo de la visita domiciliaria es de suma trascendencia en virtud de que puede ser el primer acto que realice la autoridad tributaria, razón por la cual se ha hecho hincapié en la importancia del mismo.

Así las cosas, cuando la autoridad fiscal en uso de sus facultades de comprobación inicia el procedimiento de revisión a través de una visita domiciliaria, el primer acto que efectuará, como se señaló en el capítulo inmediato anterior será la denominada diligencia de notificación de la “orden de visita”, en ese sentido, el notificador o visitadores adscritos al Servicio de Administración Tributaria deberán constituirse legalmente en el domicilio del contribuyente, y requerir la presencia de la persona buscada, sea persona física o moral por conducto de su representante legal.

Ahora bien, en el supuesto que no se encuentre en el domicilio en el cual se constituyeron los visitadores la persona requerida o bien, su representante legal, en el caso de personas morales, dicho notificador tendrá la obligación de dejar citatorio con quien se encuentre en el domicilio, para que ésta última se sirva esperar al notificador o visitador en día y hora hábil siguiente a efecto de recibir la orden de visita, que de no estar presente para el día y hora señalado, la diligencia se entenderá con la persona con quien se encuentre.

Si la autoridad fiscal, que en este caso en específico se traduce en el notificador o visitador adscrito al Servicio de Administración Tributaria, deja citatorio por no encontrar a la persona requerida, es menester que se fije textualmente en el mismo la circunstancia de no haber localizado a la persona buscada (sea persona física o tratándose de persona moral su representante legal), indicando con toda precisión el día y hora exacta que con posterioridad

se entenderá la diligencia. Si en el citatorio correspondiente no se refieren sus datos, será ilegal, ya que existirá incertidumbre jurídica y se dejará en estado de indefensión al particular, por no conocer el momento exacto de la diligencia.

El citatorio deberá contener ciertos requisitos o características peculiares, situación que deriva de su importancia, en virtud de ser el acto por el cual el contribuyente tendrá conocimiento de que se le esta citando a una hora y día determinado para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, siendo así un acto de autoridad que garantiza y da certeza de la debida notificación y entrega de la orden de visita.

El desahogo del citatorio constituye una diligencia de carácter administrativo donde además de quedar precisado el día y hora en mención deberá de contener los requisitos de todo acto administrativo señalados en el ya referido artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, así como lo siguiente:

1. Que el notificador o visitadores se constituyeron debidamente en el domicilio de la persona buscada a determinada hora y día.
2. Lo anterior con el propósito de efectuar una diligencia de carácter administrativo, que en el presente caso es la notificación de la orden de visita.
3. Que se requirió la presencia de la persona buscada.
4. Que al no encontrarse la persona buscada se dejó el citatorio.
5. El nombre de la persona con quien se deja el citatorio respectivo.
6. El carácter e identificación de la persona anterior.
7. Nombre y firma del notificador o visitador.

Así las cosas, el citatorio resulta ser tan importante como cualquier otro acto o etapa del procedimiento de fiscalización, ya que siendo éste el primer acto de autoridad, de estar viciado puede originar la ilegalidad de todo el procedimiento de revisión y no sólo de una parte, como en su caso lo sería por ejemplo, la irregularidad en el acta final.

Una vez que se ha constituido el visitador en el domicilio de la persona buscada, los artículos 44 y 137 del Código Fiscal de la Federación son claros al establecer que al no encontrarse la persona buscada se dejará citatorio para que el día siguiente se sirva esperar al visitador, con lo cual podemos afirmar que si el citatorio se deja para que el auditado espere en el mismo día de su desahogo, ello resultará ilegal.

Por lo que si en una diligencia de notificación no se encontrare a la persona buscada, y se deja citatorio con la persona con quien se encuentre para que aquél se sirva esperarlo ese mismo día y no al hábil siguiente, el citatorio es violatorio del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación.

El visitador adscrito al Servicio de Administración Tributaria al notificar el citatorio en cuestión y darle el seguimiento respectivo, podrá incurrir en los siguientes supuestos de ilegalidad:

- a) Que se constituya en el domicilio de la persona buscada el día señalado en el citatorio de referencia, pero en distinta hora.
- b) Que se constituya en el domicilio de la persona buscada a la hora señalada pero en día distinto al consignado en el citatorio.
- c) Que simplemente no asista en día y hora señalado en el citatorio.

De darse cualquiera de los supuestos, la diligencia que en su caso se entienda con la persona con quien se encuentre en el domicilio del particular resultará a todas luces ilegal, contraviniendo lo dispuesto en los artículo 44

fracción II y 137 del Código Fiscal de la Federación, para lo cual la persona que se encuentre y atienda la diligencia en comento deberá cerciorarse que se asiente en actas de diligencia la fecha y hora respectiva.

Cabe señalar que la ilegalidad en la diligencia de notificación de la orden de visita efectuada bajo los lineamientos comentados, es decir, omitir señalar que el citatorio es para recibir la orden de visita, quedará subsanada si se realiza efectivamente con la persona buscada, que no será en sí por desahogarse el citatorio con la persona buscada y a la cual se dirigió el citatorio, sino por que el visitador simplemente hará caso omiso al citatorio y procederá a notificar a la persona buscada como si fuere la primera vez en que se constituye en el domicilio, lo anterior de conformidad con el inciso a) fracción V del artículo 51 de la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, mismo que se analizará posteriormente por su relevancia en el presente estudio.

Lo anterior ha sido sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación por contradicción de tesis, jurisprudencia que versa en el siguiente sentido:

Registro No. 185856

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI, Septiembre de 2002

Página: 307

Tesis: 2a./J. 100/2002

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

VISITA DOMICILIARIA. SI LA AUTORIDAD OMITE ESPECIFICAR QUE EL CITATORIO ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA, DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DICHA OMISIÓN SE SUBSANA SI LA DILIGENCIA RESPECTIVA SE LLEVA A CABO, CON EL VISITADO O SU REPRESENTANTE LEGAL. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la

Nación estableció en la jurisprudencia 2a./J. 92/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, octubre de 2000, página 326, de rubro: "VISITA DOMICILIARIA. CONFORME AL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA.", que en los casos de visita en el domicilio fiscal, es requisito de legalidad del citatorio que en él se especifique que es para recibir la orden respectiva, toda vez que la intención del legislador fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento cierto de que se realizará una visita en su domicilio fiscal, finalidad que se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita y, si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, pues la visita implica una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 16 constitucional. En congruencia con el criterio antes expuesto y de conformidad con el artículo 44, fracción II, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que como el citatorio tiene por objeto que el visitado o su representante legal esperen a los visitantes a hora fija del día hábil siguiente para entender con ellos la diligencia respectiva y que se les entregue la orden de visita, la omisión en que incurre la autoridad al no asentar en dicho citatorio el objeto de la cita, se subsana si la diligencia se entiende con el visitado o su representante legal pues al llevarse a cabo ésta en su presencia, no se les causa perjuicio jurídico alguno ni se les deja en estado de indefensión. En cambio cuando la diligencia no se entiende en la forma indicada, la omisión no puede ser subsanada ni convalidada y produce la ilegalidad del citatorio y del procedimiento que de él derive.

Contradicción de tesis 78/2002-SS. Entre las sustentadas, por una parte, por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito y, por otra, por el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados de la misma materia y circuito. 16 de agosto de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Tesis de jurisprudencia 100/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de agosto de dos mil dos.

Concluyendo, las ilegalidades que se describen en este punto corresponden a no emitir el citatorio, emitirlo sin especificar hora y día, o emitiendo con día y hora pero sin sujetarse a la misma, todas estas situaciones pueden originar la nulidad de lo actuado, ya que si no se encontró a la persona buscada sea física o tratándose de personas morales a su representante legal, habrá sido por causas indiscutibles e imputables a la autoridad fiscal, tanto por no emitir citatorio como por emitirlo sin especificar hora y día hábil o por que aun especificándola no se respeto, llevándose a cabo ilegalmente la diligencia cuando se efectúe con persona distinta a la buscada.

En ese sentido, si bien es cierto se puede considerar cuando existe citatorio, que se está en presencia del primer acto de autoridad fiscal para la verificación de las obligaciones fiscales a cargo de los particulares, no menos cierto es que en estricto sentido es un acto previo al inicio de las facultades de comprobación, que al emitirse y dejarse en poder de una persona distinta por no encontrarse ésta última, no puede generar más halla del simple deber de esperar al notificador el día y hora determinada para los efectos que se señale, bajo el entendido que de no encontrarse presente a la hora y día señalado la diligencia se entenderá con la persona con quien se encuentre en el lugar respectivo.

Por lo anterior, el simple citatorio no puede transgredir los derechos de la persona buscada, por lo que si en ese momento ésta no se encontrare presente, el único efecto del citatorio será hacerle del conocimiento de la diligencia respectiva que a futuro se realizará, no debiendo generar restricción alguna en sus papeles, posesiones o domicilio, ya que siendo el citatorio un acto previo a la vista, estrictamente todavía no hay uso de facultad de comprobación, por lo que la relación de sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad con el simple citatorio de conformidad con el artículo 44, fracción II párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año 2003, resultaba conculcatorio de Garantías Individuales, siendo por ello inconstitucional, sosteniéndolo así el Poder Judicial de la Federación al señalar lo siguiente:

Registro No. 198906

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
V, Abril de 1997

Página: 17

Tesis: P. LVIII/97

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa, Constitucional

“VISITA DOMICILIARIA. EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 44 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA ELABORAR UNA RELACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE INTEGRA LA CONTABILIDAD ANTES DEL INICIO DE LA VISITA, CON EL PURO CITATORIO, CONTRAVIENE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

En concordancia con el principio de que el respeto al domicilio de las personas constituye un derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual, el artículo 16 constitucional establece que la orden para la práctica de visitas domiciliarias expedida por las autoridades administrativas para cerciorarse de que se han acatado, entre otras, las disposiciones fiscales, debe constar en mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde y motive su causa, expresándose el nombre del visitado, el domicilio en que debe llevarse a cabo la visita y su objeto, levantándose, al concluirla, acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia; por lo tanto, al disponer el segundo párrafo de la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación que, si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio, pudiendo, en ese momento, elaborar una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad del visitado, transgrede lo establecido en el artículo 16 constitucional, al permitir a la autoridad administrativa empezar la visita sin cumplir con las formalidades prescritas en la citada disposición constitucional.”

Amparo directo en revisión 1823/95. Teresa Dana Kamaji.
9 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos.

Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el ocho de abril en curso, aprobó, con el número LVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a ocho de abril de mil novecientos noventa y siete.

Tesis con la cual coincidimos, no siendo concebible que los visitadores hagan uso de la facultad de comprobación efectuando la relación de ciertos documentos cuando la orden de visita no ha sido notificada y entregada al contribuyente, no existiendo aún desarrollo de la misma.

Hoy en día, el artículo en comento establece que cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad, lo anterior significa que si la propia ley limita los casos en los que procede el aseguramiento de contabilidad, el personal actuante debe justificar la procedencia legal de ese aseguramiento, y esto simplemente se puede llevar a cabo, consignando en el acta respectiva la o las hipótesis que se actualizaron del precepto antes invocado, ya que de otra forma tal omisión se traduce en el hecho de que el aseguramiento se realice en contravención a lo dispuesto por la ley aplicable, provocando, por ende, la ilegalidad de todo lo actuado por los auditores.

Es esta garantía constitucional de inviolabilidad del domicilio, la que se pretende preservar con la exigencia de que el citatorio para la práctica de una visita domiciliaria, debe de cumplir todos y cada uno de los requisitos de legalidad, por lo que las visitas domiciliarias deben observar las reglas previstas para los cateos, atento a lo dispuesto por los párrafos octavo y décimo primero del precepto constitucional invocado y el artículo 38 del Código Tributario.

6.5. Objeto del citatorio.

De conformidad con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, es decir, el objeto del citatorio, se considerará que no afecta las defensas del particular siempre y cuando ésta se inicie con el destinatario de la orden.

Lo anterior encuentra sustento en el inciso a) del artículo 51 de la mencionada ley, mismo que a la letra señala:

“ ...

Para los efectos de lo dispuesto por las fracciones II y III del presente artículo, se considera que no afectan las defensas del particular ni trascienden el sentido de la resolución impugnada, entre otros, los vicios siguientes:

a) Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que esta se inicie con el destinatario de la orden.

...”

Lo anterior tiene como antecedente la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, misma que a la letra señala:

Tipo de documento: Jurisprudencia

Novena época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVI, Septiembre de 2002

Página: 307

“VISITA DOMICILIARIA. SI LA AUTORIDAD OMITE ESPECIFICAR QUE EL CITATORIO ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA, DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DICHA OMISIÓN SE SUBSANA SI LA DILIGENCIA RESPECTIVA SE LLEVA A CABO, CON EL VISITADO O SU REPRESENTANTE LEGAL. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la

Nación estableció en la jurisprudencia 2a./J. 92/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo XII, octubre de 2000, página 326, de rubro: "VISITA DOMICILIARIA. CONFORME AL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA.", que en los casos de visita en el domicilio fiscal, es requisito de legalidad del citatorio que en él se especifique que es para recibir la orden respectiva, toda vez que la intención del legislador fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento cierto de que se realizará una visita en su domicilio fiscal, finalidad que se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita y, si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, pues la visita implica una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 16 constitucional. En congruencia con el criterio antes expuesto y de conformidad con el artículo 44, fracción II, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que como el citatorio tiene por objeto que el visitado o su representante legal esperen a los visitantes a hora fija del día hábil siguiente para entender con ellos la diligencia respectiva y que se les entregue la orden de visita, la omisión en que incurre la autoridad al no asentar en dicho citatorio el objeto de la cita, se subsana si la diligencia se entiende con el visitado o su representante legal pues al llevarse a cabo ésta en su presencia, no se les causa perjuicio jurídico alguno ni se les deja en estado de indefensión. En cambio cuando la diligencia no se entiende en la forma indicada, la omisión no puede ser subsanada ni convalidada y produce la ilegalidad del citatorio y del procedimiento que de él derive."

Contradicción de tesis 78/2002-SS. Entre las sustentadas, por una parte, por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito y, por otra, por el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados de la misma materia y circuito. 16 de agosto de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre. Tesis de jurisprudencia 100/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de agosto de dos mil dos.

De conformidad con la ley en comento y la tesis jurisprudencial antes referida se debe de entender que el vicio consistente en no especificar que el citatorio es para recibir una orden de visita se subsana, siempre y cuando ésta se entienda con el visitado o su representante legal.

El criterio del Poder Judicial antes referido, hoy plasmado por nuestros legisladores en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo nos parece erróneo, lo anterior en virtud de que la referida ley es de ámbito general, siendo el propio Código Fiscal de la Federación la ley específica, misma que se encarga de regular las actuaciones en materia de visitas domiciliarias, su inicio, desarrollo y fin de la misma.

En cuanto a la excepción que la ley en comento establece respecto del posible vicio que la autoridad tributaria pudiera cometer, y que se subsana si dicha diligencia se entienda con el visitado o su representante legal, es imperativo que se señale en el citatorio su objeto tratándose de visitas domiciliarias, lo anterior en virtud de la importancia que conlleva el mismo.

Tal y como se ha señalado, el invocado artículo 44, fracción II, del Código Fiscal de la Federación establece claramente tal cosa, puesto que señala que ese citatorio dirigido al visitado o su representante es "... para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita;...". No se piense que al sostener este criterio se escuda simplemente en la literalidad del precepto, sino que se sostiene la necesidad de que se precise el objeto del aludido citatorio para que el citado conozca con certeza el tipo de actuación que va a practicarse, dada la trascendencia que tienen las visitas encaminadas a conocer la situación fiscal del contribuyente.

Es decir, debe atenderse a los fines perseguidos por la disposición, que no son otros que los relativos a que el interesado tenga conocimiento concreto sobre los motivos de la visita, a fin de que esté en aptitud de decidir conscientemente si la importancia del acto amerita o no su presencia.

Lo anterior tiene sustento en la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de Federación, misma que a la letra señala:

Registro No. 190940

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XII, Octubre de 2000

Página: 326

Tesis: 2a./J. 92/2000

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

“VISITA DOMICILIARIA. CONFORME AL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA. El artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal establece que en los casos de visita en el domicilio fiscal si al presentarse los visitantes 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 y, si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado. Lo anterior permite concluir que la intención del legislador fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento cierto de que se realizará una visita en su domicilio fiscal, finalidad que sólo se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita, es decir, para recibir la orden de visita y, si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, lo que se corrobora, por una parte, con las consecuencias que en el propio precepto se establecen de la falta de atención al citatorio y que darán lugar a que la visita se inicie con quien se encuentre en el lugar visitado, pues al implicar la visita una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional al encontrarse consignado como derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual la inviolabilidad domiciliaria, es claro que no es lo mismo una diligencia en la que sólo se notifique al particular una resolución determinada y en la

que pueda estimarse irrelevante su presencia para recibirla, que la recepción de una orden de visita que implica su realización inmediata y la intromisión a su domicilio para revisar sus papeles, bienes y sistemas de registro contables y, por la otra, con las consecuencias de la recepción del citatorio, pues conforme al segundo párrafo de la fracción II del precepto en análisis si con posterioridad al citatorio el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, lo que significa una excepción al requisito que tanto el artículo 16 de la Carta Magna como el artículo 43, fracción I, del Código Fiscal establecen para las órdenes de visita domiciliaria, lo que lleva a la necesidad de que el contribuyente a quien se va a visitar tenga conocimiento indudable de la clase de diligencia administrativa para la que se le cita, porque sólo así podrá establecerse la consecuencia a la que se encuentra sujeto si presenta aviso de cambio de domicilio con posterioridad al citatorio. En consecuencia, conforme al artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal, es requisito de legalidad del citatorio que se especifique que la cita es para la recepción de una orden de visita, siendo insuficiente que tan sólo se haga alusión a la práctica de una diligencia administrativa.”

Contradicción de tesis 46/2000-SS. Entre las sustentadas por el Primer y Segundo Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 22 de septiembre del año 2000. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 92/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintidós de septiembre del año dos mil.

Como se mencionó, el objeto del citatorio es de suma relevancia en virtud que dicha facultad de comprobación implica una intromisión al domicilio del particular, intromisión que sólo puede realizarse mediante el estricto cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 16 de nuestra Carta Magna al encontrarse consignado como derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual la inviolabilidad domiciliaria. Por lo que es claro que no es lo mismo una diligencia en la que sólo se notifique al particular una resolución determinada y en la que pueda estimarse irrelevante

su presencia para recibirla, que la recepción de una orden de visita que implica su realización inmediata y la intromisión a su domicilio para revisar sus papeles, bienes y sistemas de registro contables.

Por lo antes expuesto, el citatorio que emita el notificador o visitador respectivo deberá emitirse con estricto apego a derecho, consignándose en el mismo los requisitos y situaciones expuestas, detallándose de forma específica su objeto bajo las consecuencias y circunstancias descritas.

6.6. Día y hora hábil del citatorio.

La autoridad tributaria sostenía que, el hecho de que en el citatorio previo a la notificación no se hubiere señalado la hora en que el notificador acudió al domicilio de destino, no era suficiente para considerar ilegal dicha notificación, lo anterior en virtud de que este requisito no se establece de manera expresa en los artículos 123 y 137 del Código Fiscal de la Federación, por lo que si la autoridad no estaba obligada a precisar ese dato, debía concluirse que la actuación de la autoridad era legal si se omitía dicha circunstancia.

Dicha razonamiento nos parece incorrecto en virtud de las siguientes consideraciones a saber:

Por su parte, el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

“Artículo 13. La práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez. Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.”

En este orden de ideas, cabe concluir que la falta de mención de la hora en que el notificador dejó el citatorio, sí priva de validez a la notificación porque ante la omisión de ese dato, la persona notificada no puede saber si la diligencia se practicó en horas hábiles.

No obstante que los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación no exijan expresamente la mención de ese extremo, debe entenderse que lo que ambos preceptos persiguen como finalidad esencial es que la notificación se practique de tal manera que la persona notificada no quede en estado de indefensión, lo cual sólo puede conseguirse si la diligencia se lleva a cabo en las circunstancias de tiempo, modo y lugar previstas por la ley, de ahí que, aunque aquellas dos disposiciones no lleguen a ser exhaustivas respecto a lo que el notificador debe asentar en el acta de la diligencia respectiva, nada impide que para satisfacer la finalidad esencial de esos mismos dispositivos, se requiera la alusión a determinadas formas que en su conjunto adquieran importancia trascendental.

Por lo antes señalado, debemos considerar que la notificación es un acto formal, que reviste de suma importancia, en virtud de que es el medio por el cual se da a conocer a las partes o a un tercero, el contenido de una resolución, ya que un acto es inexistente procesalmente mientras no se haga del conocimiento a los interesados y, por lo tanto, no les ocasiona consecuencia ni perjuicio alguno.

La notificación es un acto jurídico y, por ende, reviste de ciertas formalidades que lo constituyen en un documento público, razón por la cual se debe dar cumplimiento a todas las formalidades exigidas por la ley. Así las cosas, si un citatorio no reúnen los requisitos previstos y las formalidades contenidas en la disposición legal aplicable, es decir, no se menciona la hora en que se practicaron, resulta obvio que no es posible jurídicamente determinarlo y, por lo tanto, no existen bases suficientes para declarar legal el acto de que se trata.

Lo anterior ha sido sostenido por el Poder Judicial de la Federación al emitir el siguiente criterio jurisprudencial a saber:

*Novena Epoca
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VIII, Octubre de 1998
Tesis: 2a./J. 75/98
Página: 502
Materia: Administrativa Jurisprudencia.*

“NOTIFICACIONES FISCALES. EL CITATORIO QUE LAS PRECEDE DEBE CONTENER LA HORA EN QUE SE ENTREGUE. Si bien los artículos 134, 136 y 137 del Código Fiscal de la Federación, no exigen terminantemente que en los citatorios se asiente la hora en que se entreguen, lo cierto es que ante la omisión de ese dato, la persona notificada no puede saber si la diligencia se practicó en horas hábiles, por lo que tales disposiciones no pueden analizarse en forma aislada, sino en concordancia con los preceptos aplicables a las diligencias de notificación que contiene tal ordenamiento, debiendo observarse obligatoriamente para que los actos de autoridad puedan reputarse legales, y se salvaguarde la seguridad jurídica de la persona notificada. Por tanto, al señalar el artículo 13 del ordenamiento citado que las diligencias que practiquen las autoridades fiscales deben efectuarse entre las 07:30 y las 18:00 horas por conceptuarse éstas como hábiles, es necesario que en el citatorio se asiente la hora en que se practicó la diligencia para determinarse si se cumplió con esta disposición, pues de no efectuarse en los términos señalados, esa diligencia debe reputarse ilegal.”

Contradicción de tesis 87/97. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y los Tribunales Segundo Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y Segundo Colegiado del Quinto Circuito. 21 de agosto de 1998. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Miguel de Jesús Alvarado Esquivel. Tesis de jurisprudencia 75/98. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintiuno de agosto de mil novecientos noventa y ocho.

Siguiendo el análisis del tema en comento, debemos mencionar que si bien es cierto que el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, en

forma precisa no exige que en los citatorios se asiente la hora en que se entreguen, resulta obvio que este precepto no puede analizarse en forma aislada, sino en concordancia con todos aquellos artículos del mismo ordenamiento que sean aplicables en las diligencias de notificación, y que deben ser observados obligatoriamente para que los actos de autoridad puedan refutarse de legales.

Por otra parte, las formalidades que legalmente se exigen para la práctica de las notificaciones personales, ponen de manifiesto que la intención del legislador es también que la notificación no solo se entienda como una mera puesta en conocimiento del particular de un acto o resolución de contenido tributario, sino que exprese con certeza la fecha en que el interesado tiene conocimiento del asunto, pues de otra manera no se podría computar con exactitud si cumple lo ordenado dentro del plazo establecido o si utiliza oportunamente los recursos que al efecto existen para combatirlo. Por lo anterior, es menester que en el expediente administrativo correspondiente conste con seguridad la fecha y hora exacta en que la notificación se efectuó.

Interpretando, lógica y sistemáticamente, el texto del artículo 13, en relación con lo que disponen los artículos 134, 136 y 137 del propio Código Fiscal de la Federación, se desprende que el legislador fue consciente de que la notificación personal, es decir, aquella que se realiza en el domicilio de la persona a quien debe notificarse, debe practicarse en días y horas hábiles, ya que el propio legislador estableció que el citatorio se deje en el domicilio con la persona que atendió al notificador en la primera búsqueda de la persona a quien deba notificarse, para que ésta "lo espere a una hora fija del día hábil siguiente".

Lo anterior debe admitirse sin ningún reparo, porque si la diligencia de notificación pudiera practicarse en hora inhábil, no tendría sentido que el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación exigiera que "la práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas", convirtiendo a ese precepto en una norma vacía de contenido y obligatoriedad.

Las horas hábiles son un requisito o formalidad que debe respetarse tanto en la práctica de la diligencia de notificación, así como en la de entrega del citatorio, pues a pesar de que esta última diligencia es una actuación eventual que forma parte de la notificación, permite no sólo conocer si la autoridad se apegó a lo que determina la ley, sino también otorgar certidumbre a esa actuación en beneficio de la seguridad jurídica de la persona a quien debe notificarse.

La consideración anterior es producto no sólo de la necesidad de apegarse a las disposiciones legales, sino también por una cuestión práctica, ya que normalmente, cuando la entrega del citatorio es realizada en hora inhábil y el domicilio fiscal es el domicilio comercial o está situado en un edificio con portería como recepcionista, ocurre que ese citatorio sólo llega al conocimiento del contribuyente el primer día hábil siguiente. En consecuencia, si se computa como día hábil el día de su recepción, se calcularía de una u otra forma un día menos que los previstos legalmente.

Por tanto, si las horas hábiles condicionan la actuación de la autoridad en cualquier diligencia de notificación, el citatorio que debe dejarse en el domicilio para el caso de que la persona a quien deba notificarse no se encuentre a la primera búsqueda y espere al notificador a hora fija del día hábil siguiente, debe consignar la hora en que se entrega, ya que dicho dato es la única referencia que permite conocer la legalidad de la diligencia de notificación y, por tanto, el grado de respeto a la seguridad jurídica del destinatario de la notificación.

En este sentido, las horas hábiles para la práctica de cualquier diligencia de notificación, no son las que decida el notificador, sino las que fija el Código Fiscal de la Federación en su artículo 13, que interpretado conjuntamente con lo dispuesto por los artículos 134, 136 y 137 de ese ordenamiento, permite arribar a la conclusión de que el citatorio que se deja en la primera búsqueda de la persona a quien deba notificarse, debe indicar la hora en que se entrega a la persona que atendió al notificador.

De lo considerado hasta aquí, se desprenden las siguientes conclusiones:

1a. La influencia del tiempo en las relaciones jurídicas es de suma importancia, de ahí que, lógicamente, las actuaciones administrativas deben regularse también en su aspecto temporal. Esta contemplación del plano temporal significa que tales actuaciones deben respetar determinados límites que pueden indicarse con una sola expresión: tiempo hábil.

2a. Son horas hábiles aquellas que no son inhábiles, es decir, las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas, según lo dispone el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación.

3a. La administración tributaria no puede, por tanto, actuar fuera de las horas hábiles, salvo los casos de excepción y cumpliendo los requisitos previstos en la propia ley.

4a. La circunstancia de tiempo está así regulada, tanto para la mayor garantía de la administración tributaria, como para la debida protección de los particulares, evitando producir algún tipo de lesión o se les deje indefensos.

5a. De una interpretación lógica y sistemática de los artículos 13, 134, 136 y 137 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que en materia de notificaciones existen formalidades y requisitos que deben cumplirse en todos los casos para que los actos y resoluciones que se deban notificar, lo sean por medios fehacientes.

6a. Por ello, la hora de entrega del citatorio previo a la notificación, es un requisito o formalidad que, como tal, debe señalarse en el cuerpo del propio citatorio, pues de otra manera la entrega del citatorio quedaría condicionada a una hora incierta.

Las conclusiones anteriores permiten considerar que la debido cumplimiento del Código Fiscal de la Federación no puede depender de presunciones o, peor aún, del horario que fijen caprichosa o arbitrariamente los empleados encargados de notificar las resoluciones administrativas.

Adoptar tal interpretación, implicaría una afectación a la seguridad jurídica de los sujetos a quien debe notificarse, y un freno a la autoridad ante su posible arbitrariedad o discrecionalidad.

En cambio, el cumplimiento razonable de la obligación de señalar en el citatorio la hora de su entrega, permitiría una mayor protección de los interesados en el procedimiento administrativo, asegurándose en mayor medida su garantía de defensa. Sin esa formalidad, se correría el riesgo de que la administración tributaria, o más concretamente, su personal notificador, haga un uso indiscriminado e irracional de la facultad de notificación.

Luego entonces, para que pueda determinarse si en la diligencia de entrega de un citatorio se cumplió con lo señalado en el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, es obvio que resulta necesario que en el documento respectivo, se asiente la hora en que se practicó la diligencia, ya que de otra manera resultaría jurídicamente imposible determinarla, y por ende, no existirían bases suficientes para declarar legal el acto de que se trata.

6.7. Criterios sostenidos por el T.F.J.F.A. respecto a las notificaciones por citatorio.

Si bien el citatorio como parte integrante del procedimiento de la notificación personal, debiera ser una excepción, actualmente en la práctica se ha vuelto una regla.

Es de suma importancia puntualizar que existen procedimientos administrativos específicos como las visitas domiciliarias y el procedimiento administrativo de ejecución que, en el supuesto de los citatorios, siguen reglas especiales, éstos siempre serán para que la persona a la que se le tenga que

notificar un acto relativo a dicho procedimiento, espere en su domicilio por la propia relevancia que conlleva el mismo.

En el presente capítulo se expondrán algunos de los principales criterios emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y que por su importancia en la presente investigación, es conveniente hacer mención. Lo anterior en virtud en que hoy en día dicho Tribunal atiende asuntos de diverso índole, siendo una realidad palpable su relevancia en cuanto a la cantidad y calidad de sus resoluciones.

Lo anterior lo podemos verificar con la siguiente gráfica, misma que señala el total de asuntos interpuestos ante las Salas Regionales Metropolitanas, dividiendo dichos asuntos por materia, tal y como se muestra a continuación.⁵

SALAS	MATERIA 1	MATERIA 2	MATERIA 3	MATERIA 4	MATERIA 5	MATERIA 6	MATERIA 7	MATERIA 8
PRIMERA	1,392	68	216	99	14	288	3	29
SEGUNDA	2,638	22	341	1	22	383	2	4
TERCERA	819	36	122	38	9	177	1	3
CUARTA	1,681	53	492	77	15	355	6	6
QUINTA	2,427	36	400	20	38	413	1	33
SEXTA	2,632	40	437	14	26	427	2	3
SÉPTIMA	1,051	29	103	33	15	229	2	3
OCTAVA	1,527	43	173	37	15	303	1	4
NOVENA	2,018	51	380	30	23	397	5	1
DÉCIMA	1,807	46	250	34	15	288	2	10
DÉCIMA PRIMERA	1,755	66	312	99	14	363	6	2
TOTALES	19,747	490	3,226	482	206	3,623	31	98

Materia 1.
Crédito fiscal al determinar el do.

Materia 2. Devoluciones.

Materia 3. Multas federales no fiscales.

Materia 4. Agravio en materia fiscal distinto a las anteriores.

Materia 5. Pensiones de las fuerzas armadas.

⁵ TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, "Informe de labores del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa 2005" p. 262-263.

Materia 6. Pensiones civiles.

Materia 7. Interpretación y cumplimiento de contrato de obra pública de la administración pública centralizada.

Materia 8. Créditos por responsabilidad de servidores públicos.

SALAS	MATERIA 9	MATERIA 10	MATERIA 11	MATERIA 12	MATERIA 13	MATERIA 14	OTROS	TOTAL
PRIMERA	57	0	2	181	76	713	1,303	4,441
SEGUNDA	46	0	0	210	18	57	689	4,433
TERCERA	21	0	0	101	54	673	2,289	4,343
CUARTA	24	0	1	207	49	707	796	4,469
QUINTA	56	0	4	221	22	119	806	4,596
SEXTA	48	0	0	234	31	72	449	4,415
SÉPTIMA	29	0	1	111	41	468	2,380	4,495
OCTAVA	31	0	1	184	37	839	1,223	4,418
NOVENA	22	0	0	209	66	355	843	4,400
DÉCIMA	31	3	0	216	124	263	1,393	4,482
DÉCIMA PRIMERA	48	0	2	221	129	587587	782	4,386
TOTALES	413	3	11	2,095	647	4,853	12,953	48,878

Materia 9. Requerimientos de garantías a favor de la Federación.

Materia 10. Las resoluciones que se dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos

Materia 11. Artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior

Materia 12. Sanciones administrativas a servidores públicos

Materia 13. Instancias dictadas por autoridad administrativa que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente en términos de la LFPA.

Materia 14. Resoluciones a recursos administrativos competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

A continuación analizaremos la evolución de los criterios sostenidos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa respecto al requisito de contener explícitamente el objeto del citatorio de una visita domiciliaria, mismo que a la fecha encuentra sustento en la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación.

Así las cosas, de conformidad con el mencionado artículo 44, fracción II, del Código Fiscal de la Federación es requisito de legalidad del citatorio que se especifique que “es para recibir la orden de visita”, sin

embargo, criterios emitidos por el entonces Tribunal Fiscal sostenían lo contrario al argumentar lo siguiente:

El espíritu del mencionado artículo es que el particular conozca que en la fecha y hora en que se le cita se va a llevar a cabo un acto que lo afecta, como lo es la práctica de una visita domiciliaria a efecto de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales y para que se practique con el contribuyente dicha diligencia, pues el objeto del citatorio no se constriñe únicamente a citar para que “se reciba la orden de visita”, sino también para efectuar la citada auditoría personalmente con el visitado o su representante legal, por ello, amén de que el acto de notificar y entregar la orden de visita, constituye propiamente también una diligencia de carácter administrativo al igual que la visita domiciliaria, basta que en el citatorio se indique que es para llevar a cabo una diligencia de orden administrativo, así como que se haya fijado el día y la hora para su desahogo y que se haya citado al representante legal en el domicilio señalado en la orden de visita, para que éste se considere legal, ya que el precepto en comento no establece entre los requisitos para que tenga validez el citatorio, que en éste deba especificarse que es “para que se reciba la orden de visita.

Consideramos que la postura antes señalada es errónea en virtud de que es necesario que se precise el objeto del aludido citatorio para que el contribuyente auditado conozca con certeza el tipo de actuación que va a practicarse, dado la trascendencia que tienen las visitas encaminadas a conocer la situación fiscal del contribuyente. Es decir, debe atenderse a los fines perseguidos por la disposición, que no son otros que los relativos a que el interesado tenga conocimiento concreto sobre los motivos de la visita, a fin de que esté en aptitud de decidir conscientemente si la importancia del acto amerita o no su presencia.

El criterio sostenido en un principio por la autoridad tributaria cambió en el sentido que se debe de considerar como requisito que el citatorio previo a la orden de visita domiciliaria indique que dicha cita es para entregarla, caso

contrario se debía considerar como ilegal, tal y como lo señala la siguiente tesis jurisprudencial a saber:

*Tipo de documento: Jurisprudencia
Cuarta época
Instancia: Primera Sección
Publicación: No. 28. Noviembre 2000.
Página: 9*

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA.- EL CITATORIO PREVIO A SU NOTIFICACIÓN DEBE PRECISAR QUE LA CITA ES PARA ENTREGARLA. *La fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación en forma clara dispone que cuando los visitadores, presentes en el domicilio señalado para la práctica de la visita, no encuentran al visitado o su representante legal, precisarán en el citatorio, se les espere a una hora determinada el día siguiente, con el fin de recibir la orden de visita. En tal situación, si en el citatorio relativo se omite hacer esta precisión se estará violando en perjuicio del sujeto visitado lo establecido en la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, debido a que resulta evidente que la notificación de la orden de visita, deba entenderse con el propio visitado o el representante legal, por la trascendencia que implica su participación en el desahogo de la visita. (2)”*

IV-P-1aS-69

Juicio No. 12012/98-11-02-1/99-S1-03-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 13 de julio de 1999, por unanimidad de 4 votos.- Magistrada Ponente: Alma Peralta Di Gregorio.- Secretaria: Lic. Beatriz Rodríguez García.

IV-P-1aS-70

Juicio No. 2688/98-03-02-3/99-S1-05-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 3 de agosto de 1999, por mayoría de 4 votos a favor y uno en contra.- Magistrada Ponente: Ma. del Consuelo Villalobos Ortiz.- Secretario: Lic. José Gustavo Ruiz Campos.

IV-P-1aS-71

Juicio de nulidad 11738/98-11-08-3/99-S1-03-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 13 de julio de 1999, por mayoría de 4 votos a favor y uno en contra.-

*Magistrada Ponente: Alma Peralta Di Gregorio.-
Secretaria: Lic. Beatriz Rodríguez García.*

IV-P-1aS-72

*Juicio de nulidad 11330/98-98-11-10-3/99-S1-01-04.-
Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del
Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 6 de julio
de 1999, por mayoría de 4 votos a favor y uno en contra.-
Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.-
Secretaria: Lic. Magdalena Judith Muñoz Ledo Belmonte.*

IV-P-1aS-121

*Juicio de nulidad 1273/99-03-01-9/324/00-S1-05-04.-
Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del
Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 13 de abril
de 2000, por mayoría de 4 votos a favor y uno en contra.-
Magistrada Ponente: Ma. del Consuelo Villalobos Ortiz.-
Secretario: Lic. Juan Marcos Cedillo García.*

Consideramos que en materia de notificaciones fiscales, dadas las disposiciones respectivas del Código Fiscal de la Federación, no puede considerarse al citatorio como un acto aislado y desvinculado con la notificación propiamente dicha, toda vez que el mismo constituye el acto probatorio por medio del cual se pretende que el particular conozca que se le hará saber un acto de autoridad determinado. Y que aun cuando pudiera establecerse que no existe necesidad de especificar en el citatorio relativo, el acto que será materia de la notificación, ya que ello equivaldría a realizar propiamente la notificación, nada impide que el citatorio contenga, en forma destacada, el género de notificación que se efectuará.

Tal y como se menciona anteriormente, de conformidad con el inciso a) del artículo 51 de la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece hoy en día que cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, es decir, el objeto del citatorio, se considerará que no afecta las defensas del particular siempre y cuando ésta se inicie con el destinatario de la orden.

Dicho criterio de igual forma es sostenido por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, criterio que se muestra de con la siguiente tesis a saber:

Tipo de documento: Tesis Aislada
Quinta época
Instancia: Sala Regional del Noroeste III
Publicación: No. 29 Mayo 2003.
Página: 510

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. SI EL CITATORIO QUE PRECEDE A SU ENTREGA NO SEÑALA QUE LA CITA ES PARA RECIBIR LA REFERIDA ORDEN Y ÉSTA ES RECIBIDA POR EL REPRESENTANTE LEGAL DE LA CONTRIBUYENTE VISITADA EN LA FECHA EN QUE FUE CITADA, DICHA CIRCUNSTANCIA NO AFECTA LAS DEFENSAS DE LA PARTE ACTORA, NI TRASCIENDE AL SENTIDO DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA. El artículo 44, fracción II del Código Fiscal de la Federación, establece que si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la visita domiciliaria no estuviere el visitado o su representante, se dejará citatorio para que el visitado o su representante espere a los visitadores para que reciban la orden de visita domiciliaria. Ahora bien, si en la tramitación del juicio de nulidad se comprueba que la orden de visita domiciliaria fue recibida directamente por el representante legal de la empresa visitada y aun cuando el citatorio que precedió a la entrega de la orden de visita de referencia, no señalara que la cita era para recibir la aludida orden de visita domiciliaria, tal circunstancia no tiene la trascendencia jurídica suficiente para que se declare ilegal la resolución impugnada, en virtud de que en términos de lo dispuesto en el artículo 238, fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación, para que proceda tal declaratoria, además de demostrarse que en la emisión de una resolución administrativa hubo omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes o vicios de procedimiento, es necesario demostrar que tales irregularidades afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución impugnada, circunstancias estas últimas que no se actualizan cuando el contribuyente directamente o por conducto de su representante legal recibe la orden de visita, ya que en este supuesto desde el inicio de la visita, al contribuyente visitado se le otorga la participación que le permite esgrimir plenamente lo que a su derecho convenga. (69)”

Juicio No. 145/01-01-03-8.-Resuelto por la Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 30 de abril de 2002, por unanimidad de

*votos.- Magistrado Instructor: Juan Marcos Cedillo
García.- Secretaria: Lic. Leticia Cordero Rodríguez.*

Criterio que nos parece igualmente erróneo, lo anterior en virtud de que la referida Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo es de ámbito general, siendo el propio Código Fiscal de la Federación la ley específica, misma que se encarga de regular las actuaciones en materia de visitas domiciliarias, como lo es su inicio, desarrollo y fin de la misma.

Se insiste en que el espíritu de la ley es que el interesado tenga conocimiento concreto sobre los motivos de la visita, a fin de que esté en aptitud de decidir conscientemente si la atiende por la relevancia que conlleva la misma, caso que no habría lugar si se omite especificar el objeto del citatorio en virtud de que "subsana" dicha anomalía el hecho que se atiende con el representante legal, lo cual nos parece a todas luces ilegal.

6.8. Criterios sostenidos por la Suprema Corte de Justicia respecto de las notificaciones por citatorio.

En el presente capítulo se expondrán algunos de los principales criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación, y que por su importancia en la presente investigación, es conveniente hacer mención.

Respecto del objeto en el citatorio de una orden de visita domiciliaria, de igual forma el Poder Judicial de la Federación sostenía que el objeto del citatorio no se constriñe únicamente a citar para que "se reciba la orden de visita", sino también para efectuar una auditoría personalmente con el visitado o su representante legal, razón por la cual el acto de notificar y entregar la orden de visita, constituye propiamente una diligencia de carácter administrativo al igual que la práctica de la visita domiciliaria, por lo que se debía entender que bastaba que en el citatorio se indicara que es para llevar a cabo una diligencia de orden administrativo.

La tesis que sostenía el argumento antes señalado indicaba a la letra lo siguiente:

Registro No. 225869

Localización:

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

V, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1990

Página: 324

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. REQUISITOS DEL CITATORIO SEGUN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- Atentos al espíritu del artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, el objeto del citatorio, es que el particular conozca que en la fecha y hora en que se le cita se va a llevar a cabo un acto que lo afecta, como lo es, la práctica de la visita domiciliaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y para que se practique con el contribuyente la diligencia, por tanto, si en la demanda de nulidad se cuestiona sobre las menciones que deben hacerse en el citatorio relativo a la orden de visita fiscal, debe tomarse en cuenta que, como su objeto en este caso no se constriñe únicamente a citar para que "se reciba la orden de visita", sino también para efectuar la citada auditoría personalmente con el visitado o su representante legal, a más de que, el acto de notificar y entregar la orden de visita, constituye propiamente una diligencia de carácter administrativo al igual que la práctica de la visita domiciliaria; por ello, basta que en el citatorio se indique que es para llevar a cabo una diligencia de orden administrativo, que se fije el día y la hora para su desahogo, se cite al contribuyente o su representante legal en el domicilio precisado en la orden de visita y se exprese la autoridad que expide el documento contentivo, para que éste se considere legal, ya que además, el precepto en comento no establece entre los requisitos para que tenga validez, que en éste deba especificarse que es "para que se reciba la orden de visita".

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 15/90. "Promotora de Ventas, S.A. de C.V.". 22 de mayo de 1990. Mayoría de votos de: Ramón Medina de la Torre y Rogelio Camarena Cortés. Disidente: Jorge Alfonso Alvarez Escoto. Ponente:

*Rogelio Camarena Cortés. Secretario: Bernardo Olmos
Avilés.*

El argumento antes señalado, al igual que el criterio emitido por el entonces Tribunal Fiscal nos parece erróneo en virtud de que es necesario que se precise el objeto del citatorio para que el contribuyente auditado conozca con certeza el tipo de actuación que va a practicarse, y no se transgreda su esfera jurídica.

Sin duda el espíritu de la ley se debe entender en el sentido de que el interesado debe tener pleno conocimiento sobre los motivos del acto de molestia que ejerce la autoridad tributaria.

El criterio sostenido en un principio por Poder Judicial, al igual que el entonces Tribunal Fiscal cambió en el sentido que se debe de considerar como requisito que el citatorio previo a la orden de visita domiciliaria indique que dicha cita es para entregarla, caso contrario se debía considerar como ilegal, tal y como lo señala la siguiente tesis jurisprudencial a saber:

Registro No. 190940

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XII, Octubre de 2000*

Página: 326

Tesis: 2a./J. 92/2000

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

“VISITA DOMICILIARIA. CONFORME AL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA.- El artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal establece que en los casos de visita en el domicilio fiscal si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviese 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 y, si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado. Lo anterior permite concluir que la intención del legislador fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento cierto de que se realizará una visita en su domicilio fiscal, finalidad que sólo se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita, es decir, para recibir la orden de visita y, si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, lo que se corrobora, por una parte, con las consecuencias que en el propio precepto se establecen de la falta de atención al citatorio y que darán lugar a que la visita se inicie con quien se encuentre en el lugar visitado, pues al implicar la visita una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional al encontrarse consignado como derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual la inviolabilidad domiciliaria, es claro que no es lo mismo una diligencia en la que sólo se notifique al particular una resolución determinada y en la que pueda estimarse irrelevante su presencia para recibirla, que la recepción de una orden de visita que implica su realización inmediata y la intromisión a su domicilio para revisar sus papeles, bienes y sistemas de registro contables y, por la otra, con las consecuencias de la recepción del citatorio, pues conforme al segundo párrafo de la fracción II del precepto en análisis si con posterioridad al citatorio el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, lo que significa una excepción al requisito que tanto el artículo 16 de la Carta Magna como el artículo 43, fracción I, del Código Fiscal establecen para las órdenes de visita domiciliaria, lo que lleva a la necesidad de que el contribuyente a quien se va a visitar tenga conocimiento indudable de la clase de diligencia administrativa para la que se le cita, porque sólo así podrá establecerse la consecuencia a la que se encuentra sujeto si presenta aviso de cambio de domicilio con posterioridad al citatorio. En consecuencia, conforme al artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal, es requisito de legalidad del citatorio que se especifique que la cita es para la recepción de una orden de visita, siendo insuficiente que tan sólo se haga alusión a la práctica de una diligencia administrativa.”

Contradicción de tesis 46/2000-SS. Entre las sustentadas por el Primer y Segundo Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 22 de septiembre del año 2000. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 92/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintidós de septiembre del año dos mil.

Tal y como se menciono anteriormente, de conformidad con el inciso a) del artículo 51 de la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece hoy en día que cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, es decir, el objeto del citatorio, se considerará que no afecta las defensas del particular siempre y cuando ésta se inicie con el destinatario de la orden.

Cabe mencionar al respecto que dicho artículo no tiene cabida en un marco de seguridad jurídica para los gobernados, en virtud de que una ley general como lo es la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo no puede “subsana” dichas anomalías, siendo sin duda materia para futuras investigaciones y amparos que se promuevan ante el propio Poder Judicial de la Federación.

De igual forma, de conformidad con la mencionada ley, cuando en un citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, se considerará que no afecta las defensas del particular siempre y cuando se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal.

Lo anterior encuentra sustento en el inciso a) del artículo 51 de la mencionada ley, mismo que a la letra señala:

“ ...

Para los efectos de lo dispuesto por las fracciones II y III del presente artículo, se considera que no afectan las

defensas del particular ni trascienden el sentido de la resolución impugnada, entre otros, los vicios siguientes:

b) ...

c) Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o su representante legal

d) ...”

Lo estipulado por el artículo en comento tiene como antecedente el siguiente criterio jurisprudencial emitido por el Poder Judicial de la Federación, mismo que a la letra señala:

Registro No. 921838

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice (actualización 2002)

Tomo III, Administrativa, Jurisprudencia SCJN

Página: 95

Tesis: 58

Jurisprudencia

Materia(s):

“VISITA DOMICILIARIA. SI LA AUTORIDAD OMITI ESPECIFICAR QUE EL CITATORIO ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA, DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DICHA OMISIÓN SE SUBSANA SI LA DILIGENCIA RESPECTIVA SE LLEVA A CABO, CON EL VISITADO O SU REPRESENTANTE LEGAL.- Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en la jurisprudencia 2a./J. 92/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, octubre de 2000, página 326, de rubro: “VISITA DOMICILIARIA. CONFORME AL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA.”, que en los casos de visita en el domicilio

fiscal, es requisito de legalidad del citatorio que en él se especifique que es para recibir la orden respectiva, toda vez que la intención del legislador fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento cierto de que se realizará una visita en su domicilio fiscal, finalidad que se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita y, si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, pues la visita implica una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 16 constitucional. En congruencia con el criterio antes expuesto y de conformidad con el artículo 44, fracción II, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que como el citatorio tiene por objeto que el visitado o su representante legal esperen a los visitadores a hora fija del día hábil siguiente para entender con ellos la diligencia respectiva y que se les entregue la orden de visita, la omisión en que incurre la autoridad al no asentar en dicho citatorio el objeto de la cita, se subsana si la diligencia se entiende con el visitado o su representante legal pues al llevarse a cabo ésta en su presencia, no se les causa perjuicio jurídico alguno ni se les deja en estado de indefensión. En cambio cuando la diligencia no se entiende en la forma indicada, la omisión no puede ser subsanada ni convalidada y produce la ilegalidad del citatorio y del procedimiento que de él derive.

Novena Época:

Contradicción de tesis 78/2002-SS.-Entre las sustentadas, por una parte, por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito y, por otra, por el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados de la misma materia y circuito.-16 de agosto de 2002.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón.-Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, septiembre de 2002, página 307, Segunda Sala, tesis 2a./J. 100/2002; véase la ejecutoria en la página 309 de dicho tomo.

Cabe mencionar que no coincidimos con lo que establece la mencionada ley toda vez que la misma no puede sobrepasar su esfera jurídica, es decir, su ámbito general no puede sobrepasar el propio Código Fiscal de la Federación.

No obstante lo anterior, en la hipótesis que el citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal sólo subsana la finalidad del acto, más no la ilegalidad que opera en sí mismo, razón por la cual no coincidimos con la tesis jurisprudencial antes mencionada.

Se debe recordar que la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse solo en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino otorgar los elementos necesarios para que la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo cual en forma clara no persigue la disposiciones en comento, toda vez que subsana los vicios en que la misma incurrió.

CONCLUSIONES

1. La obligación tributaria se entiende como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

2. Los elementos esenciales de los impuestos son el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, mismos que deben estar consignados de manera expresa en la ley, lo anterior para no dejar margen a la posible arbitrariedad en que pudieran incurrir las autoridades tributarias.

3. Para el nacimiento de la obligación tributaria se requiere la existencia de una ley u orden que prevea que al presentarse un hecho determinado nacerá una obligación a cargo del sujeto pasivo, es decir, no obstante que exista plasmada en ley la contribución, y que la misma cumpla con todos y cada uno de los requisitos legales, para que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria adquiera dicha obligación es menester que se realice esa situación hipotética.

4. La determinación es el constatar el nacimiento de la obligación fiscal, así como la reunión de todos los elementos materiales y formales que propicien su cumplimiento, es decir, es el razonamiento lógico jurídico, y liquidar, es aquella operación o serie de operaciones aritméticas mediante las cuales se precisa el monto del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo, por lo tanto es la expresión numérica de la obligación. Sin embargo en la práctica, tenemos que se engloba en el concepto de *liquidación* a las dos acciones, la de determinar y la de liquidar la obligación fiscal.

5. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la exigencia de que las contribuciones solamente se pueden imponer por medio de una ley, es decir, nos referimos al principio de legalidad en materia tributaria.

6. Conforme a la división de poderes el acto legislativo le corresponde a este Poder, razón por la cual él y solo él podrá emitir leyes en sentido formal y material, es más, dentro del proceso legislativo, cuando se trata de leyes relativas a las contribuciones, se requiere que la cámara de origen sea precisamente la Cámara de Diputados, la cual, conforme a la Teoría Constitucional, es la representante del pueblo.

7. El principio de legalidad en la materia que nos ocupa consiste en que para que la autoridad pueda hacer efectivo un cobro tributario, incluso coactivamente, sobre los bienes o propiedades de una persona, es necesario que antes exista una ley y que ésta contenga los elementos necesarios para llegar a la determinación, liquidación y cobro incluso coactivo.

8. La doctrina, la legislación y la jurisprudencia coinciden al señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad del sujeto pasivo ante la ley. Así las cosas, la equidad tributaria radica esencialmente en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, es decir, 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, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

9. 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.

10. La relación jurídico tributaria surge al momento de verificarse fácticamente el supuesto hipotético general de la ley en un caso concreto. No obstante que de dicha relación tributaria no nazca la obligación tributaria, en

virtud de que la ley del tributo u otras disposiciones, pueden crear mecanismos de exención a dicha obligación, entendiéndose la figura jurídica tributaria denominada exención como aquella por virtud de la cual, conservándose los elementos de la relación tributaria (sujetos, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago) se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o sujetos imponibles, por razón de equidad, conveniencia o política económica.

11. Las facultades de comprobación son entendidas como la posibilidad que posee el Estado para poder verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados.

12. La finalidad de las facultades de comprobación es la de incentivar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, emitir resoluciones liquidatorias en el supuesto de que efectivamente se hayan hecho omisiones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que implica necesariamente mejorar el sistema de recaudación.

13. Dentro de las facultades de comprobación de la autoridad tributaria, se encuentra la revisión fiscal denominada visita domiciliaria, misma que se compone de un conjunto de etapas y pasos plenamente reguladas y concatenadas entre sí, que en su conjunto determinarán si el contribuyente contravino o no disposiciones tributarias.

14. La autoridad fiscal debe sujetarse a los requisitos que el Constituyente estableció en el artículo 16 de la Constitución Política, de cuyo contenido se desprende, la inviolabilidad del domicilio, lo que constituye un derecho subjetivo del gobernado, elevado a garantía individual y sólo se autoriza su practica, mediante el cumplimiento de formalidades y requisitos, establecidos en ley.

15. El desarrollo de la visita domiciliaria consta de varios pasos, mismos que se deberán pronunciar respetando un margen de tiempo entre ellos y bajo ciertos lineamientos, debiéndose cumplir en cada uno, una serie de

requisitos establecidos en ley para su emisión, es decir, se tendrán que desarrollar con toda la formalidad que prevé el ordenamiento jurídico aplicable, ya que de ello dependerá la legalidad o ilegalidad en el actuar de la autoridad.

16. El citatorio resulta ser de suma importancia, toda vez que siendo éste el primer acto de autoridad, de estar viciado podría originar la irregularidad de todo el procedimiento de revisión, ya que se constituye en el acto en virtud del cual el particular tendrá conocimiento que se le está citando a hora y día determinado para la revisión del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

17. El procedimiento para entregar la orden de visita esta sujeto a una serie de requisitos y formalidades previstos en el Código Fiscal de la Federación, por lo que se inicia cuando se presentan los visitadores al domicilio fiscal y demás lugares donde se llevará a cabo la diligencia, y requieren en primer término, la presencia del visitado o de su representante legal, en el entendido que de no encontrarse, será menester de la autoridad tributaria dejar citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, ahora bien, si el visitado o su representante se encuentran, se procederá al inicio de la visita mediante la entrega de la orden.

18. Respecto a la orden de visita, se debe puntualizar que podrá ser materia de impugnación, pero esto no significa que todos los actos de autoridad se puedan impugnar en forma aislada, ya que las irregularidades en el actuar de la autoridad fiscal que se susciten dentro del procedimiento de fiscalización se tendrá que hacer valer hasta el momento en que se determine la carga fiscal, momento en el cual se podrá impugnar.

19. No coincidimos con lo que establece la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en su artículo 51, respecto a que cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, es decir, el objeto del citatorio, se considerará que no afecta las defensas del particular siempre y cuando ésta se inicie con el destinatario de la orden.

20. Lo anterior en virtud de que la referida ley es de ámbito general, siendo el propio Código Fiscal de la Federación la ley específica, misma que se encarga de regular las actuaciones en materia de visitas domiciliarias, su inicio, desarrollo y fin de la misma. En todo caso, se podría utilizar dicho argumento respecto de procedimientos, o bien, facultades de comprobación distintas a la visita domiciliaria, pero nunca en esta última por la gravedad que implica la misma.

21. En virtud de la carencia de debida regulación que determine de forma pormenorizada el desarrollo del citatorio dentro de la visita domiciliaria, la autoridad tributaria a través de criterios emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o bien por el propio Poder Judicial de la Federación es como desahoga la diligencia de notificación de dicha revisión.

22. El citatorio debe contener todos los requisitos y características constitucionales, en virtud de ser el acto por el cual el contribuyente tendrá conocimiento de que se le esta citando a una hora y día determinado para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, siendo así un acto de autoridad que garantiza y da certeza de la debida notificación y entrega de la orden de visita.

23. Debe de estar planamente regulado en el Código Fiscal de la Federación los requisitos tanto de forma como de fondo que debe contener el citatorio dentro de la visita domiciliaria, desde su inicio, desahogo y conclusión del mismo, así como todas y cada una de las posibles hipótesis que pudieran surgir en torno a él.

24. En caso que exista omisión o irregularidades de cualquiera de los requisitos de forma o de fondo, se debe establecer en el propio Código Fiscal de la Federación los efectos que los mismos causan.

25. Es cada día más clara la necesidad de que la autoridad tributaria unifique criterios en cuanto al desarrollo de la notificación de la visita

domiciliaria, no solo para actos de autoridad federal, sino incluso para actos coordinados con los Estados y Municipios.

26. Existe una tendencia por parte de los legisladores, así como de las propias autoridades fiscales por contar con leyes claras y precisas, cada vez más especializadas y detalladas que brinden un marco jurídico claro tanto para la autoridad revisora como para el contribuyente auditado, razón por la que consideramos viable que se regule en ley la figura del citatorio.

BIBLIOGRAFIA

- Acosta Romero, Miguel; **“Teoría General del Derecho Administrativo”** Edit. Porrúa. México. 1990.
- Briceño Sierra, Humberto. **“Derecho Procesal Fiscal”**. Edit. Porrúa. México 1990.
- Carrasco Iriarte, Hugo. **“Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Administrativa”** Edit. Themis. México. 1999.
- Carrasco Iriarte, Hugo. **“Amparo en Materia Fiscal”**. Edit. Oxford. México. 1999.
- Armienta Hernández, Gonzalo. **“Tratado Teórico Practico de los Recursos Administrativos”** Edit. Porrúa. México. 2001.
- Cartas Sosa, Rodolfo y otros **“Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal”** Edit. Themis. México. 2001.
- Diep Diep, Daniel y otros **“Defensa Fiscal”**. Edit. Pac. México. 1999.
- Delgadillo Gutiérrez, Humberto. **“Compendio de Derecho Administrativo”**. Edit. Parrua. México. 1999.
- De Pina Vera, Rafael. **“Diccionario de Derecho”**. Edit. Porrúa. México. 1985.
- García Maynez, Eduardo. **“Introducción al Estudio del Derecho”**. México. Edit. Porrúa. 1971.
- Humberto Delgadillo Luis **“Principios de Derecho Tributario”** Edit. Limusa, Noiega Editores. 4° Edición. 2003.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas. **“Diccionario Jurídico Mexicano”**. Edit. Porrúa. México. 1991.
- Jiménez Gonzáles, Antonio. **“Lecciones de Derecho Tributario”**, Edit. ECAFSA. México. 2000.
- Lucero Espinosa, Miguel. **“Teoría y Practica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación”** Edit. Porrúa. México 2000.
- Margain Manautou **“El Recurso Administrativo en México”** Edit. Porrúa. México. 1999.
- Martínez Bahena, José Luis. **“Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria como medio de Comprobación Fiscal”**. Edit. Sista. México. 1994.

- Narciso Sánchez Gómez. **“Derecho Fiscal Mexicano”** Edit. Porrúa. México, 1999
- Paz López, Alejandro y otros **“El Recurso de Revocación en Materia Fiscal”** Edit. ISEF. México. 2002.
- Real Academia Española. **“Diccionario Patria”**. Tomo VI. México. 1983.
- Rodríguez Lobato, Raúl. **“Derecho Fiscal”** Edit. Harla. México. 1986.
- Sánchez Miranda, Arnulfo **“Aplicación Práctica del Código Fiscal”** Edit. ISEF. México. 2002.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación **“La Garantía de Audiencia en Materia Fiscal”** Pleno, México. 1977.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación **“Inconstitucionalidad del Artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación”** Pleno. México. 2001.
- Saldaña Magallanes, Alejandro. **“Requisitos Esenciales y Medios de Defensa de la de las Multas Administrativas y Fiscales”**. Edit. ISEF. México. 2003.
- Saldaña Magallanes, Alejandro. **“Medios de Defensa en Materia Fiscal”**. Edit. ISEF. México. 2003.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. **“100 decisiones relevantes de la Suprema Corte de justicia de la Nación”**. México. 2000.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. **“Manual del Juicio de Amparo”**. Edit. Themis. México. 1999.

LEGISLACION

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Edit. ISEF. México. 2007.
- Código Fiscal de la Federación, Edit. ISEF. México. 2006
- Código Fiscal de la Federación, Edit. ISEF. México. 2007.
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Edit. ISEF. México. 2006.
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Edit. ISEF. México. 2006.
- Ley Federal de Derechos del Contribuyente. Edit. ISEF. México. Vigente.
- Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Edit. ISEF. México. Vigente.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. Edit. ISEF. México. Vigente.

