

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

**INCONSTITUCIONALIDAD DEL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO PREVISTO EN
LAS FRACCIONES I, II Y III DEL ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

JORGE CALDERON APOLINAR

ASESOR: LIC. PATRICIA LOPEZ LOPEZ

CD. UNIVERSITARIA



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A la UNAM, especialmente a la Lic. López López,
por sus enseñanzas y apoyo incondicional.

A mis padres, hermanos y amigos,
sin ellos sería nada

Gracias por todo.

**INCONSTITUCIONALIDAD DEL ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO
PREVISTO EN LAS FRACCIONES I, II Y III DEL ARTÍCULO 145-A DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

ÍNDICE

Introducción I

**CAPÍTULO PRIMERO
POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO**

1.1 Concepto 1
 1.1.1 Características 5
1.2 Fundamento Constitucional 9
 1.2.1 Artículo 31 fracción IV10
 1.2.2 Artículo 73 fracción VII33
 1.2.3 Artículo 74 fracción IV36
1.3 Facultades exclusivas de la Federación40
1.4 Potestad Tributaria de las Entidades Federativas43
1.5 Autonomía financiera de los Municipios46
1.6 Límites a la Potestad Tributaria de la Federación50

**CAPÍTULO SEGUNDO
RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA**

2.1 Concepto55
2.2 Sujeto Activo58
 2.2.1 Facultades62
 2.2.2 Obligaciones66
2.3 Sujeto Pasivo69
 2.3.1 Derechos73
 2.3.2 Obligaciones82
 2.3.2.1 Obligaciones formales84

2.3.2.2 Obligaciones sustantivas	86
2.4 Criterios de vinculación entre el sujeto activo y pasivo	88
2.5 El domicilio	90
2.6 La capacidad	96

CAPÍTULO TERCERO

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL

3.1 Fundamento Constitucional y legal	97
3.2 Revisión de declaraciones	126
3.3 Revisión de dictámenes de estados financieros	131
3.4 Solicitud de datos, informes, documentos y presentación de contabilidad.....	144
3.5 Visitas domiciliarias de inspección y auditoría	155
3.5.1 Inicio	159
3.5.2 Desarrollo	183
3.5.3 Conclusión	191
3.5.4 Impugnabilidad	198
3.6 Las notificaciones de los actos administrativos	203

CAPÍTULO CUARTO

ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DEL ARTÍCULO 145-A, FRACCIONES I, II Y III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

4.1 Concepto de medida cautelar	213
4.2 Naturaleza jurídica del aseguramiento precautorio	
4.2.1 Acto de molestia	218
4.2.2 Acto de privación	228
4.3 Principios constitucionales aplicables a las medidas cautelares	231
4.3.1 Artículo 14 constitucional	235
4.3.2 Artículo 16 constitucional	247
4.3.3 Artículo 17 constitucional	252

4.4 Análisis de las hipótesis de procedencia del aseguramiento precautorio	258
4.4.1 Fracción I del artículo 145-A del CFF	270
4.4.2 Fracción II del artículo 145-A del CFF	274
4.4.3 Fracción III del artículo 145-A del CFF	277
CONCLUSIONES	283
ANEXO 1	289
ANEXO 2	291
BIBLIOGRAFIA	293

INTRODUCCION

El Estado, como organización político-jurídica de una sociedad, necesita de diversos medios para su subsistencia, entre ellos los recursos financieros. Para allegarse de ellos, se ha conferido a los órganos de autoridad las facultades de establecer las normas que impongan esa carga pecuniaria a los gobernados.

No obstante, esta atribución no ha sido diseñada de tal manera que su ejercicio se torne arbitrario, al contrario; se han establecido, tanto en el nivel Constitucional como en las demás normas de rango inferior, límites que deben observarse para la consecución de la finalidad señalada.

Más aún, la legislación tributaria prevé los criterios objetivos conforme a los cuales una persona puede adquirir la calidad de contribuyente.

Paralelamente a la atribución referida, se encuentran otras de gran trascendencia, a través de las cuales las autoridades hacendarias pueden verificar el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, dichas facultades también encuentran limitantes en los preceptos constitucionales y legales que las regulan.

Partiendo de las anteriores premisas es como hemos estructurado el capitulo de nuestra investigación de la siguiente manera:

En el capítulo primero, analizamos el concepto de potestad tributaria; exponemos sus características, sus fundamentos jurídicos y los límites que se desprenden de los preceptos constitucionales en cuanto a su ejercicio.

Dentro del capítulo segundo, nos ocupamos de identificar a los sujetos que quedan vinculados al actualizarse los supuestos de las normas tributarias; sus atribuciones, derechos y obligaciones que pueden hacer valer en todos los procedimientos administrativos de gestión, determinación y liquidación de los tributos.

Por otra parte y dentro del mismo apartado, señalamos los criterios que se observan al elaborar las leyes fiscales, los cuales son útiles para establecer los parámetros para considerar cuando una persona ha adquirido la calidad de contribuyente y, por lo tanto, se encuentra en la obligación de hacer el pago correspondiente.

En el capítulo tercero, vemos específicamente los procedimientos administrativos mediante los cuales las autoridades fiscales se encargan de verificar el cumplimiento de las normas tributarias; hacemos el estudio de sus fundamentos, mencionamos las formalidades que tienen que acatar las autoridades y sus agentes al hacer uso de esas atribuciones.

Finalmente, en el capítulo cuarto, haciendo una relación con los temas estudiados en los apartados precedentes, presentamos los argumentos conforme a los cuales consideramos que se demuestra la hipótesis de que el aseguramiento precautorio previsto en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional; valiéndonos para ello de la conceptualización y la determinación de la naturaleza jurídica de esta facultad, estableciendo los principios constitucionales que son aplicables a las medidas cautelares, específicamente las contenidas en los artículos 14 y 16, y aplicando dichos lineamientos legales a las tres primeras fracciones que integran el citado artículo 145-A del CFF.

Adicionalmente, hemos incluido en la parte final, bajo el título de anexos, algunas órdenes de aseguramiento precautorio, con la intención de que el lector observe con claridad los vicios que reseñamos a lo largo de este estudio.

CAPITULO PRIMERO

POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

1.1 Concepto.

Definir un objeto, en cualquier área del conocimiento, no es cosa sencilla y más aún en tratándose de conceptos relativos a la materia jurídica, donde la mayoría de las veces los mismos tratadistas no están de acuerdo con el contenido o los alcances de sus formulaciones teóricas. Sin embargo, a fin de contar con un marco conceptual que sirva como punto de partida a esta investigación, nos avocaremos al análisis del pensamiento que diversos autores han plasmado en sus obras.

El primer concepto a dilucidar es el de potestad tributaria del Estado y tal como lo decíamos al inicio, no hay uniformidad respecto a la forma de nombrar a este concepto, ya que autores como el Lic. Sergio Francisco de la Garza en su obra "*Derecho Financiero Mexicano*" a pesar de utilizar predominantemente los vocablos de *poder tributario del Estado*, aceptan que también se puede denominar *poder fiscal*, *potestad tributaria*, *poder de imposición* y *poder o soberanía tributaria*, tal como lo hacen escritores de nacionalidad española o italiana.¹

Haciendo de lado el problema de la denominación, ya que no es nuestro propósito resolverlo y rebasa los límites de este trabajo, baste decir que nos adherimos al empleo de las palabras potestad tributaria del Estado y a continuación presentamos algunos conceptos propuestos para identificarla.

¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 27^a.ed., Porrúa, México, 2006, p. 209.

El maestro Giuliani Fonrouge señala *“...la expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”*.²

Del texto transcrito observamos una gran precisión por parte del autor, ya que la potestad tributaria siempre se expresará como una facultad derivada de la ley para requerir contribuciones a las personas que se encuentren dentro de su ámbito jurisdiccional de competencia.

Por su parte, el maestro Rodríguez Lobato apunta *“...es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos”*.³

De este concepto se desprende que el autor coincide en que la potestad tributaria es un poder jurídico, haciendo evidente que su origen es la ley; atribuyéndole una finalidad triple: establecer, recaudar y destinar las contribuciones al gasto público, concluyendo entonces que la potestad tributaria no es exclusiva del Poder Legislativo, sino que también participa de ella el Ejecutivo, ya que es a este último a quien corresponde la facultad de recaudar y presentar la propuesta de presupuesto de egresos para el gasto público, de acuerdo con nuestro texto constitucional.

No obstante lo anterior, el jurista citado abunda en la explicación de su concepto en los siguientes términos: *“Observamos, entonces, que la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los*

² GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero, volumen I*, 5ª.ed., Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1993, p. 296.

³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2ª.ed., Harla, México, 1999, p. 6.

Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes".⁴

Vemos en la postura del maestro Rodríguez Lobato un panorama más amplio de la potestad tributaria del Estado, pues, aún cuando solamente los Congresos, ya sean federal o locales, pueden aprobar las leyes que imponen a las contribuciones, es indispensable la participación de los órganos Ejecutivo y Judicial, dado que sin su intervención no tendría sentido la existencia de normas que no pueden ser aplicadas a situaciones reales.

Consecuentemente, las funciones Estatales son de naturaleza compleja y requieren de un análisis de las partes que las constituyen, individualmente y en su necesaria correlación, tal como lo hace el jurista referido.

Una concepción más reciente es la del Lic. Freddy Priego Álvarez, quien nos dice "*...potestad tributaria normativa; aquella que tiene un ente público de hacerse de recursos provenientes del patrimonio de los sujetos que se encuentren en condiciones de sufragar el gasto público, siempre con fundamento en las normas jurídicas, preferentemente de índole constitucional*".⁵

Encontramos en el concepto de este autor que la potestad tributaria es una facultad legal, es decir, conferida a los órganos de gobierno por el ordenamiento jurídico, de ahí su denominación; asimismo, el uso de un concepto tan amplio (*ente público*) para tratar de identificar al sujeto que la detenta, nos da a entender que el mismo no es único sino que pueden ser varios y ejercerla concomitantemente.

Siguiendo con su exposición, dice que es "*...para hacerse de recursos provenientes del patrimonio de los sujetos que se encuentren en condiciones de*

⁴ *Íbidem*, p. 8.

⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *et al. Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México, 2005, p. 117.

sufragar el gasto público”, aunque no especifica cuales sean las condiciones para considerar que lo puedan hacer, concluyendo que para este autor también son varios los sujetos que en determinado momento deben soportar en su patrimonio la carga de la contribución.

De la misma manera, al decir que “...*siempre con fundamento en las normas jurídicas, preferentemente de índole constitucional*”, creemos que trata de abarcar todos aquellos preceptos legales que sirvan para fundar la actuación de las autoridades en esta materia.

Hay que señalar que éste autor no aclara a que se refiere cuando dice “*preferentemente*”; considerando que hace alusión a que en primer lugar hay que atender a las disposiciones constitucionales para llevar a cabo las facultades impositivas.

En palabras del Lic. Sergio Francisco de la Garza “...*recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas*”.⁶

Una vez más encontramos un autor que ve en la Potestad Tributaria una facultad que debe ser ejercida por los tres órganos de gobierno que integran al Estado, pues tal como lo dejamos asentado líneas atrás, la efectividad de su ejercicio depende de la relación que se establece entre ellos.

Una acotación que podemos hacer al concepto presentado, es que no sólo a los particulares se puede imponer la obligación de aportar parte de su riqueza, teniendo el ejemplo más claro en las empresas de participación estatal y otros organismos dependientes del gobierno, que también deben de contribuir al gasto público, inclusive el propio Estado.

⁶ DE LA GARZA, *op. cit.*, p. 207.

Con la orientación que hemos recibido de cada uno de los autores citados, asumiremos la labor de tratar de conceptualizar a la potestad tributaria del Estado en los siguientes términos: *Es la facultad prevista en la Constitución, a favor de los órganos gubernativos, para imponer las leyes tributarias y administrar los ingresos obtenidos por este medio.*

Ahora explicamos nuestro concepto:

- I. Cuando decimos que *“Es la facultad prevista en la Constitución”* queremos indicar que este tipo de facultad únicamente puede tener su origen en la Constitución Política, como norma suprema de todo sistema jurídico, a la cual debe sujetarse en todo momento el ejercicio del poder público.
- II. Con la frase de *“...a favor de los órganos gubernativos”* tratamos de dejar en claro que es una facultad que atañe a los entes administrativo y legislativo; porque como es bien sabido se requiere la participación de cada uno de ellos en momentos y formas diferentes para que el Estado pueda allegarse de recursos vía contribuciones.
- III. Puede verse en nuestro concepto que hay una doble finalidad al atribuirle esta facultad a los órganos de gobierno mencionados y esas son *“...para imponer las leyes tributarias y administrar los ingresos obtenidos por este medio”*, con ello se enmarca los diferentes momentos por los que atraviesa la potestad que analizamos, pues se requiere de una propuesta para determinar la clase de contribuciones que habrán de cubrir el gasto público; es indispensable que esa iniciativa se plasme en un acto legislativo y no puede dejarse de lado la actividad administrativa, dado que de ella depende la aplicación de las normas emanadas de esta potestad.

1.1.1 Características.

Este tema ha sido escasamente explorado por los tratadistas de Derecho Fiscal y Tributario, empero, ello no será obstáculo para esbozar aquí los principales caracteres de la potestad tributaria.

Al referirse a los aspectos generales de la Potestad o Poder Tributario Giuliani Fonrouge señala como caracteres del mismo a los siguientes: abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable.

- a) Abstracto, significa que el poder tributario siempre debe materializarse en una norma jurídica expedida por el Poder Legislativo, que no se refiera a una persona en concreto, sino a toda la colectividad, sin distinción de religión, idiosincrasia, raza, condiciones sociales, políticas, etc.*
- b) Permanente, desde el momento en que se le identifica como una función connatural al Estado y propia de su soberanía, sólo puede extinguirse con la desaparición del mismo Estado, en otras palabras, desde el momento en que surge dicha entidad política se instituye el poder tributario, y su razón de ser lo hace permanente, dinámico y cambiante conforme a las exigencias sociales, por ello no puede aceptarse su extinción por prescripción, caducidad o pacto entre naciones.*
- c) Irrenunciable, el Estado no puede ni debe desprenderse de este atributo esencial de su autoridad, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir y menos cumplir sus múltiples cometidos de orden político y de interés colectivo.*
- d) Indelegable, ello nos da a entender que no puede transferirse o cederse a un tercero, ni en forma transitoria, temporal o permanente, sobre todo entre Estados soberanos en el ámbito internacional. En lo interno dentro de una nación, dándose casos de delegación de dicho poder, como puede ocurrir en que por mandato constitucional la federación transfiera el ejercicio de una parte*

de esa potestad a favor de las entidades federativas o municipios pero condicionado a ciertas reglas, materias y por tiempo determinado, o el Poder Legislativo pueda delegar sus facultades a favor del Ejecutivo para regular la economía pública en el rubro tributario, aunque no es muy común verlo en la práctica, sobre todo en el primer ejemplo que se ha mencionado.⁷

Algunos de los rasgos distintivos mencionados no resultan aplicables dentro del Derecho Constitucional mexicano; uno de ellos es el de la permanencia de la potestad tributaria, tomando en consideración que ésta dimana de la Constitución Política y que existe un procedimiento de reformabilidad de la misma,⁸ podría darse el caso de que se eliminaran del texto constitucional las facultades de las legislaturas locales y del Congreso de la Unión en materia tributaria, aunque tendría que encontrarse un nuevo y eficaz método para sustituirlas y dotar de recursos económicos al Estado.

Resulta conveniente agregar a los anteriores caracteres, los que apunta el tratadista Narciso Sánchez Gómez:

- a) Nace de la Constitución Política Federal, toda vez que debe regirse bajo el principio de legalidad tanto el ejercitado para la federación, entidades federativas, como para los municipios.*
- b) Es producto de la autoridad soberana del Estado, lo cual significa que es connatural, propio o exclusivo de dicha entidad política y que surge desde el momento en que se instituye como una forma superior de organización social.*
- c) Puede ser originario y delegado. En el primer supuesto es cuando nace originalmente de la Constitución, y por lo tanto esa potestad no se recibe de ninguna otra entidad, tal es el caso de la que detentan la federación y las entidades federativas, que a través del Congreso de la Unión y de las*

⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, 2ª.ed., Porrúa, México, 2001, p. 95.

⁸ *Cfr.* Artículo 135 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Legislaturas Locales establecen las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público en sus propios ámbitos de gobierno. El segundo supuesto puede presentarse cuando una entidad política ejerce un poder tributario que le ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario, como puede ocurrir que en un momento dado el gobierno federal delegue parte de su potestad tributaria sobre ciertas materias para que sea ejercitada por las entidades federativas, pero eso sí, ello debe partir de la Constitución Política Federal.

- d) *Puede ser privativo y concurrente. El primero de ellos está constituido por el ejercicio de la potestad tributaria por una entidad política, con exclusión de las otras para establecer las contribuciones que vengán a cubrir el gasto público en su ámbito de gobierno. Esto es, que por disposición constitucional, el Gobierno Federal tenga señaladas las fuentes o materias tributarias que son exclusivas de su propia órbita de competencia, para que dicte el Congreso de la Unión las leyes conducentes, para que de esta forma solamente se tribute por los particulares a favor de la misma, sin ingerencia legislativa de las entidades federativas sobre dichas fuentes, y viceversa, que estas últimas por conducto de sus legislaturas locales y conforme a la Ley Suprema, puedan establecer contribuciones para su ámbito de gobierno o en favor de los municipios, sin intervención de la federación. El poder tributario concurrente nos da a entender que puede ser ejercitado tanto por la federación como por las entidades federativas sobre las mismas fuentes o materias gravables, para establecer contribuciones en favor de sus esferas de gobierno, exigiéndole el pago de tributos a las mismas personas físicas y morales sobre sus mismos ingresos, riqueza o actividades económicas, para contribuir a sufragar el gasto público, lo que conduce al grave problema de la doble tributación y a la injusticia contributiva.*
- e) *Puede ser limitado e ilimitado. En el primer caso la propia terminología lo dice todo, lo que significa que por mandato constitucional existan reglas específicas que señalen los campos de acción tributaria propios de la*

*federación, de las entidades federativas y de los municipios (...) El segundo supuesto provoca la injusticia, el abuso y la desorganización en el ejercicio del Poder Tributario.*⁹

Los atributos señalados por este jurista nos parecen más acordes con nuestro sistema jurídico, no obstante consideramos que los conceptos de soberanía u organización social encuadran mejor en el campo de la teoría política.

1.2 Fundamento constitucional.

La palabra fundamento tiene la connotación de apoyo o base sobre la cual se realiza algo, agregándole el adjetivo de constitucional, nos remite a la idea de que, por principio de cuentas, la organización política y jurídica elemental de un Estado se encuentra prevista en una norma de jerarquía superior a las demás.

Al hablar de fundamento constitucional de la potestad tributaria del Estado, queremos enmarcar el carácter necesario que reviste el hecho de que esta facultad tenga su origen en la norma suprema. Esto es así puesto que nuestra Constitución Política Federal contiene en esencia todos los principios y garantías bajo los cuales debe regirse la vida de nuestro país y más aún establece los límites dentro de los cuales tiene cabida la actuación de las autoridades.

Por otra parte, hay que tener muy presente el concepto de supremacía constitucional para el punto que comentamos, resultando muy ilustrativo el que propone el maestro Miguel Carbonell: *“La superioridad constitucional deriva de varios datos ineludibles: a) la Constitución crea a los poderes públicos del Estado; b) delimita sus funciones –positiva y negativamente - ; c) recoge los procedimientos de creación normativa; d) establece los derechos fundamentales*

⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, *op.cit.*, pp. 96-97.

*de los habitantes del Estado, y e) incorpora los valores esenciales o superiores de la comunidad a la que rige".*¹⁰

De esta manera se subraya la trascendencia que tiene la Constitución como el primer y más valioso fundamento jurídico dentro de una sociedad, evitándose así la incertidumbre y el despotismo por parte de quienes detentan el poder público a la hora de crear las contribuciones.

1.2.1 Artículo 31, fracción IV.

El precepto que vamos a analizar en este apartado se encuentra ubicado en el Título primero, capítulo II de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, intitulado "*De los mexicanos*". Como se observa a simple vista, dicho artículo está fuera de la división que se ha hecho de la Carta Magna en orgánica y dogmática,¹¹ al contener en su texto disposiciones de muy variada índole.

Actualmente, está redactado así:

Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*¹²

¹⁰ CARBONELL, Miguel. *Los derechos fundamentales en México*, 2^a.ed., Porrúa, México, 2006, p. 69.

¹¹ Hay que recordar que la parte de la Constitución que consagra los derechos fundamentales del individuo se llama parte dogmática. En la Constitución mexicana, actualmente en vigor, esta parte se llama "*garantías individuales*". La parte de la Constitución que se ocupa de organizar a los poderes públicos se llama orgánica. Nuestra actual Constitución contiene tal sección en los artículos 49 a 107.

¹² *Cfr.* Artículo 31 de la Constitución mexicana.

Del enunciado y la fracción transcritos, se pueden extraer varios elementos de suma importancia para nuestro estudio; como lo son, el concepto de obligación, de contribución, la finalidad del contribuir, los entes gubernativos que se encuentran facultados para percibir y establecer las contribuciones, el criterio territorial de residencia para vincular a los contribuyentes con las autoridades exactoras, la calificación de la “*manera*” en que se debe contribuir y la dependencia de todos estos elementos a lo que disponga la ley.

Comenzaremos con el concepto de obligación. Sabemos que dentro del derecho se contemplan obligaciones de diversa naturaleza, asimismo, ellas tienen su origen en dos fuentes principales: la ley y la voluntad de las personas.

Para el caso que nos ocupa queda descartada la posibilidad de que la obligación de contribuir derive de la voluntad de los individuos, aunque podría alegarse que, en su sentido etimológico, la palabra contribuir entraña un acto ligado al arbitrio de un sujeto. Y no puede sustentarse válidamente esto último porque el precepto que estamos analizando forma parte de un cuerpo normativo coercible.

Consecuentemente, la obligación de contribuir persiste aunque los sujetos obligados a su pago se muestren renuentes a cumplirla. Sirven de apoyo a estas afirmaciones, los criterios jurisprudenciales siguientes:

IMPUESTO, ES DE INTERES PUBLICO. El impuesto, cualquiera que sea su objeto, es de interés público, y el mismo carácter tienen en general las leyes que lo establecen y reglamentan y que no pueden ser renunciadas por los particulares, puesto que la ley civil dice: "no tiene eficacia alguna la renuncia de las leyes en general, ni la especial de las leyes prohibitivas o de interés público". Quinta Época, Instancia: Tercera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: LXXI, Página: 1112.

IMPUESTOS. La sola voluntad de las personas para quedar comprendidas en el pago del impuesto, no crea el interés jurídico, pues aunque esa voluntad exista y se manifieste expresamente, no por ello las autoridades fiscales procederán a cobrarlo, sino que por hechos ajenos a la voluntad de esas

personas, como son determinadas utilidades que deben existir, éstas quedan obligadas a cubrir esa carga fiscal. Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: LXX, Página: 3957.

Un aspecto que desató arduas polémicas en torno a este numeral es la cuestión relativa a la obligación de los extranjeros para contribuir, debido a la confusa forma en que se encuentra redactado. Si observamos con detenimiento el precepto que estamos comentando nos daremos cuenta de que en ninguna parte de él se contempla esta situación, más aún, de la exploración de todo el texto constitucional no se hallará expresamente obligación contributiva alguna a cargo de los extranjeros; llegando a creerse incluso que se trataba de una exención tributaria para alentar la inversión extranjera en nuestro país.

Para aclarar el problema planteado, la doctrina del derecho tributario ha sugerido algunas soluciones basándose en otras disposiciones de la misma Constitución; así, el Lic. Omar Curiel Villaseñor¹³ arguye que la obligación de contribuir a cargo de los extranjeros la podemos derivar del principio de exención contemplado en el artículo 28 constitucional, el cual estipula la prohibición de exenciones de impuestos, salvo los casos previstos en la ley.

No obstante, debemos apuntar que la prohibición de exenciones del artículo 28 constitucional no es esencialmente fiscal, pues lo que se pretende es garantizar las condiciones para el desarrollo de la libre competencia económica. Al respecto, el Pleno de la SCJN, se ha pronunciado en los siguientes términos:

MONOPOLIO. EXENCIONES EN LAS LEYES FISCALES. Por monopolio se entiende el aprovechamiento exclusivo de alguna industria o comercio, bien provenga de algún privilegio, bien de otra causa cualquiera; y el artículo 28 constitucional equipara el monopolio todo acto que evite o tienda a evitar la libre competencia en la producción industrial o comercial y, en general, todo lo que constituye una ventaja exclusiva e indebida en favor de una o varias personas, con perjuicio del pueblo en general o de una clase social. Como se ve, el amparo contra una ley con base en que ésta concede exenciones de impuestos, sólo es procedente en aquellos casos en que por efecto de ellas, el quejoso se haya en situación de desigualdad respecto de la persona o personas determinadas que gozan del beneficio, afectándose con ello la libre competencia

¹³ CURIEL VILLASEÑOR, Omar. Principios Tributarios, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003, p. 26-27.

que resguarda el artículo 28 de la Constitución Federal, pero no cuando los quejosos no resienten ningún perjuicio personal o patrimonial con el mantenimiento de las exenciones a las categorías de personas establecidas por la ley combatida, ni reciben ningún beneficio por el hecho de que tales exenciones desaparezcan, pues en cualquiera de ambos casos su situación de causantes no se ve afectada y, en ambos casos, también habrán de pagar el impuesto establecido. Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 50 Primera Parte, Página: 65.

Amparo en revisión 1606/70. "Asociación Veracruzana de Fabricantes y Distribuidores de Bebidas Alcohólicas", A.C., y coagraviados. 6 de febrero de 1973. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Euquerio Guerrero López.

Sin indicar la autoría de otro de los argumentos que plantea, el autor referido dice que la solución más viable para que los extranjeros contribuyan es la interpretación del artículo 31-IV en relación al artículo primero constitucional.

Ya que "...si en México todo individuo goza de las garantías que nuestra Constitución otorga, también lo es que, por principio de justicia, también tendrá que afrontar los deberes que en ella se señalen, incluido el de contribuir para los gastos públicos."

*"Por supuesto, la regulación específica sobre las condiciones de modo, tiempo y lugar para los casos en que los extranjeros estarán obligados a contribuir se señalará en las normas tributarias creadas para tal efecto."*¹⁴

La Lic. Doricela Mabarak aporta un elemento más para sustentar la obligación contributiva de los extranjeros, se trata de las leyes sobre extranjería, aunque no especifica de cual de esas leyes se trata y tampoco menciona el contenido de sus preceptos. Esta autora finaliza su comentario sobre este tópico proponiendo que *"...para mayor claridad en el artículo 33, que tipifica a los extranjeros, se hiciera referencia a la obligación que también ellos tienen de contribuir para los gastos públicos"*.¹⁵

¹⁴ *Íbidem*, p. 30.

¹⁵ MABARAK CERECEDO, Doricela. *Derecho Financiero Público*, 2ª.ed., Mc Graw Hill, México, 2000, p.67.

En criterio jurisprudencial, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene:

EXTRANJEROS. GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO.

De los antecedentes constitucionales de la citada disposición suprema se advierte que la referencia que se hace solamente a los mexicanos, tratándose de la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, obedece a que se incluyeron en el mismo precepto otros deberes patrios o de solidaridad social propios de quienes tienen la calidad de ciudadanos mexicanos, por lo que el hecho de que el texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no incluya expresamente a los extranjeros, no impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México, además de que al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo, también gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral. Registro No. 171759, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI, Agosto de 2007, Página: 637, Tesis: 2a. CVI/2007, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

Amparo en revisión 341/2007. Silvia Arellano Ureta. 20 de junio de 2007. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Israel Flores Rodríguez.

Consideramos muy acertados los argumentos de la Segunda Sala de la SCJN, toda vez que, si tomamos en cuenta que la obligación de contribuir a los gastos públicos no viene dada exclusivamente por la nacionalidad de los sujetos pasivos, sino por la realización de los hechos imponibles contenidos en las leyes fiscales, no hay impedimento material ni jurídico para relevar a los extranjeros de ese deber.

Finalmente, hay que expresar que toda exención de impuestos, para ser constitucionalmente válida, debe ser efectuada mediante un acto formal y materialmente legislativo, sin que en ningún momento pueda delegarse esta facultad en otro órgano gubernamental; así lo sostiene el Pleno de la SCJN:

EXENCION DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA.

El establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según se infiere del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en

cuanto prohíbe "las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes", reserva que se confirma por la íntima conexión que la parte transcrita tiene con la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Esta Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse que si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal. Octava Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VII, Junio de 1991, Tesis: P. /J. 25/91, Página: 54.

A los argumentos vertidos en la tesis jurisprudencial anterior, podemos adicionar que la función de los reglamentos emitidos por el titular del Poder Ejecutivo es la de desarrollar y facilitar la aplicación de los preceptos de una ley, sin que por ningún motivo puedan modificar el contenido de ellas.

Llama la atención que en el precepto constitucional que comentamos se emplea la palabra "*contribuciones*" y no las de "*impuestos*" o "*tributos*", siendo que todas las leyes que establecen cargas a los contribuyentes usan predominantemente el término "*impuesto*" incluido en su denominación, ello porque se trata de prestaciones obligatorias; es el caso de la ley del "*impuesto*" sobre la renta, la ley del "*impuesto*" al activo, ley del "*impuesto*" al valor agregado, ley del "*impuesto*" especial sobre producción y servicios, por mencionar algunas.

Surge la duda de saber si existe alguna diferencia sustancial entre estos conceptos o bien se pueden utilizar indiscriminadamente. Nosotros creemos que si hay diferencias de esencia entre esos vocablos, tal como lo exponemos a continuación.

Para el Lic. Rigoberto Zamudio, contribuir significa "*...la acción de dar, junto con otros, una cantidad de dinero para algún fin, o bien el participar en alguna cosa dando algo*".¹⁶

¹⁶ ZAMUDIO URBANO, Rigoberto. *Sistema tributario mexicano*, Porrúa, México, 2005, p. 43.

De la concepción anterior se desprende que contribuir es una acción conjunta, es decir, que interviene más de un individuo y que lo hacen en ejercicio de su libre albedrío, en razón de que del enunciado transcrito no se infiere alguna otra causa de ese acto.

En lo tocante a este asunto, el maestro Giuliani Fonrouge concibe al tributo como “...una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”,¹⁷ asimismo, nos dice lo que son impuestos “...las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas en la ley como hechos imponibles”.¹⁸

El Lic. Daniel Diep indica: “Tributo viene del latín: tributum, que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud.

Impuesto, que es la expresión equivalente del término anterior, deriva de impositus, y también significa tributo o carga (...) se le estima derivado de las leyes y, por ende, consentido por los gobernados.

Finalmente se pretende imponer, en las últimas décadas y sólo en algunos países, el término contribución, contribuere, que no es sinónimo de las otras dos expresiones, dado que entraña una noción de voluntariedad, colaboración, aportación, etc., de tal forma que viene a ser un tanto eufemístico, pues la naturaleza de todo gravamen es necesariamente coercitiva o impositiva a plenitud y en ningún momento se puede considerar sujeta a voluntarismos. Pero opera en descargo de tal eufemismo el suponer que el consenso legislativo, derivado de la

¹⁷ GIULIANI FONROUGE, *op. cit.*, p. 283.

¹⁸ *Ibid.* p. 291.

voluntad electoral que eligió a los representantes del pueblo, entraña un consentimiento tácito en el sentido de que las cargas tributarias gocen de la anuencia de los gobernados y, por ende, que si participen de esa noción de voluntariedad previa.

En tal virtud, e independientemente de los aspectos etimológicos, el uso adecuado del lenguaje obliga a emplear únicamente los conceptos de tributo o de impuesto mientras se trate de la materia que nos ocupa, pero no así, al menos satisfactoriamente, el de contribución”.¹⁹

Con las opiniones que hemos revisado es fácil advertir que en nuestra Carta Magna hay un incorrecto empleo de las expresiones lingüísticas que en determinado momento pueden causar grandes problemas de interpretación jurídica, lo cual no sucedería si existiera una definición constitucional o por lo menos legal de las contribuciones, lo que no acontece.

De los artículos constitucionales que establecen a las contribuciones, ya sea como obligación o dentro del proceso legislativo, no se desprende ninguna clase de definición o concepto de las mismas, únicamente hallamos una clasificación de ellas en el artículo 2º. Del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone:

Artículo 2o.- *Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos (...)*²⁰

Resultando entonces que, invariablemente, solo se regulan cuatro tipos de contribuciones a cargo de los sujetos pasivos; aunque vuelven a surgir nuevos problemas cuando es el mismo legislador quien atribuye la naturaleza de contribuciones a los recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnizaciones, mejor conocidos como accesorios de las contribuciones.

¹⁹ DIEP DIEP, *El tributo y la Constitución*, Editorial PAC, México, 2000, pp. 34-37.

²⁰ *Cfr.* Artículo 2º. del Código Fiscal de la Federación.

Ante la ausencia de este concepto fundamental dentro de la legislación, nos vemos obligados a recurrir nuevamente a la doctrina del derecho fiscal para encontrar una definición que oriente nuestro entendimiento.

El maestro Sergio Francisco de la Garza opina que las contribuciones “...son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.²¹

Nótese que el concepto del autor no se aleja en absoluto de los lineamientos del artículo 31-IV de la Constitución. Consideramos que es uno de los más adecuados para el tema.

La siguiente cuestión a indagar es la finalidad del contribuir, lo que puede expresarse con una interrogante ¿para qué se contribuye?; la respuesta a esta pregunta se localiza en el mismo artículo 31-IV constitucional, que instituye:

Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

IV. *Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan (...)*

Forzosamente, tenemos que concluir que solamente se deberá contribuir para los gastos públicos de los distintos niveles de gobierno enunciados, pero volvemos a toparnos con una de las lagunas constitucionales, pues en esta fracción no se determina lo que comprenden dichos gastos públicos.²²

²¹ DE LA GARZA, op. cit., p.320.

²² El artículo 4º. De la Ley de Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria establece: El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los siguientes ejecutores de gasto: **I.** El Poder Legislativo; **II.** El Poder Judicial; **III.** Los entes autónomos; **IV.** Los tribunales administrativos; **V.** La Procuraduría General de la República; **VI.** La Presidencia de la República; **VII.** Las dependencias, y **VIII.** Las entidades.

Una de las tantas connotaciones de gasto es la de *“utilización del dinero con fines que no sean los de inversión”*,²³ el vocablo *“público”* también tiene varias acepciones, entre ellas *“relativo a una colectividad”, “común”, “relativo al gobierno de un país”*.²⁴

La idea que se desprende de los significados aludidos es que el gasto público engloba todas aquellas erogaciones que un Estado puede y debe hacer con los recursos económicos que percibe, lo cual no es del todo cierto en nuestro sistema legal.

Confirman la aseveración anterior los criterios sustentados por los doctos de la materia fiscal y los de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El maestro Ernesto Flores Zavala considera que por 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”*.²⁵

Cuando el autor a consulta indica que es *“...todo el que sea necesario”* nos hace pensar que queda al criterio de la autoridad decidir en que casos se considera indispensable erogar alguna cantidad, sin ninguna base legal, lo cual es falso, toda vez que el gasto público queda constreñido a lo que se estipule en el Presupuesto de Egresos de la Federación, que dicho sea de paso, prevé una lista detallada de todos los gastos autorizados para los distintos órganos gubernativos.

Argumentos similares pronuncia el maestro Jacinto Faya al decir que *“...toda erogación que realice el Estado es un gasto de carácter público”*.²⁶

²³ GARCÍA-PELAYO Y GROSS, Ramón. Diccionario Larousse, Ediciones Larousse, México, 2000, p.199.

²⁴ *Ibíd.* p. 368.

²⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*, 32ª.ed., Porrúa, México, 1998, p. 293.

²⁶ FAYA VIESCA, Jacinto. *Finanzas Públicas*, 4ª.ed., Porrúa, México, 1998, p.260.

La postura del maestro Faya Viesca no es muy convincente porque nos deja en una situación de incertidumbre; es muy limitada, al mencionar solo dos elementos para caracterizar al gasto público y no nos dice si esas erogaciones de las que habla han de destinarse a un fin particular o a uno general.

El tratadista Orrantia Arellano, después de estudiar las tesis jurisprudenciales emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ofrece la siguiente definición “...desde el punto de vista constitucional, el gasto público puede definirse como toda erogación de la Federación, de un Estado o de un Municipio, en cumplimiento de las disposiciones del Presupuesto de Egresos respectivo”.²⁷

Esta definición nos presenta un panorama más objetivo respecto a los gastos públicos, ya que partimos de la hipótesis de que todo gasto que no esté comprendido en el presupuesto de egresos o bien en una ley posterior, tal como lo dispone el artículo 126 constitucional,²⁸ no podrá considerarse gasto público.

El Lic. Sergio F. de la Garza expone los parámetros para identificar al gasto público, citando al maestro Valdés Villareal quien “...considera que para que exista gasto público es necesario que: a) La asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de 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 a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto”.²⁹

²⁷ ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. *Las facultades del Congreso Federal en materia fiscal*, 2ª.ed., Porrúa, México, 2001, p. 63.

²⁸ El artículo 126 constitucional prescribe: *No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por ley posterior.*

²⁹ DE LA GARZA, *op.cit.*, p. 288.

Para finalizar con los comentarios al concepto de gasto público, citaremos algunos de los criterios que ha sustentado reiteradamente la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

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 de la 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 una 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. Séptima Época, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Informes, Tomo: Informe 1969, Página: 25.

CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad, no sólo no infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Registro No. 192853, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Noviembre de 1999, Página: 26, Tesis: P. /J. 106/99, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa

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. Secretario: Noé Castañón León.

Amparo en revisión 153/98. Servicios Inmobiliarios ICA, S.A. de C.V. 26 de marzo de 1998. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1548/98. Alimentos Rápidos de la Garza, S. de R.L. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1911/98. Inovart, S.A. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.

Amparo en revisión 805/98. Productos Electrónicos de la Laguna, S.A. de C.V. 29 de octubre de 1998. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 106/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Creemos que las jurisprudencias de la Corte contienen, al igual que la doctrina, algunas imprecisiones conceptuales, inexcusablemente por que tratan de delimitar un concepto pero a la vez dejan a otros sin definir (*atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios*

públicos), es por ello que pensamos que para este asunto resultan más útiles las opiniones expuestas de los tratadistas del derecho fiscal.

El tema relativo a los entes gubernativos que se encuentran facultados para percibir y establecer las contribuciones lo trataremos con mayor amplitud en los puntos 1.3, 1.4 y 1.5 de esta investigación, por lo que basta decir, por ahora, que tanto la Federación como los Estados (*incluido el Distrito Federal*)³⁰ y los Municipios están legitimados para obtener recursos, vía contribuciones, porque son los gastos de estos entes los que se han de atender con su monto y porque aunado a ello, cuentan con las facultades para establecerlos, salvo los Municipios, que dependen de las legislaturas de los Estados.³¹

Asentada la aclaración precedente, desarrollaremos ahora lo concerniente al criterio de residencia para vincular a los contribuyentes con las autoridades exactoras.

Hablar de residencia comúnmente implica muchas cosas, para efectos jurídicos, generalmente se vincula con el concepto de domicilio; con la intención de ubicar a alguien dentro de la jurisdicción de una autoridad o bien para el cumplimiento de alguna obligación.

Así lo resalta el Lic. Curiel Villaseñor *“...se trata de un principio clave en materia jurisdiccional tributaria, ya que dependiendo del lugar en el que se resida, por disposición Constitucional, será en donde se deberán cubrir las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, lo cual resulta entendible para identificar a la Potestad Tributaria sobre una jurisdicción determinada, proporcionándose así una garantía*

³⁰ El reconocimiento del Distrito Federal como entidad federativa está plasmado en el Título Quinto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 122; en el numeral 44 del Título Segundo de dicho ordenamiento así como en el precepto 2º. Del Estatuto de Gobierno del Distrito Federal que expresamente establece que el Distrito Federal es una entidad federativa con personalidad jurídica y patrimonio propio.

³¹ *Vid.* Artículos 31-IV y 115-IV de la Constitución mexicana.

*más a favor del sujeto pasivo de la relación tributaria con la intención de evitar la múltiple imposición”.*³²

Vemos aquí un propósito adicional a lo que comentábamos líneas arriba, este se traduce en evitar la múltiple imposición al contribuyente, aunque dudamos acerca de su efectividad, toda vez que en nuestro sistema de competencias tributarias cabe la posibilidad de que un mismo contribuyente se encuentre gravado a la vez por impuestos federales, locales y los que establezcan las legislaturas de los Estados a favor de los municipios, mejor conocidos como impuestos municipales. No obstante, en vista de este inconveniente, la Federación y los Estados han celebrado convenios de coordinación fiscal, en que los Estados renuncian a ejercer su potestad tributaria sobre algunas materias a favor de la Federación y esta se compromete a entregarles parte de los ingresos recaudados (*participaciones*).

Más aún, retomando la idea del sistema federal y por lógica elemental, es imposible que alguien tenga una sola residencia, pues ella se verifica al mismo tiempo en un municipio, una entidad federativa y la Federación misma, dada la división artificial que se ha hecho del territorio nacional.³³

La maestra Mabarak Cerecedo indica que *“...sobre este aspecto, y en concreto con la materia tributaria federal, la regulación jurídica de las contribuciones se ubica en el ámbito en donde se genere el hecho gravado por la ley tributaria, en forma independiente del lugar de residencia del contribuyente (...) por tanto, el concepto de residencia utilizado por el Constituyente ha tenido en el derecho fiscal mexicano una ampliación importante y significativa para el pago de las contribuciones (...) debe advertirse de manera clara que no es lo mismo lugar de residencia que domicilio. Este último es un elemento más preciso, más significativo para el cumplimiento de las obligaciones fiscales”*.³⁴

³² CURIEL VILLASEÑOR, *op.cit.*, p. 59.

³³ *Vid.* Artículos 9 y 10 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

³⁴ MABARAK CERECEDO, *op.cit.*, pp. 67-68.

De lo dicho por esta autora y considerando lo que establecen las leyes fiscales, concluimos que el principio de residencia de los contribuyentes importa más al crear la legislación impositiva que para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El penúltimo elemento que analizaremos gira en torno a la manera en que se debe de contribuir. Nuevamente nos enfrentamos a un dilema; puede interpretarse que la forma en que el contribuyente debe aportar al gasto público debe ser proporcional y equitativa o bien que las leyes fiscales deben de reunir las calidades de proporcionales y equitativas para apegarse al artículo que examinamos.

El Lic. De la Garza manifiesta *“...no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracción IV del artículo 31, que establece que es “en la forma que establezcan las leyes” donde deben encontrarse la proporcionalidad y la equidad. Es decir, no se ha puesto suficiente énfasis en que la Constitución exige que sea “en las leyes” que establezcan los impuestos donde se establezca “la manera proporcional y equitativa”, que exige”*.³⁵

Por otro lado, encontramos que este no es el único obstáculo para resolver la cuestión planteada. Algunos de los tratadistas del Derecho Tributario afirman categóricamente que no se trata de dos conceptos diferentes, sino de uno solo, referido a un concepto superior denominado de *“justicia tributaria”* tal es el caso del maestro Ernesto Flores Zavala³⁶ y la jurista Doricela Mabarak.³⁷

³⁵ DE LA GARZA, *op.cit.*, p. 272.

³⁶ FLORES ZAVALA, *op.cit.*, p. 211.

³⁷ MABARAK CERECEDO, *op.cit.*, pp. 68-69.

No compartimos el criterio de estos juristas, pues consideramos que ambos conceptos tienen una naturaleza, contenido e implicaciones distintas; tal como se desprende de la siguiente tesis jurisprudencial:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Octava Época, Instancia: Tercera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: VII, Febrero de 1991, Tesis: 3a. /J. 4/91, Página: 60.

Apoyándonos en este razonamiento podemos asegurar que mientras la proporcionalidad de un impuesto incidirá directamente en la economía de los contribuyentes; la equidad estará dirigida a garantizar un trato de igualdad jurídica.

Dentro de la doctrina se han hecho intentos por definir ambos conceptos; según el Dr. Alvarado Esquivel, *“...la proporcionalidad impositiva en los impuestos (sic) directos se logra mediante el establecimiento de tarifas progresivas, pues a través de ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de mas elevados recursos y uno inferior, los de menores ingresos.*

Lo que sucede es que las tarifas progresivas son aquellas en donde la alícuota o porcentaje aumenta en la medida en que aumenta la base imponible. Entonces, desde un punto de vista amplio, la progresividad debe concebirse como una consecuencia de la noción de capacidad económica. El sistema tributario debe afectar progresivamente (más) a los titulares de un mayor poder de disposición sobre bienes y derechos. Es una discriminación de cantidad.

Los tributos progresistas, sin perjuicio de lo relativo de las clasificaciones, que deben predominar, pueden ser sobre la renta global, sobre el patrimonio, sobre el gasto. Es decir, impuestos personales claramente demostrativos de capacidad económica.

A la inversa, los impuestos con tarifa proporcional no logran afectar a los sujetos en su real capacidad económica ya que gravan por igual a uno con una potencialidad económica mayor que a otro con la mínima.

Capacidad económica y progresividad, resultan criterios complementarios, perfectamente integrados. No hay progresividad sin capacidad económica y no se concreta la capacidad económica en cuanto canon de distribución de la carga fiscal sino en tanto se articule a través de tributos con tarifas progresivas, que afecten la riqueza de la que son titulares los particulares.

Por otro lado, debe excluirse de la contribución al gasto público a los que están en el umbral numérico de subsistencia, el impuesto no debe gravar el mínimo vital.

Finalmente, advertimos que hay violación de la garantía de proporcionalidad cuando el impuesto no grave la potencialidad económica del contribuyente, cuando no contenga tarifa progresiva y cuando resulte ser exorbitante o gravoso”.

38

Con los elementos que aporta este autor se puede identificar con facilidad cuando una ley tributaria incumple con la condicionante que comentamos, pues no se puede concebir la proporcionalidad si se rebasan estos parámetros.

Para el maestro Hallivis Pelayo, en concordancia con las ideas del autor Reyes Vera “...la proporcionalidad implica una obligación de que la norma tributaria establezca la calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público”.³⁹

³⁸ Revista Editorial del Supremo Tribunal de Justicia de Durango, no. 36, 37 y 38, oct-dic 1989, ene-mar 1990, abril-jun 1990, pp. 46-49.

³⁹ HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano. *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México*, Instituto Nacional de Administración Pública, México, 2000.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que para determinar la proporcionalidad de una contribución hay que tomar en consideración la capacidad contributiva de los causantes:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. 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. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción. Registro No. 184291, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Mayo de 2003, Página: 144, Tesis: P. /J. 10/2003 Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa.

Amparo en revisión 243/2002. Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002. Qualyconf, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002. Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002. Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y

Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002. Hongos del Bosque, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

El rasgo de equidad que debe revestir a las leyes fiscales, puede englobarse en la idea que de ella nos da el maestro Hallivis Pelayo *"...equidad no es otra cosa que igualdad ante la ley por parte de los sujetos pasivos, los que deben recibir un tratamiento idéntico cuando se ubiquen en la misma hipótesis de causación, haciendo una realidad que a los iguales se les trate igual y a los desiguales en forma desigual"*.⁴⁰

La Segunda Sala de la SCJN, ha precisado los criterios que considera necesarios para juzgar que las leyes tributarias cumplen con el principio de equidad, de la siguiente manera:

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.

Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

⁴⁰ *Ibíd.*, p. 125.

Amparo en revisión 278/2006. Casa Mexicana del Pacífico, S. de R.L. de C.V. y otras. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 1160/2006. Universidad Regiomontana, A.C. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 1342/2006. Multiasistencia, S.A. de C.V. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 1383/2006. Maquinaria Diesel, S.A. de C.V. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 1416/2006. Inmobiliaria Nacional Mexicana, S. de R.L. de C.V. y otras. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Tesis de jurisprudencia 31/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de febrero de dos mil siete.

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. No. Registro: 198.403, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta V, Junio de 1997, Tesis: P./J. 41/97, Página: 43

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.

Tal como se desprende de la lectura de estas tesis jurisprudenciales, el principio de equidad debe partir de datos objetivos que la justifiquen.

En definitiva, estos son dos de los temas en que ni la doctrina ni la jurisprudencia se han puesto de acuerdo, empero, se han asentado algunos parámetros para facilitar su comprensión.

Tomando como punto de partida la jurisprudencia de la Corte, el maestro Delgadillo Gutiérrez dice “...*habrá proporcionalidad y equidad cuando la carga del impuesto sea de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos y se aplique a todos aquellos que se encuentren en el supuesto señalado por la ley*”⁴¹

El razonamiento de la Suprema Corte, reiteradamente ha sido en el mismo sentido:

⁴¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luís Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, 4^a.ed., Limusa, México, 2003, p. 60.

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. Registro No. 900419, Localización: Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice, 2000, Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN, Página: 482, Tesis: 419 Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional

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.

Si bien los parámetros establecidos por la Corte y la doctrina son útiles, queda el problema de su aplicación a cada situación en particular y el que dichos parámetros no cuentan con ningún sustento legal, más bien se apoyan en consideraciones de carácter económico y filosófico.

Para concluir con este apartado debemos decir que cada uno de los elementos que hemos comentado quedará siempre sujeto a lo que dispongan las leyes fiscales; en otras palabras, son las leyes fiscales, y solamente ellas, en concordancia con el principio de “*reserva de ley*”, las que definirán los sujetos, los objetos, las bases, las tasas, las tarifas así como las épocas de pago, los lugares considerados como domicilio para efectos fiscales, los supuestos de la residencia, los entes que percibirán y aprobarán las contribuciones, los casos de excepción a las mismas, etc.

A conclusiones idénticas ha llegado el Pleno de nuestro máximo tribunal, como se observa en las siguientes tesis:

IMPUESTOS. SUS CARACTERES, FORMA CONTENIDO Y ALCANCES DEBEN CONSIGNARSE EN LA LEY. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República establece la necesidad de que las cargas tributarias para los gobernados se encuentren previstas en una ley, lo cual significa no sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder Legislativo, sino que se consigne de manera expresa en la ley que establece el tributo, los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria; esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, de tal manera que a las autoridades exactoras no les quede ningún margen de discrecionalidad en cuanto a dichos elementos a fin de evitar arbitrariedades y lograr que sus funciones se constriñan a aplicar, en los casos concretos, las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad por el Poder Legislativo, para que así el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos. Dicho en forma breve, la arbitrariedad de la imposición y la imprevisibilidad de las cargas tributarias son las que deben considerarse contrarias a la fracción IV del artículo 31 constitucional. Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 199-204 Primera Parte, Página: 58.

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles. Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 91-96 Primera Parte, Página: 173.

1.2.2 Artículo 73, fracción VII.

Este artículo se encuentra ubicado en el Título Tercero, Capítulo II “*Del Poder Legislativo*”, sección III “*De las Facultades del Congreso*”, de la Constitución mexicana, y redactado en los siguientes términos:

Artículo 73. *El Congreso tiene facultad:*

VII. *Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.*

Del contenido de este precepto inferimos que se trata aquí de la potestad tributaria a favor de la Federación, toda vez que el Congreso de la Unión es el órgano legislativo encargado de dictar las leyes que regirán en todo el territorio nacional.

El maestro Arrijoa Vizcaíno, siguiendo al tratadista Margain Manautou, expone su interpretación de este precepto en los siguientes términos: *“la aludida fracción VII dispone que “El Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”; lo cual indica que su potestad tributaria no tiene más límite que el de las necesidades presupuestarias de la Federación. De tal manera que si las fuentes gravables señaladas en la fracción XXIX resultan insuficientes, esto no es óbice para que el Congreso Federal pueda afectar otras fuentes, pues la fracción VII lo faculta para decretar todas las contribuciones que se requieran a efecto de integrar en su totalidad el presupuesto nacional”*.⁴²

Y finaliza así: *“... no está por demás apuntar que la interpretación comúnmente aceptada de la fracción VII del Artículo 73 Constitucional, si bien refleja lo que sucede en nuestra práctica tributaria, reconoce tal amplitud a la competencia fiscal de la Federación, que puede afirmarse que, dentro del contexto a que da origen, prácticamente no existe ningún recurso económico generado en el país que no pueda ser objeto de un gravamen federal”*.⁴³

Los investigadores del Derecho Fiscal, a fin de encontrar el sentido de esta disposición, relacionan este precepto con el 124 de la misma Constitución, el cual dispone:

Artículo 124. *Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.*

⁴² ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, 18ª.ed., Themis, México, 2004, p. 154.

⁴³ *Ibíd.* p. 155.

En consecuencia, todas aquellas materias que no sean competencia expresa del Congreso de la Unión podrán ser ejercidas por las Entidades Federativas. A decir del jurista Ortega Maldonado, desde que se reformó el contenido del artículo 115 constitucional en 1983, la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las contribuciones y tasas adicionales que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles se erigen en obstáculos a la potestad tributaria de la Federación.⁴⁴

Pensamos que la interpretación del Lic. Ortega Maldonado es correcta, pues la Federación no podrá establecer ninguna clase de contribución sobre la materia inmobiliaria, al ser ella parte de la conformación de la Hacienda de los Municipios, que viene dada por las Legislaturas de los Estados.

A partir del artículo 73 fracción VII en relación con el 124, ambos de la Constitución, se ha formado jurisprudencialmente el sistema de competencias tributarias, como se enuncia a continuación:

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, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 151-156 Primera Parte, Página: 149.

IMPUESTOS. FACULTADES DE LA FEDERACION Y DE LOS ESTADOS. Conforme a nuestro sistema constitucional, en la forma en que ha sido interpretado por la jurisprudencia y por la doctrina, se debe entender que, en

⁴⁴ Cfr. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México, 2004, p. 365.

principio, hay concurrencia de facultades impositivas sobre las mismas fuentes, entre la Federación y los Estados. La Federación tiene facultades, conforme al artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Y esta facultad, así otorgada en términos generales, no tiene cortapisas con respecto a impuestos directos e indirectos, ni respecto de actos celebrados en los Estados y regidos por sus leyes locales. En cambio, a los Estados sí les está prohibido expresamente imponer impuestos al comercio exterior y del timbre, así como los demás gravámenes a que se contraen los artículos 117, 118 y 131 de la misma Constitución. Y en cuanto a las fuentes gravables a que se refiere la fracción XXIX del artículo 73, se ha entendido que se trata de impuestos que sólo puede imponer el Congreso de la Unión, pero en los que los Estados tienen derecho a participar en la proporción que dicho Congreso fije. Siendo de notarse que el hecho de que en ese Congreso estén representadas todas las entidades federativas puede, teóricamente, nivelar los intereses de la Federación y de los Estados. Séptima Época, Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 103-108 Sexta Parte, Página: 113.

Amparo directo 334/77. Manuel de la Garza Santos. 3 de noviembre de 1977. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

De las anteriores premisas, podemos concluir que en nuestro sistema tributario cabe la posibilidad de la múltiple imposición, toda vez que tanto las legislaturas federal y locales están autorizadas constitucionalmente para establecer contribuciones en aquellas materias que no les esté prohibido hacerlo. Y aunque esta situación pudiera generar problemas de excesiva carga tributaria sobre los contribuyentes, su constitucionalidad es indiscutible. Así lo ha dicho el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

DOBLE TRIBUTACION. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL. Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, éste fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación. Octava Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: I, Primera Parte-1, Enero a Junio de 1988, Tesis: P. /J. 23/88, Página: 139.

1.2.3 Artículo 74, fracción IV.

Este numeral se encuentra inserto en la misma ubicación que el anterior, o sea, dentro de la sección titulada “*De las Facultades del Congreso*” y es trascendente para el tema de la potestad tributaria del Estado al comprender los tópicos relativos a la aprobación del Presupuesto de Egresos de la Federación por parte de la Cámara de Diputados, la circunstancia de ser ésta misma la de “*origen*” en lo correspondiente a contribuciones, y el control legislativo del Presupuesto, principalmente.

El párrafo de mayor trascendencia para nuestra investigación es el siguiente:

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

*IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.*⁴⁵

La intervención exclusiva de la Cámara de Diputados en cuanto a la discusión de las contribuciones, antes que su colegisladora, así como la aprobación del Presupuesto de Egresos federal, ha encontrado justificación en la doctrina en el sentido de que los integrantes de esta Cámara son los representantes directos de la población ante el Congreso General y por lo tanto es el mismo pueblo quien decide cuales son las cargas fiscales que está dispuesto a soportar así como el destino que se dará a las mismas.⁴⁶

⁴⁵ Vid. Artículo 74 fr. IV de la CPEUM.

⁴⁶ Encontramos los antecedentes de este principio en los sucesos acaecidos durante el reinado de Juan Sin Tierra (1199-1216) en que la resistencia civil de los barones a las exorbitantes demandas de la corona se convirtió en resistencia constitucional, que comprendió a todas las demás clases: laicos, clérigos, burgueses, ricos y pobres. Por lo que el monarca fue obligado a firmar la Carta Magna de 1215. Aunque reivindicó sobre todo antiguos privilegios feudales, lo más trascendental para el futuro, es que garantizaba a los hombre libres (no siervos), la seguridad de sus personas y bienes contra cualquier acto de autoridad que pudiera causarles perjuicio; los individuos tendrían derecho a ser juzgados legalmente por sus iguales y a que se les aplicaran las leyes del reino.

Por otra parte, cuando se circunscribe la aprobación del Presupuesto de Egresos a una de las Cámaras, este tendrá el carácter de decreto y no de ley, puesto que no es un acto del Congreso en su conjunto. Así lo prescribe el artículo 70 constitucional.⁴⁷

El principio de anualidad se desprende de este artículo y tiene aplicación en tres ámbitos a) en cuanto a la discusión de los impuestos que regirán en el ejercicio fiscal siguiente, b) respecto de la aprobación del Presupuesto de Egresos federal y c) en la revisión anual de la cuenta pública por parte de la Cámara de Diputados.

Este artículo viene a complementar al 31-IV constitucional, en razón de que en éste exclusivamente se impone la obligación de contribuir a los gastos públicos, pero no se establece periodo alguno para cumplir dicha obligación, sin en cambio, del artículo 74-IV se deduce que las contribuciones deberán enterarse cada año, en virtud de que las leyes que establecen los impuestos se aprueban anualmente y el artículo 31-IV ordena que se contribuya conforme lo establezcan las leyes, a más de que el ejercicio fiscal, por razones de política tributaria, comprende un lapso de un año.

En una excepcional tesis de jurisprudencia del Pleno de la SCJN, se confirman las anteriores afirmaciones:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE ANUALIDAD DE LOS MISMOS. Ni del texto del artículo 74, fracción IV, constitucional, ni de ningún otro, se puede desprender que las Leyes de Ingresos no puedan ser modificadas sino de año en año. Luego entonces, esto no es posible obtenerse de una interpretación literal del precepto. Ahora bien, en un afán teleológico de interpretación, debe decirse que la finalidad que tuvo el legislador al establecer una disposición de esta naturaleza, consiste en la necesidad de controlar, evaluar y vigilar el ejercicio del gasto público por parte de la Soberanía Popular, de los Representantes Populares, de la Cámara de Diputados, derivada de la circunstancia de que es al

⁴⁷ En su parte conducente, dispone: "Artículo 70. *Toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto*".

pueblo, a través de sus representantes, a quien corresponde decidir, a propuesta del Ejecutivo, a qué renglones deben aplicarse los recursos aportados por el propio pueblo para sufragar el gasto público, lo cual hace al aprobar el Presupuesto de Egresos, así como vigilar el que dichos recursos se apliquen precisamente a los fines autorizados por la Representación Popular al aprobar ese Presupuesto de Egresos, lo cual realiza cuando en el año siguiente revisa la Cuenta Pública del ejercicio anterior, a raíz de la cual conocerá los resultados de la gestión financiera, comprobará si el Ejecutivo se ajustó a los criterios señalados en el presupuesto y si se dio cumplimiento a los objetivos contenidos en los programas. Hasta aquí se ha hablado de gasto público, de autorización de Presupuesto de Egresos, de control, de evaluación, de vigilancia de ese gasto público, actividades y facultades que corresponden a la Representación Popular de manera exclusiva, sin intervención de la otra Cámara y que constituyen actos que sólo son formalmente legislativos, a diferencia de las Leyes de Ingresos, actos que son formal y materialmente legislativos, y que no son facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, sino del Congreso de la Unión, del que ésta sólo es una parte, por más que en tratándose de leyes tributarias tenga forzosamente que funcionar como Cámara de Origen y su colegisladora, la de Senadores, como Cámara Revisora. Luego entonces, puede decirse que no se advierte razón jurídica alguna para regular, entre facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, una que no lo es (la de discutir primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto), y mucho menos que se pretenda hacerle partícipe de principios que por tratarse de un acto diferente no le corresponden. El Presupuesto de Egresos tiene vigencia anual, porque el ejercicio fiscal, por razones de política tributaria, comprende un período de un año. La disposición contenida en el artículo 74, fracción IV, constitucional, representa un esfuerzo en materia de planeación del gasto público, implica la programación de actividades y cumplimientos de programas, al menos durante ese corto plazo de un año. Sin embargo, la propia Constitución acepta que ese Presupuesto de Egresos no debe ser estricto, no debe ser inflexible, ni imposible de modificar, pues prevé la posibilidad de que haya variación cuando en su artículo 126 establece que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por la ley posterior. Ahora bien, las Leyes de Ingresos tendrán vigencia anual, a lo sumo, porque de acuerdo con esa fracción IV del artículo 74, el Ejecutivo Federal tiene la obligación de enviar cada año, antes del 15 de noviembre, o excepcionalmente el 15 de diciembre en el caso señalado por la propia Carta Magna, una iniciativa de Ley de Ingresos, en la que se contemplen las contribuciones a cobrarse en el año siguiente para cubrir el Presupuesto de Egresos; entonces, su vigencia, cuando mucho será de un año, es más, su vigencia normal será de un año, pero eso no implica que el Ejecutivo no puede presentar otra iniciativa tendiente a modificarla antes de transcurrido ese año, o que dicha ley no pueda ser modificada, reformada o adicionada en el transcurso de ese año, cuando las circunstancias socioeconómicas así lo requieran y el legislador estime conveniente atenderlas, pues no existe ninguna limitación temporal para que el Congreso de la Unión expida leyes en las que imponga las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, mucho menos para introducir, como en el caso, sólo una modificación a propósito de la periodicidad de los pagos provisionales. El Ejecutivo Federal tiene la obligación de presentar, cada año, esa iniciativa de Ley de Ingresos, y la Cámara de Diputados tiene la obligación de discutir esos ingresos y de aprobarlos, en su caso, como Cámara de Origen, pero ni el uno ni la otra tienen la prohibición para presentar o para estudiar, respectivamente, antes de transcurrido el año, alguna iniciativa de ley que a aquélla modifique. De estimar que no existe la posibilidad jurídica de modificar, adicionar o reformar las Leyes de Ingresos y partiendo de una identificación o correspondencia exacta entre ingresos y egresos, no se podría atender la excepción al principio de anualidad a propósito de los egresos ,

contenida en el artículo 126 constitucional, pues en relación con los ingresos no existe una excepción expresa que hiciere posible fijar nuevos ingresos o incrementar los existentes para cubrir esos egresos no presupuestados originalmente. Por otra parte, si se considera que ni las disposiciones que integran esas Leyes de Ingresos deben tener forzosamente vigencia anual, sino que pueden ser modificadas antes del término de un año, con mucha razón puede sostenerse que no hay impedimento legal alguno para que el Congreso de la Unión, en cualquier tiempo, reforme, adicione, modifique o derogue disposiciones en materia tributaria, siempre que en dichas leyes se respeten esos principios de legalidad, proporcionalidad y equidad que para todo impuesto derivan de la fracción IV del artículo 31 constitucional. Octava Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: II, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1988, Página: 20.

El titular del Ejecutivo Federal es el encargado de proponer a la Cámara de Diputados las iniciativas de Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos, contando para ello con diversos términos, dependiendo de la situación en la que se encuentre, ya que si se trata de la transmisión del cargo de Presidente de la República, hay una ampliación considerable del plazo.⁴⁸

En lo tocante a la revisión de la Cuenta Pública,⁴⁹ ésta tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si la gestión aludida se ajustó a los criterios señalados en el Presupuesto⁵⁰ y al cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas, tal como lo dispone el párrafo quinto del artículo 74-IV de la Ley Fundamental.

⁴⁸ Véase artículo 74-IV párrafos segundo y tercero.

⁴⁹ De acuerdo con el artículo 2º. fr. VIII de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación se entiende por Cuenta pública: *El informe que los Poderes de la Unión y los entes públicos federales rinden de manera consolidada a través del Ejecutivo Federal, a la Cámara de Diputados sobre su gestión financiera, a efecto de comprobar que la recaudación, administración, manejo, custodia y aplicación de los ingresos y egresos federales durante un ejercicio fiscal comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de cada año, se ejercieron en los términos de las disposiciones legales y administrativas aplicables, conforme a los criterios y con base en los programas aprobados.*

⁵⁰ Aunque no sólo el Presupuesto de Egresos representa el control legislativo del gasto público, además existen otras leyes que también tienen disposiciones en ese sentido; por ejemplo: la Ley de Fiscalización Superior de la Federación y la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Para alcanzar el objetivo indicado, la Cámara de Diputados se apoyará en la Auditoría Superior de la Federación, que depende de aquella.⁵¹

Además del control legislativo del Presupuesto, la doctrina identifica otro tipo de control, al que llama “*administrativo*”,⁵² haciéndolo consistir en un autocontrol que se manifiesta mediante la ejecución de las leyes, pues se hace hacia al interior de la Administración Pública Federal, con organismos dependientes de la misma.

1.3 Facultades exclusivas de la Federación.

La potestad tributaria exclusiva de la Federación se encuentra en varios preceptos constitucionales; erróneo resultaría considerar solamente el contenido del artículo 73 fracciones X y XXIX o bien éste en relación con el 131, tal como lo conciben algunos estudiosos de nuestra materia.

Por lo anterior, es menester recurrir una vez más a las previsiones del artículo 124 de nuestra Carta Magna para tratar de concretar los campos de acción de la potestad tributaria federal; en él se dispone:

Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

Así pues, cuando una materia no esté concedida expresamente a la Federación, ésta se entenderá reservada para las entidades federativas; aunque ello no es óbice para extraer otras facultades exclusivas a favor de la Federación,

⁵¹ La Ley de Fiscalización Superior de la Federación regula lo relativo a la revisión, fiscalización, la determinación de daños y perjuicios a la hacienda pública, el fincamiento de responsabilidades y demás tópicos relativos a la cuenta pública.

⁵² Vid. CURIEL VILLASEÑOR, *op.cit.*, p. 42.

pues las mismas se pueden expresar como prohibiciones a los Estados, con la consecuencia lógica de instituirse en atribuciones federales.

Ejemplos de facultades expresas los tenemos en los artículos 73 fracciones X y XXIX y 131 constitucionales, que establecen:

Artículo 73. *El Congreso tiene facultad:*

X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear (...)

XXIX. Para establecer contribuciones:

- 1o. Sobre el comercio exterior;*
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;*
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;*
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y*
- 5o. Especiales sobre:*
 - a) Energía eléctrica;*
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;*
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;*
 - d) Cerillos y fósforos;*
 - e) Aguardiente y productos de su fermentación; y*
 - f) Explotación forestal.*
 - g) Producción y consumo de cerveza.*

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

Artículo 131. *Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de*

policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

Pese a ser facultades exclusivas de la Federación para establecer contribuciones, desconocemos la justificación de algunas de ellas, porque bien podrían ser facultades reservadas a las entidades federativas e incluso a los municipios.

Tal es el caso del aprovechamiento y explotación de recursos naturales, que varias entidades federativas tienen en abundancia, o actividades más comunes como las concernientes al aguamiel, sus frutos y la producción y consumo de cerveza, que podrían dejarse a los municipios.

Se ha criticado el último párrafo de esta fracción, diciendo que se trata de un acaparamiento de la Potestad Tributaria en beneficio de la Federación, ya que las entidades federativas en ningún caso podrán establecer contribuciones en estos rubros, y exclusivamente tendrán derecho a una *“participación”* en los *“rendimientos”*, sin esclarecer en que consiste este último concepto (*en la suerte principal o en los intereses*).

Por otra parte, del texto del artículo 124 constitucional la doctrina del Derecho Constitucional ha reconocido otro tipo de competencia llamada *“residual”*, la cual significa que todas aquellas materias que no estén expresamente atribuidas a la Federación se entienden reservadas a los Estados, las cuales pueden llevar a cabo sin contravenir la conformación de la Hacienda Municipal, según dispone el artículo 115, fracción IV Constitucional.

Como modelo de las facultades exclusivas a favor de la Federación, por prohibición a las entidades federativas, se encuentran las previstas en los artículos 117 fracciones IV, V, VI y VII y 118 fracción I, los cuales prescriben lo siguiente:

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

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

V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

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 esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Artículo 118. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

El maestro Sánchez Gómez apunta que a estos “...se les identifica como impuestos o derechos al tránsito de cosas, bienes, personas y servicios que entran o salen del territorio nacional, lo cual a su vez permite su control, identificación, ubicación y conocer su origen y destino, este tipo de tributos también se les denomina como de carácter alcabalatorio”.⁵³

1.4 Potestad Tributaria de las Entidades Federativas.

Las entidades federativas, constitucionalmente, gozan de la potestad tributaria, tal como se desprende del artículo 31-IV de la norma suprema, y a

⁵³ SÁNCHEZ GÓMEZ, *op.cit.*, p. 103.

diferencia de la Federación, no se enuncian materias expresas sobre las que puedan establecer contribuciones.

Ante esta circunstancia, los tratadistas del Derecho Tributario prefieren hablar de limitaciones a la potestad tributaria de las entidades federativas o bien de la concurrencia impositiva con la Federación.

Al respecto de las limitaciones, el maestro Delgadillo Gutiérrez distingue entre prohibiciones absolutas y relativas.⁵⁴ Las prohibiciones absolutas comprenden aquellas en que por ningún motivo las legislaturas de los Estados podrán establecer contribuciones, tal es el caso de las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 117 de nuestra Ley Fundamental. Las prohibiciones relativas, son aquellas en las que existe la posibilidad de establecer tributos estatales, pero condicionados al consentimiento o autorización del Congreso de la Unión.

Una limitante no contemplada en la clasificación del autor referido, es la del criterio de territorialidad de las leyes, pues si bien es cierto que las legislaturas locales pueden imponer contribuciones, las mismas no tendrán aplicabilidad más allá de sus fronteras políticas.

Sobre esta postura versa la siguiente tesis de la Segunda Sala de la SCJN:

POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL. SE ENCUENTRA LIMITADA POR EL ARTÍCULO 121, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA, EN TANTO QUE EL ÓRGANO LEGISLATIVO DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS NO PUEDE ESTABLECER CONTRIBUCIONES QUE GRAVEN ACTOS O HECHOS JURÍDICOS QUE SE VERIFIQUEN FUERA DE SU TERRITORIO. La fracción I del artículo 121 de la Constitución General de la República establece que las leyes de un Estado sólo tendrán efecto en su propio territorio y, por consiguiente, no podrán ser obligatorias fuera de él. De esa forma se recoge el principio de territorialidad, conforme al cual las leyes de un Estado sólo pueden obligar a quienes realicen actos jurídicos en su territorio, pero no afectan a quienes los efectúen fuera de éste, principio que aplicado al campo impositivo implica que el poder tributario de cada Estado de la Federación, debe limitarse a

⁵⁴ DELGADILLO GUTIÉRREZ, *op.cit.*, pp. 45-46.

gravar los actos o hechos jurídicos que se verifiquen en su territorio, al tenor de su respectivo orden jurídico. De esto se sigue que si bien las entidades federativas al establecer un impuesto tienen amplia libertad para fijar el hecho imponible y el criterio de vinculación tributaria que dé nacimiento a la obligación correspondiente, al hacerlo deben tener en consideración el límite espacial de validez al que constitucionalmente están restringidos, para lo cual deben tomar en cuenta que aun cuando algunos de tales hechos permiten la utilización de dos o más criterios de vinculación tributaria, como son el domicilio, la ubicación de la fuente de riqueza o el lugar de consumo, el respectivo hecho o acto jurídico gravado deberá desarrollarse dentro de su territorio, lo que además evita que tributos de diversas entidades federativas gravén simultáneamente dos o más veces la misma manifestación de riqueza. Registro No. 191069, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XII, Octubre de 2000, Página: 359, Tesis: 2a. CXXV/2000, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

Amparo en revisión 1789/99. Operadora de Centros Comerciales Opción, S.A. de C.V. 11 de agosto del año 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Juan José Rosales Sánchez.

Dadas las anteriores premisas, es una idea compartida por varios tratadistas de la materia fiscal que la potestad tributaria de las entidades federativas se encuentra muy reducida; tomando en cuenta la falta de materias expresas para imponer tributos, las prohibiciones constitucionales a la misma, así como la existencia del sistema de coordinación fiscal, en que las entidades participantes renuncian en favor de la Federación a su potestad tributaria en las materias concurrentes.

Para resolver estos problemas, se han planteado tres soluciones:

- a) *Que se establezca en la Constitución que sólo la Federación pueda establecer contribuciones y de su rendimiento otorgue participaciones a los Estados.*
- b) *Que la Constitución establezca que sólo los Estados pueden establecer contribuciones y de su rendimiento conceder participación a la Federación.*
- c) *Que se dividan en la Constitución, expresamente, las fuentes gravables, tanto para la Federación como para las entidades federativas y municipios.*

Las dos primeras han sido tachadas de inadecuadas, puesto que generarían que la Federación dependiera de las entidades federativas o viceversa. A más de que se terminaría con el sistema federal que la misma Constitución establece.

Nosotros nos pronunciamos a favor de la postura del maestro Sánchez Gómez, en el sentido de que se deben de delimitar, expresamente y sin ambigüedades, las materias sobre las que podrán imponer contribuciones tanto la Federación como las entidades federativas.

1.5 Autonomía financiera de los Municipios.

Desde el título mismo de este apartado podemos advertir una diferencia sustancial respecto de los demás temas que hemos venido comentando, se trata de la ausencia de Potestad Tributaria a favor de los Municipios.

En este punto existe un gran consenso en la doctrina, partiendo de las previsiones de la Constitución Federal, toda vez que no se crea un órgano legislativo para los Municipios y por lo tanto no se encuentran en aptitudes de imponer contribuciones, aún cuando, como ya lo hemos visto en páginas anteriores; si están facultados para percibir ingresos por esta vía, al ser decretados a su favor por las legislaturas locales.

En una de sus tesis jurisprudenciales, el Pleno de la Suprema Corte Justicia de la Nación, sostiene los siguientes argumentos:

HACIENDA MUNICIPAL. EN EL CASO DE LOS TRIBUTOS A QUE SE REFIERE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 115 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, EXISTE UNA POTESTAD TRIBUTARIA COMPARTIDA ENTRE LOS MUNICIPIOS Y EL ESTADO EN EL PROCESO DE SU FIJACIÓN. La

regulación de 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, es el resultado de un proceso legislativo distinto al ordinario: mientras en éste la facultad de iniciativa legislativa se agota con la presentación del documento ante la Cámara decisoria, en aquél la propuesta del Municipio sólo puede modificarse por la Legislatura Estatal con base en un proceso de reflexión apoyado en argumentos sustentados de manera objetiva y razonable, por lo que es válido afirmar que se trata de una potestad tributaria compartida, toda vez que en los supuestos señalados por la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la potestad tributaria originalmente reservada para el órgano legislativo, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, se complementa con los principios de fortalecimiento municipal y reserva de fuentes, y con la norma expresa que le otorga la facultad de iniciativa; de ahí que, aun cuando la decisión final sigue correspondiendo a la Legislatura, ésta se encuentra condicionada por la Norma Fundamental a dar el peso suficiente a la facultad del Municipio, lo cual se concreta en la motivación que tendrá que sustentar en el caso de que se aparte de la propuesta municipal. Registro No. 174091, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Octubre de 2006, Página: 1129, Tesis: P. /J., 111/2006, Jurisprudencia Materia(s): Constitucional

Controversia constitucional 15/2006. Municipio de Morelia, Estado de Michoacán de Ocampo. 26 de junio de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretarios: Makawi Staines Díaz y Marat Paredes Montiel.

El Tribunal Pleno, el diez de octubre en curso, aprobó, con el número 111/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a diez de octubre de dos mil seis.

Otra de las actividades que pueden compartir los Municipios y las Entidades Federativas es la relativa a la administración de los ingresos tributarios “...*para que éstas se hagan cargo de algunas de las funciones relacionadas con esas contribuciones*”.⁵⁵

Los autores del Derecho Tributario no están conformes con las condiciones financieras de los Municipios aduciendo que al ser la base de la organización política y estando en contacto inmediato con las necesidades de la colectividad deberían de contar con los medios económicos suficientes para satisfacerlas.

⁵⁵ Cfr.: Artículo 115 fr. IV, inciso a), párrafo segundo constitucional.

El maestro Rodríguez Lobato menciona que las fuentes tributarias que deberían ser exclusivas de los Estados y Municipios son:

- a) *la propiedad o posesión de bienes inmuebles, es decir, lo que se grava a través de los impuestos territoriales o prediales*
- b) *los ingresos de naturaleza mercantil, percibidos por actividades que no estén delegadas a la Federación, es decir, los impuestos al comercio y a la industria*
- c) *los impuestos derivados de las actividades agrícolas y ganaderas*

56

A fin de salvar a los Municipios de las condiciones tan precarias en que se encuentran, se les dotó, desde la Constitución de 1917, de la libre administración de los bienes que integran su hacienda, además de que desde 1982 se obliga a las entidades federativas a imponer contribuciones sobre la materia inmobiliaria, cuyo monto será completamente para las municipalidades.

Tocante a la integración de la hacienda municipal, citamos el comentario del jurista Arrijo Vizcaíno:

“A pesar de que el destino de los tributos municipales se encuentra en manos de las Entidades Federativas, las que libremente pueden crearlos, aumentarlos, disminuirlos o suprimirlos, del análisis sistemático de un buen número de Leyes de Ingresos Estatales que al menos formalmente tratan de respetar la letra de la fracción IV del Artículo 115 Constitucional, podemos advertir la existencia de ciertas constantes que nos permiten afirmar que se ha generado una especie de práctica consuetudinaria que reserva a los municipios determinados tipos de fuentes de riqueza gravables. Desde luego, resultaría aventurado sostener que se trata de normas generales para la integración de la Hacienda Municipal, pues las respectivas legislaturas pueden variar de criterio en

⁵⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, *op. cit.*, p. 140.

el momento en que lo deseen y reducir a extremos vergonzosos las percepciones municipales (...) Sin embargo, con las debidas reservas del caso, y sin olvidar la regla competencial contenida en la multicitada fracción IV del Artículo 115 Constitucional, (...) es factible afirmar que la hacienda municipal de los municipios se integra, en términos generales, mediante la recaudación de los siguientes ingresos tributarios.

- a) Impuesto Predial, que se cobra a los propietarios de bienes inmuebles ubicados dentro de la circunscripción territorial del Municipio, en forma periódica y permanente, sobre el valor catastral o el producto del arrendamiento de dichos bienes. Puede decirse que este impuesto constituye un gravamen continuo al ejercicio del derecho de propiedad inmobiliaria. Por esa razón se dice que es una de las principales fuentes de recursos municipales. Tan es así que el inciso a) de la fracción IV del Artículo 115 de la Constitución, hace especial referencia a este tipo de contribuciones.*
- b) Impuestos especiales sobre: diversiones y espectáculos públicos; rifas, loterías y toda clase de juegos permitidos; matanza de ganado y aves; expendios de bebidas alcohólicas; anuncios; y casas de asignación.*
- c) Impuestos sobre determinadas actividades laborales, generalmente no gravadas, por ser de difícil grabación, por parte de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como billeteros, boleteros, cargadores, vendedores ambulantes, fotógrafos ambulantes, músicos ambulantes, fijadores de anuncios y transportistas de carga por medio de vehículos de tracción no mecánica.*
- d) Impuestos sobre la industria y el comercio que no sean materia del Impuesto al Valor Agregado o de tributos estatales, como: puestos ubicados en la vía pública o en los mercados públicos; maquila de nixtamal; venta de determinados productos agrícolas, ganaderos,*

pesqueros y avícolas; ingresos procedentes de la enajenación de bienes inmuebles; ingresos obtenidos por los establecimientos penitenciarios, de beneficencia y los de enseñanza que se encuentren exentos de Impuesto Federal; ventas de primera mano de bebidas que contengan alcohol, excepto la cerveza y los vinos de mesa elaborados con uva fresca del País.

- e) *Contribuciones especiales derivadas de las obras y servicios municipales que benefician de manera específica a propietarios de inmuebles ubicados en la respectiva jurisdicción municipal.*
- f) *Derechos por suministro y consumo de agua potable*
- g) *Derechos por los siguientes servicios especiales: empadronamiento y refrendo anual de negociaciones industriales y comerciales; por expedición de licencias de construcción, reconstrucción y demolición de obras, alimentos, número oficial y ocupación de la vía pública para obras materiales; expedición de placas y registro de vehículos; legalización de firmas y certificación de documentos; servicios de rastro, sello de carnes y control de carnes preparadas; inhumaciones y exhumaciones llevadas a cabo en el panteón municipal; servicios de registro público de la propiedad y del comercio y de registro de fierros y marcas de herrar.*
- h) *Aprovechamientos por concepto de recargos y de multas administrativas y judiciales.*
- i) *Participación en los rendimientos de impuestos federales coordinados; impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, derechos por la extracción del petróleo crudo, y gas natural y otros.”⁵⁷*

1.6 Límites a la Potestad Tributaria de la Federación.

⁵⁷ ARRIOJA VIZCAINO, *op. cit.*, pp. 180-182.

El autor Delgadillo Gutiérrez acertadamente expresa “...el ejercicio de la Potestad Tributaria debe ajustarse a los lineamientos señalados por la Constitución, tanto por lo que se refiere al establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley; restricción a la que identificamos como el límite a la Potestad Tributaria del Estado”.⁵⁸

Y continúa diciendo “...el establecimiento de un tributo no sólo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución, sino que también debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así, el contribuyente podrá promover el juicio de amparo, para dejar sin eficacia un tributo nacido en contra del orden establecido por la Constitución”.⁵⁹

Con base en este comentario, podemos afirmar que son tres los aspectos en los que se ve limitada la Potestad Tributaria de la Federación, siendo estos a) en lo tocante al establecimiento de los tributos, b) en la actuación de la autoridad al aplicar la ley, y c) las garantías individuales. Expliquemos cada uno.

- a) En lo tocante al establecimiento de los tributos: debe atenderse especialmente a las prevenciones del artículo 31-IV, esto es, que las leyes que establezcan contribuciones deben ser creadas por los órganos competentes para ello, dichas leyes deben de reunir las cualidades de ser proporcionales y equitativas, así como destinar el producto de la recaudación a los gastos públicos de los distintos niveles de gobierno.⁶⁰
- b) En la actuación de la autoridad al aplicar la ley: se constriñe al principio de legalidad, consistiendo en que todo acto de autoridad se encuentre sujeto y previsto en una norma jurídica, general, abstracta, impersonal, heterónoma, expedida con anterioridad por

⁵⁸ DELGADILLO GUTIÉRREZ, *op.cit.*, p. 52.

⁵⁹ *Ídem*

⁶⁰ *Vid. supra*, comentarios al artículo 31 fr. IV Constitucional en el punto 1.2.1 de este trabajo.

parte del Poder competente que el orden jurídico señale para tales efectos. La regulación específica de esta limitación la encontramos en los artículos 14 y 16 constitucionales, que condicionan todo acto de molestia y de privación a estar debidamente fundados y motivados en una ley.⁶¹

- c) Las garantías individuales: también llamadas derechos subjetivos públicos, quedan comprendidas todas aquellas que puedan ser vulneradas por actos de la autoridad administrativa o legislativa en ejercicio de su competencia en materia tributaria, entre ellas:
- La garantía de legalidad: la cual incluye dos aspectos; el primero sobre el establecimiento de las contribuciones y el segundo respecto a la actuación de las autoridades. Puede resumirse el primero de ellos diciendo que la única manera en que se podrán establecer contribuciones es por una ley formal y materialmente considerada, el segundo se circunscribe a la fundamentación y motivación de todo acto de autoridad, tal como disponen los artículos 14 y 16 constitucionales.
 - La garantía de proporcionalidad y equidad: habrá proporcionalidad y equidad cuando la carga del impuesto sea de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos y se aplique por igual a todos aquellos que se encuentren en los supuestos señalado por la ley.⁶²
 - La aplicación de las contribuciones al gasto público: ya que sólo existe obligación de contribuir para que se sufraguen los gastos públicos de las entidades mencionadas en el artículo 31-IV, así mismo, se deberá establecer el destino de las contribuciones en una norma jurídica.

⁶¹ *Vid. infra*, el análisis más detallado de estos preceptos en los puntos 4.3.1 y 4.3.2 de esta investigación.

⁶² *Vid. supra*, páginas 24 a 31.

- La prohibición constitucional al Poder Legislativo para establecer contribuciones que limiten la libertad de trabajo: esto es, que las contribuciones no deben privar por completo de los frutos del trabajo a los sujetos pasivos.⁶³
- La prohibición constitucional de la retroactividad: se aplica a todas las autoridades, tanto para las que crean las leyes como para las que las ejecutan; y quiere decir que no se podrán emitir leyes ni ejecutarse actos que afecten derechos adquiridos bajo el amparo de otras leyes, anteriores en el tiempo.⁶⁴
- La garantía de audiencia: está prevista en el artículo 14 Constitucional y es la oportunidad que toda persona debe tener para que, antes que sus bienes jurídicos sean afectados, ejercite el derecho de defensa en un juicio. Dicha garantía se compone de cuatro subgarantías de seguridad jurídica, que son: el juicio previo al acto de privación; el derecho de alegar; el cumplimiento o la observancia de las formalidades procesales esenciales y la decisión jurisdiccional ajustada a las leyes vigentes con anterioridad a la causa que origine el juicio.⁶⁵
- El derecho de petición: consagrado en el artículo 8º. de la Constitución Federal, significa primordialmente que los ciudadanos de la República podrán solicitar la intervención de las autoridades fiscales en aquellos problemas relativos a la interpretación de la ley, quedando obligada la autoridad a dictar, en un breve plazo, un acuerdo y a comunicarlo al promovente.⁶⁶

⁶³ Cfr. Artículo 5º. Constitucional párrafo primero.

⁶⁴ Cfr. Artículo 14 Constitucional párrafo primero.

⁶⁵ Para mayor profundización en el tema véase el capítulo cuarto de esta investigación.

⁶⁶ **DERECHO DE PETICIÓN, SUS ELEMENTOS.** El denominado "derecho de petición", acorde con los criterios de los Tribunales del Poder Judicial de la Federación, es la garantía individual consagrada en el artículo 8o. constitucional, en función de la cual cualquier gobernado que presente una petición ante una autoridad, tiene derecho a recibir una respuesta. Su ejercicio por el particular y la correlativa obligación de la autoridad de producir una respuesta, se caracterizan por

- La no confiscación de bienes: implica que no pueden establecerse impuestos confiscatorios, o sea, que priven totalmente a los contribuyentes de su patrimonio, aunque deben tenerse presentes las disposiciones del artículo 22 constitucional al respecto.⁶⁷
- Prohibición de costas judiciales: significa que no se podrá cobrar ninguna cantidad por la función de impartir justicia.⁶⁸

los elementos que enseguida se enlistan: A. La petición: debe formularse de manera pacífica y respetuosa; ser dirigida a una autoridad, y recabarse la constancia de que fue entregada; además de que el peticionario ha de proporcionar el domicilio para recibir la respuesta. B. La respuesta: la autoridad debe emitir un acuerdo en breve término, entendiéndose por éste el que racionalmente se requiera para estudiar la petición y acordarla; tendrá que ser congruente con la petición; la autoridad debe notificar el acuerdo recaído a la petición en forma personal al gobernado en el domicilio que señaló para tales efectos; no existe obligación de resolver en determinado sentido, esto es, el ejercicio del derecho de petición no constriñe a la autoridad ante quien se formuló, a que provea necesariamente de conformidad lo solicitado por el promovente, sino que está en libertad de resolver de conformidad con los ordenamientos legales que resulten aplicables al caso; y, la respuesta o trámite que se dé a la petición debe ser comunicado precisamente por la autoridad ante quien se ejerció el derecho, y no por autoridad diversa, sin que sea jurídicamente válido considerar que la notificación de la respuesta a que se refiere el segundo párrafo del artículo 8o. constitucional se tenga por hecha a partir de las notificaciones o de la vista que se practiquen con motivo del juicio de amparo. No. Registro: 177.628, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Agosto de 2005, Tesis: XXI.1o.P.A.36 A, Página: 1897

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 225/2005. Luis Alberto Sánchez Cruz. 2 de junio de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Sánchez Birrueta. Secretaria: Gloria Avecia Solano.

⁶⁷ El artículo 22 constitucional dispone: *“No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas”.*

⁶⁸ Cfr. Artículo 17 Constitucional párrafo segundo.

CAPITULO SEGUNDO

RELACIÓN JURIDICO TRIBUTARIA

2.1 Concepto

En el lenguaje común, una relación implica conexión o correspondencia entre dos o más elementos; puede tratarse de sujetos, cosas, ideas, etc. que llegan a vincularse por una multiplicidad innumerable de causas. Cuando hablamos de relaciones jurídicas, necesariamente serán aquellas que se configuren por virtud de un mandato legal, como consecuencia de la labor ordinaria del legislador.

En este orden de ideas, las relaciones jurídicas que se creen con motivo del establecimiento de las contribuciones así como las que se generen por la actividad de las autoridades exactoras (*fenómeno tributario, según el maestro Delgadillo Gutiérrez*),¹ recibirán el calificativo de tributarias.

La relación jurídica tributaria, en palabras del autor Narciso Sánchez Gómez “...es el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo, y a quien compete determinarlo y exigirlo”.²

Por ahora, nos enfocaremos principalmente al objeto de la relación jurídico tributaria, ya que de los sujetos hablaremos en los párrafos subsecuentes.

Hecha la aclaración, analicemos el concepto del autor citado. Comenzamos por reiterar que la única fuente, tanto de la relación jurídica tributaria como de las

¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, *op.cit.*, p. 89.

² SÁNCHEZ GÓMEZ, *op.cit.*, pp. 345-346.

obligaciones fiscales, indefectiblemente será la ley. Así lo constata este tratadista al decir que es un vínculo legal.

Por otra parte, contrastamos con el autor, ya que consideramos que el objeto de la relación tributaria no se constriñe sólo a la obligación sustantiva sino también a las obligaciones formales, puesto que ellas tienen una vida paralela, que no dependiente, de la obligación principal. Así lo demuestra el ejemplo clásico del contribuyente que al realizar actividades gravadas, jamás llega a pagar el impuesto sobre la renta, al carecer de ganancias que sean objeto del gravamen, pero si debe de cumplir con las demás obligaciones formales, como inscribirse al registro federal de contribuyentes, llevar contabilidad, expedir comprobantes, hacer declaraciones, por mencionar algunas.

Puede concluirse válidamente que la obligación de pago o sustantiva es únicamente una parte de la relación jurídica tributaria, por lo que deben evitarse conceptos que pretendan la identidad entre ambas.³

Un concepto más amplio, en cuanto al objeto de la relación jurídica tributaria es el del maestro Margain Manautou quien dice que *"...la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria"*.⁴

Dentro de este concepto podemos encuadrar a los dos tipos de obligaciones que ya mencionábamos, además de que señala una de las causas para que este vínculo deje de producirse.

³ Al respecto, el maestro Rodríguez Lobato, siguiendo las ideas del maestro Margain Manautou, señala: *"...la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquéllas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada"*, *op. cit.*, p. 112.

⁴ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 17^a.ed., Porrúa, México, 2004, p. 290.

Para el maestro Delgadillo Gutiérrez “...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 de contribuciones”.⁵

Vemos en este concepto algunos de los elementos que ya hemos comentado y aunque el autor no nos aclara en que pueden consistir la modificación y transmisión de derechos y obligaciones en materia de contribuciones;⁶ resulta muy ilustrativo incluir a los derechos, pues podría pensarse que la materia contributiva sólo abarca a las obligaciones.

Nosotros preferimos no hacer mención de los derechos del sujeto pasivo o de las facultades del sujeto activo, ya que por lógica, una obligación implica una carga para una de las partes y un derecho para la otra, y aunque no se señalen expresamente no por ello dejarán de existir y de ejercitarse al momento de exigir el cumplimiento de la correspondiente obligación.

Para el Lic. Carrillo Leyva: “Es el vínculo creado por las leyes fiscales entre el sujeto pasivo representado por el contribuyente y el sujeto activo representado por el titular de la hacienda pública, por virtud de la cual el sujeto pasivo que se ubique en el supuesto que la ley particular señale como hecho generador de un crédito fiscal, se ve obligado generalmente a pagarlo como parte de su contribución al gasto público y da derecho al erario público a percibir dicha aportación para aplicarla a la satisfacción de las necesidades colectivas, contando este último con facultades de sancionar el incumplimiento y hacer efectivo el crédito en forma coactiva”.⁷

⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, *op.cit.*, p. 90.

⁶ Cfr. El tema número 6. “la relación jurídica tributaria” en la obra que citamos de este autor.

⁷ CARRILLO LEYVA, Arturo Manuel. “La responsabilidad de terceros en la relación jurídica tributaria”, Revista de la Academia de Derecho Fiscal del Estado de México, (México, D.F. Enero-Junio 2000, Tercera Época, número 1), pp. 131-156.

Aún cuando del concepto de este autor se extraigan elementos tales como la naturaleza de la relación, la identificación de los sujetos que intervienen en ella, así como los hechos para que se configure el vínculo y las consecuencias que trae aparejada, tiene el defecto de sólo referirse a la obligación sustantiva de contribuir, dejando de lado a las obligaciones formales.

Al no pronunciarnos completamente a favor de alguno de los conceptos vertidos, proponemos el siguiente: *Es el vínculo jurídico que comprende las obligaciones a cargo del Estado, en su carácter de sujeto activo, y los gobernados, como sujetos pasivos de la relación, que se origina al actualizarse los supuestos contenidos en las normas tributarias.*

De nuestro concepto se desprende una designación más acorde con nuestra legislación fiscal, pues dentro de nuestro Derecho se ha configurado la relación jurídico tributaria de tal manera que el Estado pueda actuar por medio de los órganos de gobierno que lo componen (*específicamente la Administración Tributaria como parte de la Administración Pública*)⁸ e incidir en la esfera jurídica de los gobernados cuando su actuación este relacionada con la gestión de las contribuciones.

2.2 Sujeto Activo

Dentro de este apartado trataremos de señalar a quién corresponde el carácter de sujeto activo de la relación jurídico tributaria. Mucho se ha escrito acerca de que esta calidad le corresponde al Estado, específicamente, la Federación, las Entidades Federativas (*incluido el Distrito Federal*) y los municipios, los cuales se enuncian en el artículo 31-IV constitucional.

⁸ En cuanto al concepto de Administración Tributaria como especie de la Administración Pública, véase el estudio del maestro Hallivis Pelayo en su obra: Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria, pp. 158-170.

En este mismo tema, para algunos autores es necesario hacer una clasificación del sujeto activo en sujeto activo de la potestad de imposición y sujeto activo de la relación tributaria o acreedor.

Hay que recordar que: *“La relación jurídico-tributaria supone dos sujetos, uno activo, al que la Ley otorga determinados derechos, poderes y atribuciones, llamado así porque es el que “realiza” las acciones de gestión, incluidas las de cobro y comprobación, y otro pasivo, que es al que la ley le establece una serie de obligaciones de dar, hacer, no hacer y permitir. La obligación de pago, es llamada comúnmente obligación principal o sustantiva y las otras formales o secundarias, concebidas estas últimas para hacer eficaz la obligación de pago”*⁹.

“El sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria es el ciudadano en su carácter de gobernado. El sujeto activo es el Estado (en cualquiera de sus tres niveles de gobierno), que se hace representar por el Poder Ejecutivo respectivo, el cual, a su vez, actúa a través de la Administración Tributaria.

Así, la Administración Tributaria Federal, en representación del Ejecutivo Federal y, por ende, del Estado Federal Mexicano y como ejecutor de la ley tributaria, es el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria, en otras palabras, la que tiene la posibilidad de exigir el pago de los créditos fiscales y la que asume el papel de acreedor, en suma, la que ejerce la Competencia Tributaria”.¹⁰

Los autores Quintana Valtierra y Rojas Yáñez nos dicen que *“...la competencia de autoridad que señala el artículo 16 constitucional está referida al conjunto de facultades con que la propia ley suprema inviste a un determinado órgano estatal”*.¹¹

⁹ HALLIVIS PELAYO, *op. cit.*, pp. 162-163.

¹⁰ *Ídem*

¹¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*, 4^a.ed., Ed. Trillas, México, 1999, p.101.

Siguiendo esta línea de pensamiento, tenemos que asentar que los órganos estatales, al ejercer sus atribuciones en materia tributaria, deberán limitarse en su actuación a las prescripciones de nuestra Carta Fundamental, por lo que no deberán de invadir sus respectivas esferas competenciales.

Por lo tanto, el Poder Legislativo deberá concretarse a crear las leyes tributarias correspondientes, sin que en ningún momento pueda arrogarse la facultad de cobro de las mismas, la cual corresponde al Poder Ejecutivo y a los otros organismos que se prevean en virtud de un mandato legal.

Dado lo anterior, nos parece adecuada a nuestro sistema legal la clasificación del sujeto activo mencionada líneas arriba,¹² ya que el Poder Legislativo se encargará de establecer las contribuciones mediante ley y el Poder Ejecutivo las recaudará conforme a sus facultades legales, sin que dichas calidades puedan confundirse en un mismo órgano estatal.¹³

No está de sobra mencionar que aunque el Ejecutivo es el encargado de recaudar las contribuciones y vigilar el cumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes, no puede realizar esta tarea por si mismo, para ello se apoya en otros organismos que también forman parte de la administración pública, con la reserva de que no es el titular del Ejecutivo quien los crea.

La tarea de crear los órganos con que el Poder Ejecutivo cumplirá sus facultades en materia tributaria debe entenderse como atribución exclusiva del Congreso de la Unión, que es el único con facultad legislativa para establecer

¹² Es decir sujeto activo de la potestad de imposición y sujeto activo de la relación tributaria o acreedor.

¹³ Confirman lo anterior los argumentos del Doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel quien sostiene: "...el sujeto activo del crédito tributario puede o no coincidir con el sujeto activo de la potestad tributaria normativa. Ahora, quien es titular de esta última potestad puede otorgar la titularidad del crédito tributario a otros entes (Municipios u organismos fiscales autónomos), con todas las facultades inherentes a esa titularidad; o bien, crear otro órgano dotado de personalidad jurídica propia y potestades administrativas específicas, como el Sistema (sic) de Administración Tributaria (SAT), que a partir del primero de julio de mil novecientos noventa y siete se encarga, en nombre y por cuenta de la Federación, de la gestión de los tributos que a ésta le corresponden". En *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México, 2005, p. 193.

órganos secundarios dentro del Poder Ejecutivo, así como dotarlos de facultades legales para actuar con el carácter de autoridad, dentro de la esfera de leyes secundarias, derivadas de la Constitución Política.¹⁴

Con la promulgación de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se logró este objetivo, por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual representa a las autoridades fiscales federales. Así lo confirma el contenido del artículo 31 fracción XI de la ley referida, el cual dispone:

Artículo 31. *A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:*

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

Actualmente las facultades señaladas son llevadas a cabo por el Servicio de Administración Tributaria (SAT)¹⁵, el cual es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y tiene por objeto la realización de actividades como la determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones, así como representar el interés de la Federación en controversias fiscales, además de ejercitar las facultades de comprobación y cobro coactivo, aplicando la legislación fiscal y aduanera en el ámbito de su competencia.

Ello queda constatado por el último párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 33.- *Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:*

¹⁴ Al respecto, el artículo 90 constitucional dispone: Artículo 90. *La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.*

¹⁵ En adelante emplearemos estas siglas cuando hagamos referencia a éste órgano.

Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria (...)

Por lo tanto, dichas atribuciones deberán ser ejercidas por el SAT; conteniéndose las mismas en el artículo 7º. de la Ley que lleva su nombre¹⁶ y los órganos que lo componen en el artículo 8º. del mismo ordenamiento, siendo estos: la Junta de Gobierno, el Jefe del SAT y las unidades administrativas que establezca su Reglamento Interior.

Por otra parte, las unidades administrativas que se establecen en su reglamento interior son: Jefatura, Unidades Administrativas Centrales (*Administración General de Aduanas, Administración General de Servicios al Contribuyente, Administración General de Auditoría Fiscal Federal, Administración General de Grandes Contribuyentes, Administración General Jurídica, Administración General de Recaudación, Administración General de Recursos y Servicios, Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de Información, Administración General de Evaluación, Administración General de Planeación*), además de las Unidades Administrativas Regionales (*Administraciones Regionales, Administraciones Locales y Aduanas*).¹⁷

¹⁶ Entre las cuales se tenemos: Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable; representar el interés de la Federación en controversias fiscales; determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal; vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones; localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo; allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.

¹⁷ Cfr. Artículo 2º. Del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (octubre de 2007)

No podemos soslayar el hecho de que algunas otras leyes,¹⁸ aunque no tienen el carácter eminente de fiscales, también crean organismos descentralizados, llamados “*organismos fiscales autónomos*” para determinar, liquidar y cobrar coactivamente las prestaciones a las que se les atribuye el carácter de créditos fiscales.

2.2.1 Facultades

Para lograr la observancia de las disposiciones fiscales, además de las facultades de determinación, cobro coactivo y recaudación de las contribuciones, las autoridades fiscales han sido dotadas de otras facultades de suma importancia.

El Lic. Rodríguez Mejía indica “*Las llamadas facultades de las autoridades fiscales a que se refiere el título III del Código Fiscal de la Federación, están divididas en las que ejerce el fisco en auxilio de los contribuyentes y las que ejerce en su calidad de acreedor revestido de la llamada facultad económico-coactiva*”.¹⁹

Podemos observar que la clasificación de este autor atiende al papel que desempeñan las autoridades fiscales al momento de ejercer sus atribuciones, ya sea como “*asesor del contribuyente*” o bien como “*acreedor de la relación jurídica tributaria*”.

En seguida, presentamos las facultades con las que cuentan las autoridades administrativas, a fin de tratar de sistematizarlas:

- Facultades de comprobación.

¹⁸ Vid. Ley del Seguro Social y Ley del INFONAVIT

¹⁹ CHAPOY BONIFAZ, op. cit. p. 115.

Su objeto es verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como “...determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales o bien, comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales”.²⁰ Están contenidas principalmente en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Ellas son: a) supervisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, b) constatar la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, c) solicitar la exhibición de comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, d) rectificar los errores aritméticos u omisiones que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, e) requerir la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate, f) requerir y revisar la contabilidad, documentos o informes de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, g) practicar visitas domiciliarias, h) revisar los dictámenes sobre los estados financieros de los contribuyentes, formulados por contadores públicos, i) practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte, j) 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, entre otras.

➤ Facultades para imponer sanciones

Las facultades sancionadoras de la autoridad se generan por incumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, consistentes en la imposición de multas en cantidades diversas, dependiendo de la infracción. Algunas de las infracciones en materia tributaria son: a) las relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes (artículos 79 y 80 del CFF), b) las relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir

²⁰ Cfr. PÉREZ BECERRIL, Alonso. *Dictamen Fiscal (análisis jurídico)*, Porrúa, México, 2005, p. 144.

constancias (artículos 81 y 82 del CFF), c) las relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, cuando sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación (artículos 83 y 84 CFF), d) las relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación (artículos 85 y 86 CFF) por mencionar algunas.²¹

➤ Facultad para recaudar y cobrar coactivamente

Son las atribuciones que tiene la administración tributaria para recibir las contribuciones y los documentos mediante los cuales consta su cumplimiento, cuando el pago se efectúa voluntariamente por el contribuyente, o cuando haya incumplimiento, forzarlo por medio de las facultades económico coactivas. De la misma manera recaudar, directamente o por terceros, el importe de las contribuciones y aprovechamientos, incluyendo las cuotas compensatorias, así como los productos federales (*artículo 25 fracciones III, IV, VI, VII y VIII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria*).

➤ Facultades económico coactivas

Son las atribuciones que posee la autoridad fiscal para que por medio de un procedimiento administrativo ejecutivo logre la recaudación de créditos fiscales adeudados por el contribuyente, que no se efectuaron voluntariamente en su

²¹ Sobre este tópico, el maestro Pérez Becerril, en concordancia con los maestros Margain Manautou y Servando J. Garza, expresa: "... las penas pecuniarias que impone la autoridad hacendaria, carecen de apoyo constitucional. (...) al referir el artículo 21 de la Constitución que a la autoridad administrativa le compete sancionar la violación de los reglamentos gubernativos y de policía, olvidó el Constituyente hacer referencia a la competencia de la autoridad administrativa para sancionar la violación de las leyes u ordenamientos de carácter administrativo o tributario, es decir, que nuestra Constitución tiene una laguna respecto a la constitucionalidad de la facultad de la autoridad hacendaria para imponer penas pecuniarias, ya que, se repite, la ley y el reglamento de carácter tributario no pueden asimilarse o reputarse reglamentos gubernativos o de policía. (...) no siendo los ordenamientos tributarios reglamentos gubernativos y de policía, la autoridad hacendaria carece de competencia para imponer multas a los infractores de las leyes o reglamentos tributarios".*op. cit.*, pp. 37-38. No obstante, consideramos que dicha facultad puede justificarse en la medida en que se respete la garantía de legalidad (*fundar y motivar*), prevista en el artículo 16 Constitucional.

oportunidad. Su regulación se encuentra en los artículos 145 al 196 B del Código Fiscal Federal.

➤ Facultades de asistencia al contribuyente

Consistentes en la explicación de las disposiciones fiscales a los contribuyentes, para facilitar su aplicación. Para ello están obligadas a usar un lenguaje ajeno a tecnicismos jurídicos, elaborar y distribuir folletos, así como los formularios de declaraciones y difundirlos, divulgar la información relativa a los medios de defensa que tiene el contribuyente contra los actos de las autoridades fiscales, entre otras. (*Artículo 33 del CFF*).

➤ Facultad para iniciar el juicio de lesividad

Esta atribución permite a las autoridades fiscales acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para solicitar sean modificadas las resoluciones individuales favorables a un contribuyente, en razón de que las autoridades no pueden revocar sus propias determinaciones.

➤ Facultad para coadyuvar al Ministerio Público

Tratándose de la posible comisión de delitos fiscales, las autoridades exactoras podrán allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público y sus actuaciones en esta materia tendrán valor probatorio pleno, al igual que las actas de la policía; aquí se equipara la labor de las autoridades fiscales a la del cuerpo policial, ya que cuando tenga conocimiento de la posible comisión de un delito, debe levantar un acta e informar inmediatamente al Ministerio Público, según disposición del Artículo 42 del CFF.

2.2.2 Obligaciones

Al igual que las facultades del sujeto activo de la relación jurídica tributaria, sus obligaciones nacen de la ley.

Los autores del Derecho Tributario han adoptado la clasificación sugerida por el maestro Ernesto Flores Zavala para este tema, quien distingue entre obligación principal y obligaciones secundarias.²²

La obligación principal consiste en la prestación o cobro de la prestación tributaria. Este autor resalta que *"...no es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado"*.²³

Cabe aclarar que esta obligación impuesta al Estado es cumplida por medio de los órganos competentes de la administración pública, como son la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (*en su carácter de órgano centralizado*), el Servicio de Administración Tributaria (*como órgano desconcentrado de la Secretaría citada*) con sus unidades administrativas, el Instituto Mexicano del Seguro Social, el ISSSTE así como al INFONAVIT.

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

- a) *Obligaciones de hacer, como por ejemplo, determinar la existencia de la obligación fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular*

²² FLORES ZAVALA, *op.cit.*, p. 74.

²³ *Ídem*

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

- b) *Obligaciones de no hacer, como por ejemplo, abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que los necesiten, si no cumplen previamente con las disposiciones legales relativas, etcétera”.*²⁴

Para tratar de complementar la clasificación del maestro Flores Zavala, agregaremos algunas otras obligaciones secundarias de las autoridades fiscales:

a) Obligaciones de hacer

- Devolución de contribuciones pagadas indebidamente: las autoridades fiscales están obligadas a devolver a los particulares las contribuciones que hayan enterado en forma indebida o en cantidad mayor a la adeudada.
- Asistencia y orientación técnica: Consistentes en la explicación de las disposiciones fiscales a los contribuyentes, para facilitar su aplicación. Para ello deberán usar un lenguaje ajeno a tecnicismos jurídicos, elaborar y distribuir folletos, así como los formularios de declaraciones y difundirlos, divulgar la información relativa a los medios de defensa que tiene el contribuyente contra los actos de las autoridades fiscales, Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras (*Artículo 33 del CFF*).
- Obligación de contestar consultas: es un deber del fisco contestar las consultas que le planteen los contribuyentes, sobre las situaciones

²⁴ *Ídem*

reales y concretas que refieran acerca de la aplicación de las disposiciones fiscales. De conformidad con el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación la autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate siempre y cuando se cumpla con los requisitos que el mismo precepto establece²⁵. Según la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente *“Las autoridades fiscales deberán contestar por escrito las consultas así formuladas en un plazo máximo de tres meses. Dicha contestación tendrá carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el Código Fiscal de la Federación”*.²⁶ Por su parte, el artículo 37 del CFF establece el mismo plazo para que se emita la contestación relativa; si transcurrido dicho plazo no se ha notificado 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.

b) Obligaciones de no hacer

- Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente: las autoridades fiscales están obligadas a no impedir que los contribuyentes se organicen y designen síndicos que participen en dichos programas y que los representen ante ellas, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a dichas

²⁵ Ellos son: I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto. II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad. III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

²⁶ Artículo 9º. De la ley citada.

autoridades, respecto de los asuntos que les sean planteados por los contribuyentes.

- Resoluciones favorables a los particulares: cuando las autoridades exactoras emitan una resolución favorable a los intereses de un particular, quedan obligadas a no revocarlas, ni por sí mismas ni por una autoridad jerárquicamente superior.
- Prohibición de condonar recargos o de no aplicar actualizaciones de créditos fiscales: con el fin de que cumpla la garantía de igualdad, se prohíbe a las autoridades fiscales condonar a título particular contribuciones, recargos o créditos derivados de la actualización de contribuciones.

2.3 Sujeto Pasivo

En un primer acercamiento, podría parecer sencillo identificar al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria; dado el panorama legislativo y doctrinario, la realidad es muy distinta.

Nuevamente estamos frente a un tema que ha causado discrepancias entre los tratadistas de nuestra materia, porque la ley no lo define exactamente y sólo se pueden extraer algunos rasgos de ellas para inferirlo. Por citar un ejemplo, el artículo primero del Código Fiscal de la Federación dispone:

***Artículo 1o.-** Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas (...)*

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.

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

De la redacción de este precepto, podemos derivar varias posibilidades:

a) Que las personas físicas y morales, tanto de derecho público como de derecho privado, tienen la obligación de pagar contribuciones cuando así lo dispongan las leyes, b) que bajo la misma condición, la Federación también se halla sujeta a la obligación de contribuir, c) que los Estados extranjeros,²⁷ respecto de las actividades gravadas que realicen y en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedando comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados y d) que la misma ley reconoce expresamente la exención de algunos sujetos para contribuir, aunque no los exime de las demás obligaciones (*las formales*).

El maestro Arrijoa Vizcaíno, después de estudiar lo regulado en este precepto, llega a la siguiente conclusión: *“...una persona física o moral, es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro Derecho Fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico y en el caso de los individuos, su edad, sexo, actividad o creencias personales”*.²⁸

Además de los criterios empleados en las disposiciones legales para identificar al sujeto pasivo, la doctrina del Derecho Tributario clasifica a los mismos como sigue:

²⁷ Sobre ello, el Lic. Rodríguez Mejía manifiesta: *“...en casos de reciprocidad resulta justificada la exención, como también se justifica que dicha exención se limite a los estados (sic) y no beneficie las instituciones o entidades que les pertenecen, porque no son técnicamente los mismo estados; si esto último no se cumpliera, sería tanto como exigir a un estado extranjero que no cobrase impuestos a una empresa propiedad de nuestro gobierno”*.op.cit., pp. 41-42.

²⁸ ARRIJOA VIZCAINO, *op. cit.*, p. 188.

- Distinción entre sujeto pasivo de la potestad de imposición y sujeto pasivo de la obligación tributaria ²⁹

Como sujetos pasivos de la potestad de imposición, se identifica a todos aquellos que en determinado momento pueden llegar a tener obligaciones derivadas de las normas tributarias, sin importar si la prestación que se les exija sea sustantiva o formal. El sujeto pasivo de la obligación tributaria será a quien la ley impone la deuda tributaria derivada de la realización del hecho imponible.

- Existencia del sujeto pasivo del impuesto y sujeto pagador del impuesto ³⁰

Sujeto pasivo del impuesto es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto; el segundo, es aquel que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos.

- Diferenciación entre sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno ³¹

Son dos los criterios que separan a estos sujetos, para uno será la realización del hecho imponible, con las consecuencias que traiga aparejada su actualización (*sujeto pasivo por adeudo propio*) y para el otro la obligación que le sea designada en las leyes fiscales, aún cuando no participe en la ejecución del hecho imponible (*sujeto pasivo por adeudo ajeno*).

²⁹ GONZÁLEZ GARCÍA, *op. cit.*, p. 194.

³⁰ FLORES ZAVALA, *op.cit.*, p. 71.

³¹ DE LA GARZA, *op, cit.*, p. 490.

- Presencia de sujetos pasivos con responsabilidad directa, con responsabilidad solidaria, con responsabilidad objetiva, con responsabilidad subsidiaria y con responsabilidad por garantía

La causa de la responsabilidad es la que nos da el criterio discriminador entre estos sujetos, así pues, quien realice el hecho imponible será el sujeto pasivo con responsabilidad directa; a quien la ley obligue a pagar la contribución sin actualizar el hecho imponible serán los responsables solidarios; cuando alguien adquiera un bien o negociación en la que el responsable directo no pagó las contribuciones respectivas se convertirá en un sujeto con responsabilidad objetiva; en el caso de que se le exija el pago de las contribuciones al sujeto con responsabilidad directa, y no la efectuó, aparece el sujeto con responsabilidad subsidiaria y por último, si voluntariamente alguien asume la obligación de garantizar los créditos fiscales de otro, se convierte en sujeto con responsabilidad por garantía.

Puede observarse que existe una gran variedad de clasificaciones, por lo que consideramos adecuado el comentario del Doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel a este respecto: *“...la teoría de la subjetividad tributaria pasiva debe ampliarse para comprender al contribuyente (sujeto pasivo por antonomasia del tributo), como a otros sujetos titulares de las diversas situaciones jurídicas pasivas, sustanciales o instrumentales, surgidas de la aplicación del tributo.*

Por tanto, los titulares de esas situaciones jurídicas subjetivas, generalmente llamados deberes tributarios, pueden serlo tanto el sujeto pasivo de la obligación tributaria, como terceros ajenos a la misma.

En suma, por exigencias de oportunidad y eficacia en la aplicación de los tributos, la ley tributaria ha articulado que dentro de la relación tributaria exista no sólo el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino también otros sujetos pasivos de numerosos y delicados deberes tributarios, los cuales pueden ser materiales

*(pagar determinadas cantidades) o formales (de hacer, de no hacer o de soportar), produciendo todo ello que el lado pasivo de la obligación tributaria crezca en número e interés”.*³²

Con todos los argumentos expuestos, llegamos a las siguientes conclusiones; a) la calidad de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria siempre se determinará por la ley; b) conforme a nuestra legislación, no es posible pensar que la calidad de sujeto pasivo corresponda únicamente a un sujeto, sino que habrá tantos como obligaciones tributarias deban ser cumplidas.

Ahora bien, apoyándonos en las clasificaciones presentadas, podemos decir que, en principio, todos los que deben cumplir una obligación tributaria (*sustantiva o formal*), son sujetos de la potestad de imposición;³³ por otra parte, habrá sujetos pasivos de la obligación tributaria sustantiva por adeudo propio y por adeudo ajeno.³⁴

Entonces, para nosotros, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es: *La persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya se trate de una obligación sustantiva o formal.*

2.3.1 Derechos

De toda la bibliografía consultada, no hallamos más que un autor que se ocupara de un tema tan importante como este. No sabemos a ciencia cierta a qué se debe esta omisión dentro de la doctrina nacional y porque, por el contrario, si se ocupan del lado opuesto, es decir, de las obligaciones que debe soportar y cumplir el contribuyente.

³² GONZÁLEZ GARCÍA, *op. cit.*, p. 194.

³³ *Vid. supra* pág. 71

³⁴ *Vid. supra* pág. 71.

Con la finalidad de salvar esta situación, nos hemos propuesto exponer aquí los principales derechos con los que cuenta el contribuyente y que sin lugar a dudas, puede hacer valer ante la actuación de las autoridades.

Para el Lic. Uresti Robledo, las normas que regulan esta materia son de dos tipos; “...las que consagran derechos para el particular o las que implican una regla a la que debe ajustarse la autoridad fiscal para afectar su esfera”.³⁵ Las últimas, también pueden encuadrarse como obligaciones a cargo de las autoridades, con la consecuencia lógica de erigirse en derechos a favor de los contribuyentes.

Dentro del ámbito legal, tenemos que son dos los ordenamientos que se encargan de establecer expresamente los derechos a favor de los contribuyentes: la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y el Código Fiscal de la Federación.

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente de abril de 2005, como su nombre lo indica, tiene como principal objeto “...regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales”.³⁶

Dicha ley, dado que es especial en la materia, es jerárquicamente más importante que el Código Fiscal Federal, por lo que sus preceptos deberán aplicarse en primer término.³⁷ Asimismo, sus disposiciones se podrán hacer valer por los responsables solidarios. Una presunción que se establece en este ordenamiento es que el contribuyente, tratándose de facultades de comprobación,

³⁵ URESTI ROBLEDOS, Horacio. *Los impuestos en México (régimen jurídico)*, Tax Editores Unidos, México, 2002, p. 443.

³⁶ Cfr. Artículo 1º. de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes.

³⁷ Así se prevé en el artículo 1º. De Ley Federal de los Derechos del Contribuyente: “La presente Ley tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales. En defecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación...”.

se tendrá por informado cuando se le entregue la “*carta de los derechos del contribuyente*” y así se asiente en el acta de inicio.

En el ordenamiento que comentamos se hace una clasificación de los derechos, de acuerdo al momento en que se ejerciten, teniendo entonces:

➤ Derechos de información, difusión y asistencia al contribuyente.

Los cuales pueden ejercitarse en cualquier momento, es decir, no es necesario que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para hacerlos valer. Su regulación se encuentra en los artículos 5 a 11 de la ley.

➤ Derechos y garantías en el procedimiento de comprobación

Se constriñe al derecho de los contribuyentes a ser informado sobre sus derechos y obligaciones; y a corregir su situación fiscal, al inicio (*en los casos de las fracciones II y III del art. 42 del CFF*), durante el desarrollo, antes de terminar y posteriormente al ejercicio de las facultades de comprobación. Comprende de los artículos 12 al 20 de la ley indicada.

➤ Derechos y garantías en el procedimiento sancionador

Localizamos aquí otra presunción a favor del contribuyente, consistente en que, cuando se le imputen infracciones fiscales, la carga de la prueba sobre las circunstancias agravantes debe soportarla la autoridad fiscal. Abarca los artículos 21 y 22 de la ley.

➤ Medios de defensa del contribuyente

Tal vez sean éstas disposiciones las que más beneficios reporten a los contribuyentes, puesto que los medios de defensa correspondientes deberán indicarse en la notificación del acto, amén de señalarse el plazo para su interposición y el órgano ante quien debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el

recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo. Ello se funda en los artículos 23 y 24 de este cuerpo normativo.

Para precisar el alcance de estas disposiciones, el Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito se ha pronunciado como sigue:

DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. PARA CUMPLIR CON LA OBLIGACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 23 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA BASTA CON PRECISAR QUE LA AUTORIDAD ANTE LA CUAL DEBEN FORMULARSE LOS RECURSOS O MEDIOS DE DEFENSA QUE PROCEDAN CONTRA LOS ACTOS EMITIDOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES ES LA QUE TIENE JURISDICCIÓN EN EL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.

De conformidad con el artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en la notificación de los actos que dicten las autoridades fiscales, es necesario indicar: a) El recurso o medio de defensa procedente; b) El plazo para su interposición; y, c) El órgano ante el que debe formularse. Ahora bien, si en una resolución se indica que en su contra procede el recurso de revocación o el juicio contencioso administrativo; que puede ser impugnada dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al de su notificación; que el recurso de revocación puede formularse ante la Administración Local Jurídica competente, conforme al domicilio fiscal del contribuyente, y que la demanda del juicio de nulidad debe presentarse ante la Sala Regional competente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme a dicho domicilio; es claro que con ello se satisface lo estatuido en el citado precepto legal, en la medida en que se hace la precisión exacta de las autoridades ante las que pueden promoverse los medios de defensa, al señalársele que serán competentes las que correspondan al domicilio fiscal del contribuyente.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 607/2006. Atenas Frutas y Legumbres, S.A. de C.V. 31 de enero de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Lobato Martínez. Secretario: José Enrique Guerrero Torres.

De la tesis trascrita, creemos que es insuficiente la forma en que se señala a las autoridades ante las que se tendrán que hacer valer los medios de defensa del contribuyente; toda vez que, de acuerdo con el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 121.- El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado (...).”³⁸

En tal virtud, son tres los criterios a considerar para determinar a la autoridad ante la que se interpondrá el recurso de revocación y no exclusivamente el del domicilio fiscal de contribuyente, como lo indica la tesis citada.

Por otra parte, en lo que toca al juicio de nulidad ante las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el artículo 34 de su ley orgánica señala:

“ARTÍCULO 34.- Las Salas Regionales conocerán de los juicios por razón de territorio, atendiendo al lugar donde se encuentre el domicilio fiscal del demandante (...)

Quando el demandante resida en territorio nacional y no tenga domicilio fiscal, se atenderá a la ubicación de su domicilio particular (...)

Se presumirá que el domicilio señalado en la demanda es el fiscal salvo que la parte demandada demuestre lo contrario.”³⁹

Como se desprende de este precepto, la ley orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, si se acoge al criterio de la ubicación del domicilio del demandante, para dar trámite a los juicios que se interpongan ante él.

Una disposición que ha causado controversias de interpretación, es la contenida en el artículo segundo transitorio de dicha ley, que a la letra dice:

“Artículo Segundo.- Las disposiciones previstas en la presente Ley, sólo serán aplicables al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades

³⁸ Cfr. Artículo 121 del Código Fiscal de la Federación.

³⁹ Vid. Artículo 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

fiscales que se inicien a partir de la entrada en vigor del presente ordenamiento".⁴⁰

Según lo establecido en esta disposición, parecería que se limita la aplicación de las disposiciones de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sin embargo, una interpretación así es incorrecta, pues solamente tomaría en cuenta uno de los preceptos y no el ordenamiento en su conjunto, que como ya lo vimos, regula derechos a favor de los sujetos pasivos en sus diferentes relaciones con la autoridad hacendaria, que no necesariamente implican las facultades de comprobación de ellas.

Al respecto, se ha pronunciado en estos términos el Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito:

DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL RELATIVA SON APLICABLES A TODOS LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES EN GENERAL Y NO SÓLO AL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN INICIADAS A PARTIR DE SU ENTRADA EN VIGOR. El artículo segundo transitorio de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente señala que sus disposiciones "sólo serán aplicables al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales que se inicien a partir de la entrada en vigor del presente ordenamiento."; sin embargo, ello no significa que las normas contenidas en dicha ley sólo sean aplicables al ejercicio de las facultades de comprobación que se inicien a partir de su entrada en vigor, pues su objeto es regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales (artículo 1o.), entre los cuales se encuentran los relativos a la obtención de las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables (artículo 2o., fracción II); y el de ser oídos en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas (fracción XI). Asimismo, contiene la obligación de las autoridades fiscales de prestar a los contribuyentes la asistencia e información necesarias acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal (artículo 5o.), tanto en los procedimientos de comprobación, como en el sancionador, además de que prevé diversas disposiciones relativas a los medios de defensa a los que pueden tener acceso (capítulos III, IV y V). De lo que resulta que las normas que integran el precitado ordenamiento legal son aplicables a todos los actos de las autoridades fiscales en general. Considerar lo contrario, esto es, que las disposiciones de la ley en comento sólo son aplicables al ejercicio de las facultades de comprobación iniciadas a partir de su entrada en

⁴⁰ Cfr. Artículo Segundo transitorio de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes.

vigor, haría nugatorias las normas contenidas en esa ley que se refieren a cuestiones diversas a su ejercicio. Registro No. 173046, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Marzo de 2007, Página: 1667, Tesis: VIII.3o.59 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 475/2006. Antonio Raymundo Martínez. 23 de noviembre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Ezequiel Neri Osorio. Secretaria: Lilian González Martínez.

En consecuencia, consideramos que en la tesis en comento se quiso establecer el ámbito de aplicación temporal de la ley, más no así su ámbito material.

El Código Fiscal de la Federación de 1981 dedica su título segundo “*De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes*” para abordar este tópico, aunque no exclusivamente, ya que desde la misma denominación se nos indica que se trata de derechos y obligaciones.

Dicho título sólo abarca un capítulo y comprende de los artículos 18 al 32-G. A continuación señalamos los derechos que se prevén en estos preceptos.

➤ Derecho de presentar promociones ante las autoridades fiscales:

Lo cual debe hacerse por los medios electrónicos que autorice el SAT mediante reglas de carácter general, a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe dicho órgano.⁴¹

En caso de omitir algunos de los requisitos que el Código establece, se otorga al promoverte un plazo de diez días a fin de que cumpla con el requisito omitido. (*art. 18 CFF*).

⁴¹ Los documentos digitales deberán tener por lo menos los siguientes requisitos: I. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro, II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción, III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

- Derecho a ser patrocinados por la Procuraduría Federal de la Defensa del Contribuyente:

En las materias fiscal y administrativa, cuando así lo solicite el contribuyente, la Procuraduría deberá asesorar, representar y defender los intereses de los contribuyentes, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal. Hay que hacer notar que en la actualidad este órgano aun no se ha conformado. (*Artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación*).

- Derecho a nombrar representante y a autorizar personas para recibir notificaciones:

Este derecho viene a complementar al de presentar promociones, pues en caso de que el contribuyente no cuente con los conocimientos necesarios para defender sus intereses, podrá hacerlo por medio de otra persona (*autorizada en escritura pública o carta poder*) y debiendo inscribir la representación en el registro de representantes legales de las autoridades fiscales (*art. 19 CFF*).

- Derecho a modificar las declaraciones fiscales

Por principio de cuentas, debemos asentar que las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas. La modificación se hará mediante una declaración complementaria y hasta tres veces, antes de que se inicien las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. Una vez iniciadas, podrán modificarse más de tres veces, pero sólo en los casos del artículo 32 fracciones I a la IV⁴². En este caso, únicamente se podrá presentar declaración complementaria

⁴² Los cuales son: I. Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades. II. Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta. III. Cuando el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros, podrá corregir, en su caso, la declaración original como consecuencia de los resultados obtenidos en el dictamen

en las formas especiales a que se refieren los artículos 46, 48 y 76, según proceda, debiendo pagarse las multas que establece el citado artículo 76 del CFF.

➤ Resoluciones favorables

La resolución favorable es un acto administrativo escrito que define expresamente un punto específico respecto a un determinado régimen fiscal que beneficia al contribuyente. Únicamente podrá ser modificada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y la autoridad administrativa, siempre deberá resolver en análogo sentido en casos similares.

➤ La devolución del saldo a favor y del pago de lo indebido

El pago de lo indebido se materializa cuando el contribuyente entera un gravamen sin estar obligado, lo paga dos veces o por error lo entera en exceso, e incluso cuando paga un crédito fiscal indebidamente determinado por la autoridad. Por saldo a favor puede entenderse al caso en que el contribuyente, ajustándose a la ley de la materia, entera pagos provisionales superiores al impuesto anual o definitivo. La devolución procede a petición de parte.

➤ La compensación

Se previene en el artículo 23 del CFF y es un medio por el cual dos sujetos, que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior. Para que este procedimiento se pueda efectuar en materia tributaria, nuestro Código Fiscal plantea estos supuestos:

- a) Que la obligación de pago se realice mediante la presentación de una declaración.

respectivo. IV. Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de Ley.

b) Qué el crédito a favor del particular, y el pago que se vaya a realizar, sean con respecto a una misma contribución.⁴³

➤ La consulta

Este derecho está previsto en el artículo 34 del CFF y por medio de el, las autoridades quedan obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales les hagan los interesados individualmente y deberán aplicar los criterios contenidos en su contestación siempre que el gobernado cumpla con los requisitos establecidos en el mismo precepto.⁴⁴

Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

El SAT publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este precepto, debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 del CFF.

➤ La instancia aclaratoria

Es útil para que el contribuyente formule las aclaraciones que considere pertinentes respecto de un acto administrativo, en los casos de imposición de cantidades por la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio; imposición de multas, cuando se incumpla en la presentación de declaraciones, avisos o cualquier documento que sea solicitado por la autoridad fiscal; imposición de multas por la omisión de pago de las contribuciones debido a un error aritmético; cualquiera de las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes (*art. 79 CFF*) y las hipótesis previstas en el artículo 81 fracciones I, II y VI del CFF

⁴³ Delgadillo Gutiérrez, op. cit., p. 126-127.

⁴⁴ Ellos son: I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto. II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad. III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

(alusivas a infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias) obligando a la autoridad a resolver en un plazo breve (seis días). Se le conoce como justicia de ventanilla y su fundamento es el artículo 33-A del CFF.

2.3.2 Obligaciones

Las obligaciones de los contribuyentes han sido clasificadas de diferentes maneras por los estudiosos del Derecho Tributario; el maestro Flores Zavala ⁴⁵ distingue entre obligaciones principales y obligaciones secundarias, conforme a la importancia de cada una de ellas.

El maestro Uresti Robledo dice que *“...la relación impositiva sustantiva implica esencialmente la obligación de pago para el sostenimiento del gobierno que emplea los recursos en la prestación de los servicios que le son inherentes. Asimismo, existen otras de carácter secundario que se encuentran estrechamente vinculadas, y que de alguna manera justifican su existencia por permitir un mejor control de los sujetos pasivos y la posibilidad de comprobar la determinación del impuesto. Así, encontramos en nuestra legislación obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar”*.⁴⁶

Contrastando con ello, otros autores simplemente identifican a las obligaciones de los contribuyentes conforme a la conducta que se exige de ellos, de esta manera habrá obligaciones de dar, hacer, no hacer y tolerar.⁴⁷

⁴⁵ FLORES ZAVALA, *op.cit.*, p. 74.

⁴⁶ URESTI ROBLEDO, *op. cit.*, p.463.

⁴⁷ *Cfr.* PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo. *Derecho Fiscal*, 10ª.ed., Editorial Banca y Comercio, México, 2005, p.108.

Al respecto, la autora Doricela Mabarak apunta muy acertadamente *“...si las obligaciones de hacer, no hacer o permitir o tolerar fueran accesorias o secundarias, no procedería ni la exigencia de su cumplimiento , ni la imposición de sanciones por haberlas infringido, ya que al quedar pagada la contribución operaría el principio de derecho que señala: lo accesorio sigue la suerte de lo principal, y si la obligación de pago ya se extinguió porque se cubrió la contribución, las otras obligaciones también se extinguirían automáticamente, pero esto no acontece por la simple y sencilla razón de que esas obligaciones no son accesorias ni secundarias”*.⁴⁸

Por lo tanto, sin negar la importancia de las obligaciones entre sí, evitando no reconocer la calidad de obligación a algunas de las conductas a que está constreñido el contribuyente o sin pensar en que no se pueden clasificar las mismas, nos adherimos a la catalogación de ellas en sustantivas y formales.

Creemos que está división es la correcta, puesto que atiende al contenido de la obligación. En consecuencia, la conducta de dar invariablemente tendrá por objeto entregar una cantidad pecuniaria; las demás, de hacer, no hacer y tolerar, nunca comprenderán al patrimonio de los contribuyentes.

2.3.2.1 Obligaciones formales

Son obligaciones formales porque deben de reunirse las condiciones y requisitos que establece la ley, para que sean válidas. Pueden ser de tres tipos; de hacer, de no hacer y de tolerar. A continuación presentamos algunas de ellas.

- Obligaciones de hacer: registrarse ante la oficina fiscal respectiva (*del SAT*) dentro del plazo, modalidades y condiciones estatuidas (*artículo 27 CFF*); dar aviso a la oficina que corresponda sobre el cambio de: giro, nombre, denominación, razón social, domicilio,

⁴⁸ MABARAK CERECEDO, *op.cit.* p. 168.

régimen de capital social; traslado, clausura, traspaso de un negocio o establecimiento, aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades fiscales, liquidación o apertura de sucesión, cancelación, aviso de apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, de escisión de sociedades así como de fusión de sociedades (*artículos 5-A y 14 del RCFF*); presentar las declaraciones, manifestaciones o avisos conducentes para el control fiscal a que haya lugar por la Hacienda Pública; llevar los libros de contabilidad previstos en la ley (*artículos 28 y 30 del CFF, 27, 28 y 32 RCFF*) , expedir facturas, notas de venta, comprobantes de pago y todos los documentos relacionados con sus operaciones, ingresos y egresos (*artículos 29 CFF y 38 RCFF*); retener y trasladar el monto del gravamen a terceras personas cuando así proceda; presentarse en las oficinas de hacienda cuando sea requerido; señalar el domicilio fiscal (*artículo 18 CFF*) ; dictaminar los estados financieros (*artículo 32-A CFF*); proporcionar información a las autoridades fiscales; solicitar comprobantes; conservar la contabilidad y hacer el entero ante el fisco en forma correcta y oportuna.

- Obligaciones de no hacer: *“Son prohibiciones previstas en la ley, cuya realización acarrea una sanción que puede ser multa o la determinación de contribuciones y accesorios”*.⁴⁹ Se refieren a no infringir los mandatos de las normas de la materia, ya sea por dolo, mala fe o por desconocimiento y son; no cruzar la línea fronteriza o divisoria internacional, sino por los puntos o lugares autorizados legalmente; no alterar los registros contables, notas de venta u omitir expedirlos; evitar abstenerse de registrarse, de hacer

⁴⁹ URESTI ROBLEDO, *op. cit.*, p.468.

manifestaciones, declaraciones, avisos, cambio de giro, traspaso o traslado de un negocio, establecimiento, acto, contrato u operación generadora de la obligación contributiva; no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales; no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados de la documentación que demuestre el pago de la contribución; no alterar o destruir los sellos, marbetes, envolturas y demás medios de control o abstenerse para adquirirlos y adherirlos en los envases o empaques respectivos; no proporcionar datos falsos; no omitir el entero de contribuciones que se hayan recaudado o retenido de los contribuyentes; no llevar doble contabilidad y no oponerse al ejercicio de las facultades de las autoridades.

- Obligaciones de tolerar: se encuentran relacionadas con las actividades de fiscalización que realizan las autoridades hacendarias, para comprobar si se ha cumplido o no con la obligación contributiva y para cerciorarse si hay o no evasión fiscal, ejemplos de estas son la práctica de visitas de inspección en libros, locales, negociaciones, fábricas, documentos, bodegas; que se efectúen avalúos de toda clase de bienes; allegarse las pruebas necesarias para formular denuncias; verificación de mercancías en transporte y actuaciones en el trámite aduanero; permitir la intervención de la caja de la negociación, cuando así lo ordene la autoridad exactora para garantizar un crédito fiscal.

El cumplimiento o incumplimiento de estas obligaciones es trascendente, tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes, puesto que de ello dependerá un efectivo control por parte del fisco o bien una carga más para el contribuyente.

2.3.2.2 Obligaciones sustantivas

Existe consenso entre los especialistas del Derecho Tributario a este respecto, señalando que la única obligación sustantiva de los contribuyentes es la de enterar la contribución conforme lo establezcan las leyes fiscales.

Con el propósito de que este apartado no sea tan escueto, indicaremos algunas notas esenciales de esta obligación.

“Se origina cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

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.

*Igualmente, el contribuyente deberá aplicar la tarifa que corresponda y hacer el pago dentro del plazo o bien en el momento que la ley señale para el efecto”.*⁵⁰

Doctrinalmente, la determinación “... se refiere a la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida”.⁵¹

⁵⁰ Cfr. Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación

⁵¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, *op.cit.*, p. 96.

El autor Delgadillo Gutiérrez, concibe a la tasa o tarifa así: *“pueden ser de cuatro tipos: de derrama, cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, tomando en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas en la ley para el impacto del gravamen; fija, cuando en la ley se expresa la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria; proporcional, cuando se establece un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base; y progresivas, cuando aumentan al aumentar la base”*;⁵² y a la base gravable en esta forma: *“Es el monto o cantidad a la cual debe aplicársele la tasa o tarifa”*.⁵³

Sobre la época de pago, el maestro Delgadillo Gutiérrez indica: *“... es el momento previsto por la ley para que se satisfaga la obligación”*.⁵⁴

Para que la obligación tributaria pueda ser exigible debe satisfacer dos presupuestos: a) determinar el momento del nacimiento, el sujeto obligado y la cuantía en cantidad líquida y b) haberse vencido el plazo de su pago.

Cuando una obligación tributaria se hace exigible por parte de las autoridades fiscales, adquiere la calidad de crédito fiscal, el cual se hará efectivo por medio del procedimiento administrativo de ejecución (PAE).⁵⁵

Son muchos los medios que la ley precisa para su extinción, entre ellos; el pago, la compensación, la prescripción, la caducidad, la condonación, la cancelación, la amnistía fiscal, etc., cabe señalar que algunos no son propiamente medios de extinción de la deuda, puesto que solo impiden el ejercicio de las

⁵² *Ibíd.* p. 98.

⁵³ *Ídem*

⁵⁴ *Ídem*

⁵⁵ El primer párrafo del artículo 145 del CFF dispone: *“Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución”* por su parte el art. 65 del mismo código establece: *“Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación”*.

facultades de cobro de la autoridad o bien, se otorgan por incosteabilidad del cobro o insolvencia del contribuyente.

2.4 Criterios de vinculación entre el sujeto activo y pasivo

La función de ellos dentro de la relación jurídica tributaria, la expresa el maestro Sergio F. De la Garza “... *son elementos de la misma relación tributaria, que se enlaza en sus dos extremos con el sujeto pasivo y con el sujeto activo, con aquél para atribuir una obligación o responsabilidad y con el último para atribuirle un derecho o crédito de naturaleza fiscal*”.⁵⁶

El maestro Rodríguez Lobato afirma “...*llámase criterio de vinculación al señalamiento por la ley de cómo, cuándo, dónde y porqué surge el nexo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación*”.⁵⁷

Otra concepción al respecto es la del Lic. Ortega Maldonado, que siguiendo los argumentos del jurista Manuel E. Thron, nos dice: son “...*todos aquellos elementos o circunstancias de carácter objetivo o subjetivo, de tal relevancia que, al concurrir en la situación jurídica de una persona física o moral, provocan la sujeción de la misma a la potestad tributaria de un Estado*”.⁵⁸

Para que ellos puedan existir, se necesita de la intervención del Poder Legislativo, quien tiene la libertad de elegirlos, ya se trate de impuestos reales o personales.

Cuando recaen sobre impuestos reales; que toman en cuenta las rentas creadas y los bienes situados en su territorio, se les conoce como criterios objetivos o sujeción real. Al contrario, si se gravan los rasgos característicos de la

⁵⁶ DE LA GARZA, *op. cit.*, p. 529.

⁵⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, *op. cit.*, p. 140.

⁵⁸ ORTEGA MALDONADO, *op. cit.*, p. 350.

personalidad, cualquiera que sea la fuente de sus ingresos o bienes, se le llama criterio subjetivo o sujeción personal.

De lo expuesto hasta este momento, podemos inferir que los elementos de vinculación en los impuestos personales son a) la nacionalidad, b) el domicilio y c) la residencia.

- a) La nacionalidad: se identifica como el vínculo jurídico que une a la persona con el Estado, conforme a él, las personas nacionales de un país están obligadas a contribuir para los gastos públicos, independientemente de donde tengan su domicilio, residencia o cuál sea el lugar de origen de sus ingresos o dónde estén ubicados sus bienes. En la actualidad carece de relevancia para el sistema fiscal de México, ya que no existe disposición legal que lo sustente.
- b) El domicilio: sirve para precisar el lugar exacto en donde se presume que está asentada una persona, para que, conforme a él, se determine en dónde y ante que autoridades van a cumplir sus obligaciones.⁵⁹
- c) La residencia: de acuerdo con este criterio, se puede saber cuando un contribuyente se encuentra dentro de la jurisdicción de las autoridades exactoras, así como se puede especificar el lugar donde se realiza el hecho generador.

Por otro lado, los elementos de vinculación en los impuestos reales son a) la fuente de riqueza, b) el establecimiento permanente y c) la base fija.

- a) La fuente de riqueza: se puede hablar igualmente de fuente de ingresos, una regulación sobre ellos la tenemos en los artículos 141 a 171 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Implica que los

⁵⁹ *Vid. infra* apartado 2.5 de esta investigación.

contribuyentes están obligados al pago de contribuciones en un país si en él se origina el ingreso gravado o se ubican los bienes objeto del impuesto.

- b) El establecimiento permanente: es el criterio utilizado para definir las obligaciones tributarias de una persona no residente en el país, que ejerce actividades industriales o comerciales en territorio nacional, o mejor dicho, que tiene ingresos por las actividades que realiza, atribuibles al establecimiento situado en territorio nacional.
- c) La base fija: *“...constituye un elemento de vinculación del impuesto sobre la renta para los residentes en el extranjero que cuenten con un lugar o base en el país, a través del cual presten servicios personales independientes. La distinción entre establecimiento permanente y base fija, viene dada en función del tipo de actividad que desarrolle en nuestro país el residente en el extranjero; si se realizan actividades empresariales se habla de establecimiento permanente, y por el contrario, cuando el residente presta servicios personales independientes, se ubica dentro del concepto de base fija.”*⁶⁰

2.5 El domicilio

Sobre la importancia del domicilio fiscal, el Lic. De la Garza explica: *“Para el Derecho Tributario, el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de qué autoridad pueden establecerse relaciones de carácter formal. Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las*

⁶⁰ CARDENAS ELIZONDO, Francisco. *Introducción al estudio del Derecho Fiscal*, 2ª.ed., Porrúa, México, 1997, pp. 157-158.

*autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la normalidad de los casos, cumplir sus obligaciones”.*⁶¹

En contraste con el Derecho Civil, las disposiciones del Derecho Tributario no contienen una definición de lo que es el domicilio de los contribuyentes; sin embargo, de sus normas extraemos las siguientes características:

- a) La presunción de él atiende a las actividades de los contribuyentes
- b) Será diferente para las personas físicas y las morales
- c) Las personas no pueden elegirlo libremente, sino que tienen que regular su situación conforme a las normas que al efecto se establezcan.
- d) En él se puede llevar a cabo el ejercicio de derechos de los contribuyentes.
- e) De él depende la sujeción de la persona para la aplicación de la ley y para el cumplimiento de las obligaciones.

Ante la ausencia de un concepto legal, los autores Quintana Valtierra y Rojas Yáñez nos ofrecen el siguiente “...es el lugar donde la autoridad puede controlar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.⁶²

El Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito ha sostenido que el domicilio fiscal no es cualquier lugar en el que se encuentre al sujeto pasivo, sino aquél en el que se cumpla alguno de los supuestos del artículo 10 del CFF. A continuación citamos su tesis:

DOMICILIO FISCAL. La circunstancia de que los auditores hubieren encontrado a la visitada en el lugar señalado en la orden de visita, no implica necesariamente que ese sitio sea el domicilio fiscal de ésta, ya que el carácter de domicilio fiscal no se rige por el lugar donde se localice, habite o viva el obligado, sino por aquel en el que tenga el principal asiento de sus negocios, el que utilice como base fija para el desempeño de sus actividades o el principal asiento de estas, de conformidad con lo dispuesto con el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación. Octava Época, Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL

⁶¹ DE LA GARZA, *op. cit.*, p. 537.

⁶² QUINTANA VALTIERRA y ROJAS YAÑEZ. *op. cit.*, p. 177.

SEXTO CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VIII, Septiembre de 1991, Página: 130.

En relación a ello, el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación preceptúa:

Artículo 10.- *Se considera domicilio fiscal:*

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

II. En el caso de personas morales:

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

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

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

Sobre este precepto, el maestro Arrijoa Vizcaíno comenta: “Como puede advertirse, el Código, correctamente a nuestro juicio, se inclina por considerar

como domicilio para efectos fiscales el lugar en donde se lleven a cabo las actividades que dan origen al pago de contribuciones, es decir, el sitio en el que se realizan las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias y destaca siempre la base fija, asiento principal o administración principal de la persona física o moral que asume el carácter de sujeto pasivo.

*Este planteamiento nos parece adecuado y lógico, toda vez que si las contribuciones o tributos derivan de la realización de actividades empresariales, negocios, prestación de servicios, etc., debe atenderse para fijar el domicilio fiscal al lugar en donde preponderantemente tales actos se lleven a cabo, evitando así que los particulares sufran innecesarios, y a veces indebidos, actos de molestia en sus domicilios particulares”.*⁶³

En consecuencia, ni la voluntad del contribuyente, ni el domicilio manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, son suficientes para determinarlo, tal como lo ha dicho el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito:

DOMICILIO FISCAL. SU DETERMINACIÓN DEBE REALIZARSE CONFORME AL CONTENIDO DEL ARTÍCULO 10 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN RELACIÓN CON LAS CONSTANCIAS DEL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR, CON INDEPENDENCIA DE QUE COINCIDA O NO CON EL MANIFESTADO ANTE EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES. El legislador ordinario en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación define y clasifica al domicilio fiscal dependiendo de si se trata de personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, pero destacando en todos los casos como criterio prevaleciente de asignación, aquel lugar donde se encuentre el principal asiento de los negocios, o bien, aquel en el que se encuentre la administración principal del negocio. De manera que para la práctica de las diligencias de la autoridad hacendaria, el legislador la facultó para realizarla en el domicilio fiscal en que se encuentre real y materialmente la administración principal y no en cualquier otro domicilio convencional. En ese tenor, cuando de las constancias del juicio de nulidad se advierta que los actos del procedimiento fiscalizador de donde derivó el crédito fiscal impugnado se llevaron a cabo en el lugar que el contribuyente utiliza para el desempeño de sus actividades, o bien, en donde se encuentra el principal asiento de sus negocios, sea porque éste atendió personalmente algunas de las actuaciones relativas a dicho procedimiento o manifestó no tener

⁶³ ARRIJOA VIZCAINO, *op. cit.*, pp. 190.

otros locales, sucursales o bodegas, aquél debe reputarse como su domicilio fiscal; máxime si en tal lugar pudieron llevarse a cabo, por contar con los elementos necesarios, los actos de revisión por parte de la autoridad para verificar el cumplimiento de sus obligaciones y el incoado no negó que allí fuese su domicilio fiscal. Lo anterior, con independencia de que los datos de éste no coincidan con los proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes, pues el lugar que debe considerarse como domicilio fiscal no queda sujeto a la voluntad del particular o a lo que éste señale ante la autoridad hacendaria, sino a las hipótesis del mencionado numeral 10; más aún si se atiende a que el normativo 136, párrafo segundo, del citado código establece que las notificaciones se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del referido registro o en el domicilio fiscal que le corresponda de acuerdo con el aludido artículo 10, de lo que se concluye que el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes no es siempre el domicilio fiscal, pues de otro modo no se explica la conjunción disyuntiva "o", contenida en el señalado precepto 136, párrafo segundo, respecto de las dos hipótesis que prevé. Registro No. 171780, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI, Agosto de 2007, Página: 1624, Tesis: VI.3o.A.295 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 92/2007. Adrián Flores Mino. 4 de mayo de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: José Faustino Arango Escámez.

Apoyan el anterior criterio, las últimas líneas del primer párrafo del artículo 27 del Código Fiscal Federal:

***Artículo 27.** (...) La autoridad fiscal podrá considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en el que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, cuando el manifestado en las solicitudes y avisos a que se refiere este artículo no corresponda a alguno de los supuestos de dicho precepto.⁶⁴*

Finalmente, si los contribuyentes quieren cambiar el lugar manifestado como su domicilio fiscal, deberán presentar los avisos correspondientes ante las oficinas de las autoridades hacendarias

⁶⁴ Cfr. Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

No obstante, dicho requisito es insuficiente para tenerlo por cambiado, cuando el nuevo domicilio no coincide con las hipótesis del artículo 10 del CFF. En este sentido se dictó esta tesis:

DOMICILIO FISCAL. EL SIMPLE AVISO DE SU CAMBIO POR EL CONTRIBUYENTE NO ES SUFICIENTE PARA TENER COMO NUEVO EL AHÍ SEÑALADO. El legislador ordinario en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación define y clasifica al domicilio fiscal dependiendo de si se trata de personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, pero destacando en todos los casos como criterio prevaleciente de asignación, aquel lugar donde se encuentre el principal asiento de los negocios, o bien, aquel en el que se encuentre la administración principal del negocio. De manera que para la práctica de las diligencias de la autoridad hacendaria, el legislador la facultó para realizarla en el domicilio fiscal en que se encuentre real y materialmente la administración principal y no en cualquier otro domicilio convencional; tal premisa cobra importancia porque lo que pretendió el legislador es no coartar el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y en especial las diligencias propias de su ámbito de competencia y, para ello, les otorgó facultades para constatar su veracidad; por lo que si bien el artículo 27 del mismo ordenamiento legal y el diverso 14, fracción II, de su reglamento, establecen en favor del contribuyente la posibilidad de efectuar cambios de su domicilio fiscal mediante el aviso respectivo, debe concluirse que el simple aviso de cambio de domicilio de un contribuyente no es suficiente para tener como nuevo el ahí señalado, ya que debe implicar de manera real y material el traslado de la administración principal del negocio. Registro No. 173312, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Febrero de 2007, Página: 1450, Tesis: VI.3o.A. J/61, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 208/2003. Administradora Local Jurídica de Puebla Sur. 19 de febrero de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretario: Roberto Carlos Moreno Zamorano.

Amparo directo 380/2004. Plutarco Escobar Nava. 17 de febrero de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Del Pilar Núñez González. Secretario: José Fernández Martínez.

Amparo en revisión 529/2005. Ponderosa Textil, S.A. de C.V. 23 de febrero de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Juan Carlos Ríos López.

Amparo directo 164/2006. Lapsolite, S.A. de C.V. 25 de mayo de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretario: Alejandro Ramos García.

Amparo directo 375/2006. Club Social y Deportivo San Manuel, S.A. de C.V. 30 de noviembre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretario: Clemente Delgado Salgado.

Resultando entonces, que el domicilio fiscal de una persona, ya sea física o moral, atenderá a situaciones materiales y verificables, y no únicamente a lo que los contribuyentes manifiesten a las autoridades exactoras.

2.6 La capacidad de ejercicio

Hablar de capacidad en materia tributaria conlleva dos supuestos; el primero relativo a la posibilidad del contribuyente para sufragar las contribuciones a que esté obligado; el segundo, relacionado con los atributos inherentes a la persona como sujeto de derecho, esto es, la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones.

La primera hipótesis ya fue analizada, con motivo de los comentarios al artículo 31-IV constitucional; por lo que ahora nos avocaremos al estudio de la segunda.

Dentro de las disposiciones fiscales no se hace una regulación precisa de la capacidad de las personas, en oposición a lo que sucede en el Derecho Civil, donde se distingue entre capacidad de goce y de ejercicio.

Sin embargo, debemos decir que la distinción del Derecho Común produce efectos similares en el campo tributario; dependiendo si se trata del aspecto sustantivo o del formal.

En efecto, para el aspecto sustantivo es trascendente la capacidad de ejercicio únicamente para que se actualice el hecho generador, en aquellos actos

jurídicos gravados que la requieran; no así para que nazca la obligación de pago, pues ella depende en exclusiva de la ley impositiva.⁶⁵

Para el aspecto formal es prácticamente imprescindible la capacidad de ejercicio, porque de ella depende la actuación ante las autoridades hacendarias; así pues, si un menor de edad o un interdicto comparece por sí mismo, todo procedimiento deberá ser suspendido hasta que se les designe un tutor.⁶⁶

En cuanto a la capacidad de goce, no tiene implicaciones especiales dentro de nuestra materia.

⁶⁵ *Cfr.* DE LA GARZA, *op. cit.*, pp. 533-534 y ORTEGA MALDONADO, *op. cit.*, p. 353

⁶⁶ *Vid.* QUINTANA VALTIERRA y ROJAS YAÑEZ. *op. cit.*, p. 181.

CAPITULO TERCERO

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL

3.1 Fundamento Constitucional y legal

Para entender el contenido de las facultades de las autoridades fiscales, hay que tener presente cual es el objetivo y la finalidad de las mismas; sobre el particular, el INDETEC¹ ha dicho: “...*el control del cumplimiento tributario es el objetivo de la autoridad fiscal, en tanto que su finalidad es la recaudación*”.²

Este argumento, vertido por uno de los organismos en materia de coordinación fiscal,³ nos hace pensar en aquella frase que reza “*El fin justifica los medios*”, por lo que las autoridades administrativas deberán de tener sumo cuidado para que en el cumplimiento de dicha finalidad, no se vulneren los derechos consagrados a favor de los contribuyentes.

Aunque la ley no hace una clasificación expresa de las facultades de las autoridades fiscales; los doctrinarios de nuestra materia han identificado varios tipos de ellas, con naturaleza y contenido distinto.

La sistematización más aceptada es la que presenta el maestro De la Garza, quien señala que las facultades de la autoridad fiscal se desarrollan mediante procedimientos; que pueden ser: *de control y fiscalización; de determinación; relacionados con el reembolso y la extinción de los créditos fiscales; coercitivos; de ejecución forzosa y de impugnación*.⁴

¹ Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas.

² INDETEC. *Aspectos Jurídicos de las Visitas Domiciliarias (Guía Básica del Curso)*, México, 1991, p. 19.

³ *Vid.* artículo 16 de la Ley de Coordinación Fiscal.

⁴ *Cfr.* DE LA GARZA, *op. cit.*, pp. 729-865.

En cuanto a nuestro estudio y para mejor entendimiento, nos enfocaremos al análisis de las facultades de comprobación (*también conocidas como facultades de fiscalización*); ya que es al inicio o durante el desarrollo de las mismas cuando puede presentarse la figura central de nuestra investigación: el aseguramiento precautorio.

Por facultad de comprobación debemos entender, según el Lic. Martínez Bahena, “...la acción llevada a cabo por el personal de la autoridad fiscal, facultado en el Código Fiscal de la Federación para verificar el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes o terceros vinculados a la obligación fiscal”.⁵

El concepto reproducido describe lo que sucede en los hechos con la facultad de comprobación, aunque ello no significa que sea la realidad legal.

Así lo expresa el investigador Margáin Manautou “...sólo quienes son autoridades fiscales pueden ejercer éstas facultades, no así quienes son auxiliares de ellas”.⁶

Este argumento se ve reforzado con la amplia gama de disposiciones legales que otorgan dichas facultades a quien tenga la calidad de autoridad fiscal, nunca para el personal que labora con ellas.⁷

Un concepto más preciso sobre la fiscalización nos la proporciona el maestro De la Garza, quien citando al jurista Martínez Vera señala: “Es la acción llevada a cabo por los agentes del Fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han

⁵ MARTINEZ BAHENA, José Luís. *Análisis Jurídico de la visita domiciliaria como medio de comprobación fiscal*, 2ª.ed., Sista, México, 1990, p. 221.

⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Facultades de comprobación fiscal*, 2ª.ed., Porrúa, México, 2001, p. 2.

⁷ Cfr. Título tercero del CFF, Título segundo Capítulo noveno de la LISR, Capítulo sexto de la LIESPYS, entre otras.

*cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes”.*⁸

En consecuencia, las facultades de decisión para llevar a cabo estas atribuciones solamente podrán ejercerlas quienes estén investidos con el carácter de autoridad, por lo que sus agentes (*o auxiliares*) necesitarán autorización expresa para ejecutar cualquier acto material que implique el ejercicio de ellas.

Sirven de apoyo a lo anterior la siguiente tesis jurisprudencial:

VISITAS DOMICILIARIAS. LA ACTUACIÓN DEL VISITADOR DESIGNADO PARA SU PRÁCTICA, NO IMPLICA UNA COMPETENCIA DIRECTA, O LA DELEGACIÓN DE FACULTADES PROPIAS QUE CORRESPONDEN AL ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL, SINO UNA FUNCIÓN COMO ÓRGANO AUXILIAR DE ÉSTE. Si bien de lo dispuesto en los artículos 42, fracción III y 43, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, 7o., fracción VII, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 41, primero y segundo párrafos, apartado B, fracción IV, y último párrafo, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, no se desprenden la existencia y competencia legales del visitador, tampoco pasa inadvertido que la facultad originaria de practicar las visitas domiciliarias, así como las consecuencias de derecho que resulten, recaen directamente sobre la responsabilidad del administrador local de Auditoría Fiscal, quien, además, está autorizado para designar a dicho personal como un órgano auxiliar, con el propósito de que la lleve a cabo, máxime que el referido numeral 41, último párrafo, así lo establece. De lo anterior se concluye, que la actuación de este personal de apoyo en la realización de esa facultad de comprobación de las obligaciones fiscales, no implica una competencia directa, pues el hecho de que el administrador local lo designe, no significa que esté delegando, o confiriendo una función que le es propia, sino que únicamente actúa como un órgano auxiliar de aquél, por lo que no se actualiza la causal de nulidad contemplada en el numeral 238, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación. Revisión fiscal 73/2000. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras. 5 de enero de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Graciela Guadalupe Alejo Luna. Secretaria: Laura Elvira Cárdenas Mateos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL SÉPTIMO CIRCUITO.

Definidas las facultades de comprobación y determinados los sujetos a quienes corresponde ejercerlas, surgen nuevas dudas, pues se debe establecer el

⁸ DE LA GARZA, *op, cit.*, p. 729.

tipo de atribución de que se trata, esto es; si estamos frente a una facultad discrecional o bien una reglada.

El maestro Acosta Romero define a las facultades discrecionales así: *“Consiste en la facultad que tienen los órganos del Estado para determinar su actuación o abstención y, si deciden actuar, qué límite le darán a su actuación, y cuál será el contenido de la misma”*⁹; por otra parte nos dice que la facultad reglada *“... es aquella que la ley otorga y exige imperativamente al órgano, su cumplimiento, es una obligación ineludible”*.¹⁰

Con la definición revisada, podemos afirmar que el ejercicio de las facultades de comprobación es una facultad discrecional, puesto que el momento o la oportunidad en que deberán efectuarse lo decide la autoridad misma.

Lo anterior también ha sido sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

ACTO DISCRECIONAL Y ACTO REGLADO DE LA ADMINISTRACION. SUS DIFERENCIAS. SITUACION JURIDICA DEL GOBERNADO FRENTE A ELLOS.

De acuerdo con la doctrina y con los criterios de los tribunales, se está en presencia de un acto formado por elementos puramente reglados, cuando una vez realizado el supuesto previsto en la norma jurídica y satisfechos los requisitos que ella prevé, la autoridad administrativa está obligada a actuar en el sentido predeterminado en la misma norma, sin posibilidad de elección. Esto significa que la norma no solamente fija ciertos elementos de validez del acto, como son la competencia de la autoridad, la forma que debe revestir la resolución y la finalidad que debe perseguir, sino además el otro elemento de validez del acto, que es su contenido. Un ejemplo podría ser lo dispuesto por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación que regula la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, dado que una vez realizado el supuesto de la norma, consistente en que el particular presente su solicitud acompañada de los documentos que acredite la garantía del interés fiscal, la autoridad administrativa competente deberá conceder la suspensión sin tener libertad de elección. Por el contrario, existe discrecionalidad cuando, una vez realizado el supuesto de la norma, la autoridad administrativa goza de la libertad de elegir, entre varias posibilidades, la que le parezca más conveniente al interés público. Dicho de otro modo, la norma establece únicamente los elementos de validez del acto relativo a la competencia, a la forma y a la finalidad,

⁹ ACOSTA ROMERO, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo, primer curso*, 9ª.ed., Porrúa, México, 1990, p.

¹⁰ *Ibidem*, p.

más no así el contenido, pues éste deberá ser determinado por la Administración atendiendo a cuestiones de conveniencia. Tal es el caso de la autorización para pagar a plazo un crédito fiscal, pues una vez realizado el supuesto de la norma, consistente en que un contribuyente que reúna los requisitos previstos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación presente una solicitud, la propia ley determina la autoridad competente para conocer de la solicitud, la forma que debe revestir la resolución que le recaiga y la finalidad que debe perseguir, pero deja en libertad a la autoridad de elegir entre conceder la autorización o no concederla, según lo estime conveniente o inconveniente para el interés público. En estas condiciones, tratándose de actos compuestos solamente por elementos reglados, el particular que se coloque en la hipótesis legal, cumpliendo con todas las exigencias de la norma, tendrá derecho a que la autoridad se conduzca en el sentido dictado en la ley, ya que ésta no tiene alternativa, por lo que si no sucede así, el afectado tendrá acción para exigir su cumplimiento forzoso ante los tribunales quienes tienen facultades para examinar todos los elementos del acto, incluso su contenido. Pero no ocurre igual, cuando la autoridad goza de discrecionalidad pues entonces, aunque el particular se encuentre colocado en la hipótesis legal y cumpla con todas las exigencias de la norma, sólo tendrá derecho a que se resuelva su petición pero no tendrá derecho a que la administración se conduzca en un sentido determinado, ya que ésta puede legítimamente elegir entre varias posibilidades por razones de conveniencia. Séptima Época, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 205-216 Sexta Parte, Página: 28

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 297/86. Recuperadora de Limas de Acero, S. A. 15 de abril de 1986. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

Nota: En el Informe de 1986, la tesis aparece bajo el rubro "ACTIVIDAD DISCRECIONAL Y ACTIVIDAD REGLADA DE LA ADMINISTRACION. SUS DIFERENCIAS. SITUACION JURIDICA DEL GOBERNADO FRENTE A ELLAS".

No obstante que se trata de facultades discrecionales otorgadas a favor de la autoridad fiscal, no debe entenderse que las mismas son omnímodas, o sea, que las autoridades pueden hacer todo aquello que resulte necesario para la consecución de sus finalidades; ellas se ven limitadas por las garantías individuales que consagra la Constitución Política de México como lo son: la garantía de audiencia, la de legalidad, de igualdad, entre otras.

El fundamento constitucional de las facultades de comprobación se encuentra en el artículo 16 párrafos primero y onceavo, éste en relación con el octavo del mismo, que prescriben:

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.*

(...)

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.

(...)

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 (...)

“Para hacer el estudio de las disposiciones contenidas en este precepto, se ha dividido el estudio del artículo 16 Constitucional en dos partes. La primera, de carácter general, comprende el análisis de la garantía de legalidad de los actos de autoridad que establece el párrafo primero; en la segunda se deben contemplar las condiciones específicas que se señalan para determinados actos de autoridad, entre ellos: la visita domiciliaria.”¹¹

Comenzaremos haciendo el análisis de los requisitos exigidos para todo acto de autoridad en el párrafo primero de este numeral, o en otras palabras, el principio de legalidad.

Este principio, tiene sus orígenes modernos en el pensamiento de los filósofos y juristas de la Ilustración para quienes la ley era la expresión de la

¹¹ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, 14^a.ed., tomo I, Porrúa-UNAM, México, 1999, p. 148.

*voluntad general, de la razón y de la soberanía; y por lo mismo, a ella debían sujetarse los actos de autoridad.*¹²

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho diversas interpretaciones sobre el primer párrafo del artículo 16 constitucional, entre ellas las siguientes: *“...las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite”, “...dentro del sistema legal que nos rige, ninguna autoridad puede dictar disposición alguna que no encuentre apoyo en un precepto de la ley”, “...el requisito de fundamentación y motivación exigido por el artículo 16 constitucional (...) implica una obligación para las autoridades, de cualquier categoría que éstas sean, de actuar siempre con apego y a las leyes y a la propia Constitución (...)”, “...dentro de nuestro régimen constitucional, las autoridades no tienen más facultades que las que expresamente les atribuye la ley”, y que “...los actos de autoridades administrativas que no estén autorizados por ley alguna, importan violación de garantías”.*¹³

Las condiciones que el artículo 16 establece para todo acto de autoridad que ocasione molestias a los gobernados son *“...de observancia obligatoria para las autoridades administrativas, aun frente a la existencia de un texto legal que pretendiera restringir este mínimo de condiciones”,*¹⁴ específicamente: a) que se exprese por escrito; b) que provenga de autoridad competente, y c) que en el documento escrito en el que se manifieste, se funde y motive la causa legal del procedimiento.

a) Que se exprese por escrito.

“Es una condición esencial para que pueda haber certeza sobre la existencia del acto y para que el afectado pueda conocer con precisión de cuál

¹² *Ibíd.* p. 151.

¹³ *Ídem*

¹⁴ CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela. *Las visitas domiciliarias de carácter fiscal*, Themis, México, 1996, p. 10.

*autoridad proviene el acto y cuál es el contenido y las consecuencias jurídicas de éste. La omisión de este requisito tiene como consecuencia que el afectado por el acto de autoridad no sólo no esté obligado a obedecerlo, sino que, además, debe ser protegido a través del juicio de amparo, por la inconstitucionalidad manifiesta del acto”.*¹⁵

Sobre la importancia de este requisito, los autores Cartas Sosa y Ayala Vallejo, citando al tratadista Eduardo Ruíz, nos dicen:

*“Otra de las condiciones impuestas por el artículo 16 a las autoridades en sus procedimientos es que la orden se consigne por escrito. De esta manera, la autoridad que expide el mandamiento facilita al interesado los medios de exigir la responsabilidad, si no procede conforme a la Ley. Y como en la orden debe expresarse el nombre de la persona comisionada para llevarla a cabo, el interesado está en aptitud de cerciorarse de si esa persona es en verdad un agente de autoridad o un individuo privado, a fin de evitar que los particulares usurpen funciones públicas o cometan el delito de allanamiento de morada, casos punibles, conforme a nuestra legislación”.*¹⁶

Hay que tener presente que aún cuando un acto se ostente como de autoridad, sea formulado por escrito y se determinen las consecuencias que puede aparejar el no acatamiento del mismo, no es suficiente para que sea obligatorio, además, debe contener la firma autógrafa del funcionario que lo emite, ser notificado conforme a la ley y entregarse al destinatario del mismo.

Tal como lo sustentan los siguientes argumentos: *“El mandamiento escrito debe contener la firma original o autógrafa de la autoridad competente que emita el acto de molestia, por ser sólo ese tipo de firma lo que le da autenticidad al documento en el que se expresa el acto; por la misma razón, cuando en el documento no aparezca la firma original o autógrafa de la autoridad, o aparezca*

¹⁵ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *op. cit.*, p. 153.

¹⁶ CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO, *op. cit.*, p. 11.

pero en facsímil, impresa o en cualquier otra forma de reproducción, no se satisface la condición de que el acto conste por escrito.

Para que pueda cumplir con la finalidad de la exigencia del documento escrito, es necesario que aquél se notifique adecuadamente al afectado”.¹⁷

“Por último, para que el particular afectado por un mandamiento (de autoridad) esté en condiciones de conocer la competencia, fundamentación, motivación y demás requisitos constitucionales que protegen la intimidad individual, resulta imprescindible la entrega (del mismo) al gobernado”.¹⁸

b) Que provenga de autoridad competente.

Sobre la garantía que establece dicho precepto, ella “...conciernen sólo a la competencia del órgano del Estado, con exclusión de cualquier consideración sobre la legitimidad de la persona a cuyo cargo se encuentre dicho órgano”.¹⁹

A decir del maestro Margain Manautou: “Por autoridad competente se entiende que es aquella que por ley o reglamento tenga conferida la facultad que esté ejerciendo. Si la facultad o facultades se la otorga una ley, entonces el reglamento de ejecución no puede ampliarla (s), porque estaría excediéndose de lo que ella señala e introduciendo la incertidumbre o inseguridad en perjuicio de los gobernados”.²⁰

¹⁷ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *op. cit.*, p. 153.

¹⁸ CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO, *op. cit.*, p. 14.

¹⁹ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *op. cit.*, p. 153.

²⁰ MARGAIN MANAUTOU, *op. cit.*, p. 19.

En cuanto a la competencia de las autoridades, es interesante el fenómeno de su origen y transmisión a través de los órganos de gobierno; el maestro Margain Manautou nos describe como sucede ello: *“La Constitución delega en el Poder Legislativo; éste delega en el Poder Ejecutivo; éste delega en los Secretarios de Estado y Jefes de Departamento Administrativo y, por último, éstos delegan sus facultades en otros funcionarios, inclusive las que el Ejecutivo asignó a determinados titulares de unidades administrativas”*.²¹

Por lo tanto, si bien es cierto que se pueden delegar las facultades de un superior jerárquico a un inferior, al momento de ejecutar un acto de molestia en ejercicio de facultades de comprobación, debe acreditarse que la competencia le ha sido conferida, de lo contrario, el acto que se emita estará viciado desde su origen.

Así lo ha manifestado el Pleno de la SCJN:

COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACION ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.

Haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación. De lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta 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 su actuación se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y es conforme o no a la Constitución o a la ley; para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecue exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley fundamental o la secundaria. Octava Época, Instancia: Pleno, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 77, Mayo de 1994, Tesis: P. /J. 10/94, Página: 12

Contradicción de tesis 29/90. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tribunal (en la actualidad Primero) Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 17 de junio de 1992.

²¹ *Íbidem* p. 21

Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Carlos de Silva Nava. Secretario: Jorge D. Guzmán González.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el martes diecinueve de abril en curso, por unanimidad de dieciséis votos de los señores Ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Miguel Ángel García Domínguez, Carlos Sempé Minvielle, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número 10/1994, la tesis de jurisprudencia que antecede. El señor Ministro Miguel Ángel García Domínguez integró el Pleno en términos de lo dispuesto en el artículo tercero de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y en virtud del Acuerdo Plenario de cinco de abril del año en curso. Ausentes: Noé Castañón León, Atanasio González Martínez, José Antonio Llanos Duarte e Ignacio Magaña Cárdenas. México, Distrito Federal, a veintidós de abril de mil novecientos noventa y cuatro.

En resumen, una autoridad será competente cuando cuente con facultades para ejecutar actos de molestia, ya sea que las atribuciones sean propias o le hayan sido delegadas. Deberán tener su origen en una ley, reglamento o acuerdo delegatorio de facultades y en su ejercicio siempre deberá de acreditarse que se cuenta con ellas, a fin de respetar el principio de legalidad y seguridad jurídica que consagra el primer párrafo del artículo 16 constitucional.

- c) Que en el documento escrito en el que se manifieste, se funde y motive la causa legal del procedimiento.

*“La motivación de los actos de autoridad es una exigencia esencial para tratar de establecer sobre bases objetivas la racionalidad y la legalidad de aquellos; para procurar eliminar, en la medida de lo posible, la subjetividad y la arbitrariedad de las decisiones de autoridad; para permitir a los afectados impugnar los razonamientos de éstas y al órgano que debe resolver la impugnación, determinar si son fundados los motivos de inconformidad”.*²²

²² *Ibíd.* p. 158.

*“La exigencia de fundamentación ha sido entendida como el deber que tiene la autoridad de expresar, en el mandamiento escrito, los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad; y la exigencia de motivación ha sido referida a la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que se basa se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar. Como puede observarse, ambos requisitos se suponen mutuamente, pues no es posible lógicamente citar disposiciones legales sin relacionarlas con los hechos de que se trate, ni exponer razones sobre hechos que carezcan de relevancia para dichas disposiciones”.*²³

Lo anterior se encuentra referido principalmente a las facultades regladas de las autoridades, en donde una vez que se materializa el supuesto contenido en las normas, la autoridad debe aplicar, ineludiblemente, las consecuencias que la misma prescribe.

Por consiguiente, es menester determinar si estos requisitos también son obligatorios en tratándose de facultades discrecionales y cual es el objeto de ellos.

En cuanto al objeto que se persigue con la motivación de los actos discrecionales, el maestro Miguel Carbonell señala: *a) hacer del conocimiento de la persona afectada las razones en las que se apoya el acto (...)* *b) aportar la justificación fáctica del acto en razón del objetivo para el cual la norma otorga la potestad que se ejerce en el caso concreto;* *c) permitir al afectado interponer los medios de defensa existentes, si lo considera oportuno.*²⁴

Sobre la fundamentación y motivación de los actos discrecionales, como lo son los que se dictan en ejercicio de las facultades de comprobación, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha dicho:

²³ *Ibíd.* pp. 158-159.

²⁴ CARBONELL, *op. cit.*, p. 697.

FACULTADES DISCRECIONALES, OBLIGACIONES QUE DEBE CUMPLIR LA AUTORIDAD, CUANDO ACTUA EN EJERCICIO DE.

Cuando la autoridad administrativa actúa en ejercicio de facultades discrecionales y tiene una libertad más amplia de decisión, esto no le otorga una potestad ilimitada, debiendo en todo caso la autoridad, dentro de una sana administración, sujetarse en sus actos autoritarios a determinados principios o límites como son, la razonabilidad que sólo puede estar basada en una adecuada fundamentación del derecho que la sustenta, así como en una motivación, aún mayor que en el acto reglado, que tiene por objeto poner de manifiesto su juridicidad; asimismo, debe estar apoyado o tener en cuenta hechos ciertos, acreditados en el expediente relativo, o públicos y notorios y, finalmente, ser proporcional entre el medio empleado y el objeto a lograr. Octava Época, Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VIII, Octubre de 1991, Página: 181

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1214/91. Justo Ortego Ezquerro. 13 de junio de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Fernando A. Ortiz Cruz.

Derivado de lo anterior, el cumplimiento de la garantía de legalidad se vuelve más estricto, puesto que la autoridad deberá demostrar fehacientemente: a) que existen los elementos necesarios para motivar el ejercicio de sus facultades discrecionales, b) que cuenta con la atribución discrecional misma, para estar en aptitud de valorar las circunstancias y decidir si aplica o no algún efecto jurídico y c) que existe proporción entre las consecuencias que la autoridad emplea y los hechos que motivaron su actuación.

Aún cuando la conducta del contribuyente reúna los requisitos exigidos en una norma que otorga facultades discrecionales, no podrá exigir que se le aplique una consecuencia que lo beneficie, puesto que la misma también estará sujeta a las consideraciones de la autoridad; aunque en estos casos, también subsiste el principio de legalidad, puesto que la respuesta que dé la autoridad, concediendo o negando lo pedido, deberá estar correctamente fundada y motivada.

Para considerar un acto de autoridad debidamente fundado y motivado, se deben mencionar en él: los artículos de la ley, tanto en su aspecto sustantivo

como adjetivo, sus fracciones, incisos y subincisos, en caso de que el precepto se encuentre dividido en esta forma; así como los preceptos que otorguen competencia a la autoridad, ya se trate de una resolución definitiva o de “*mero trámite*”.²⁵

Una vez que hemos concluido el análisis de la garantía de legalidad, toca el turno de hacer lo mismo en cuanto a las condiciones específicas que se señalan para determinados actos de autoridad, entre ellos: la visita domiciliaria.

El estudio que emprenderemos sobre estos requisitos, que se consignan en el párrafo undécimo del artículo 16 de la CPEUM, lo haremos conjuntamente con los que se exigen para las órdenes de cateo, previstos en el párrafo octavo del mismo precepto; pues este numeral ordena expresamente que se acaten adicionalmente esas formalidades.²⁶

Podemos extraer de los párrafos anotados varios elementos:

- Contienen supuestos de excepción al principio de inviolabilidad del domicilio: los cateos y las visitas domiciliarias.

Por inviolabilidad del domicilio debemos entender, siguiendo al maestro Carbonell: “... *la imposibilidad jurídica de que cualquier autoridad o particular ingrese sin permiso en una vivienda o un local de cualquier tipo*”.²⁷

El principio de inviolabilidad del domicilio se asegura a través del establecimiento en la legislación de ciertos requisitos que las autoridades deben cumplir para que su intromisión en la vivienda o local de un particular no sea

²⁵ Cfr.: FUNDAMENTACION. CARACTERISTICAS DEL ACTO DE AUTORIDAD CORRECTAMENTE FUNDADO. FORMALIDAD ESENCIAL DEL ACTO ES EL CARACTER CON QUE LA AUTORIDAD RESPECTIVA LO SUSCRIBE Y EL DISPOSITIVO, ACUERDO O DECRETO QUE LE OTORQUE TAL LEGITIMACION.

²⁶ Vid. *Supra contenido de este precepto*, pp. 102-103.

²⁷ CARBONELL, *op. cit.*, p. 711.

arbitraria; incluso, se han formulado hipótesis de delitos para protegerlo de los particulares.

Existe una polémica en cuanto a la determinación del bien jurídico que se protege con esta garantía; a lo que el maestro Carbonell dice: *“...hay dos bienes jurídicos que la inviolabilidad del domicilio preserva: uno es el libre disfrute de la vivienda y otro es el derecho a la vida privada”*.²⁸

Nos parece acertada la observación de este autor, puesto que del texto mismo del artículo 16 constitucional puede inferirse que se trata de una protección tanto al lugar como a las actividades que se llevan a cabo dentro de él.

Los autores Cartas Sosa y Ayala Vallejo exponen la justificación de las excepciones en comento en estas palabras: *“...en estos casos excepcionales la esfera de privacidad, representada por el domicilio, debe ceder ante la presencia de un interés general más importante, a saber: el correcto cumplimiento de determinadas obligaciones en la que está interesada directamente la colectividad, ya que afectan o pueden afectar su existencia misma. Así, por lo que se refiere al debido acatamiento de las disposiciones fiscales, se comprende fácilmente que el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos sería francamente imposible si el fisco no estuviera en aptitud de verificar el concreto surgimiento de la obligación tributaria y el cumplimiento oportuno y exacto de las prestaciones pecuniarias correspondientes, ya que de lo contrario se dejaría prácticamente en manos de los particulares afectados por dicha obligación la determinación de su existencia y el monto de lo que quisieran pagar, lo que originaría la falta de medios para mantener el orden constitucional”*.²⁹

Nos adherimos a la postura de estos autores, puesto que el interés general, como lo es la conservación de las instituciones, es razón suficiente para que el

²⁸ *Ibíd.* p.710.

²⁹ CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO, *op. cit.*, pp. 3-4.

domicilio particular pueda ser afectado. Aunque claro, siempre dentro de los límites que la Constitución señala.

Finalmente, hay que decir que existen diferencias muy claras entre las visitas domiciliarias y los cateos; como los son: la visita domiciliaria solamente puede ser practicada por autoridad administrativa; los cateos son exclusivos de las autoridades judiciales; las primeras tienen por objeto verificar que se han cumplido los reglamentos sanitarios, de policía y las disposiciones fiscales; los segundos se autorizan para realizar inspecciones, buscar objetos o personas determinadas, que tengan relación con un procedimiento judicial, ya sea penal o civil. Sirve de apoyo a nuestras consideraciones la siguiente tesis:

VISITA DOMICILIARIA, ORDENES DE. SUS DIFERENCIAS CON LAS ÓRDENES DE CATEO.

Entre las órdenes de cateo y las órdenes de visita domiciliaria existen diferencias substanciales. El cateo y la visita domiciliaria tiene objetos diferentes: aquél tiene por finalidad inspeccionar algún lugar, aprehender a alguna persona o buscar algún objeto. La visita persigue el cercioramiento de que "se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía"; así como la "exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales". La orden de cateo únicamente puede ser expedida por un juez o tribunal, la visita domiciliaria puede ser decretada por autoridad administrativa. La orden de visita no debe contener ningún despacho de secuestro o embargo ni de aseguramiento de cuentas, inversiones o depósitos bancarios o de otra naturaleza. No obstante las diferencias que existen entre unas y otras órdenes, es mandato del artículo 16 de la Constitución que las órdenes de visita deben sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos. Octava Época, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VII, Marzo de 1991, Página: 225

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 23/91. Lumisistemas, S.A. 6 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.

- Las visitas domiciliarias, como facultades de comprobación, solamente atañen a las autoridades administrativas, quedando comprendidas dentro de ellas el Ejecutivo Federal, las Secretarías de

Estado y los demás órganos de la Administración Pública Centralizada,³⁰ conforme a la competencia que les señalen las leyes.

Este elemento puede sintetizarse de acuerdo con las palabras de los autores Cartas Sosa y Ayala Vallejo: *“...en tanto que la administración centralizada se encuentra investida de poder de mando y sus actos llevan imbitito el imperio y la coacción en cuanto pueden imponer unilateralmente su voluntad en ejercicio de sus atribuciones de tutela de los intereses de la colectividad, detentando en exclusiva las funciones de gobierno o “...de los medios por los cuales la soberanía se traduce en acto”, la administración descentralizada, en cambio, definitivamente no comparte el poder del Estado, aunque realice algunos de los fines de éste.*

*En estas condiciones, los órganos administrativos descentralizados no pueden tener el carácter de autoridad”.*³¹

Sirve para sustentar los anteriores argumentos:

ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS, NATURALEZA DE LOS.

Los organismos descentralizados, conocidos también en la doctrina como establecimientos públicos y cuerpos de administración autónomos, son en estricto derecho órganos distintos del Estado, vinculados a él por la autarquía. Su creación obedece a una ley que les confía la gestión de un determinado servicio público o de un conjunto de servicios públicos, dotándolos de personalidad jurídica, afectándoles un patrimonio y proveyéndoles de una estructura orgánica administrativa. Si bien es cierto que en el sentido orgánico, amplísimo, de la administración pública, los establecimientos públicos forman parte del Estado, en tanto que éste se integra por todo el conjunto de cuerpos destinados a la prestación de servicios públicos a la colectividad, también lo es que si se restringe el concepto de Estado a sus justos límites de organización política de la sociedad como titular de la fuerza pública, se hace necesario considerar a los organismos descentralizados como colocados fuera de la órbita estrictamente estatal. Desde este punto de vista, es inconcuso que la Ley Federal del Trabajo al referirse en su artículo 2o. a las relaciones entre el Estado y sus servidores, se refirió al Estado como fenómeno político, en la forma en que esta previsto en la Constitución, circunscrito a los tres poderes de gobierno, y no es lícito hacer extensivo ese

³⁰ En cuanto a la incompetencia de los organismos descentralizados para ejercer estas atribuciones, puede consultarse un estudio detallado en CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO, *op. cit.*, pp. 15-41.

³¹ *Ibid.* p. 19.

precepto a los organismos descentralizados que en lo general operan marginalmente al poder público. Los órganos del Estado, en estricto sentido, se identifican por relaciones de supra y subordinación que los vinculan dentro de la estructura jerárquica del poder público, relaciones que afectan esencialmente a las facultades decisorias y de ejecución de tales órganos. Los organismos descentralizados, en cambio, deciden y actúan en forma autónoma, su personalidad jurídica es distinta de la del Estado, el que como tal sólo ejerce sobre ellos funciones de vigilancia. Sexta Época, Instancia: Cuarta Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: Quinta Parte, LXXVI, Página: 17

Amparo directo 7221/62. Sindicato de Trabajadores de la Junta de Aguas de Drenaje de H. Matamoros, Tamaulipas. 2 de octubre de 1963. Cuatro votos. Ponente: Agapito Pozo.

- La orden en que se mande practicar una visita domiciliaria para efectos fiscales debe constar por escrito y estar debidamente fundada y motivada.

A fin de evitar repeticiones innecesarias, remitimos al lector a las consideraciones que hemos hecho sobre estos temas en otra parte de este trabajo.³²

- La orden de visita debe dirigirse específicamente al visitado, el cual ha de tener alguna de estas calidades: contribuyente, obligado solidario o tercero.

Si la orden de visita ha de dirigirse a una persona determinada, tenemos que suponer que la misma ha sido identificada como contribuyente por parte de la autoridad que pretende realizar la diligencia, si el visitado no tiene esta cualidad, se estará en presencia de una orden carente de fundamentación y motivación, tal como lo sostienen los autores Cartas Sosa y Ayala Vallejo: *"...la orden de visita domiciliaria respecto de quien no ha sido previamente detectado como contribuyente por la autoridad fiscal debe especificar también los motivos por los que se supone que en el lugar a visitar se realiza o pudo haberse realizado algún hecho que la ley señale como generador de determinado tributo, por cualquier*

³² Vid. *supra* pp. 107-110.

*exteriorización de ese hecho, para que tal orden se considere debidamente fundada y motivada. De lo contrario se dejaría abierta la puerta a la arbitrariedad de la autoridad”.*³³

Para que una orden de visita domiciliaria se ordene en acatamiento del artículo 16 constitucional, debe señalar el nombre de la persona a quien se dirige; dicha designación habrá de ser indubitable y además se tendrá que indicar el carácter que se le atribuye al sujeto a quien se le realizará, sea contribuyente, responsable solidario o tercero.

- El objeto de la visita debe ceñirse únicamente a comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

Puede expresarse este elemento con mayor precisión diciendo que lo que ha de verificarse es que se hayan cumplido en tiempo y forma las obligaciones que imponen las disposiciones fiscales, por lo tanto, la orden que se emita en este sentido debe indicar por su nombre los impuestos, la calidad del sujeto que soporta la verificación y el periodo a revisarse. En cuanto a este último requisito, si bien es cierto que la autoridad, de antemano, no puede conocer el momento exacto en que se realizan los supuestos contenidos en las normas tributarias, ello no es óbice para indicar el ejercicio fiscal que se pretende revisar. Así se extrae de la siguiente tesis:

ORDENES DE VISITA. DEBEN PRECISAR SU OBJETO. ABANDONO DEL CRITERIO SUSTENTADO POR ESTE TRIBUNAL EN LA TESIS PUBLICADA EN EL TERCER TOMO, SEGUNDA PARTE, PAGINA 877 DEL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, BAJO EL RUBRO: VISITA. ORDENES DE. CUANDO CUMPLEN CON EL REQUISITO DE MENCIONAR LA FINALIDAD. Del análisis del artículo 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación, se desprende que las órdenes de visita deben precisar el objeto de las mismas, pues su propósito es, en primer término que la persona visitada conozca en forma precisa las obligaciones a su cargo que se van a revisar, y en segundo lugar que los visitantes se ajusten estrictamente a la verificación de los renglones establecidos en la visita, pues sólo de esa manera se cumple debidamente con el requisito establecido en el artículo 16 constitucional, de que las visitas practicadas por las autoridades

³³ CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO, *op. cit.*, pp. 44-45.

administrativas se deben sujetar a las formalidades previstas para los cateos, ya que entre las formalidades que dicho precepto fundamental establece para los cateos, se encuentra, precisamente, que en la orden se debe señalar los objetos que se buscan. Por tanto, en las órdenes de visita a que se refiere el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación se deben precisar de manera clara y por su nombre los impuestos, de cuyo cumplimiento, las autoridades fiscales pretenden cerciorarse y, la utilización, de formas imprecisas e indeterminadas, como de que el objeto de la visita lo es el que se "verifique el cumplimiento de las obligaciones fiscales principales, formales y/o accesorias, por impuestos y derechos federales de los cuales deba (n) usted (es) responder en forma directa, solidaria u objetivas", no es sino una generalización de las facultades revisoras de las autoridades fiscales que no satisface a plenitud la garantía de legalidad que consagra el artículo 16 constitucional. Octava Época, Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XII, Julio de 1993, Página: 258

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 9/93. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 18 de marzo de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Héctor Santacruz Fernández. Secretario: Ricardo Chavira López.

Amparo directo 245/92. Distribuidora Comercial Azteca de Culiacán, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Héctor Santacruz Fernández. Secretario: Ricardo Chavira López.

Tiene sentido la tesis trascrita, pues en la práctica suele suceder que las autoridades hacendarias empleen formatos preelaborados para emitir sus órdenes de visita, apartándose de las prescripciones constitucionales que comentamos.³⁴

Consecuentemente, a fin de salvaguardar en todo momento el principio de seguridad jurídica consagrado en nuestra Constitución Política, es necesario que se identifiquen con exactitud las personas, objetos, lugares y lapsos que abarcará la inspección.

- La diligencia en cuestión debe identificar y verificarse, respectivamente, en el lugar que se haya manifestado ante las autoridades administrativas como domicilio fiscal.

³⁴ Sobre este punto, puede verse el estudio que realiza el maestro Margain Manautou, quien llega a las mismas conclusiones; *op. cit.*, pp. 40-46. Por su parte, los maestros Cartas Sosa y Ayala Vallejo, ocupándose del tema, nos dicen: "*Este inconstitucional proceder, que deja al visitado a merced del antojo de la autoridad, alcanza su colmo, si cabe, en las órdenes de visita domiciliaria que señalan como objeto de la verificación la totalidad de las obligaciones establecidas en el sistema fiscal de que se trate: federal, estatal o municipal*". *op. cit.*, p. 60.

*“Salvo en tratándose de las visitas para verificar la expedición de comprobantes fiscales, las visitas domiciliarias deberán iniciarse en el domicilio fiscal, como lo señala el artículo 44, fracción III del Código Fiscal de la Federación, aun cuando se haya autorizado llevar la contabilidad en otro domicilio. Levantada el acta de inicio de la visita en el domicilio fiscal, pueden entonces trasladarse los visitantes al lugar en donde se lleva la contabilidad del visitado”.*³⁵

Apoyan el anterior criterio:

VISITA DOMICILIARIA. DEBE PRACTICARSE EN EL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.

Las autoridades administrativas al practicar visitas domiciliarias deben observar fielmente las formalidades prescritas para los cateos, por constituir éstos y aquéllas las únicas excepciones al principio de inviolabilidad del domicilio que tal precepto constitucional consagra, resulta incuestionable que la visita domiciliaria debe cumplir forzosamente con todos los requisitos que al respecto le imponga la ley, entre otros, practicarse precisamente en el domicilio fiscal del contribuyente, como se desprende de lo dispuesto, en lo conducente, por los artículos 44, 45 y 46 del Código Fiscal de la Federación. Octava Época, Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VIII, Septiembre de 1991, Página: 216

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 399/90. Gloria Santibáñez Hernández. 17 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Armando Cortés Galván.

La presente exigencia, no escapa al requisito de exactitud que hemos visto para los demás elementos comentados; así lo sostienen los autores Cartas Sosa y Ayala Vallejo: *“La orden de visita, pues, para cumplir con un requisito esencial de los cateos, debe indicar con toda precisión el lugar en que ha de desarrollarse y a cuyo ámbito debe circunscribirse la diligencia. Es de verse, desde luego, que el mandato constitucional no admite la posibilidad de que la indicación del lugar objeto de la inspección se haga en forma vaga o equivocada que deje a la*

³⁵ MARGAIN MANAUTOU, *op. cit.*, p. 30.

discrecionalidad de los ejecutores la determinación de la localidad de que se trate”.³⁶

“Como consecuencia de la necesaria especialidad de la orden respecto del domicilio, para que la autoridad pueda, válidamente, practicar la visita en cualquier lugar distinto del indicado originalmente, le es imprescindible dictar otra orden en la que señale con toda precisión la nueva localidad objeto de la inspección y así con todas y cada una en las que desee constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales”.³⁷

“Iniciar una visita en un domicilio que no es el fiscal origina que todo lo que se actúe por los visitadores a partir del acta de inicio resulte ilegal”,³⁸ además de que no servirá como elemento probatorio en contra de ningún contribuyente.

Lo anterior queda constatado por la siguiente tesis:

AUDITORIA, VISITA DOMICILIARIA DE. SE DEBE DE PRACTICAR PRECISAMENTE EN EL DOMICILIO SEÑALADO EN LA ORDEN Y NO EN OTRO DIVERSO. IMPROCEDENCIA DE UTILIZAR LOS DATOS OBTENIDOS EN LA PRÁCTICA DE LA VISITA DOMICILIARIA REALIZADA EN EL DOMICILIO DIVERSO, PARA ELABORAR EL ACTA FINAL LEVANTADA EN EL DOMICILIO CORRECTO. Conforme a la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Constitución Federal y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 84, fracción I, inciso a), del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año de 1982, las visitas domiciliarias ordenadas por las autoridades administrativas, se deben de llevar a cabo, precisamente, en el domicilio señalado en la orden de visita, sin que sea permitido a los visitadores efectuarlas en otro domicilio diverso. En caso de que el personal actuante, incumpliendo con lo establecido en la orden de visita, se constituya en domicilio distinto al señalado en la misma, y con los datos obtenidos en la practica de la visita efectuada en ese domicilio, elabore el acta final de auditoría que levante en el domicilio de la empresa establecido en la orden, violan en perjuicio de la quejosa, el derecho fundamental mencionado. Séptima Época, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 187-192 Sexta Parte, Página: 34

³⁶ CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO, *op. cit.*, p. 47.

³⁷ *Ibíd.* p. 49.

³⁸ MARGAIN MANAUTOU, *op. cit.*, p. 32.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1016/83. Restaurant y Transportación, S.A. 18 de octubre de 1984. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Guillermo Antonio Muñoz Jiménez.

- La actividad que se encomiende en la orden se debe concretar a *“exigir la exhibición de los libros y papeles”*, los cuales se examinarán para llegar a la convicción de que se han acatado o no las disposiciones fiscales.

De la simple lectura de este párrafo, se infiere sin lugar a dudas, que la facultad de las autoridades administrativas queda restringida exclusivamente a *“exigir la exhibición”*, no encuadrando en ese esa hipótesis cualquier conducta diversa, como sería la sustracción de los papeles del visitado de su domicilio o la privación definitiva de ellos. Actualmente, el artículo 45 del CFF establece la misma prohibición en su último párrafo, en los siguientes términos: *“En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado”*.

- Al concluir la diligencia, se deberá levantar un acta circunstanciada.

Entendemos por acta una relación escrita de lo sucedido en un lugar y momento determinados; por otra parte, circunstanciar alude a la determinación de la manera en como sucedió algo, es decir, precisar el tiempo, lugar y modo de lo ocurrido.

La importancia del deber constitucional de levantar un acta circunstanciada al final de toda visita domiciliaria, estriba en el hecho de otorgar seguridad al gobernado respecto a que todos los hechos, ya sea que lo beneficien o perjudiquen, se hagan constar por escrito, con el propósito de que sepa cuales son los elementos que considerará la autoridad administrativa para dictar una resolución respecto de él.

Existen discrepancias en cuanto a si el levantamiento del acta circunstanciada al final de la visita es el único deber que impone la Constitución a las autoridades tributarias o también es necesario levantar actas en el transcurso de la visita³⁹.

Aunque la Constitución solamente hace alusión al levantamiento de un acta circunstanciada al término de la diligencia, el párrafo undécimo del artículo 16 sujeta la sustanciación de la misma a dos requisitos: a las leyes respectivas y a las formalidades de los cateos; en tal virtud, ambos requisitos son de observancia obligatoria, no pudiendo dejar de ser cumplidos por las autoridades o sus agentes. Ahora bien, la ley que regula el procedimiento de las visitas domiciliarias es el Código Fiscal Federal y en él se contempla el levantamiento de diversos tipos de actas, como son: la de inicio, las parciales, la última acta parcial y la final; resultando entonces que todas las actas mencionadas deben de levantarse, sin excepción.

Sobre la importancia del levantamiento de actas, la siguiente tesis es muy ilustrativa:

VISITA DOMICILIARIA, ACTA INICIAL DE LA. DEBE LEVANTARSE HACIENDO CONSTAR LOS HECHOS Y OMISIONES AL COMENZAR.

En el curso de una visita domiciliaria existen cuestiones fundamentales para el desarrollo de la misma, como la referente a que en el inicio se entregará la orden al visitado o a su representante y si no se encuentran éstos, a quien se encuentre en el lugar; en dicho acto del inicio se identificarán los visitadores, y el visitado será requerido para que proponga dos testigos y en su ausencia o negativa de aquél serán designados por el personal que practique la visita; y, al término de la visita ésta se cerrará, haciéndose constar los resultados en forma circunstanciada, firmando la misma el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia, los testigos y los visitadores y, en caso que el visitado o

³⁹ Sobre el particular, el entonces Tribunal Fiscal de la Federación arguyó: ACTAS. SOLO ES OBLIGATORIO LEVANTAR UNA AL CONCLUIR LA VISITA, PERO PUEDEN CONSTAR EN UNO O VARIOS DOCUMENTOS. De la interpretación del artículo 16 de la Constitución y de las fracciones V y VII del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación (1967), se infiere que cuando menos debe ser un acta la que se levante durante la visita domiciliaria, sin que sea obligatorio realizar una al inicio y otra al final, ya que lo importante es que se hagan constar los hechos u omisiones observados durante la visita, pudiendo desde luego levantarse varias actas de acuerdo con el caso concreto, pues tal situación no se encuentra prohibida por la ley”.

los testigos se nieguen a firmar esto deberá hacerse constar. Es decir, existen cuestiones fundamentales al inicio y a la terminación de las visitas domiciliarias que necesariamente deben traer aparejada la elaboración de su respectiva acta, ya que generalmente las visitas domiciliarias no se desahogan en un sólo día, sino que se prolongan por varios días e inclusive semanas o meses, y sería ilógico y contrario a la seguridad jurídica del visitado suponer que se pueden asentar en el acta de un día determinado, un hecho u omisión acaecido con anterioridad, máxime si se estima que es en el inicio cuando se debe de cumplir con la garantía de seguridad jurídica del gobernado que establece el artículo 84 del código tributario de referencia, puesto que es en este momento cuando se le da a conocer al visitado todo lo referente a la fundamentación y motivación de la orden de visita, así como a la personalidad, representación y competencia de quienes intervienen en la diligencia respectiva, y para hacer valer el derecho de designar testigos. Por otra parte, resulta inexacto que no exista disposición que obliga a las autoridades fiscales al levantamiento de un acta inicial de visita, ya que de la interpretación armónica de las diversas fracciones del referido artículo 84, así se concluye, principalmente de las fracciones V y VII en cuanto que dicen: "...V. Los visitadores harán constar en el acta los hechos u omisiones observados y al concluir la visita, cerrarán el acta haciendo constar los resultados en forma circunstanciada. Las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no producirán efecto de resolución fiscal;...VII. Con las mismas formalidades indicadas en la fracción anterior, se levantarán actas parciales o complementarias para hacer constar hechos concretos en el curso de una visita o después de su conclusión"; pues estas expresiones obligan a los visitadores a reflejar en un acta inicial las cuestiones fundamentales antes señaladas; a mayor abundamiento la letra "Y" indicada en la citada fracción V, es una conjunción copulativa que presupone la existencia de cuando menos 2 actas, la inicial y con la que se cierra la visita domiciliaria, esto de conformidad y sin perjuicio de que como lo señala la transcrita fracción VII, se pueden levantar actas parciales o complementarias para hacer constar hechos concretos en el desarrollo de una visita o después de su conclusión, según el caso o importancia de los hechos, pues sería absurdo suponer que si el aludido precepto obliga a levantar actas parciales o complementarias con las formalidades que se precisan en la fracción VI, o sea, que se firmen por las personas que intervienen en la diligencia, no se obligue a levantar el acta inicial que es fundamental para acreditar que se cumplieron con los requisitos antes precisados, pues se insiste, es en el inicio de una visita domiciliaria donde debe constatar que se cumplieron con los requisitos antes precisados. Séptima Época, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 217-228 Sexta Parte, Página: 686

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 653/87. Hotel Villamontaña, S.A. 9 de junio de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretario: Juan Montes Cartas.

Amparo directo 67/87. Laureano Memmot Stowell. 17 de marzo de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretario: Gustavo Aquiles Gasca.

Nota: En el Informe de 1987, la tesis aparece bajo el rubro "VISITA DOMICILIARIA. DEBE LEVANTARSE ACTA INICIAL EN LA QUE CONSTEN LOS HECHOS Y OMISIONES AL INICIO DE LA."

- El acta referida, se elaborará en presencia de dos testigos; los cuales podrán ser nombrados por el visitado o ante su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la visita.

El maestro Margain Manautou, en concordancia con el Diccionario de la Real Academia Española, define a los testigos en los siguientes términos: “...es la persona que da testimonio de una cosa o lo atestigua; persona que presencia o adquiere directo y verdadero conocimiento de una cosa. Atestiguar es declarar y afirmar como testigo alguna cosa. Afirmar es o dar por cierta una cosa”.⁴⁰

Después de brindarnos esta definición, el mismo autor reflexiona sobre la función de los testigos, que dada su trascendencia, nos permitimos transcribir: “El testigo, cuyo papel en las visitas domiciliarias sólo se concreta a firmar las actas en las que ha sido designado como tal, ¿da testimonio de que? ¿Adquiere verdadero conocimiento de lo que está atestiguando? ¿Da por cierto lo que se asienta en un acta?

En el desahogo de una orden de cateo los testigos lo son de toda la labor que se efectúa, lo cual no lo son en tratándose de una visita para efectos fiscales

¿Pero los testigos que designa el visitador dan fe o por ciertos de los hechos que se asientan en las actas? Los testigos, como se les ha utilizado, simplemente les consta que se está elaborando un documento llamado acta para no así los hechos que se asientan en ellos”.⁴¹

Consecuentemente, creemos que el término “testigos” utilizado en el artículo 16 constitucional, designa a los sujetos que el visitado o los visitantes en

⁴⁰ MARGAIN MANAUTOU, *op. cit.*, p. 72.

⁴¹ *Ídem*

su caso, solicitan para que presencien un acto jurídico, como lo es la visita domiciliaria. Resultando entonces que los mencionados sujetos no sólo deben dar fe por cuanto al levantamiento del acta se refiere, sino también del contenido de dicho documento. En cuanto a la importancia de su intervención, el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito ha dicho:

VISITA DOMICILIARIA. FUNCION DE LOS TESTIGOS DE ASISTENCIA DESIGNADOS. Tanto el artículo 16 constitucional, como el 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, contemplan el requisito de que en una visita domiciliaria, el auditado esté acompañado por dos testigos. Tal requisito no simplemente se limita al hecho de que estas personas comparezcan a aceptar el cargo y firmar los documentos respectivos, sino que el espíritu del mismo es que el visitado, en todo momento, se encuentre acompañado de por lo menos dos testigos, mismos que deberán estar presentes en todas y cada una de las actuaciones que realice la autoridad, ya que de otra manera no se podrán considerar como verdaderos testigos de asistencia. Octava Época, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VIII, Julio de 1991, Tesis: VI.3o.160 A, Página: 234

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 8/91.- Plaza Parisina, S. A.- 17 de mayo de 1991.- Unanimidad de votos.- Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta.- Secretario: José de Jesús Echeagaray Cabrera.

De no aceptarse la interpretación que sostenemos, en conjunción con el maestro Margain Manautou, la intervención de los testigos sería francamente innecesaria. Consideramos que debería otorgarse tal relevancia a los testigos intervinientes en la visita domiciliaria que en un momento dado pudieran ser llamados a juicio, cuando hubiera discrepancias en cuanto a los hechos relativos de la diligencia, otorgando la facultad de aportar esta probanza tanto a las autoridades como a los contribuyentes.

Finalmente, se debe requerir al visitado para que designe a los testigos que el desee que den fe sobre el levantamiento del acta, dejando constancia sobre el requerimiento mismo y de la respuesta del sujeto visitado, sea positiva o negativa; para que la autoridad se encuentre en aptitud de proponerlos ella misma en el segundo de los supuestos mencionados. Así lo han sostenido tanto la Segunda

Sala de la SCJN como el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

VISITAS DOMICILIARIAS DE AUDITORIA, ACTAS DE. DEBEN CONTENER ASENTADO EL CUMPLIMIENTO DE SOLEMNIDADES SUSTANCIALES. DESIGNACION DE TESTIGOS.

Para que el visitador fiscal pueda designar a los testigos que deben firmar las actas de visita de auditoría es necesario que antes se haya requerido para ello al causante y que éste se haya negado a hacerlo, no siendo suficiente para estimar que se cumplió con las anteriores formalidades la sola expresión: "por no haberlo hecho el patrón", toda vez que debe hacerse constar que, previamente, se requirió al visitado para que designara testigos, ya que es requisito legal la instancia de la autoridad, al afectado, para el nombramiento de testigos; la frase antes transcrita sólo acredita que el interesado no nombró testigos, pero no que se le haya requerido al efecto, lo que configura una violación sustancial del procedimiento. Séptima Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 139-144 Tercera Parte, Página: 158

Revisión fiscal 150/78. Compañía Constructora Gys, S.A. 13 de agosto de 1980. Cinco votos. Ponente: Eduardo Langle Martínez.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917- 1975, Tercera Parte, Segunda Sala, tesis 548, página 910, bajo el rubro "VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE LAS."

Nota: En el Informe de 1981, la tesis aparece bajo el rubro "VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE. CUMPLIMIENTO DE FORMALIDADES SUBSTANCIALES. DESIGNACION DE TESTIGOS."

Una vez que hemos concluido el análisis de las disposiciones que regulan a las facultades de comprobación a nivel constitucional, nos ocuparemos ahora de los preceptos que sirven como fundamento legal a estas atribuciones. El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación configura la base legal de las atribuciones referidas, complementando lo dispuesto por la Constitución.

Su contenido se centra en conferir otros medios a la autoridad para ejercer sus facultades de comprobación, ellos son:⁴²

⁴² Los referimos brevemente en este apartado para ocuparnos posteriormente de ellos con mayor amplitud.

- Rectificar errores u omisiones en las declaraciones, solicitudes o avisos de los contribuyentes, solicitando a estos la documentación que necesiten para ello.
- Requerir la exhibición y la aportación de la contabilidad, datos, informes o documentos, ya sean de los contribuyentes u otros sujetos obligados, en el domicilio o establecimientos de ellos o bien en las oficinas de las autoridades fiscales.
- Revisión de dictámenes formulados por contadores públicos.
- La práctica de visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros para revisar su contabilidad, bienes y mercancías o para 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.
- 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.⁴³

Las anteriores facultades de comprobación, han sido divididas en sistemas de fiscalización directa e indirecta;⁴⁴ siendo los primeros “...el conjunto de actos de las autoridades hacendarias competentes en los que existe relación interpersonal con los sujetos inspeccionados, ya sea en las oficinas de la autoridad, en el domicilio de los sujetos fiscalizados o en tránsito, cuando existan este tipo de actos inspectivos de acuerdo con las disposiciones fiscales aplicables”,⁴⁵ y los

⁴³ Sobre esta atribución de las autoridades hacendarias, el maestro Fernández Sagardi expresa: esta facultad “...riñe con las facultades concedidas en exclusiva al Ministerio Público de la Federación en el artículo 21 constitucional, institución que tiene el monopolio de la investigación y persecución de los delitos. Una revisión iniciada por la SHCP tendente a investigar delitos es, por necesidad, inconstitucional”. En *Código Fiscal de la Federación (comentarios y anotaciones)*, Gasca SICCO, México, 2004, p. 174.

⁴⁴ INDETEC, *op. cit.*, p. 20.

⁴⁵ MABARAK CERECEDO, *op.cit.* p. 198.

segundos “...la actividad realizada por las autoridades administrativas y judiciales, por los responsables solidarios y aun por terceros, mediante acciones establecidas en las diferentes disposiciones jurídicas, y con la exigencia de determinadas acciones, inclusive de tipo interpersonal, con las que se garantiza el cumplimiento de las obligaciones fiscales”.⁴⁶

Sobre las garantías individuales que deben cumplirse en estos tipos de fiscalización, el maestro Fernández Sagardi afirma: “Los requisitos contemplados en el artículo 16 constitucional sólo son aplicables a las auditorías directas porque las garantías individuales que protege son las de privacidad y de inviolabilidad del domicilio”.⁴⁷

Creemos que le asiste parcialmente la razón al maestro Fernández Sagardi, pues si bien el artículo 16 constitucional contiene previsiones específicas para la visita domiciliaria, también contiene disposiciones para los sistemas de fiscalización indirecta, ya que estos se configuran en actos de molestia a los particulares, se encuentran regidos por la garantía de legalidad de su primer párrafo.

Para concluir con este apartado, citamos el antepenúltimo párrafo del artículo 42 del CFF, este textualmente dispone: “Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente”.

De ahí derivamos el momento exacto en que éstas atribuciones se inician; y será cuando se cumpla con la condición de notificar el primer acto que las ejerza, sin embargo, no debe pensarse que cuando se notifique el inicio del ejercicio de una de ellas lleva implícito el ejercicio de las demás, pues como se observa cada

⁴⁶ Ídem

⁴⁷ FERNÁNDEZ SAGARDI, *op. cit.*, p. 174.

una constituye un procedimiento con contenido y naturaleza distinto. Apoya nuestro criterio:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. LAS CONTEMPLADAS EN LAS FRACCIONES II Y III DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CONSTITUYEN PROCEDIMIENTOS INDEPENDIENTES, POR LO QUE LA NOTIFICACIÓN DE UNO, NO PUEDE SERVIR COMO PRIMER ACTO DE INICIO DEL OTRO.

Las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, acorde con las fracciones II y III, y parte final del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente y se pueden llevar a cabo: a) conjuntamente, es decir, al mismo tiempo; b) indistintamente, que puede ser una u otra; y, c) sucesivamente, una enseguida de otra. Para determinar cuál es el primer acto con el que se inicia la facultad de comprobación en los casos a que se refiere el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, necesariamente tiene que recurrirse al procedimiento que en cada caso corresponda, dado que éstos, como ya quedó establecido, pueden acontecer de una manera conjunta, indistinta o sucesivamente. El procedimiento del ejercicio de la facultad contenida en la fracción II, se rige por los artículos 48, 51 y 53 del Código Fiscal de la Federación; en cambio, el procedimiento del ejercicio de la facultad a que se refiere la fracción III, se rige por los artículos 44, 45, 46 y 46-A del ordenamiento fiscal invocado. En tal virtud, cuando los procedimientos son diversos, es obvio que cada procedimiento inicia con la notificación del oficio que a cada uno corresponde, es decir, con el de requerimiento o el que contiene la orden de visita; por tanto, la notificación de uno, no puede legalmente servir de base para tenerlo como el primer acto de inicio del otro.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 60/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Guadalupe, Nuevo León. 28 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Eduardo López Pérez. Secretario: Ricardo Alejandro Bucio Méndez.

3.2 Revisión de declaraciones

En palabras del maestro Fernández Sagardi, la declaración *“...es el documento, escrito o electrónico, por medio del cual se informa a la autoridad fiscal de la manera en que se determinó la contribución y se efectúa el correspondiente pago”*.⁴⁸

⁴⁸ *Ibíd.* p. 29.

Las características que asigna el maestro Fernández Sagardi a las declaraciones tienen vigencia en nuestro sistema tributario, toda vez que esos documentos deben de presentarse a través de los medios y formatos electrónicos que determine el SAT, haciendo el correspondiente pago por razón de transferencia electrónica.⁴⁹

El autor Martínez Bahena, nos dice cuales son las características de la declaración.⁵⁰

➤ *Su finalidad es informativa*

Mediante ella, las autoridades exactoras, pueden obtener los datos relativos a la generación de obligaciones sustantivas a cargo de los contribuyentes, así como los elementos que permitan su cuantificación en cantidad líquida.

Sobre el particular, el mismo autor asegura: *“La declaración tiene datos que van más allá del contenido meramente informativo, puesto que contienen la determinación en cantidad líquida de la deuda y por ello la revisión de declaraciones es un procedimiento administrativo, en el cual, el fisco califica la declaración del contribuyente formulada previamente”*.⁵¹

➤ *Su presentación será por cada obligación fiscal*

Nos da a entender que por cada contribución que deba enterarse al fisco, se deberá presentar una declaración, es decir, una declaración por contribución.

➤ *Puede ser modificada*

⁴⁹ Cfr. Artículo 31 del CFF.

⁵⁰ MARTINEZ BAHENA. p. 67.

⁵¹ *Ídem*

El Código Fiscal de la Federación establece dos reglas; puede modificarse hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación. Por otra parte, podrá modificarse en más de tres ocasiones y aún cuando ya se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los supuestos del artículo 32 fracciones I a IV, que son: a) Cuando incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades; b) Cuando disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta; c) Cuando el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros; d) Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de Ley.

➤ *Es secreta porque el fisco no puede dar información*

Con ello se asegura la confidencialidad en la situación fiscal de los contribuyentes.

La obligación de presentar declaraciones está prevista en los artículos 6, 31 y 32 del Código Fiscal Federal. Su contenido, en esencia, puede resumirse así; cuando no se indique fecha o plazo para el pago de las contribuciones, el mismo deberá hacerse mediante declaración, en los plazos siguientes: *a) Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente y b) En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación*⁵²

⁵² Cfr. Artículo 6 del CFF.

A falta de formato aprobado por el SAT, deberán emplearse los que ya existían, y en caso de que tampoco los haya se podrá hacer por escrito libre, con estos datos de identificación: *nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir; en el caso de que se trate de la obligación de pago, se deberá señalar además el monto del mismo.*⁵³

En el supuesto de que no haya contribución a pagar, no deberá presentarse declaración alguna, no obstante, el párrafo octavo del artículo 31 del CFF, obliga a los contribuyentes a informar a las autoridades fiscales el porque de esta situación.⁵⁴

El jurista Rodríguez Lobato asevera “...*la revisión de declaraciones consiste en el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del contribuyente del crédito fiscal que le correspondió pagar, o sea, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones efectuadas, la aplicación de la tarifa, etcétera*”.⁵⁵

La revisión de las declaraciones se hace en el momento mismo que la autoridad tiene a la vista dicho documento, con ella puede verificar el grado de cumplimiento de dos aspectos; el sustancial, es decir, con el que el sujeto cumple con su obligación de pago del tributo, cuando esta obligación exista legalmente y sea exigible al momento de la presentación de ella; y el aspecto formal, que consiste en la manifestación a la autoridad en ese mismo documento sobre el cómo, por qué, cuándo y dónde del cumplimiento de la obligación.

La Lic. Mabarak Cerecedo critica la redacción de la fracción primera del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, diciendo que se “...*limita de manera indebida las facultades de la autoridad a una simple rectificación de*

⁵³ Cfr. Párrafo sexto del artículo 31 del CFF

⁵⁴ Cfr. Parte final del párrafo octavo del artículo 31 del CFF

⁵⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, *op. cit.*, p. 213.

*errores aritméticos, cuando está facultad de revisar las declaraciones debiera estar redactada en forma tan amplia que permitiera, como de hecho se hace en la práctica, corregir cualquier deficiencia no sólo de carácter sustancial sino también de tipo formal que puedan tener las declaraciones fiscales. En efecto, en la práctica no sólo se procede a efectuar la rectificación, sino que incluso se aplican al gobernado las sanciones fiscales correspondientes por las infracciones cometidas”.*⁵⁶

Concordamos con el comentario de esta investigadora, pues dentro de las facultades de las autoridades hay varias lagunas por colmar; aunque cabría preguntarse sobre la legalidad del proceder de la autoridad, puesto que las infracciones generalmente se descubren en el ejercicio de las facultades de comprobación y éstas se entienden iniciadas con el primer acto que se notifique al contribuyente, quedando la duda de si en verdad se hace esa notificación. En la siguiente tesis jurisprudencial, podemos observar que se impone la obligación a las autoridades hacendarias de hacer un requerimiento previo al contribuyente, antes de imponerle una sanción:

MULTAS FISCALES. LA IMPOSICIÓN DE LAS RELATIVAS A LA OMISIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES DENTRO DE LOS PLAZOS LEGALES, PRECISA DEL REQUERIMIENTO PREVIO AL CONTRIBUYENTE SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE SU OBLIGACIÓN.

El artículo 41 del Código Fiscal de la Federación establece como condición general que debe ser cumplida de manera previa o simultánea para la procedencia de las acciones previstas en sus tres fracciones, que la autoridad fiscal exija la presentación de la declaración, aviso o el documento omitido, dentro de los plazos y ante las oficinas correspondientes. Por ello, para proceder de acuerdo con la fracción III de tal precepto, es decir, para imponer multas relativas a declaraciones, es necesario que se cumpla con la condición de requerirlas al contribuyente que se encuentre obligado a presentarlas, ya sea en forma previa o simultánea, pues si bien el artículo 70 del mencionado código se refiere a la facultad general de aplicar las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, y el 82 del mismo ordenamiento alude a las multas relativas a la omisión de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, tales facultades genéricas no eliminan el deber previsto de manera específica en el artículo 41, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, de cumplir con la condición referida, cuando se trate de multas relativas a declaraciones. Registro No. 176233, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario

⁵⁶ MABARAK CERECEDO, *op.cit.* pp. 205-206.

Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Enero de 2006, Página: 2415, Tesis: II.1o.A.113 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Revisión fiscal 15/2005. Administración Local Jurídica de Naucalpan, Estado de México. 7 de noviembre de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Salvador Mondragón Reyes. Secretaria: Sonia Rojas Castro.

Por otro lado, cuando la corrección se realiza con información de las autoridades, no es necesario emitir un requerimiento previo al contribuyente, puesto que no se realizará un acto de molestia hacia el gobernado. Así se desprende de la siguiente tesis:

DECLARACIONES FISCALES, RECTIFICACIÓN DE ERRORES ARITMÉTICOS EN LAS. CUANDO LA AUTORIDAD HACENDARIA EJERCE ESA FACULTAD CON BASE EN LA REVISIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE OBRA EN SUS PROPIOS ARCHIVOS, NO TIENE QUE EMITIR REQUERIMIENTO AL CONTRIBUYENTE. El artículo 42, fracción I, del Código Fiscal de la Federación prevé la facultad de comprobación de las autoridades fiscales, para rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones, y en términos del mismo precepto dichas autoridades, para ejercer tal facultad, podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación respectiva, cuyo requerimiento, en su caso, deberá revestir determinadas formalidades; sin embargo, cuando la autoridad fiscal procede a rectificar los errores aritméticos de las declaraciones con base en la revisión de los documentos que existen en los archivos de la propia autoridad, por haber sido presentados con anterioridad por el particular, no se encuentra obligada a requerir a éste la presentación de documentación alguna, previamente a la rectificación de los errores que advierta, pues en el caso esa rectificación es lo que constituye propiamente el ejercicio de la referida facultad. Registro No. 185413, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI, Diciembre de 2002, Página: 783, Tesis: VI.1o.A.127 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 144/2002. Administrador Local Jurídico de Puebla Sur. 26 de septiembre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona. Secretaria: Isabel Iliana Reyes Muñiz.

3.3 Revisión de dictámenes de estados financieros

Lo primero que debemos conocer para entender este tópico es el concepto de estados financieros, el maestro Pérez Becerril nos sugiere el siguiente: “*Son*

*aquellos documentos que muestran la situación económica de una empresa, la capacidad de pago de la misma, a una fecha determinada, pasada, presente o futura; o bien, el resultado de operaciones obtenidas en un periodo o ejercicio pasado, presente o futuro, en situaciones normales o especiales”.*⁵⁷

De lo anterior se desprende que de los estados financieros siempre deberá haber una constancia, y ello tiene sentido porque para determinar la situación económica de un contribuyente, hay que partir de bases objetivas, que aporten elementos de juicio verídicos a quien requiera este tipo de información.

El maestro Fernández Sagardi apunta: *“El dictamen fiscal es una institución que se encuentra establecida en el CFF para que el particular pueda (hasta 1990) y deba (a partir de 1991) acudir a un contador público registrado ante la SHCP para que éste, cumpliendo con toda una serie de instrucciones contenidas en el RCFF, en particular los artículos 44 Bis 1 al 58, emita su dictamen respecto de la situación fiscal del contribuyente”.*⁵⁸

Del párrafo citado se extraen las notas que actualmente reviste el dictamen para efectos fiscales; las cuales son: a) se encuentra regulado tanto en la ley como en el reglamento de la misma; b) puede ser obligatorio u optativo para el contribuyente; c) debe ser elaborado por un profesional de la contaduría que se encuentre registrado ante la SHCP⁵⁹; d) los requisitos que ha de cubrir su elaboración se encuentran establecidos en el reglamento del CFF y e) implica únicamente una opinión técnica, es decir, no es el dictamen lo que se considera un acto de fiscalización, sino su revisión por parte de las autoridades hacendarias.

Su regulación en el CFF se prevé en los artículos 32-A, 52, 52-A y 53-A, de cuyo contenido nos ocuparemos en seguida; en tanto que los artículos 44-BIS-1 al 58 son los que lo establecen en el RCFF.

⁵⁷ PÉREZ BECERRIL, *op. cit.*, p. 71.

⁵⁸ FERNÁNDEZ SAGARDI, *op. cit.*, p. 197.

⁵⁹ *Vid.* artículos 45 y 45-A del RCFF

El dictamen de estados financieros puede ser obligatorio u optativo para los contribuyentes, dependiendo de que encuadren o no en los supuestos del artículo 32-A del CFF.

Artículo 32-A.- *Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.*

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$30,470,980.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$60,941,970.00 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 deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III. Las que se fusionen, escindan o liquiden por el ejercicio en que ocurra dicho acto (...)

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.

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I de este artículo (...)

Sobre las personas que no se encuentran obligadas a dictaminar sus estados financieros, el CFF en su artículo 32-A en sus párrafos cuarto y quinto dispone:

“Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”. “Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado”.

El dictamen para efectos fiscales que formule un contador público autorizado goza de una presunción *iuris tantum*, o sea, que para atacar su validez, la autoridad debe acreditar que los hechos consignados en él son falsos.

No obstante, la presunción de certeza no se adquiere automáticamente, cuando se formula el dictamen, sino que deben de satisfacerse los requisitos que contempla el artículo 52 del Código Fiscal Federal, que son:

I.- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código.

II. Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formulen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

IV. Que el dictamen se presente a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Los requerimientos establecidos en el RCFF para la presentación del dictamen se encuentran en el artículo 50 y son:

I. Carta de presentación del dictamen.

II. Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

III.- Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para este objeto que contenga la información sobre los estados financieros básicos respecto de los cuales emite su dictamen, y los datos del cuestionario de autoevaluación inicial incluidos en las reglas de carácter general que para tal efecto expida la Secretaría, así como lo siguiente:

a).- Estados financieros básicos y las notas relativas a los mismos, en base a lo siguiente:

1.- Estado de posición financiera.

2.- Estado de resultados.

3.- Estado de variaciones de capital contable.

4.- Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo.

b).- Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros.

c).- Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor, incluyendo pagos provisionales, manifestadas bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse las contribuciones causadas por su realización, así como las contribuciones provenientes de ingresos distintos de dicha actividad, informando expresamente

si se obtuvieron otros ingresos, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por impuesto sobre la renta.

d).- Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.

e).- Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios.

f).- Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.

g).- Análisis de operaciones de comercio exterior.

h).- En el caso de dictamen de consolidación fiscal, informe y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladas y empresas relacionadas que no consoliden.

Cabe aclarar que los requisitos para el dictamen y su presentación han variado en el tiempo, debido a la implementación del uso de los medios electrónicos por parte del Servicio de Administración Tributaria, aunado a que se deberá cumplir con ellos a partir del ejercicio fiscal 2002. El informe sobre la situación fiscal del contribuyente, se elaborará conforme a los lineamientos del artículo 54 del RCFF; debiendo asentar el nombre, número de registro que autoriza a dictaminar y firma del contador público que lo realice.

En lo tocante al procedimiento para la presentación del dictamen y para el ejercicio de las facultades de comprobación respecto de él, no existía regulación específica dentro del Código Fiscal Federal, hasta el 31 de diciembre de 2003, circunstancia con la que el maestro Rodríguez Lobato contrasta, en estas palabras *"...sobre este particular consideramos que las disposiciones relativas a la manera de ejercer este derecho, es decir, cómo y cuando debe manifestarse a la autoridad fiscal el ejercicio del derecho; a las características y contenido del dictamen; y al ejercicio de las facultades de comprobación por el fisco debieran de estar en ley, o sea, en el Código Fiscal de la Federación, y no en un reglamento, pues se trata de los elementos esenciales de una institución jurídica fiscal"*.

*“Es pertinente apuntar, además, que aunque el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación prevé cuando se considera que se ha iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con el dictamen del contador público, ni este ordenamiento, aunque fuera indebido, ni el Código que reglamenta, como ya hemos dicho, prevé el procedimiento para el desarrollo o ejercicio de las facultades de comprobación, ni si se le dará al contribuyente la oportunidad de intervenir dándole a conocer el resultado de la comprobación y concediéndole la oportunidad de formular aclaraciones, etc. Todo ello en observancia de la garantía de audiencia que consagra la Ley Fundamental mexicana”.*⁶⁰

La Resolución Miscelánea Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de mayo de 2005, establece el Sistema de Presentación del Dictamen (*SIPRED 2004*), mediante el cual deberán hacerse llegar al SAT, vía Internet, ya sea el contribuyente o el contador público autorizado, todos los documentos exigidos por el artículo 50 del RCFF.⁶¹

Una vez capturados los datos en el SIPRED, deberá ser enviado al portal electrónico del SAT, quien sujetará la información recibida a una validación, de conformidad con la regla número 2.10.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal de mayo de 2005, la cual consiste en:

- I. Que el dictamen haya sido generado con el Sistema de Presentación del Dictamen (SIPRED 2004).*
- II. Que la información no contenga virus informáticos.*
- III. Que se señale la autoridad competente para la recepción: Administración Local de Auditoría Fiscal; Administración Local de Grandes Contribuyentes o Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional.*

⁶⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, *op. cit.*, p. 214.

⁶¹ *Vid.* requisitos que establece el artículo 50 del RCFF.

- IV. *Que se señale si el contribuyente opta o está obligado a dictaminar sus estados financieros, o bien, que se trata de una donataria autorizada.*
- V. *Que el envío se realice a más tardar en el último día del periodo que le corresponda al contribuyente de acuerdo al calendario establecido en la regla 2.9.15 de la Resolución.*

En el caso de que el dictamen no sea aceptado, como consecuencia de la validación anterior, deberá enviarse tantas veces sea necesario hasta que sea aceptado, siempre y cuando sea dentro del plazo establecido en el calendario.

De ser correcta la recepción del dictamen vía Internet, se enviará al contribuyente y al contador público registrado, vía correo electrónico, acuse de recibo y número de folio que acredite el trámite. De igual manera podrá ser consultado dentro de la página Internet del SAT. Los dictámenes correspondientes al ejercicio de 2000 y anteriores, deberán enviarse vía Internet de acuerdo con los instructivos contenidos en los anexos 16 y 16-A, aplicables al ejercicio de que se trate, y sus respectivas modificaciones, de la Resolución Miscelánea Fiscal para cada ejercicio.⁶²

Puede suceder que el contribuyente o el contador público autorizado, presenten el dictamen fuera de los plazos que se prevén en el RCFF, estableciendo el último párrafo del artículo 49 del mismo ordenamiento que cuando ello suceda no se surtirá efecto legal alguno.

Sobre el particular, se han entablado controversias sobre su constitucionalidad, puesto que se sostiene que vulnera el principio de legalidad en materia tributaria,⁶³ al respecto, la SCJN ha dicho:

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. EL ARTÍCULO 49 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO EXCEDE LOS LÍMITES DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA. El artículo 49 del Reglamento del

⁶² Vid. Resolución Miscelánea Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de mayo de 2005.

⁶³ Cfr. PÉREZ BECERRIL, *op. cit.*, p. 105-109.

Código Fiscal de la Federación, que establece un plazo de siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal para la presentación del dictamen de estados financieros y dispone que el presentado fuera de dicho plazo no surtirá efectos, no viola los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica que limitan la facultad reglamentaria prevista en el artículo 89, fracción I, constitucional, pues en lo relativo al primero, no establece ningún elemento de las contribuciones, sino que regula una obligación tributaria de naturaleza formal o adjetiva, distinta de la obligación de pago, que no está protegida por el principio de legalidad tributaria en tanto no se traduce en una disminución patrimonial equiparable a la derivada de la imposición del tributo; y en lo relativo al segundo, porque se limita a complementar y detallar los artículos 32-A y 52 del código, los cuales imponen a ciertas categorías de contribuyentes, la obligación de presentar el dictamen de sus estados financieros, siendo el propio legislador quien en el segundo de los preceptos citados encomienda al reglamento la determinación de las reglas para la presentación de dicho dictamen.

Consideramos, junto con el maestro Pérez Becerril, que sí hay una extralimitación en la consecuencia que establece el RCFF, pues si en el Código Fiscal Federal únicamente se sanciona el no dictaminarse o no presentar el mismo dentro del término legal, mediante multa o cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, se regula una nueva situación no prevista en la ley.

Las causas que pueden limitar la capacidad del contador público para dictaminar, por afectar su independencia e imparcialidad respecto del contribuyente, son varias, entre ellas están: el parentesco por afinidad o consanguinidad, las relaciones laborales o económicas, la pertenencia a un órgano de gobierno federal o estatal que tengan competencia en materia de contribuciones.⁶⁴

El maestro Pérez Becerril, tomando un argumento de una resolución de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA, sostiene: *“La revisión del dictamen es un procedimiento de fiscalización practicado por las autoridades fiscales, que consiste en controlar que las pruebas selectivas y los procedimientos de revisión aplicados por el contador que dictamina, permitan considerar como fidedigna la información contable del contribuyente, siendo factible, a partir del*

⁶⁴ Vid. artículo 53 del RCFF

*análisis de consistencia contable, llegar a la consideración de que el dictamen fue bien elaborado o de que el mismo tiene irregularidades”.*⁶⁵

El artículo 52-A establece los supuestos en que se requerirá información, tanto al contador público autorizado, el contribuyente, los terceros relacionados con ellos y los responsables solidarios; en tanto que el artículo 53-A previene los plazos para presentar la información requerida:

Artículo 53-A.- *Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refiere el artículo 52 de este Código, y soliciten al contador público registrado que lo hubiera formulado información o documentación, la misma se deberá presentar en los siguientes plazos:*

I. Seis días, tratándose de papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado. Cuando el contador público registrado tenga su domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante, el plazo será de quince días.

II. Quince días, tratándose de otra documentación o información relacionada con el dictamen, que esté en poder del contribuyente.

La anterior disposición se justifica, en razón de que es el contador público “...quien dispone de los elementos materiales y de estudio con que se elaboró el dictamen cuya revisión realiza la autoridad”.⁶⁶

*Las reglas para hacer el cómputo de los plazos señalados son las contenidas en el artículo 135 del CFF, por lo que las notificaciones de los requerimientos surtirán sus efectos a partir del día hábil siguiente al en que fueron hechas, y el cómputo del plazo, a partir del día siguiente al en que surtieron sus efectos.*⁶⁷

⁶⁵ Cfr. PÉREZ BECERRIL, *op. cit.*, p. 165.

⁶⁶ *Ibid.*, pp. 173-174.

⁶⁷ FERNÁNDEZ SAGARDI, *op. cit.*, p. 202.

En cuanto a la necesidad de emitir una orden específica para proceder a la revisión del dictamen fiscal, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito sostiene:

VISITAS DOMICILIARIAS. ES INNECESARIO EMITIR ORDEN ESPECÍFICA PARA REVISAR UN DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS.

Es innecesario emitir orden de visita domiciliaria específica para revisar el dictamen sobre estados financieros presentado por el contribuyente, en virtud de que la facultad de las autoridades fiscales para verificar los datos e información que deriven de éste se subsume y queda inmersa en la facultad para revisar el ejercicio respectivo en términos de lo que disponen los artículos 42, fracción III y 52, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. Así las cosas, una vez rendido el dictamen sobre los estados financieros, no existen límites a la facultad de revisión y, por tanto, la revisión de la contabilidad y del dictamen, en sí mismo, puede llevarse a cabo en forma simultánea o conjunta conforme a dichos preceptos, que facultan a las autoridades fiscales a cuestionar y verificar el contenido o veracidad del dictamen de los estados financieros presentados por el contribuyente. Registro No. 187346, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XV, Marzo de 2002, Página: 1494, Tesis: I.4o.A.325 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 444/2001. Show Time, S.A. de C.V. 10 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Alma Margarita Flores Rodríguez.

No estamos de acuerdo con el contenido de esta tesis, en virtud de que el procedimiento para la revisión del dictamen contempla requerimientos de información a diversos sujetos, por lo que, a fin de respetar el principio de seguridad jurídica y saber exactamente cual es la información que se requiere, debe emitirse un mandamiento escrito de autoridad competente en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento, tal como lo dispone el artículo 16 Constitucional.

Habiendo requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y documentos necesarios para la revisión del mismo, podrán requerir; por escrito, directamente al contribuyente, (debiendo notificar copia del

requerimiento al contador público),⁶⁸ la información que consideren pertinente para cerciorarse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales:

- a) Después de haber recibido la información y documentos requeridos, o
- b) Si a su juicio la información y documentación proporcionada por el contador público no fuera suficiente para observar la situación fiscal del contribuyente.
- c) Si el contador público no atendió el requerimiento en tiempo.⁶⁹

En cualquier tiempo podrán solicitar, por escrito, a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios (notificando copia de la solicitud al contribuyente), la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos.

Finalmente, podrán practicar visita domiciliaria, si una vez cumplido el orden establecido, a su juicio no fuera suficiente la información y documentación para observar la situación fiscal del contribuyente.⁷⁰

Para considerar iniciadas las facultades de comprobación, respecto del dictamen fiscal, el artículo 56 del RCFF establece:

ARTICULO 56.- Se considerará que se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la autoridad fiscal competente lleve a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo anterior.

Los supuestos señalados en este precepto, son los que comprenden la solicitud de información, tanto al contribuyente como a terceros relacionados con ellos.

⁶⁸ Artículo 55 fr. II del RCFF

⁶⁹ Vid. *supra* plazos para la presentación de información por parte del contador público, p. 139.

⁷⁰ PÉREZ BECERRIL, *op. cit.*, pp. 174-175.

Sobre este particular el maestro Pérez Becerril expresa las siguientes consideraciones: “La discusión se centra fundamentalmente, en determinar; si con motivo de la adición al Código Fiscal de la Federación del artículo 52-A que regula la revisión del dictamen fiscal, el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, continua siendo aplicable o no.

Al respecto, considero que actualmente sigue siendo aplicable el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, pues el mismo no ha sido derogado, ni se opone o contraviene al artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación (no obstante que actualmente la revisión del dictamen se realiza en términos del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación y no en los del 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación al que se refiere en su texto)

Por tal motivo, considero que el ejercicio de las facultades de comprobación inicia cuando las autoridades fiscales que revisan el dictamen, requieren directamente al contribuyente o a terceros relacionados con ellos o responsables solidarios, y no cuando se requiere al contador público que dictaminó y se notifica copia de ese requerimiento al contribuyente.⁷¹

Si bien es cierto que no se puede tener por iniciadas las facultades de comprobación cuando se requiere al contador público, no estamos de acuerdo en que si se puede considerar así cuando se requiere a un tercero, toda vez que el artículo 42 antepenúltimo párrafo dice expresamente que se “...inician con el primer acto que se notifique al contribuyente”, hipótesis en la que no caben más sujetos que no sea el contribuyente mismo y tampoco se distingue entre las facultades de comprobación a la cual será aplicable esa disposición. Confirma lo anterior:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. EL ARTÍCULO 56, EN RELACIÓN CON EL 55, FRACCIÓN III, DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, RESULTA

⁷¹ PÉREZ BECERRIL, *op. cit.*, p. 194.

INCONSTITUCIONAL AL EXCEDER LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO QUE REGLAMENTA.

El artículo 42, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación señala, de manera categórica, que las facultades de comprobación se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente. Sin embargo, conforme a lo dispuesto por el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en relación con el 55, fracción III, de dicho ordenamiento, las facultades de comprobación, en tratándose de revisión de dictámenes financieros elaborados por contadores públicos, no sólo se entienden iniciadas con el primer acto que se notifique al contribuyente, sino también con el requerimiento de datos a un tercero. Lo anterior, además de permitir que se deje en estado de indefensión a los contribuyentes, al iniciarse las facultades de comprobación sin que éstos tengan conocimiento de ello y, por tanto, no estén en aptitud de esgrimir sus defensas, excede de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, el cual es claro al establecer que las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente, sin hacer distinción respecto de las revisiones de dictámenes financieros, por lo que el artículo 56, en relación con el 55, fracción III, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación resulta inconstitucional.

DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Clave: I.13o.A. , Núm.: 21 A

Amparo directo 2333/2001. Fomento Económico Mexicano, S.A. de C.V. 14 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Rosalba Becerril Velázquez. Secretaria: Fabiana Estrada Tena.

Tesis Aislada.

Para desvirtuar el contenido del dictamen, la carga de la prueba recae sobre las autoridades fiscales, así resulta de la interpretación de la frase “*salvo prueba en contrario*” del artículo 52 del CFF, así como de la siguiente tesis jurisprudencial:

ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS. CORRESPONDE A LA AUTORIDAD ACREDITAR QUE LO ASENTADO EN ELLOS NO ES CIERTO.

Si en el procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación la actora ofrece como prueba de su dicho, la documental consistente en estados financieros dictaminados por contador público autorizado , y la autoridad no está de acuerdo con lo asentado en ellos, corresponde a esta acreditar que los hechos contenidos en los dictámenes no son ciertos, ya que conforme a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, existe la presunción legal de que lo asentado en ellos es cierto, es decir, que si un contribuyente dictaminó sus estados financieros opera en favor de éste la presunción legal de que los hechos contenidos en el dictamen son ciertos.

Juicio atrayente no. 100/92/3085/92. Resuelto en sesión de 13 de enero de 1994, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Jorge Alberto García Cáceres. Secretario: Lic. Luis Moisés García Hernández. RTFF, año VII, No. 73, enero de 1994, p. 22.

El dictamen de estados financieros es útil a la autoridad fiscal porque:

- *Conoce la capacidad contributiva del contribuyente*
- *Verifica y comprueba que el contribuyente se encuentra tributando de conformidad con las leyes fiscales*
- *En virtud de su revisión, puede provocar que el contribuyente se autocorrija.*⁷²

El maestro Fernández Sagardi, nos dice cuales son los beneficios legales para quienes se dictaminen, obligatoria o voluntariamente:

1. *Tendrán derecho a que las autoridades concluyan las visitas domiciliarias de auditoría.*
2. *Tendrán derecho a que primero se revise el dictamen de sus estados financieros para efectos fiscales elaborados por contador público.*
3. *Tendrán derecho a presentar su declaración anual en formato simplificado.*
4. *El plazo para que proceda la devolución de sus saldos a favor será el de 25 días.*
5. *El cálculo de sus pagos provisionales será sencillo.*
6. *Podrán cubrir las diferencias de contribuciones detectadas por el dictamen en el plazo de 10 días y se considerará entero espontáneo.*⁷³

Para concluir este apartado, citamos la opinión de la autora Mabarak Cerecedo “...en la actualidad el dictamen fiscal, con toda la utilidad que le proporciona al fisco, no deja de constituir un procedimiento auxiliar que a la autoridad puede resultarle suficiente o no; es decir, el hecho de que se haya

⁷² MARTINEZ BAHENA, *op. cit.* p. 75.

⁷³ FERNÁNDEZ SAGARDI, *op. cit.*, p. 200.

*emitido un dictamen fiscal y éste haya sido aprobado, no significa que la autoridad renuncie o no le asista el derecho para efectuar por ese mismo ejercicio algún otro procedimiento de fiscalización”.*⁷⁴

3.4 Solicitud de datos, informes, documentos y presentación de contabilidad.

Los fundamentos legales de esta facultad de comprobación (*también llamada revisión de escritorio o de gabinete, cuando se realiza en las oficinas de las autoridades tributarias o bien compulsas cuando se realiza como medio de comprobación indirecta*) de las autoridades fiscales, que puede ejercerse dentro o fuera de una visita domiciliaria, se hallan en los artículos 42 fracción II, 48 y 53 del Código Fiscal de la Federación.

El primero de los preceptos indicados, es la base de la facultad que analizamos, pues mediante él, la autoridad puede requerir de los contribuyentes, de los responsables solidarios o de los terceros relacionados con ellos, la exhibición de la contabilidad, de datos, documentos o informes que necesite, con la finalidad de revisarlos y verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de determinado sujeto. En cuanto al lugar de exhibición de estos elementos, puede ser el domicilio o el establecimiento de los sujetos obligados; o bien, las oficinas de la propia autoridad.

“Estos actos de fiscalización consisten en que se requiere a las personas para que exhiban en el domicilio de las autoridades los elementos de su contabilidad, o los documentos, correspondencia o informes, y para que proporcionen los datos necesarios para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones que les impongan las disposiciones fiscales. Este requerimiento de la

⁷⁴ MABARAK CERECEDO, *op.cit.* p. 208.

*autoridad deberá satisfacer el texto expresado tanto por el artículo 16 constitucional, como por los preceptos legales aplicables”.*⁷⁵

La solicitud de documentos a terceros tiene su razón de ser en la actividad económica de los contribuyentes, pues suelen realizar una pluralidad de actos de producción y transacción por lo que están sujetos a observar determinadas disposiciones fiscales para su control y, sobre todo, en lo que respecta al cabal cumplimiento del pago de contribuciones.

Las revisiones de gabinete y las visitas domiciliarias, cuando se realizan como medios de comprobación indirecta con terceros, que pueden practicar las autoridades, reciben en la doctrina el nombre de “*compulsas*”. El autor Martínez Bahena, citando al maestro Eduardo Pallares, define lo que se entiende por compulsar “...*examinar dos o más documentos, comparándolos entre sí, para verificar la autenticidad o la exactitud de alguno de ellos*”.⁷⁶

La maestra Mabarak Cerecedo nos proporciona el concepto de compulsas para efectos fiscales “...*son los actos de fiscalización que realizan las autoridades para verificar si en torno a un contribuyente en particular, los datos que arrojen los terceros compulsados, coinciden con los que el contribuyente asentó en su contabilidad o declaró para efectos fiscales*”.⁷⁷

En cuanto a la clasificación de las compulsas, el Lic. Martínez Bahena emplea dos criterios; el primero atiende a la competencia territorial de la autoridad, por lo cual serán foráneas o locales, dependiendo que se realicen dentro o fuera de la circunscripción donde ejercen sus facultades; y la segunda, por el lugar en que se lleva a cabo, pudiendo ser en las oficinas de las autoridades o en el domicilio de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos. “*Esta última es propiamente una visita domiciliaria, por lo que su inicio,*

⁷⁵ MABARAK CERECEDO, *op.cit.* p. 206.

⁷⁶ MARTINEZ BAHENA, *op. cit.* p. 69.

⁷⁷ MABARAK CERECEDO, *op.cit.* p. 216.

desarrollo y conclusión debe sujetarse a las mismas normas de procedimiento que las visitas domiciliarias normales”.⁷⁸

Este acto de fiscalización se puede efectuar mediante dos sistemas:

- a) Mediante informes y datos que las autoridades requieren de manera expresa de los terceros, para que los envíen a su domicilio.
- b) Por medio de visitas domiciliarias que se practiquen a terceros, en las que la autoridad competente va a tomar directamente de su contabilidad la información que requiere.⁷⁹

En este apartado, nos ocuparemos únicamente de las solicitudes que se realizan aparte de una visita domiciliaria, pues las peculiaridades que se presentan en ésta las abordaremos en el punto siguiente.

El artículo 48 del Código Fiscal de la Federación prevé el procedimiento que ha de seguir la autoridad cuando ejerza exclusivamente esta facultad. Conviene asentar que se regula un procedimiento especial porque su desarrollo se ejerce como una facultad de comprobación independiente.⁸⁰

Algunos fiscalistas consideran que la facultad y el procedimiento para ejercerla son inconstitucionales, pues se llevan a cabo fuera del domicilio de los contribuyentes y los demás sujetos obligados; amén de que en la Constitución mexicana, específicamente en el artículo 16 párrafo once, solamente se establece la visita domiciliaria como medio para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.⁸¹

⁷⁸ MARTINEZ BAHENA, *op. cit.* p. 70.

⁷⁹ MABARAK CERECEDO, *op.cit.* p. 216.

⁸⁰ *Vid.* Artículos 48, primer párrafo y 53 del CFF.

⁸¹ Pueden verse al respecto las obras de MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Las Facultades de comprobación fiscal*, 2ª.ed., Porrúa, México, 2001, p. 231 y DIEP DIEP, Daniel. *Código Fiscal de la Federación (análisis y comentarios)*, Themis, México, 2005 (comentarios al artículo 48).

Apartándonos de esta situación, describiremos el procedimiento que se regula en el numeral referido.

Cuando la solicitud de referencia se efectúa fuera de una visita domiciliaria, no es necesario observar todas las formalidades del párrafo undécimo del artículo 16 constitucional, pues se considera que no se altera el principio de inviolabilidad del domicilio, no obstante, al ser un acto de autoridad que incide en la esfera jurídica de los particulares, y para salvaguardar la garantía de seguridad jurídica, si debe cumplir con los requisitos del primer párrafo del precepto constitucional señalado, como lo es fundar y motivar la solicitud, que sea expedida en mandamiento escrito por autoridad competente y que señale la causa legal del procedimiento, expresando: exactamente el tipo de documentación que se requiere, la categoría del sujeto obligado, el motivo legal del requerimiento, así como el periodo y las contribuciones a revisar; apoya nuestros argumentos:

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.

Tipo: Jurisprudencia por Contradicción

Además de lo anterior, la solicitud de la autoridad deberá indicar el domicilio *(que únicamente puede ser el de la autoridad o el del sujeto requerido)* y el plazo para presentarlos, mismo que se contempla en el CFF. De la misma manera, la persona a quien se dirigió la solicitud debe proporcionar los documentos exigidos, por sí o por medio de su representante legal.

Los plazos para la presentación de estos elementos no pueden ser establecidos caprichosamente por la autoridad fiscal, su reglamentación se fija en el artículo 53 del CFF; el cual ordena:

Artículo 53.- *En el caso de que con motivo de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales soliciten datos, informes o documentos del contribuyente responsable solidario o tercero, se estará a lo siguiente:*

I. Se tendrán los siguientes plazos para su presentación:

a) Los libros y registros que formen parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, en su caso.

b) Seis días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que deba tener en su poder el contribuyente y se los soliciten durante el desarrollo de una visita.

c) Quince días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, en los demás casos.

Los plazos a que se refiere este inciso, 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.

Surge la incógnita de determinar que se entiende jurídicamente con la frase “*de inmediato*” contenida en este precepto, para lo cual nos es útil la siguiente tesis:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ALCANCES DEL TÉRMINO DE INMEDIATO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 53, INCISO A), DEL. Dicho precepto legal establece que: En el caso de que con motivo de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales soliciten datos, informes o documentos del contribuyente, responsable solidario o tercero, se estará a lo siguiente: Se tendrán los siguientes plazos para su presentación: a) Los libros y registros que formen parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, en su caso.. Ahora bien, el término de inmediato para la presentación de la documentación solicitada en el curso de una visita, debe entenderse que ha de realizarse enseguida a la solicitud correspondiente, pero ello no significa como lo aduce la quejosa que el cumplimiento deba ser tan rápido que ni siquiera le dé tiempo de buscar la documentación en sus archivos, sino que esté en condiciones de atender lo solicitado el mismo día en que se haga el requerimiento respectivo, de tal manera que el término de inmediato sí constituye un plazo, el cual, aun cuando breve, permite al visitado presentar la documentación solicitada el día en que ésta es requerida.

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

En este entendido, cuando la autoridad, en el desarrollo de una visita domiciliaria, solicite cualquiera de los elementos a que se refiere el inciso a), párrafo primero del artículo 53 del CFF, la persona a quien se le requiere contará con el tiempo necesario para atender la exigencia, sin embargo, consideramos que la presentación ha de realizarse dentro de las horas hábiles en que se realiza la diligencia, pues una vez transcurridas ellas, ya no podrá hacerlo; configurándose además una infracción.

“Los cómputos de estos plazos deberán sujetarse a las reglas generales de las notificaciones contenidas en el artículo 135 del CFF, por lo que las

*notificaciones de los requerimientos surtirán sus efectos a partir del día hábil siguiente al en que fueron hechas, y el computo del plazo, a partir del día siguiente al en que surtieron sus efectos”.*⁸²

*“Las consecuencias legales de no presentar los datos, informes o documentos en los plazos referidos dentro de una revisión fiscal no van más allá de la comisión de una infracción, porque la omisión, que trae consecuencias jurídicas graves, es la de no hacerlo en el plazo que se otorga para presentar pruebas en contra de los hechos observados en la última acta parcial de auditoría o en los oficios de observaciones”.*⁸³

Como resultado de la revisión de gabinete en los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.⁸⁴

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 48.⁸⁵

Cuando el oficio de observaciones se formule con base en la información proporcionada por un tercero, no es necesaria la presencia del sujeto que motivó

⁸² FERNÁNDEZ SAGARDI, *op. cit.*, p. 202.

⁸³ *Ídem*

⁸⁴ Artículo 48, fr. IV del CFF.

⁸⁵ Artículo 51 segundo párrafo del CFF.

el ejercicio de la comprobación indirecta, pues él no tuvo participación en ese acto; aunque claro, se le deben notificar los resultados de ella y proporcionarle la información que sirvió a la emisión del oficio:

El oficio de observaciones mencionado se notificará en las oficinas de las autoridades, en el domicilio fiscal de los contribuyentes o en donde se encuentre la persona a notificar.⁸⁶

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.⁸⁷

Cuando los periodos revisados sean mayores a los de un ejercicio regular, la autoridad hacendaria ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente o el responsable solidario presenten aviso dentro del plazo inicial de veinte días “...y demuestren la necesidad o razones de la ampliación que se necesita”.⁸⁸

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente o responsable solidario no presentan documentación comprobatoria que los desvirtúe.⁸⁹

Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación

⁸⁶ Vid. Artículo 48, fracciones VI y I, así como el 136 del CFF.

⁸⁷ Artículo 48 fr. VI del CFF.

⁸⁸ MARGAIN MANAUTOU, *op. cit.*, p. 226.

⁸⁹ Artículo 48 fr. VI, segundo párrafo del CFF.

de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.⁹⁰

Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente en las oficinas de las autoridades, en su domicilio o en el lugar en que se encuentre.⁹¹

*“Cuando no hubiere observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete, esto es, dicha autoridad devolverá la documentación que solicitó pero expresamente no indicará en su oficio que no se encontró irregularidad alguna, porque entonces se estaría en presencia de una resolución favorable y no podría ella volver a ejercer sus facultades de comprobación por el ejercicio revisado, en caso de llegar a tener conocimiento de la existencia de irregularidades”.*⁹²

Tocante a las compulsas que se pueden hacer con las cuentas bancarias de los sujetos obligados, la autora Mabarak Cerecedo apunta *“...es importante señalar que la ley que protege el secreto bancario no opera, entre otros casos, cuando se trata de comprobación de obligaciones fiscales, en los que se puede requerir mediante un procedimiento que se marca en la ley de la materia, que las instituciones de crédito proporcionen a la autoridad fiscalizadora la información que necesite para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de un sujeto determinado (artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito)”.*⁹³

El plazo para concluir la revisión de gabinete, ya sea con el contribuyente, los responsables solidarios o los terceros, es de doce meses, el cual se computa a

⁹⁰ Artículo 48 fr. VIII del CFF.

⁹¹ Artículo 48 fr. IX del CFF.

⁹² *Ídem*

⁹³ MABARAK CERECEDO, *op.cit.* p. 217.

partir de la notificación del inicio de las facultades de comprobación, sin embargo, esta dilación no opera para determinados contribuyentes, como son: los que integran el sistema financiero, los que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta; para ellos el plazo será de dieciocho meses y contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años; aplicando para ambos la misma regla de comienzo del conteo, o sea, a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación.⁹⁴

*“Cuando las autoridades... 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... las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha... revisión”.*⁹⁵

El valor probatorio de las compulsas podemos derivarlo de la siguiente tesis jurisprudencial:

COMPULSAS DE TERCEROS. SU VALOR PROBATORIO. No es un documento indubitable el acta de auditoria que se apoya en compulsas que provienen de terceros, para fijar omisiones en el pago del tributo de un causante, puesto que si las compulsas realizadas a terceros aparecen en documentos privados que son objetados, éstos tienen un valor probatorio limitado, cuyo contenido debe demostrarse por otras pruebas (artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles). Séptima Época, Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 82 Sexta Parte, Página: 28.

⁹⁴ Vid. Artículo 46-A, incisos A y B

⁹⁵ MARGAIN MANAUTOU, *op. cit.*, p. 228.

Por lo tanto, su valor probatorio es limitado, dado que al apoyarse en documentos privados puede ser objetado por los contribuyentes con cualquiera de los medios de prueba que se consignan en la legislación civil. En el caso de que se pretenda dar validez plena a la compulsa realizada con terceros, una vez que se ha objetado, la carga de la prueba se traslada a las autoridades.

La información obtenida de los terceros debe ser adminiculada por la autoridad con otros medios de prueba, para que ellas se desprenda una infracción fiscal por incumplimiento de obligaciones. Es decir, este procedimiento de investigación debe estar correlacionado con la contabilidad del sujeto pasivo de la obligación, así como con otros documentos, libros, registros, declaraciones u operaciones del contribuyente, a fin de que los datos proporcionados por terceros tengan un soporte adecuado para operar como elementos sustanciales de incumplimiento de obligaciones.⁹⁶

Los actos de fiscalización denominados revisiones de escritorio presentan para la autoridad las siguientes ventajas:

- a) Este tipo de revisiones son ágiles y permiten la fiscalización de un número amplio de gobernados.
- b) El fisco puede utilizar los datos contenidos en sus expedientes y hacer la comprobación comparándolos con los documentos e informes que les aporten los sujetos requeridos.
- c) La autoridad puede realizar con mayor calma y tranquilidad esas revisiones y, consecuentemente, utilizar todas las variantes que aconsejen los procedimientos de fiscalización, y efectuar todo tipo de comprobaciones que permitan llegar con certeza a la verificación de los hechos relacionados con el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- d) El costo de cada una de esas revisiones al que representa la presencia personal del inspector en una visita domiciliaria.

⁹⁶ *Ibíd.* p. 216.

- e) Al existir poco contacto entre los fiscalizadores y los gobernados existen menores posibilidades de corrupción administrativa.

De la misma manera, las revisiones de escritorio presentan para el gobernado las siguientes ventajas:

- a) Existen menores molestias para el sujeto fiscalizado, ya que las actividades de inspección se realizan en las oficinas de la autoridad y con auxilio de los expedientes de los propios archivos.
- b) No existe entorpecimiento de las actividades del gobernado, debido a que la ausencia de los fiscalizadores evita la inhibición del sujeto fiscalizado y, en consecuencia, éste puede continuar con sus actividades normales.⁹⁷

3.5 Visitas domiciliarias de inspección y auditoria.

Como ya vimos al inicio de este capítulo, la autorización constitucional para la práctica de visitas domiciliarias se encuentra en el artículo 16 párrafo undécimo, el que sólo permite la realización de las mismas para exigir la exhibición de los libros y papeles necesarios a fin de comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.⁹⁸

Al hablar de una sujeción de esta figura jurídica a las leyes respectivas, podemos inferir que es en las leyes secundarias donde se desarrollará el procedimiento a seguirse en estos casos. Efectivamente, es el Código Fiscal de la Federación el que se encarga de regular todos los aspectos procedimentales de la visita domiciliaria, entre los que se encuentran: el fundamento legal de las

⁹⁷ *Íbidem* p. 206-207.

⁹⁸ *Vid. supra* pp. 105-135.

facultades de comprobación de la autoridad fiscal; los requisitos a satisfacerse para la notificación de los actos administrativos; los requisitos específicos para las ordenes de visita; la forma en que se desarrollará la misma; la manera de concluir la y los posibles medios de impugnación con que cuentan los contribuyentes.

En una tesis sustentada por el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, se ha establecido un criterio conforme al cual se debe dar preeminencia a los preceptos constitucionales tratándose de la interpretación de las disposiciones legales que regulan a la visita domiciliaria:

VISITAS DOMICILIARIAS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE LAS REGULAN DEBEN INTERPRETARSE CONFORME AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

El hecho de que las visitas domiciliarias constituyan un acto de molestia en el que la autoridad pone en riesgo las garantías de inviolabilidad domiciliaria y seguridad jurídica, hace indispensable que en su práctica se cumpla con todas las exigencias formuladas imperativamente por la Constitución para la realización de los cateos, a fin de otorgar la máxima protección al gobernado frente al Estado; por esta razón, todos los preceptos legales que regulan estas diligencias deben interpretarse conforme al artículo 16 constitucional. Registro No. 189543, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIII, Mayo de 2001, Página: 1250, Tesis: I.13o.A.17 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 313/2001. Tiendas Aurrerá, S.A. de C.V. 7 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Rosalba Becerril Velázquez. Secretario: Marat Paredes Montiel.

Es muy acertado el criterio reproducido, pues la norma constitucional siempre debe estar por encima de las disposiciones legales ordinarias, además de que se manifiesta como una forma de controlar los aspectos que se regulen en torno de esta figura, para cuidar que no se vaya más allá de lo que el mandato supremo ordena.

El maestro Rodríguez Lobato escribe: *“La visita domiciliaria de auditoría es la revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio fiscal del mismo,*

*que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales”.*⁹⁹

Del concepto expuesto, extraemos los elementos de esta facultad de fiscalización:

- a) Su ejercicio debe estar precedido por una orden escrita de autoridad competente.
- b) Se expresa como un conjunto de actividades a cargo del personal autorizado por las autoridades hacendarias.
- c) Esta actividad estará encauzada a revisar el cumplimiento de las obligaciones, en sus aspectos sustantivo y formal, que imponen las leyes fiscales.
- d) El lugar en que se efectuará la comprobación será siempre el domicilio fiscal de los sujetos obligados.
- e) Su duración se encuentra limitada al tiempo que se contemple en la ley.
- f) Las consecuencias de este procedimiento pueden ser:
 - I. Determinar un cumplimiento total de obligaciones
 - II. Determinar un incumplimiento de obligaciones
 - III. Determinar un cumplimiento parcial de obligaciones
 - IV. Determinación de sanciones
 - V. Determinación de delitos

Se han identificado en la doctrina dos modalidades que puede revestir la visita domiciliaria:

- *Las de inspección, que buscan comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente los impuestos especiales*

⁹⁹ RODRIGUEZ LOBATO, *op. cit.*, p. 216.

regulados por la ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y que se caracterizan normalmente por su brevedad.

- *Las de auditoría, que buscan la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias y que por ello tienen una duración superior.*¹⁰⁰

En cuanto al contenido de las visitas domiciliarias, la legislación también reconoce dos tipos de ellas; unas que se pueden practicar con los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos con el objeto de revisar su contabilidad, bienes y mercancías y las otras que solamente se ejercen con los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia de 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 del CFF.¹⁰¹

Las autoridades fiscales están autorizadas para 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.¹⁰²

La facultad anterior es una manifestación de las medidas tendentes a evitar la evasión fiscal, pues el Registro Federal de contribuyentes sirve para formar una relación de aquellas personas que normalmente causan contribuciones; por ello, se permite a las autoridades hacendarias requerir la información pertinente a fin de

¹⁰⁰ DE LA GARZA, *op, cit.*, p. 734.

¹⁰¹ Cfr. Artículo 42 fr. III y V del CFF.

¹⁰² Artículo 42 fr. V, párrafo segundo del CFF.

incorporar a todos aquellos contribuyentes que estén fuera de él o que sus datos no se encuentren actualizados.

Entre ambos tipos de visitas (*la genérica y la especie reguladas en el CFF*) los procedimientos son similares, con sus respectivas excepciones. Por lo que cuando se presenten estas últimas, haremos la aclaración correspondiente.

En virtud de ello, identificaremos tres etapas de las visitas domiciliarias; el inicio, que comprende la identificación de los visitantes, la entrega de la orden de visita y la designación de testigos; su desarrollo, mediante la solicitud y revisión de libros, documentos y desahogo de pruebas por parte del contribuyente y finalmente la conclusión, consistente en una relación detallada de los resultados obtenidos a través de la visita.

Al margen de ellas se encuentra su impugnabilidad, con el ejercicio, por parte del contribuyente, de los medios de defensa que la ley pone a su disposición.

3.5.1 Inicio

Antes de desarrollar las diversas fases en que se ha dividido a la visita domiciliaria, hay que tener presente que cualquier diligencia que efectúen las autoridades fiscales o sus auxiliares, salvo la verificación de bienes y mercancías en transporte,¹⁰³ ha de realizarse en días y horas hábiles, por disposición expresa del artículo 13 del CFF, que en su parte conducente prescribe:

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*

¹⁰³ En cuyo caso, de acuerdo con el artículo 13 del CFF, se consideran hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez (...)

No obstante lo anterior, ello no quiere decir que las autoridades fiscales no puedan disponer de más tiempo para llevar a cabo sus procedimientos de fiscalización, en el precepto citado se señalan los casos en que las autoridades fiscales pueden habilitar días y horas, siendo estos: a) cuando el contribuyente realice actividades por las que deba pagar contribuciones en días y horas inhábiles o b) cuando se trate del aseguramiento de la contabilidad o de bienes del sujeto pasivo.

La habilitación, pues, no se puede dar en términos genéricos e indeterminados, sino debe indicar la actuación precisa por practicar, señalando además el motivo que le da lugar, pues todo acto de molestia debe estar adecuadamente motivado en una causa legal, exigencia a la que no escapan los mandamientos del tipo del que ahora hablamos, habida cuenta que el precepto constitucional relativo no hace distinción alguna, por lo que debemos considerar que el requisito en consulta vale también para esos actos de autoridad.¹⁰⁴

En concordancia con el antepenúltimo párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se entienden iniciadas con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Por lo tanto, el inicio de las facultades que revisamos siempre deberá ir precedido por la emisión de un acto administrativo,¹⁰⁵ el que deberá reunir, para su notificación personal,¹⁰⁶ los requerimientos previstos en los artículos 38 y 43 del Código Fiscal Federal.

¹⁰⁴ CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO, *op. cit.*, p. 100.

¹⁰⁵ Puede verse un estudio más completo sobre el acto administrativo en ACOSTA ROMERO, *op. cit.*

¹⁰⁶ Los diversos tipos de notificaciones serán analizados en el punto 3.6 de este capítulo.

El dispositivo número 38, del ordenamiento legal indicado, contiene las formalidades que deben de llenar todos los actos administrativos que se deben notificar, los que se enumeran a continuación:

A) Constar por escrito en documento impreso o digital.

En otro lugar de este trabajo hemos visto la importancia y la justificación de este imperativo,¹⁰⁷ por lo que ahora veremos cuales son las consecuencias de su observancia o la falta de ella.

Según el INDETEC,¹⁰⁸ el que la manifestación de la voluntad de la autoridad se plasme por escrito tiene dos funciones:

- a) Que el particular adquiera certeza de lo que tiene que cumplir o dar, y
- b) Que conozca la autoridad que emitió el acto y poder determinar si es competente o no o ante quién debe cumplir lo solicitado.

La contravención a este mandato trae aparejadas diversas consecuencias, entre ellas: la inexistencia jurídica del acto de molestia, el desconocimiento de la autoridad y su competencia para emitir el acto, la imprecisión de lo que se solicita, la incertidumbre acerca de los motivos y los fundamentos legales con que se lleva a cabo el acto, la invalidez de todo lo que se actúe a partir de la orden incorrectamente formulada.

B) Señalar la autoridad que lo emite.

El órgano de autoridad que ordene la ejecución de un acto administrativo en materia fiscal, deberá ser competente, de conformidad con las directrices que ya han sido apuntadas en otro apartado.¹⁰⁹ Ahora bien, en el Reglamento Interior del

¹⁰⁷ *Vid. supra* pp.103-104.

¹⁰⁸ INDETEC, *op. cit.*, p. 38.

¹⁰⁹ *Vid. supra* pp. 105-106.

Servicio de Administración Tributaria se autoriza a las siguientes unidades administrativas para ordenar y practicar visitas domiciliarias:

1. Administración General de Aduanas art. 10 fr. XXII del RISAT, **2.** Administración Central de Operación Aduanera art. 11 apartado A fr. II del RISAT, **3.** Administración Central de Investigación Aduanera art. 11 apartado C fr. II del RISAT, **4.** Administración Central de Contabilidad y Glosa art. 11 apartado D fr. II del RISAT, **5.** Administración Central de Fiscalización Aduanera art. 11 apartado I fr. II del RISAT, **6.** Administraciones y subadministraciones de aduanas art. 12 fr. II del RISAT, **7.** Administración General de Auditoría Fiscal Federal art. 16 fr. VII y IX del RISAT, **8.** Administración Central de Supervisión y Evaluación de la Fiscalización Nacional art. 17 apartado A fr. I del RISAT, **9.** Administración Central de Análisis Técnico Fiscal art. 17 apartado C fr. I del RISAT, **10.** Administración Central de Planeación y Sistemas de la Fiscalización Nacional art. 17 apartado E fr. II del RISAT, **11.** Administración de Planeación Nacional, Administración de Análisis Sectorial, Administración Técnico de Fiscalización y Administración de Fiscalización y Estadística art. 17 apartado F fr. II del RISAT, **12.** Administración Central de Programación de la Fiscalización Nacional art. 17 apartado G fr. I del RISAT, **13.** Administraciones de Programación Nacional “1”, “2” y “3” y Administración de Programación Nacional de Comercio Exterior art. 17 apartado H fr. II del RISAT, **14.** Administración Central de Procedimientos Legales de Fiscalización art. 17 apartado I fr. I del RISAT, **15.** Administración de Procedimientos Legales de Impuestos Internos, Administración de Revisiones Administrativas y Administración de Procedimientos Legales de Comercio Exterior art. 17 apartado J fr. I del RISAT, **16.** Administración Central de Fiscalización Estratégica art. 17 apartado L fr. I y II del RISAT, **17.** Administraciones de Operación “1”, “2”, “3” y “4” art. 17 apartado M fr. II del RISAT, **18.** Administración de Análisis e Investigación y Enlace con la Comisión Nacional Bancaria y de Valores art. 17 apartado N fr. I del RISAT, **19.** Administración Central de Comercio Exterior art. 17 apartado Ñ fr. I del RISAT, **20.** Administración de Análisis e Investigación, Administraciones de Auditoría de Comercio Exterior “1” y “2”,

Administración de Auditoría de Resoluciones y Cumplimentaciones y Administración de Investigaciones y Apoyo Logístico de Comercio Exterior art. 17 apartado O fr. II del RISAT, **21.** Administración Central de Normatividad de la Operación Fiscalizadora art. 17 apartado P fr. I del RISAT, **22.** Administración de Normatividad de Auditoría Fiscal, Administración de Normatividad de Auditoría Fiscal de Impuestos Internos y de Comercio Exterior, Administración de Normatividad de Dictámenes y Administración de Normatividad de Asuntos Especiales art. 17 apartado Q fr. I del RISAT, **23.** Administración Central de Verificación y Evaluación de Entidades Federativas art. 17 apartado R fr. I del RISAT, **24.** Administración de Evaluación de Entidades Federativas, Administración de Verificación de Entidades Federativas y Administración de Seguimiento art. 17 apartado S fr. I del RISAT, **25.** Administraciones Locales de Auditoría Fiscal art. 18 apartado A fr. I y II del RISAT, **26.** Subadministraciones de las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal art. 18 apartado B fr. II del RISAT , **27.** Administración General de Grandes Contribuyentes art. 19 apartado A fr. XXX del RISAT, **28.** Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente art. 20 apartado N fr. II del RISAT, **29.** Administraciones de Auditoría a Empresas que Consolidan Fiscalmente “1”, “2” y “3” art. 20 apartado Ñ fr. II del RISAT, **30.** Subadministraciones de Auditoría a Empresas que Consolidan Fiscalmente “1”, “2”, “3”, “4”, “5”, “6”, “7”, “8”, “9”, “10”, “11”, “12”, “13” y “14” art. 20 apartado O fr. II del RISAT, **31.** Administración Central de Fiscalización al Sector Gobierno y de Procedimientos Legales de Auditoría art. 20 apartado P fr. II del RISAT, **32.** Administración de Auditoría a Dependencias y Entidades del Gobierno Federal, Administración de Auditoría a Entidades Federativas y Administración de Auditorías Especiales art. 20 apartado Q fr. II del RISAT, **33.** Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional art. 20 apartado R fr. II del RISAT, **34.** Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero y a Grandes Contribuyentes Diversos art. 20 apartado S fr. II del RISAT, **35.** Administraciones de Auditoría a Grandes Contribuyentes Diversos “1” y “2” art. 20 apartado T fr. II del RISAT, **36.** Administraciones de Auditoría a Intermediarios del Mercado de Valores, de Auditoría a Instituciones de Crédito y de Auditoría a

Intermediarios Financieros no Bancarios art. 20 apartado U fr. II del RISAT, **37**. Administración Central de Auditoría de Precios de Transferencia art. 20 apartado X fr. II del RISAT, **38**. Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes art. 21 fr. II del RISAT, **39**. Administración General de Recaudación art. 25 fr. XV del RISAT, **40**. Administración Central de Padrones art. 26 apartado G fr. II del RISAT, **41**. Administraciones Locales de Recaudación art. 27 fr. II del RISAT.

Cabe aclarar que aún cuando los preceptos que facultan a las anteriores unidades administrativas para ordenar y practicar visitas domiciliarias no expresen la atribución de emitir la orden correspondiente, ello no es encuentra vedado para ellas, de conformidad con el siguiente criterio jurisprudencial:

VISITAS DOMICILIARIAS. LA FACULTAD QUE EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL OTORGA A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS PARA PRACTICARLAS, COMPRENDE LA DE EMITIR LAS ÓRDENES CORRESPONDIENTES.

De la interpretación gramatical, sistemática y teleológica del párrafo undécimo del precepto constitucional citado, se desprende que el señalamiento de que las visitas domiciliarias deban sujetarse a las formalidades de los cateos, no significa que sean las autoridades judiciales quienes deban ordenarlas, porque su competencia constitucional se circunscribe a la imposición de las penas por la comisión de delitos y a la resolución de juicios en materia civil, en suma, a la impartición de justicia a través de la tramitación de procedimientos, esencialmente, en las materias del orden civil y penal, como lo disponen los artículos 14, 17 y 21 de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mientras que, en términos del párrafo primero de este último dispositivo constitucional compete a la autoridad administrativa, como una atribución propia y autónoma, la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía. De ahí que el ejercicio de las facultades de comprobación y, en su caso, las de sanción por el incumplimiento a las diversas disposiciones administrativas, no puede sujetarse a la potestad de las autoridades judiciales, porque ello implicaría atribuirles una facultad que no les otorga la Constitución Federal y, por ende, la intromisión competencial de un poder sobre otro, lo cual violaría el principio de división de poderes establecido en su artículo 49. Lo anterior se corrobora con los principios fundamentales que, en relación con el artículo 16 constitucional, se establecieron durante el debate del Congreso Constituyente, consistentes en: a) que las visitas domiciliarias no son cateos; b) que no se requiere una orden judicial para practicarlas, porque no es posible que la autoridad administrativa, cada vez que lo necesite, solicite la intervención de una autoridad judicial para que expida la orden respectiva; y, c) que los ordenamientos secundarios, previendo las necesidades concretas, determinarán cuándo las autoridades administrativas deban ordenarlas, de donde deriva que la facultad constitucional otorgada a las autoridades administrativas para practicar visitas domiciliarias no puede limitarse exclusivamente a su ejecución física y material, sino que también comprende la de emitir las órdenes correspondientes. Registro No. 184245, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial

de la Federación y su Gaceta XVII, Mayo de 2003, Página: 306, Tesis: 2a. LXI/2003, Tesis Aislada Materia(s): Administrativa

Amparo directo en revisión 1975/2002. Pemex Exploración y Producción. 7 de marzo de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Roberto Rodríguez Maldonado.

C) Señalar lugar y fecha de emisión.

Esta exigencia permite determinar la competencia territorial de la autoridad emisora, así como si han caducado o no las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, de conformidad con las previsiones del artículo 67 del CFF.

Sirve de apoyo a lo anterior:

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, ARTICULO 67. PREVE LOS SUPUESTOS Y LOS TERMINOS EN LOS CUALES PROCEDE LA CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. La figura de la caducidad se encuentra prevista en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, la cual opera según sea el supuesto en que se ubique el contribuyente; esta figura, es en cierta forma un medio de defensa para el contribuyente, porque al hacerla valer, cuando procede, se eliminan para él responsabilidades u obligaciones que pueden derivarse de diversas acciones que haya realizado; por otra parte, la caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica la pérdida o extinción de una facultad o derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. La figura en comento, pertenece al derecho adjetivo o procesal y tiene un término de cinco años para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones y disposiciones tributarias, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones. Puede hacerse valer por vía de acción y en vía de excepción. En la primera, cuando sin que se haya determinado un crédito fiscal, transcurrió el plazo legal para determinarlo, y en vía de excepción, cuando es la autoridad la que pretende cobrar un crédito fiscal que ha prescrito o bien cuando habiendo caducado sus facultades para determinarlo, lo determina y lo notifica al contribuyente, de esta manera, el solo transcurso del tiempo consume la figura jurídica de la caducidad. En el citado artículo 67 del Código Fiscal encontramos esencialmente, tres supuestos para que opere la caducidad, que son: 1) Los cinco años que comienzan a partir del día siguiente a aquel en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo (extinguiéndose por ejercicios completos). Tratándose de la presentación de declaraciones complementarias el plazo de cinco años empezará a computarse a partir del día siguiente al en que se presenten, por lo que se refiere a conceptos modificados en relación con la última declaración de la misma contribución en el ejercicio; 2) Los cinco años computados a partir del día siguiente al en que se presentó o debió presentarse la declaración de aviso que corresponda a una contribución que no se haya

calculado por ejercicios, o bien, a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlos mediante declaración y; 3) Los cinco años iniciados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiera cometido la infracción a las disposiciones fiscales, o hubiere cesado su consumación o realizado la última conducta de hecho. Este plazo de caducidad fue prolongado a diez años en los siguientes casos: a) Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el Registro Federal de Contribuyentes; b) Cuando el contribuyente no lleve su contabilidad y; c) Cuando no presenta alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla. En este caso los diez años comenzarán a computarse a partir del día siguiente a aquel en que debió haber presentado la declaración del ejercicio. Debe advertirse que el plazo para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales puede ser suspendido cuando se interponga un recurso administrativo o se promueva el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación o el juicio de amparo, o bien, cuando se trate de los supuestos a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que consisten en las facultades investigadoras de las autoridades respecto de la comprobación fiscal, como son las prácticas de visitas domiciliarias y solicitud de información a los contribuyentes o contadores dictaminadores, las cuales también se extinguen en un plazo de cinco años por caducidad, pero tratándose de las facultades para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguen en términos del citado artículo 67 del ordenamiento fiscal invocado, sino de acuerdo con los plazos de prescripción de los delitos de que se trate, conforme al artículo 100 de dicho ordenamiento. Octava Epoca, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XIV, Septiembre de 1994, Tesis: I. 3o. A. 559 A, Página: 284

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 573/94. Refacciones Autoeléctricas Vercina, S.A. de C.V. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 23 de mayo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

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

Fundar, es citar los preceptos de una Ley o de un Ordenamiento de carácter general aplicable a un caso específico, de tal manera que haya congruencia entre el artículo a aplicar y la materia a la que se aplica.

El incumplimiento a esta garantía originará:

- a) Ausencia de Fundamentación.- Cuando no se cita precepto alguno en el acto o resolución.
- b) Deficiente Fundamentación.- Cuando no se citan todos los preceptos aplicables o se citan en forma errónea o incompleta.¹¹⁰

En su labor ordinaria, las autoridades tributarias suelen emplear formatos preelaborados para llevar a cabo el ejercicio de sus facultades, lo que puede ocasionar problemas de apreciación sobre su proceder, es decir, surge la duda de saber si con esos documentos se cumple íntegramente el requisito de fundamentación y motivación de los actos de autoridad, cuestión por la que se dictó la siguiente tesis:

ORDEN DE VISITA QUE CONSTE EN UN MACHOTE: NO IMPLICA FALTA DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.

El hecho de que un acto administrativo de autoridad conste en formato previamente elaborado, no implica necesariamente que carezca de la debida fundamentación y motivación, sino que, en todo caso, deberá demostrarse que lo consignado en ese formato no es suficiente para fundamentar y motivar el acto que contiene. Octava Epoca, Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XV, Enero de 1995, Tesis: VI.2o. 177 A, Página: 277

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Acerca del objeto o propósito del acto, los autores Cartas Sosa y Ayala Vallejo nos dicen: *“Esta garantía responde también a la necesidad de evitar el ejercicio abusivo de las facultades fiscalizadoras de la autoridad, limitando la inspección domiciliaria a la verificación del cumplimiento de determinadas obligaciones fiscales, sin que sea válida la emisión de ordenes de visita para comprobar el acatamiento de las disposiciones fiscales de manera genérica, indiscriminada”*.¹¹¹

¹¹⁰ INDETEC, *op. cit.*, p. 39.

¹¹¹ CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO, *op. cit.*, p. 67.

De la siguiente tesis, se desprende la trascendencia de citar el tipo de obligaciones a que se encuentra afecto el sujeto visitado, la forma en que se debe limitar el periodo a revisar así como la obligación de los agentes de la autoridad para ceñirse a lo especificado en la orden:

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 toma 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. Registro No. 197273, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VI, Diciembre de 1997, Página: 333, Tesis: 2a. /J. 59/97, Jurisprudencia Materia(s): Administrativa

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.

Tesis de jurisprudencia 59/97. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública de veintiséis de septiembre de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

E) 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.

Estampar la firma de la autoridad competente en sus actos, tiene dos efectos jurídicos:

- a) Autorizar lo plasmado en el acto o resolución
- b) Obligarse a lo manifestado para con el destinatario

Por lo que, si falta la firma, debe inferirse que no se producen ninguno de ellos.¹¹²

Confirma lo anterior:

FIRMA AUTOGRAFA, RESOLUCION CARENTE DE. ES INCONSTITUCIONAL. Si bien es cierto que el artículo 16 constitucional no establece expresamente que las autoridades firmen sus mandamientos autógrafamente, sí se desprende del citado artículo, al exigir que exista un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento, que los

¹¹² INDETEC, *op. cit.*, p. 41.

mandamientos de autoridad ostenten la firma original. En efecto, por "firma", según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se entiende: "Nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena, para darle autenticidad o para obligarse a lo que en él se dice. El vocablo "firma" deriva del verbo "firmar" y éste del latín "firmare", cuyo significado es afirmar o dar fuerza. A su vez, la palabra "firmar", se define como "Afirmar, dar firmeza y seguridad a una cosa" (Diccionario citado). En este orden de ideas y trasladando los mencionados conceptos al campo del derecho constitucional, debe decirse que la firma consiste en asentar al pie de una resolución o acto escrito de autoridad, el nombre y apellido de la persona que los expide, en la forma (legible o no) en que acostumbra hacerlo, con el propósito de dar autenticidad y firmeza a la resolución así como aceptar la responsabilidad que deriva de la emisión del mandamiento. Es por ello que la firma de una resolución, para que tenga validez a la luz de la Constitución General de la República, debe ser autógrafa, pues ésta es la única forma en que la persona que la asienta, adquiere una relación directa entre lo expresado en el escrito y la firma que debe calzarlo; es decir, es la única forma en que la autoridad emitente acepta el contenido de la resolución con las consecuencias inherentes a ella y además es la única forma en que se proporciona seguridad al gobernado de que el firmante ha aceptado expresamente el contenido de la resolución y es responsable de la misma. Desde luego es irrelevante para que exista esa seguridad jurídica en beneficio del gobernante (quien firma) y el gobernado (quien recibe o se notifica de la resolución firmada), que la resolución o acto de autoridad se encuentren o no impresos, pues al firmar la autoridad emitente se responsabiliza del contenido, sea cual fuere la forma en que se escribió la resolución. Pero en cambio, no puede aceptarse que la firma se encuentre impresa, pues en estos casos no existe seguridad jurídica ni para el gobernante ni para el gobernado, de que la autoridad de manera expresa se ha responsabilizado de las consecuencias de la resolución. Séptima Epoca, Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 133-138 Sexta Parte, Página: 281.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

En cuanto al nombre del destinatario se refiere, hay que tener presente que se trata no sólo del nombre de las personas físicas, sino también de la denominación o razón social de las personas morales, pues estas últimas también deben contar con alguna designación que las identifique y las diferencie de las demás. La mención del nombre en la orden de visita debe ser precisa.

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

El anterior requerimiento encuentra su razón de ser en el principio de seguridad jurídica, pues no bastaría con que una autoridad pretendiera exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias a cualquier persona, sino que ha de expresar también la causa por la que se le atribuye la calidad de sujeto pasivo.

Para tener una orden de visita integra, el artículo 43 del CFF complementa al artículo anterior así:

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.

Se ha identificado el domicilio fiscal, por la doctrina y la jurisprudencia, como el lugar en que debe efectuarse la visita domiciliaria; este razonamiento se basa en que es el Código Fiscal de la Federación el que obliga a llevar toda la documentación comprobatoria que exigen las leyes fiscales precisamente en él. A pesar de ello, el INDETEC sostiene el siguiente razonamiento: “...no existe algún impedimento legal, para que la visita domiciliaria en otro domicilio distinto al fiscal, ya que el requisito sólo es que en la orden se precise el lugar a revisar”.¹¹³

No estamos de acuerdo con el criterio del INDETEC, pues si las leyes fiscales obligan a concentrar toda la documentación en un solo lugar, a ese mismo deben estar las autoridades fiscales; por otra parte, de comprobarse que el contribuyente no ha cumplido con esa obligación, entonces sí podría verificarse la visita en un domicilio particular, pero para ello se necesitaría una orden de autoridad judicial.

Apoya nuestro razonamiento:

¹¹³ INDETEC, *op. cit.*, p. 45-46.

VISITA DOMICILIARIA. DEBE PRACTICARSE EN EL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.

Las autoridades administrativas al practicar visitas domiciliarias deben observar fielmente las formalidades prescritas para los cateos, por constituir éstos y aquéllas las únicas excepciones al principio de inviolabilidad del domicilio que tal precepto constitucional consagra, resulta incuestionable que la visita domiciliaria debe cumplir forzosamente con todos los requisitos que al respecto le imponga la ley, entre otros, practicarse precisamente en el domicilio fiscal del contribuyente, como se desprende de lo dispuesto, en lo conducente, por los artículos 44, 45 y 46 del Código Fiscal de la Federación. Octava Época, Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VIII, Septiembre de 1991, Página: 216

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

El lugar en que se ha de verificar y notificar el inicio de la visita debe ser preciso, es decir, se tiene que identificar su ubicación geográfica a fin de no dejar lugar a ambigüedades que pudieran generar un estado de inseguridad jurídica en el visitado. Así lo dicen la siguiente tesis:

VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. DEBE PRECISAR EL LUGAR EN QUE HA DE REALIZARSE.

La orden de visita de inspección, debe expresar el lugar o los lugares que ha de realizarse, y no sólo indicar en forma por demás imprecisa que se practicará: "... visita domiciliaria de inspección a esa empresa y domicilios fiscales involucrados con la misma..."; ya que lo anterior es insuficiente para estimar que el acto reclamado contiene el requisito en cuestión, pues resulta indispensable que se precisen en forma indubitable los lugares referidos, de tal forma que no se preste a confusión alguna, toda vez que éste es el significado de la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 constitucional. Octava Época, Instancia: SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VIII, Diciembre de 1991, Página: 329

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

En tratándose de la visita domiciliaria especie¹¹⁴, el lugar en que se verificará la diligencia puede ser cualquiera de estos: el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública de los contribuyentes.¹¹⁵

¹¹⁴ *Vid. supra* p. 155-158.

¹¹⁵ Artículo 49 fr. I del CFF.

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.

Indicar el nombre de los visitantes, tiene como finalidad, al igual que los demás requisitos a observarse, dar la seguridad al visitado de que las exigencias que se le formularán provienen de autoridad competente y de los auxiliares de ellas, pues de lo contrario, el particular podría válidamente oponerse a que cualquier extraño ingrese a su domicilio.

En esta fracción se prevé la posibilidad de que la autoridad emisora de la orden aumente, disminuya o sustituya al personal designado para efectuar la diligencia; lo cual encuentra su justificación en varias razones: en que se necesite personal para atender otra visita, que se requieran agentes especializados en algún área del conocimiento para auditar a un gobernado, que sus credenciales identificatorias ya no estén vigentes, entre otras. De realizarse el aumento o sustitución de visitantes, el acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado, pues es menester asegurarse que proviene de autoridad competente.

Consideramos incorrecta la disposición del segundo párrafo de esta fracción, pues únicamente obliga a notificar el aumento o sustitución del personal, no así su disminución, caso en el que el visitado no estará seguro si el personal que actúa ante él sigue o no autorizado para realizar la diligencia.

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.*¹¹⁶

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

El propósito que se persigue con las anteriores exigencias, tanto las del artículo 38 como el 43 del CFF, es que se respeten en todo momento las garantías de seguridad jurídica del contribuyente. Como lo hace notar la siguiente tesis:

ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA. CAUSAN PERJUICIOS EN FORMA DIRECTA E INMEDIATA A SUS DESTINATARIOS. Las órdenes expedidas por las autoridades administrativas para practicar visitas domiciliarias, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sin sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, causan perjuicio directo e inmediato al gobernado en su persona, familia, papeles o posesiones, en franca violación al artículo 16 constitucional, por lo que las actas que de ellas deriven se encuentran viciadas de origen; sostener lo contrario, aduciendo que solamente se causarán dichos perjuicios hasta que el procedimiento se tramite y se dicte la resolución correspondiente, sería tanto como derogar el precepto constitucional en comento y permitir a las autoridades administrativas realizar dichas visitas en forma indiscriminada, sin posibilidad alguna de sujetarlas a control constitucional. Registro No. 197077, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VII, Enero de 1998, Página: 1134, Tesis: XIX.2o.15 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO.

Amparo en revisión 286/97. Rosalba Martínez Lara. 1o. de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Olga Iliana Saldaña Durán. Secretario: Pablo Pardo Castañeda.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, Materia Administrativa, tesis 183, página 126, de rubro: "VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER."

Expedida la orden de visita, debe entregarse al visitador, quien ha de presentarse en el lugar marcado en el documento de referencia para efectuar la diligencia que se le ha encomendado.

¹¹⁶ Este requisito ya ha sido abordado, por lo que remitimos a él. *Vid. supra* p. 168.

Mucho se ha criticado el que aún permanezca en la ley una atribución que pueden ejercer los visitadores antes del inicio formal de la visita domiciliaria, y es el hecho de que pueden proceder al aseguramiento de la contabilidad cuando *“...exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia”*¹¹⁷ o el aseguramiento de bienes o mercancías *“...cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva”*.¹¹⁸

Sobre el particular el maestro Rodríguez Lobato nos dice: *“Esta disposición resulta de difícil comprensión, pues (...) hay que tener a la vista la contabilidad del visitado, lo cual resulta jurídicamente, y probablemente físicamente también, imposible, puesto que la visita no se ha iniciado, ya que ni siquiera se ha entregado la orden respectiva y no es razonable pensar que la persona que se encuentre en el lugar visitado, y que no es la persona que debe recibir la visita o su representante, vaya a poner a disposición de los visitadores la contabilidad, pues tal vez no tenga acceso a ella, y aunque lo tuviera, no habrá razón legal alguna para hacerlo, ya que, se insiste, la visita no se ha iniciado”*.¹¹⁹

Por su parte, la maestra Mabarak Cerecedo indica: *“En relación con la contabilidad se encuentra un gran riesgo de desvío de poder por parte de los visitadores, ya que a ellos se les deja en forma discrecional la facultad de considerar en que casos existe ese peligro de ausencia del visitado, o la realización de maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia y, por consiguiente, esta discrecionalidad tan amplia pone frecuentemente en riesgo las buenas relaciones que debe haber entre las autoridades y los contribuyentes, aún en los casos de comprobación de obligaciones, debido a que los visitadores a*

¹¹⁷ Artículo 44, fr. II, párrafo tercero del CFF.

¹¹⁸ Artículo 44, fr. II, párrafo cuarto del CFF.

¹¹⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, *op. cit.*, pp. 216-217.

*veces hacen uso indebido de estas facultades y proceden al aseguramiento aunque no haya prueba o evidencia que lo motive”.*¹²⁰

Finalmente y de acuerdo con tesis jurisprudencial del Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, es posible que se verifique esta circunstancia, siempre y cuando se funde y motive ese proceder:

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 vista desplieguen 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. Octava Epoca, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: VI, Segunda Parte-1, Julio a Diciembre de 1990, Página: 115.

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 Echezaray Cabrera.

La obligación que se impone a los visitadores en estos casos, es por demás trascendente, pues al desplegar actos de autoridad, que inciden en la esfera jurídica de los gobernados, lo menos que se puede hacer es basar dichos actos en la ley.

¹²⁰ MABARAK CERECEDO, *op. cit.*, p. 220.

Una vez que se presentan los visitadores en el lugar señalado en la orden se requerirá la presencia del visitado o de su representante legal para entender la diligencia con ellos. En caso de no encontrarse ninguno, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.¹²¹

En palabras de los autores Cartas Sosa y Ayala Vallejo, el requerimiento del citatorio sólo se justifica “...*si al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia no estuviere el visitado o su representante, pero de todos estos hechos debe quedar constancia en acta que al efecto se levante, ante la presencia de dos testigos*”.¹²²

A pesar de que el artículo 44 fr. II del CFF establece como obligación de los visitadores localizar al sujeto visitado o a su representante legal e incluso los faculta para dejar un citatorio dirigido a esos sujetos, cuando se agotan infructuosamente esos esfuerzos, no es necesario continuar con la búsqueda del requerido, pues existe permisión legal para que la diligencia se entienda con otra persona.

El citatorio que se deje para la persona a quien se dirige la orden debe expresar el nombre del destinatario, el lugar en que debe esperar a los visitadores, la hora en que ellos se presentarán, el propósito del citatorio que exclusivamente será para que reciba la orden de visita y el apercibimiento de que en caso de no esperar se entenderá la visita con la persona que se encuentre en esos momentos en el domicilio.

¹²¹ Vid. artículo 44 fr. II del CFF.

¹²² CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO, *op. cit.*, p. 119.

Fijada la hora del día natural siguiente para la entrega de la orden de visita, visitado y visitantes quedan obligados a estar presentes en el lugar y hora señalados; pero las consecuencias de su incomparecencia no son las mismas para ambas partes: si quien no comparece es el visitado, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar; si quienes no lo hacen son los visitantes, el citatorio queda sin efectos y deberá volverse a citar al visitado para hora determinada del día natural siguiente, a menos que al presentarse los visitantes encuentren a aquél o a su representante legal, caso en el que podrán desde luego dar principio a la inspección, por evidentes razones de economía de tiempos y medios. No dándose esta salvedad, la visita no es viable en términos de derecho si se inicia a pesar del incumplimiento de la cita por los visitantes.¹²³

Hay que resaltar que para el caso de la visita domiciliaria especie, no es necesario dejar un citatorio previo en caso de no encontrar a la persona buscada, pues como lo aclaramos en otro lugar, su regulación, aunque similar a la visita domiciliaria genérica, está aparte.

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.

¹²³ CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO, *op. cit.*, pp. 121-122.

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.

Otra salvedad que presenta este tipo de visitas es que la misma no se puede entender con cualquier persona, sino con aquella que tenga algún vínculo legal que le permita atender los requerimientos de los visitantes.

Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 del CFF, caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior.¹²⁴

Lo expresado en el párrafo anterior deviene incongruente con lo ordenado por los artículos 44 del CFF y 16 de la Constitución mexicana, toda vez que en ellos se impone la obligación de señalar el lugar de la visita y limitarse la misma únicamente a dicho lugar; además de que no encontramos razón suficiente para impedir la ampliación de la orden y satisfacer los extremos referidos.

Ideas similares sostienen los autores Cartas Sosa y Ayala Vallejo: *“Esta posibilidad responde a la idea de que el fisco no vea burlada su facultad inspectiva por sucesivos avisos de cambio de domicilio, pero no es bastante para superar el principio de la especificidad de la orden respecto del domicilio, establecido como*

¹²⁴ Artículo 44, fr. II párrafo segundo del CFF.

*requisito para los cateos y, por ende, para las visitas domiciliarias, a favor de la seguridad jurídica de los particulares”.*¹²⁵

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.¹²⁶

La identificación de los visitadores exigida por el artículo 44 fr. III del CFF, no debe entenderse como un acto sencillo, como aquel en que exclusivamente se presenta al visitado cualquier documento con que pretenda acreditarse la pertenencia a determinado órgano de la autoridad administrativa, más bien, se deben llenar en él determinadas exigencias que hagan posible que, material y legalmente, el visitado tenga conocimiento pleno de la identidad del personal que actúa ante su presencia.

Los requerimientos que han de satisfacer los visitadores para que se considere que se identificaron adecuadamente los señalan la doctrina y la jurisprudencia de los tribunales.

A decir del maestro Martínez Bahena: *“Los datos para la debida identificación de los visitadores, que se asientan en el acta de inicio son los siguientes: a) Fecha de la credencial identificatoria para determinar su vigencia; b) Nombre de la Dependencia que expide la credencial identificatoria, así como el funcionario Titular de la propia Dependencia que expida dicha credencial; c) Personalidad del visitador actuante, entendiéndose que tal requisito se satisface cuando se expresa el cargo con el que actúa en la visita; d) Representación del*

¹²⁵ CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO, *op. cit.*, p. 117.

¹²⁶ Artículo 44, fr. III del CFF.

visitador actuante entendiéndose por tal la cita de la Dependencia a la cual está adscrito".¹²⁷

Los autores Cartas Sosa y Ayala Vallejo agregan otros requisitos que debe llenar el documento identificatorio: "...debe contener la firma, sello o logotipo oficial de quien proviene, las fotografías de frente y de perfil y la firma del interesado, con la especificación de su media filiación, ya que sólo de esta forma se puede tener la certeza de que la persona que se presenta a realizar la diligencia es efectivamente la comisionada para ello por la autoridad competente y se asegura al visitado el conocimiento de la representación y facultades del visitador para, en su caso, estar en posibilidad de impugnar la ilegalidad de la actuación".¹²⁸

Las consecuencias de no identificarse o hacerlo pero sin dejar constancia en las actas parciales que se deben de levantar con motivo de la visita, inválida, sin posibilidad de subsanarse, todo lo que se actúe posteriormente a dicha omisión.

Como último punto a tratar en cuanto a la identificación de los visitantes está el de la eficacia temporal de sus credenciales, esto es, dichos documentos deberán ser actuales y no debe haber fenecido el lapso que se prevea para su vigencia, pues de lo contrario, los visitantes ya no contarán con las atribuciones indicadas en la orden de visita, debiendo expedirse unas nuevas.

VISITAS DOMICILIARIAS. LOS VISITADORES QUE INTERVENGAN DEBERÁN CONTAR CON IDENTIFICACIÓN VIGENTE TANTO AL INICIO DE LA VISITA COMO DURANTE TODO EL PROCEDIMIENTO. No basta que la visitadora se hubiere identificado plenamente y a satisfacción del contribuyente con credencial vigente cuando se realizó el acta parcial de inicio, porque si el lapso de vigencia feneció durante el desarrollo de la visita fiscal que se estaba practicando y, no obstante ello, dicha visitadora continúa solicitando información y documentación al contribuyente, se hacía necesario que ésta hubiera acreditado plenamente que continuaba en su encargo como empleada de la autoridad fiscal, para garantizar la debida seguridad jurídica al particular, en exacto cumplimiento del artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación y de la tesis 6/90 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 135 del Tomo VI, Primera Parte, julio a diciembre de 1990, Octava Época del Semanario Judicial de

¹²⁷ MARTÍNEZ BAHENA, *op. cit.*, p. 177.

¹²⁸ CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO, *op. cit.*, p. 139.

la Federación, de rubro: "VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN.", sin que sea dable que con posterioridad y en la contestación de la demanda la autoridad pretenda justificar, con un informe interno, la vigencia del nombramiento del visitador, porque este documento no fue del conocimiento del contribuyente al momento de los hechos impugnados y no corresponde a la autoridad subsanar los errores con posterioridad a ellos. Registro No. 188457, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Octubre de 2001, Página: 1219, Tesis: I.9o.A.30 A, Tesis Aislada Materia(s): Administrativa

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 349/2001. Subadministrador de lo Contencioso "2" de la Administración Local Jurídica de Ingresos del Oriente del Distrito Federal. 4 de abril de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: María Simona Ramos Ruvalcaba. Secretario: Juan David Martínez Rodríguez.

Ya hemos hecho algunas consideraciones en torno de las disposiciones constitucionales que prevén la participación de los testigos,¹²⁹ por lo que ahora nos corresponde analizar los preceptos legales que regulan su intervención en la diligencia.

En primer lugar, se debe requerir al visitado o la persona con quien se entienda la diligencia que designe a quienes quiere que funjan como testigos de la actividad fiscalizadora, con el apercibimiento de que en caso de no hacerlo lo harán los visitadores, estos sujetos nombrados deberán ser siempre dos, podrán ser empleados del visitado, deben ser mayores de edad y además estar de acuerdo en desempeñar el cargo conferido. De todas estas circunstancias deberá dejarse constancia en el acta parcial que al respecto se formule.

En el supuesto de que la persona con quien se entienda la diligencia se niegue a nombrar a los testigos, la facultad de hacerlo se traslada a los visitadores, en cuyo caso deben hacer constar en el acta parcial la negativa del visitado.

¹²⁹ *Vid. supra* pp. 120-122.

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 quien 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.¹³⁰

Los cambios de testigos pueden ser múltiples, es decir, no se limitan al reemplazo de los originalmente nombrados al inicio de la auditoría, pero en todos los casos deberá levantarse acta en la que se asentarán con todo detalle las circunstancias de lugar, tiempo y demás particularidades en que ocurrió la sustitución. De otra forma, no podría saberse con certeza si la actuación de los visitantes estuvo asistida siempre de testigos, pues se ignoraría hasta qué momento se contó con la presencia del testigo relevado y a partir de cuando se nombró al reemplazante, quien evidentemente estaría imposibilitado para prestar testimonio sobre hechos que no le constaran por no haberlos presenciado.¹³¹

Cuando han sido cubiertas las formalidades de identificación de los visitantes, entrega de la orden y designación de testigos, se procederá a levantar el acta parcial de la diligencia que se denomina "*acta de inicio*", en la que se asientan los datos anteriores, así como un extracto del contenido de la orden de visita y los requerimientos preliminares de los visitantes en cuanto a los documentos contables del visitado.

La estructuración del acta de inicio se hace en la siguiente forma: rubro, número de folio del acta, lugar donde se levanta, fecha, hora, nombre, puesto, adscripción de los visitantes que la levantan, hechos (*como son: si medió citatorio, sus datos y nombre de quien lo recibió, lugar, hora, día, mes y año en que*

¹³⁰ Artículo 44, fr. III párrafo segundo del CFF.

¹³¹ CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO, *op. cit.*, p. 179.

materialmente fue entregada la orden y su firma, cómo se identificó y comprobó la identidad del sujeto visitado, cómo acreditó su personalidad de contribuyente o tercero, la manera de identificarse de los auditores, la designación de los testigos, el período o periodos que abarque la visita) apercibimiento, lectura y cierre del acta, fe de erratas, asimismo por el nombre y firma del visitado, los visitadores y los testigos.

Por lo que se refiere al rubro de las actas de visita, en éste se encuentra el nombre o razón social del visitado, su actividad, domicilio fiscal y registro federal de contribuyentes (*RFC*).¹³²

No debemos pasar por alto que aún cuando los visitadores pueden solicitar la exhibición de la contabilidad y demás documentación comprobatoria del cumplimiento de obligaciones fiscales, de manera verbal o por escrito, dicho requerimiento deberá estar autorizado por parte de la autoridad que emitió la orden, pues solamente a ella corresponde la competencia legal para efectuar y autorizar que se ejecuten esos actos de molestia; igual criterio sostiene el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito.¹³³

Para terminar este apartado, hay que expresar que los visitadores no están autorizados a exigir cualquier tipo de documentación que obre en poder de los visitados, sino, de acuerdo con las disposiciones constitucionales y legales, aquellas que sean indispensables para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

3.5.2 Desarrollo

¹³² MARTINEZ BAHENA, *op. cit.*, p. 180.

¹³³ Vid. "VISITA DOMICILIARIA. EL REQUERIMIENTO DE DOCUMENTOS RELACIONADOS CON LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE DEBE CONSTAR EN LA PROPIA ORDEN". SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO. Revisión fiscal 181/2002. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 24 de octubre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Omar Losson Ovando. Secretario: Rodolfo Tehózol Flores.

En la actividad de fiscalización en el domicilio del visitado, pueden intervenir desde uno hasta más agentes de la autoridad hacendaria, pues no es menester que todos los autorizados en la orden actúen simultáneamente; incluso, en el supuesto de que solamente se presentara uno a desahogar la diligencia ello no le restaría validez a sus actos.

El desarrollo de la visita domiciliaria se lleva a cabo con la observación de ciertos principios por parte de la autoridad, estos son:

- A. Que la investigación se lleve a cabo lo más rápido posible.
- B. Que se adopten las medidas precautorias que señalan las leyes sin contravenir, el orden constitucional.
- C. Que las investigaciones se lleven a cabo en forma imparcial, objetiva y metódica.
- D. Evitar al contribuyente que se investiga y terceros relacionados, molestias innecesarias.
- E. No hacer uso de prácticas agresivas en contra de visitados.¹³⁴

Los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, una vez que se les ha entregado la correspondiente orden de visita, están obligados a permitir a los visitadores 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; documentos de los que los visitadores 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.¹³⁵

Las hipótesis para que los visitadores procedan a obtener copias de los documentos enunciados, así como su certificación por dichas personas, se enumeran en el artículo 45 del CFF en nueve fracciones, entre las cuales se

¹³⁴ MARTINEZ BAHENA, *op. cit.*, p. 160.

¹³⁵ *Cfr.* Artículo 45 párrafo primero del CFF.

encuentran: negarse a recibir la orden, la existencia de doble contabilidad, el emplazamiento a huelga o suspensión de labores, la negativa a permitir a los visitantes el acceso a los lugares donde se realiza la visita así como mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de las cajas de valores, entre otras.

En el caso de que los visitantes obtengan copias de la contabilidad, por encontrarse el visitado en cualquiera de los supuestos previstos en alguna de las nueve fracciones del artículo 45 del CFF, deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo 46 del CFF, que esté circunstanciada y sea ante dos testigos, 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.¹³⁶

Además, los visitados 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, los cuales, se presume, incluye la contabilidad.¹³⁷

Por lo demás, en toda visita domiciliaria se deben levantar actas parciales, en las que se haga constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones de que tengan conocimiento los visitantes.

La razón de que se obligue por ley a dejar memoria escrita de lo observado por los visitantes, radica en su inmediación con el acontecimiento (*personas, lugares, situaciones y cosas*) que se reseña. Se trata de que las palabras sean correspondientes, no sólo directa, sino también inmediatamente, con los hechos

¹³⁶ Vid. Artículo 45 penúltimo párrafo del CFF.

¹³⁷ Vid. Artículo 45 antepenúltimo párrafo del CFF.

que se consignen; que los actos tengan concatenación visible con sus palabras. De otra forma no se consignarían hechos, sino recuerdos de hechos.¹³⁸

La maestra Mabarak Cerecedo dice “...*circunstanciar un acta significa no sólo asentar el hecho u omisión, de manera aislada y general, sino que se debe relacionar con la obligación y con los acontecimientos de tiempo, lugar y forma en que se realizó el hecho o la omisión correspondiente, adminiculando esto con los datos que contengan los documentos y demás situaciones expresadas por los visitados*”.¹³⁹

La circunstanciación del acta ha de hacerse siempre, sin excepciones, en el mismo documento.

El hecho de que la visita domiciliaria pueda extenderse en el tiempo, durante varios días, no significa que por cada uno de ellos deba levantarse un acta, sino que puede continuarse una que se dejó inconclusa, por considerarse a estos documentos como una sola actuación.

Por otra parte, aunque se entienda que la diligencia es una unidad, no por eso deben de relacionarse documentos al azar, sino que uno deberá siempre preceder y suceder a otro.

Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de su existencia, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.¹⁴⁰

La anterior presunción legal deriva del carácter de documento público que se atribuye a las actas; cuya naturaleza jurídica la expone el maestro Martínez Bahena: “...*se debe estimar que son documentos públicos, porque son expedidas por servidores públicos, por que no bastan para hacer prueba plena respecto de*

¹³⁸ CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO, *op. cit.*, p. 230.

¹³⁹ MABARAK CERECEDO, *op.cit.* p. 222.

¹⁴⁰ Artículo 46 fr. I del CFF.

*los hechos a que las mismas se refieren, aunque debe reconocerse que existe a favor de las mismas la presunción de validez del acto administrativo, ya que incumbe al interesado desvirtuar su contenido mediante pruebas adecuadas”.*¹⁴¹

Con las mismas formalidades que se han reiterado en diversas ocasiones, circunstanciarse y levantarse ante dos testigos, 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.¹⁴² El único requisito que no es exigible en cuanto a las actas de visita es el de fundamentación y motivación, puesto que no son actos de autoridad:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. LA GARANTÍA RELATIVA NO ES EXIGIBLE, GENERALMENTE, RESPECTO DE LAS ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA.

El requisito de fundamentación y motivación previsto en el artículo 16 de la Constitución Federal, por regla general, no es exigible para las actas de visita domiciliaria, ya que dada su naturaleza y objeto, las conclusiones en ellas asentadas no son vinculatorias ni trascienden a la esfera jurídica del gobernado, temporal o definitivamente; es decir, por ser actos de carácter instrumental que únicamente constituyen el reflejo de los actos de ejecución de una orden de visita y simples opiniones que, en todo caso, servirán para la motivación de la resolución liquidadora que llegara a dictar la autoridad legalmente competente, es evidente que por sí mismas no deparan perjuicio alguno al gobernado y, por tanto, no es necesario que el auditor precise los preceptos legales que estima resultan aplicables, ni que señale las causas especiales o razones particulares por las cuales considera que los hechos u omisiones observados encuadran en el supuesto que tales preceptos prevén, salvo que el acta de visita se elabore con motivo del ejercicio de las facultades decisorias que la ley le confiere al auditor.

Clave: 2a., Núm.: CLVI/2000

Contradicción de tesis 49/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero del Sexto Circuito y el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 11 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

¹⁴¹ MARTINEZ BAHENA, *op. cit.*, p. 179.

¹⁴² Artículo 46 fr. IV del CFF.

Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.¹⁴³

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.¹⁴⁴ También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros.

Las compulsas llevadas a cabo por los visitadores durante el desarrollo de su trabajo constituyen los requerimientos de información que se hacen a terceros, sean proveedores de bienes y servicios o a adquirentes de los bienes y servicios que enajena o presta el visitado, 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. A través de las compulsas es como en buen número de casos se descubre que el visitado ha adquirido facturas apócrifas o no ha expedido todas las que debió o bien las copias que guarda no coinciden con los originales que obran en poder de sus clientes.¹⁴⁵

Se entenderá que las actas parciales forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.¹⁴⁶

La trascendencia de la debida circunstanciación de las actas se prevé inclusive para la visita domiciliaria especie, que tenga como resultado la imposición de una sanción al visitado, pues los hechos que motiven esa medida deberán acreditarse en esos documentos.

¹⁴³ *Idem*

¹⁴⁴ Artículo 46 fr. IV segundo párrafo del CFF.

¹⁴⁵ *Vid. supra* el análisis que hemos hecho en torno de las compulsas pp. 170-183.

¹⁴⁶ Artículo 46 fr. VII del CFF.

Durante el desarrollo de la visita, los visitadores, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la misma, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.¹⁴⁷

Respecto de esta atribución de los visitadores, los autores Cartas Sosa y Ayala Vallejo vierten las siguientes consideraciones: *“El precepto en examen provoca serias dudas acerca de su constitucionalidad, pues la especie de requisa de la documentación contable que establece no encuentra un claro apoyo en la Ley Fundamental. La potestad impositiva, en la que debe incluirse la facultad fiscalizadora, tiene como límites la libertad y el derecho de propiedad individual, los cuales indudablemente se afectan si alguien es desposeído aunque sea en forma temporal y los papeles no salgan del domicilio del propietario.”*¹⁴⁸

“Con independencia del problema de la constitucionalidad del precepto en comento, el ejercicio de la facultad que contiene queda sujeto a las garantías de legalidad y seguridad jurídica, por lo que los visitadores deben razonar adecuadamente la necesidad de la medida, invocando correctamente las circunstancias del caso, apreciando debidamente los hechos pertinentes y respetando las reglas de la lógica, dado que nuestro orden legal no contempla, en

¹⁴⁷ Artículo 46 fr. III del CFF.

¹⁴⁸ CARTAS SOSA y AYALA VALLEJO, *op. cit.*, p. 199.

*principio, la existencia de facultades discrecionales absolutas, por virtud de las cuales las autoridades puedan afectar a los particulares sin tener que dar explicación alguna de sus actos”.*¹⁴⁹

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.¹⁵⁰

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.¹⁵¹

En razón de que la última acta parcial se levanta en presencia del visitado y de los testigos, se ha considerado que no hay necesidad de realizar una notificación formal de ella, para efectos del computo de los veinte días en que el sujeto pasivo de la visita puede presentar documentos que desvirtúen los hechos u omisiones consignados en las actas parciales.¹⁵²

El derecho a optar por corregir la situación fiscal se debe informar al sujeto visitado desde el inicio de las facultades de comprobación, de conformidad con el artículo 13 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, por lo que no es menester reiterarlo en la última acta parcial.¹⁵³

¹⁴⁹ *Ibid.* pp. 200-201.

¹⁵⁰ Artículo 46 fr. IV, Segundo párrafo del CFF.

¹⁵¹ *Idem*

¹⁵² Puede verse: VISITA DOMICILIARIA. EL ARTÍCULO 46, FRACCIÓN IV, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ORDENA LA REALIZACIÓN DE UNA NOTIFICACIÓN FORMAL Y MATERIAL DE LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1999).

¹⁵³ Sobre el particular: VISITA DOMICILIARIA. CONFORME AL ARTÍCULO 46, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ES REQUISITO DE LEGALIDAD DE LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL, ESPECIFICAR EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE VISITADO PARA CORREGIR SU SITUACIÓN FISCAL.

La valoración de los documentos que presenten los visitados, la realizarán los propios visitadores, debiendo estos asentar en el acta respectiva si dicha información es bastante para variar los hechos que se han asentado previamente.¹⁵⁴

Debemos asentar que ante esta circunstancia no se permite la presentación de ningún otro medio probatorio que no sea la documental, lo cual reduce las posibilidades de defensa del contribuyente, asimismo, tampoco se expresa la manera en que se deberá hacer el ofrecimiento de esos elementos, lo que podría acarrear confusiones en su aplicación.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas 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.¹⁵⁵

El consentimiento tácito de que se habla en el párrafo anterior, solo alude a las determinaciones que tome la autoridad fundándose en esas actas y por ningún motivo se admite que sea para interponer todos los medios de defensa que prevean las leyes a su favor, pudiendo impugnar los vicios de legalidad de ese acto.

Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso, se deberá notificar

¹⁵⁴ Al respecto: VISITA DOMICILIARIA. LOS AUDITORES ESTÁN FACULTADOS PARA ANALIZAR Y VALORAR LOS DOCUMENTOS Y PRUEBAS OFRECIDAS POR EL VISITADO PARA DESVIRTUAR LOS HECHOS U OMISIONES CONSIGNADOS EN LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL, CONFORME AL ARTÍCULO 46, FRACCIONES I Y IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA.

¹⁵⁵ Artículo 46, fr. IV, párrafo tercero del CFF.

previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.¹⁵⁶

No existe una casuística específica en la ley para considerar que es imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado.

El maestro Margain Manautou apunta que justifican esta situación las siguientes circunstancias: *la negativa, en forma violenta, a cooperar con los visitadores; los cambios constantes de domicilio fiscal de algunos contribuyentes que buscan sustraerse a la jurisdicción de quien lleva o continúa la visita y cuando, después de haberse levantado el acta de inicio, el contribuyente desaparece.*¹⁵⁷

3.5.3 Conclusión

Tanto si se presenta o no inconformidad contra los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, la visita domiciliaria debe concluirse levantando el acta final, o sea, aquella acta que se elabora al término de la visita y en la que se asientan los resultados de ésta.

Cabe apuntar que la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación no coincide con la de la visita domiciliaria, pues para las primeras se requiere de una resolución de la autoridad hacendaria, en tanto que para las segundas es preciso levantar el acta final.

Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante

¹⁵⁶ Artículo 46, fr. V.

¹⁵⁷ MARGAIN MANAUTOU, *op. cit.*, pp. 198-199.

quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta, de la que se dejará copia al visitado.¹⁵⁸

El párrafo anterior significa que la citación que se hace al visitado es para que esté presente desde el momento en que se iniciará a formular el acta final de la visita, por lo que si no comparece a la hora y día señalados y se presenta después de iniciada, no será necesaria su comparecencia.

El hecho de que el visitado no comparezca al levantamiento del acta final, no autoriza a los visitadores para dejar de cumplir el mandato de la fracción sexta del artículo 46 del CFF, pues en todo caso deberá dejarse copia de dicho documento, con la finalidad de que el gobernado se entere de los resultados de la diligencia.

Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.¹⁵⁹

Del párrafo anterior podemos extraer un problema de inconstitucionalidad; pues, si bien es cierto que cuando el acta final no es firmada por el visitado o por la persona con quien se entendió la diligencia, no se invalida dicha acta, también lo es que si ésta no es levantada en presencia de dos testigos y firmada por ellos, se infringen las disposiciones de los párrafos octavo y decimoprimeros del artículo 16 constitucional, que exige que las actas que se levanten deben circunstanciarse y firmarse por dos testigos, ya sea que los proponga el visitado o la autoridad.

¹⁵⁸ Artículo 46, fr. VI del CFF.

¹⁵⁹ Artículo 46, fr. VI del CFF.

El levantamiento del acta final, salvo que se encuentre en las hipótesis de excepción del artículo 13 del CFF, debe terminarse en horas hábiles.

Dado lo anterior, siempre deberá asentarse la hora de su inicio, suspensión, reinicio y conclusión, a efecto de que quede plenamente acreditado que la diligencia se llevó a cabo en días y horas hábiles.

Cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá, de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.¹⁶⁰

Lo señalado será sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivó la violación.¹⁶¹

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden. En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la determinación del crédito fiscal correspondiente cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad o en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten.¹⁶²

Según criterio jurisprudencial de la Segunda Sala de la SCJN, la anterior previsión vulnera la garantía de seguridad jurídica:

¹⁶⁰ Artículo 46, fr. VIII del CFF.

¹⁶¹ Penúltimo párrafo del artículo 46 del CFF.

¹⁶² Artículo 46, último párrafo del CFF.

VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA (VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2004).

El citado precepto legal viola la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al facultar a las autoridades hacendarias para que una vez concluida una visita fiscal emitan nuevas órdenes de visita para iniciar otra a la misma persona, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones o aprovechamientos, sin establecer límite alguno para el ejercicio de dicha facultad, lo que coloca a los gobernados en un estado de inseguridad jurídica y de constante intromisión en sus domicilios, ya que el legislador no sujetó el ejercicio de esa facultad a la enumeración de los casos que así lo justifiquen, permitiendo que las autoridades fiscales emitan órdenes de visita aun cuando se esté ante ejercicios fiscales ya revisados y, en su caso, respecto de los cuales ya exista una resolución que determine la situación fiscal del contribuyente. Esto es, la ambigüedad del artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, coloca a los particulares en un estado de inseguridad jurídica, porque si bien es cierto que el artículo 16 de la Constitución Federal permite la práctica de visitas domiciliarias, también lo es que éstas deben ajustarse a las formalidades prescritas en el propio precepto constitucional y en las leyes fiscales; de ahí que dichos actos deben sujetarse a reglas que no propicien el uso indiscriminado de la facultad que se otorga, por lo que si el referido artículo 46 no establece los casos conforme a los cuales la autoridad puede emitir nuevas órdenes de visita en relación con ejercicios fiscales ya revisados, resulta violatorio del indicado precepto constitucional. Registro No. 173418, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Enero de 2007, Página: 823, Tesis: 2a. III/2007, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa

Amparo en revisión 1264/2005. Terracerías y Pavimentos de Fresnillo, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Amparo en revisión 726/2006. Ti Group Automotive Systems, S. de R.L. de C.V. 12 de mayo de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano; en su ausencia hizo suyo el asunto Juan Díaz Romero. Secretaria: Guadalupe de la Paz Varela Domínguez.

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:

- 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 contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.
- Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.¹⁶³

De las anteriores disposiciones podemos concluir que la diligencia no se puede extender más allá del tiempo citado, pues no existe autorización ni supuesto legal que lo prevea.

Si la visita se extiende más allá del periodo legal, todo lo actuado quedará sin efectos, tal como lo establece el siguiente criterio:

VISITA DOMICILIARIA. CONSECUENCIAS CUANDO SU PRÁCTICA EXCEDE EL PERIODO LEGAL. Si en un juicio contencioso administrativo se calificó, enjuició y estimó ilegal una visita domiciliaria porque rebasó el tiempo que el Código Fiscal de la Federación establece para su práctica, la nulidad sólo puede influir e impactar esa actuación, ya que la consecuencia de exceder los plazos es que se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión. (artículo 46-A, in fine, del Código Fiscal de la Federación), lo que significa que la autoridad fiscal tiene la posibilidad de iniciar una diversa visita domiciliaria por el mismo ejercicio y contribución, siempre y cuando a ésta le preceda la respectiva orden. Así, una declaratoria de nulidad no impide o inhibe el ejercicio de las facultades de comprobación, ni concretamente el inicio de otra

¹⁶³ Artículo 46-A, apartados A y B del CFF.

diversa visita domiciliaria, antes bien, el artículo 46 del citado ordenamiento legal expresamente autoriza esa situación.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 183/2002. Despacho Rafael Santillán y Asociados, S.C. 10 de julio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Claudia Patricia Peraza Espinoza.

El plazo de un año para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete, se suspenderá en los casos de: huelga, fallecimiento del contribuyente, cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente ¹⁶⁴ o cuando no se le localice en el que haya señalado, 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.

Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.¹⁶⁵

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

¹⁶⁴ Al respecto el artículo 20 del RCFE dispone: "**ARTICULO 20.-** Se considera que hay cambio de domicilio fiscal en los términos de la fracción II del artículo 14 de este Reglamento, cuando el contribuyente o retenedor lo establezca en lugar distinto al que se tiene manifestado o cuando deba considerarse un nuevo domicilio en los términos del Código.

El aviso de cambio de domicilio fiscal deberá darse dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar la situación jurídica o de hecho que corresponda".

¹⁶⁵ Artículo 46-A penúltimo párrafo del CFF.

efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.¹⁶⁶

En este caso, también podrá volver a iniciarse una nueva visita siempre y cuando sea precedida de la orden correspondiente.

Las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o cuando opten por hacerlo, de acuerdo al párrafo quinto del artículo 32-A del CFF. Esta disposición no será aplicable cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada, en los términos del artículo 52-A del CFF, por el contador público que haya dictaminado, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, cuando no presente dentro de los plazos que establece el artículo 53-A, la información o documentación solicitada, ni cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, que tengan implicaciones fiscales.¹⁶⁷

De este párrafo se desprende que, cuando se acrediten los supuestos mencionados, las autoridades están obligadas a dar por terminada la visita iniciada y avocarse al análisis de la información que provoca la conclusión anticipada:

VISITAS DOMICILIARIAS. NO ES DISCRECIONAL LA ATRIBUCIÓN DE CONCLUIRLAS ANTICIPADAMENTE, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 47, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El artículo 47, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece: "Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos: I. Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos, que al efecto señale el reglamento de este código.". La interpretación sistemática del artículo

¹⁶⁶ Artículo 46-A último párrafo del CFF.

¹⁶⁷ Artículo 47 primer párrafo del CFF.

transcrito, en relación con los artículos 46 y 47 del reglamento del propio código, permite concluir que contiene una facultad reglada, puesto que señala la conducta específica que debe seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal. Lo anterior es así, dado que tal precepto señala que la autoridad fiscal "podrá" dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria cuando antes del inicio de la visita se dé aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de que el visitado presentará sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado; empero, no basta la sola presentación del aviso de referencia, para que se produzca la terminación anticipada de la visita, sino que la autoridad deberá analizar, por imperativo legal, si en el caso específico se cumplen los requisitos que marcan los citados artículos reglamentarios, ante cuya satisfacción estará obligada a concluir anticipadamente la visita domiciliaria. Registro No. 197900, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VI, Agosto de 1997, Página: 174, Tesis: 2a./J. 31/97, Jurisprudencia Materia(s): Administrativa

Contradicción de tesis 26/96. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 21 de mayo de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Tesis de jurisprudencia 31/97. Aprobada por la Segunda Sala de este alto tribunal, en sesión pública de veintiuno de mayo de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel. Ausente: Mariano Azuela Guitrón.

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere el párrafo anterior se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho.¹⁶⁸

Cuando los visitadores terminan su labor, corresponde a las autoridades hacendarias determinar la situación fiscal del contribuyente, tomando en consideración todas las circunstancias, tanto de carácter positivo como negativo que se hayan presentado a lo largo de la diligencia.

3.5.4 Impugnabilidad

El vocablo impugnar hace referencia a combatir o refutar algo, para este caso, debemos entender que se trata de contradecir lo que se ha asentado en la

¹⁶⁸ Artículo 47 segundo párrafo del CFF.

orden de visita domiciliaria, cuando por si misma cause un agravio o bien, la resolución que tome la autoridad, determinando créditos fiscales a cargo del contribuyente, basándose en los resultados de las actas parciales y en el acta final de la misma visita.

Argumentos similares sostiene el maestro Sánchez Hernández: *“En materia de visitas domiciliarias, los medios de defensa que conforme a la legislación fiscal federal tiene el interesado a su alcance, son enfocados en cuanto a la orden de visita, él o las actas que se levanten y las resoluciones posteriores que con base en las actas se dicten, particularmente, las que contienen liquidaciones de créditos fiscales”*.¹⁶⁹

Por lo tanto, si la autoridad exactora no sigue los lineamientos trazados por la legislación fiscal sus actos estarán viciados de ilegalidad; cuando lo que se contravengan sean los preceptos constitucionales se estarán en presencia de inconstitucionalidad del acto, quedando la declaración de los efectos correspondientes a la autoridad jurisdiccional que conozca del asunto.

Existen dos maneras para dar trámite a las impugnaciones de los contribuyentes, la oficiosa y la contenciosa; se distinguen entre si por el grado de intervención de las partes; en la oficiosa el contribuyente solo participa al inicio del procedimiento, en la contenciosa tiene ingerencia a lo largo de todo el proceso.

Otros rasgos distintivos son: el procedimiento oficioso se desarrolla ante la autoridad administrativa; en el contencioso es ante una autoridad jurisdiccional, ya sea que pertenezca al Poder Judicial de la Federación o bien a la Administración Pública Federal.

Comenzaremos por ver el procedimiento oficioso que puede instaurarse en contra de las actas parciales, los oficios de observaciones y la resolución que determine créditos fiscales.

¹⁶⁹ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, *op. cit.*, pp. 486-487.

Como modelo del procedimiento citado tenemos lo dispuesto en los artículos 46 fracción IV párrafo segundo, 51 párrafo segundo y 48 fracción VI, todos del CFF; los ejemplos citados se conocen en la doctrina como instancias de inconformidad y proceden en contra del contenido de las actas parciales (*artículo 46 fracción IV párrafo segundo del CFF*) contando con el derecho de presentar las pruebas documentales que desvirtúen lo asentado en ellas, dentro del plazo de veinte días o bien optar por corregir su situación fiscal.

La instancia de inconformidad de los artículos 51 párrafo segundo y 48 fracción VI del CFF procede contra el oficio de observaciones que se formula con motivo de la revisión de informes, datos, documentos y contabilidad de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros relacionados con ellos, en ejercicio de las facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, donde se consigne algún tipo de incumplimiento de las disposiciones fiscales, por parte del contribuyente o los responsables solidarios.

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, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

El procedimiento oficioso por excelencia es el regulado en los artículos 116 a 133-A del CFF, referente al recurso de revocación, cuya interposición es optativa para el interesado, antes de acudir al juicio contencioso administrativo ante el

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de conformidad con el artículo 120 del CFF.

Para aclarar el carácter de optativo que tiene este recurso, acudimos a la siguiente tesis:

RECURSOS ADMINISTRATIVOS. SU OPCIONALIDAD PARA EFECTOS DE ESTABLECER LA PROCEDENCIA DEL JUICIO FISCAL.

Si el artículo 202, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación dispone que es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación contra los actos que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa, es claro que tal opcionalidad debe establecerse expresamente en las disposiciones que regulan el medio de defensa citado, en la inteligencia de que lo opcional no reside en la facultad misma de agotar un recurso o no, la cual, por lo demás es común a todos, porque la ley nunca constriñe al particular a combatir las resoluciones que lo perjudican, sino que dicha opcionalidad consiste en que la propia ley disponga que el afectado puede promover desde luego el juicio de anulación, o bien agotar primero el recurso correspondiente.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Las hipótesis de procedencia de este recurso se establecen en el artículo 117 del CFF y son:

I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.*
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.*
- c) Dicten las autoridades aduaneras.*
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.*

II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.*

b) *Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.*

c) *Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.*

d) *Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.*

Con base en los anteriores supuestos, la impugnación de los actos y resoluciones de la visita domiciliaria se hará en la forma, plazos y conforme al procedimiento que marcan los artículos 121 a 133-A del CFF.

El procedimiento contencioso es el que se lleva a cabo ante las autoridades jurisdiccionales, sea que pertenezcan a la Administración Pública Federal como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuya reglamentación se hace en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo o bien ante las autoridades jurisdiccionales integrantes del Poder Judicial de la Federación como los Juzgados de Distrito o Tribunal Colegiado de Circuito, en tratándose de amparo indirecto o directo, rigiéndose por la Ley de Amparo.

El artículo 11 de la Ley Orgánica del TFJFA establece la competencia del mismo, respecto de las resoluciones definitivas que se contemplan en sus quince fracciones; considerándose resolución definitiva aquella que no admite recurso administrativo o cuando su interposición sea optativa para el interesado (*es el caso del recurso de revocación establecido en el CFF*).

La Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo prevé, como su nombre lo indica, los lineamientos a seguir para resolver la controversia; tales como: la identificación de las partes del juicio, los impedimentos y excusas para que los magistrados conozcan de determinado asunto; la substanciación y resolución del juicio; las medidas cautelares; los incidentes; los recursos, entre otros.¹⁷⁰

¹⁷⁰ *Vid.* Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Hemos visto que para las actas parciales así como los oficios de observaciones se regula la instancia de inconformidad; por otra parte, para las resoluciones definitivas puede ser tanto el recurso de revocación como el juicio de nulidad; por lo que queda la interrogante de determinar contra que tipo de actos procede el juicio de amparo en materia fiscal, específicamente dentro de las visitas domiciliarias.

El juicio de amparo indirecto puede interponerse en contra de todos aquellos actos que no son definitivos, es decir, que no ponen fin a una instancia o proceso, tal es el caso de la orden de visita domiciliaria, pues se considera que es un acto autónomo que puede afectar las garantías individuales del sujeto visitado, independientemente de los resultados de la visita.¹⁷¹

3.6 Las notificaciones de los actos administrativos

La notificación, en palabras del maestro Fernández Sagardi *"...es un medio de comunicación procesal mediante el cual, de acuerdo con las formalidades legales preestablecidas, se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona que se le reconoce como interesado en su conocimiento o se le requiere para que cumpla un acto procesal"*.¹⁷²

Sin mayores comentarios que hacer a este concepto, hay que resaltar que si la notificación no se lleva a cabo respetando las previsiones legales, el particular no estará vinculado jurídicamente al acto, dado su legal desconocimiento.

Para determinar la naturaleza jurídica del acto de notificación, se ha sentado la siguiente tesis:

¹⁷¹ Cfr.: ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. POR CAUSAR AFECTACIÓN EN FORMA DIRECTA E INMEDIATA A SU DESTINATARIO, PUEDE SER IMPUGNADA EN AMPARO INDIRECTO DESDE SU EXPEDICIÓN.

¹⁷² FERNÁNDEZ SAGARDI, *op. cit.*, p. 342.

NOTIFICACION ADMINISTRATIVA. NO ES UN ACTO DE MOLESTIA EN LOS TERMINOS DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.

La doctrina administrativa clasifica a los actos administrativos o condición (dentro de los cuales se encuentran las notificaciones practicadas por autoridades fiscales), por razón de su contenido en las siguientes categorías: 1a. Actos directamente destinados a ampliar la esfera jurídica de los particulares. Son actos de esta naturaleza los actos de admisión, la aprobación, las licencias, permisos o autorizaciones, las concesiones y privilegios de patentes. 2a. Actos directamente destinados a limitar esa esfera jurídica, dentro de los que forman parte las órdenes, las expropiaciones, fincamiento de créditos fiscales, las sanciones y los actos de ejecución; y, 3a. Actos que hacen constar la existencia de un estado de hecho o de derecho. Se catalogan en esta categoría los actos de registro, de certificación, de autenticación, las notificaciones y publicaciones. De lo anterior se sigue que los actos de molestia desde un punto de vista constitucional, sólo pueden ser aquellos que se catalogan en la segunda categoría, es decir, los destinados directamente a limitar la esfera jurídica de los particulares, mas no las notificaciones por medio de las cuales únicamente se manda hacer del conocimiento de una persona alguna providencia o se le dan a conocer actos administrativos fijando el punto de partida para otros actos o recursos que en sí mismos considerados sí pueden constituir actos de molestia, mas no la simple noticia de su existencia. Octava Epoca, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: III, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1989, Página: 481

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

En este tenor, cabe diferenciar entre el acto de notificación y la resolución que se notifica, pues no existe identidad entre ambos y mientras el primero, cuando se realiza correctamente, no puede parar perjuicios a los gobernados, el segundo si, pues incide en la esfera jurídica de ellos.

Los requisitos mínimos, ya que dentro de la legislación se pueden adicionar otros, que debe llenar todo acto administrativo que se ha de notificar son los que se enumeran en el artículo 38 del CFF:

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.

Con la exigencia de estos requisitos se pretende salvaguardar varias garantías de seguridad jurídica consagradas a favor de los gobernados; como la de audiencia, la adecuada defensa, certeza en la existencia del acto, de la competencia de la autoridad que emite y ejecuta el acto de molestia, así como de su apego a las disposiciones constitucionales y legales correspondientes.

Sobre la introducción de las notificaciones por medios electrónicos, el maestro Fernández Sagardi expresa: *“Las reformas de 2004 inauguran el acto administrativo digital, que será el documento digital emitido por la autoridad mediante el cual se incida en la vida jurídica de los particulares, resolviendo una situación jurídica particular y que debe ostentar la firma electrónica avanzada del funcionario competente, que tendrá el mismo valor de la firma autógrafa.*

No parece haber obstáculo jurídico para que la autoridad ejerza su competencia mediante esta clase de documentos, pero siempre queda la sensación de que la firma electrónica avanzada del funcionario pudiera ser

*utilizada sin consentimiento de éste y causar perjuicios a los particulares y al funcionario mismo (por su responsabilidad oficial) a diferencia de la firma autógrafa, donde puede constatarse si es puesta de mano propia del funcionario, manifestando su voluntad de emitir el acto administrativo”.*¹⁷³

Consideramos muy acertadas las observaciones que hace el maestro Fernández Sagardi, puesto que los medios electrónicos pueden ser fácilmente manipulados por cualquier persona que tenga los suficientes conocimientos en materia de tecnologías, y bien podrían emplearse para causar perjuicios a los particulares, incluso a la administración pública; por lo que lo más conveniente es que tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes tengan sus propios especialistas que aseguren un adecuado manejo de esas herramientas.

Las formas de hacer las notificaciones, en la parte oficiosa del procedimiento, se establecen en el artículo 134 del CFF, que atendiendo a las circunstancias del caso, pueden ser:

- 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.

El artículo 137 del CFF establece que en caso de no encontrarse a quien se debe notificar, es obligación del notificador dejar un citatorio en el domicilio en donde se lleve a cabo, aunque el precepto no señala a quien puede dejársele el citatorio, para efecto de que el buscado espere a una hora determinada del día hábil siguiente o bien, para que acuda a notificarse a las oficinas de las autoridades, contando para ello con un plazo de seis días, y aunque el precepto no lo señala, debe entenderse que son días hábiles.¹⁷⁴

¹⁷³ *Íbidem* p. 165.

¹⁷⁴ Cfr. Artículo 13 del CFF.

Si estas formalidades no se cumplen, la diligencia de notificación será ilegal; el notificador deberá levantar acta circunstanciada de la diligencia para darle eficacia al acto notificadorio.¹⁷⁵

Palabras similares escribe el maestro De la Garza: *“No darle importancia al acto de notificación y a los requisitos que deben cumplirse es propiciar la indefensión de los particulares, completamente contraria al texto constitucional del artículo 16”*.¹⁷⁶ *“El fin de la notificación, exige no sólo que se de ocasión al destinatario de conocer el contenido de la resolución, sino a la vez, que quien la hace, mediante la correspondiente documentación, forme la prueba de la notificación hecha”*.¹⁷⁷

Adquiere particular relevancia, determinar la manera en que el notificador deberá elaborar el acta en que se haga constar que fue la persona a quien se buscaba con la que se entendió la diligencia. Sobre el tema, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito dan las bases para ello:

NOTIFICACIONES PERSONALES. INTERPRETACION DE LOS ARTICULOS 134, FRACCION I, Y 135 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. En los artículos 134, fracción I, y 135 del Código Fiscal de la Federación, se establece que las notificaciones de los actos administrativos, entre otras hipótesis, deben hacerse personalmente; y, además, los lineamientos a seguir cuando las notificaciones las hagan directamente las autoridades fiscales. Por consiguiente, en una recta exégesis, las normas legales precitadas implican que las diligencias de notificación respectivas, en realidad, se practiquen con la persona a quien debe notificarse. Atento lo anterior, resulta imperativo establecer que las actas levantadas con motivo de las notificaciones a que aluden los preceptos mencionados deben contener una exposición pormenorizada de los hechos conforme a los cuales se hayan practicado las diligencias relativas, entre los que deben señalarse, principalmente, las circunstancias siguientes: que el notificador se constituyó en el domicilio señalado para tal efecto y, en su caso, como fue que se cercioró de que la persona que debía ser notificada vive o tiene su domicilio fiscal en el lugar en que ha de practicarse la diligencia; que, constituido en dicho lugar, el notificador requirió, precisamente, por la presencia de tal persona; que, en el caso de que la persona con quien se entienda la diligencia se ostente como el interesado al respecto, el notificador explique si

¹⁷⁵ FERNÁNDEZ SAGARDI, *op. cit.*, p. 346.

¹⁷⁶ DE LA GARZA, *op. cit.*, p. 714.

¹⁷⁷ *Ibidem* p. 714-715.

dicho sujeto es de su personal conocimiento o, en su caso, relate detalladamente como fue que estuvo en posibilidad de verificar que, en realidad, era la persona a notificar. Luego, de todos los hechos ocurridos durante la diligencia deberá levantarse acta circunstanciada, ya que sólo así se tendrán datos que permitan verificar razonablemente que la persona con quien se entendió la diligencia es precisamente con quien debió practicarse la notificación. Octava Epoca, Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: X, Septiembre de 1992, Página: 307

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Si la notificación se efectúa con una persona distinta a su destinatario, también deben de cumplimentarse ciertas formalidades, que permitan al gobernado saber si la diligencia se llevo a cabo observando las prescripciones legales. Tal como lo arguye el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito:

NOTIFICACION A TRAVES DE PERSONA DISTINTA DEL INTERESADO. REQUISITOS QUE DEBEN CONSTAR EN EL ACTA QUE SE LEVANTE. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, cuando se lleva a cabo la notificación a través de personas distintas del interesado, deben cumplirse los siguientes requisitos, mismos que deben hacerse constar necesariamente por el notificador en el acta que al efecto levante: a) que la persona a quien se deba notificar no estuvo presente en el domicilio correspondiente cuando se iba a notificar la determinación relativa; b) que al no estar presente, el notificador (se) le dejó citatorio con alguna persona para que lo esperara a una hora fija el día siguiente; y c) que el interesado no atendió al citatorio que se le dejó, y por ello la notificación se realizó por conducto de diversa persona. Ahora bien, cuando se trata de una persona moral a quien se le pretende hacer la notificación, el notificador debe requerir la presencia de su representante legal y en caso de que éste no se encuentre, se le dejará citatorio, dirigido a dicho representante legal, para que lo espere al día siguiente. Por tanto, debe subrayarse que el artículo 137 del mencionado Código Fiscal de la Federación exige que se cumpla con los requisitos apuntados, al indicar que las notificaciones personales se entenderán con la persona que debe ser notificada y debe entenderse que en caso de que sea persona moral, el notificador dejará citatorio con cualquiera persona que se encuentre en el domicilio, para que dicho representante legal espere a una hora fija del día siguiente debiendo tomar razón por escrito de la diligencia en que conste dicha notificación. Por consiguiente, si al notificarse una resolución habiendo dejado un citatorio previo se hace con quien se encuentre en el domicilio, no con el representante de la persona moral a la que se trata de notificar, debe asentarse que se requirió su presencia, y que se le dejó citatorio y asimismo que no lo esperó pues de otra manera, no se justificaría haber obrado de ese modo al no existir la certificación del propio notificador de que tuvo que practicar la notificación con quien se encontraba en el lugar, por no haberlo esperado el representante de la persona moral. Octava Epoca, Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XIV, Julio de 1994 Página: 673

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 102/90. Compañía Condominios Rodán, S.A. de C.V. 23 de mayo de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Nelson Loranca Ventura.

Véase: Jurisprudencia 11, página 117, Gaceta 1988.

Tocante a los mensajes de datos con acuse de recibo electrónico, el maestro Fernández Sagardi manifiesta: *“En 2004 se introdujo al CFF la notificación por medios electrónicos, sin más formalidad que remitirlo a la dirección electrónica del particular con una clave incorporada (que se denomina firma electrónica) que al accesarla tendrá el efecto legal de consumir la notificación”*.¹⁷⁸

“Creemos que esta clase de notificaciones vulnera los principios de seguridad jurídica establecidos por nuestra Constitución, pues se exime al estado (sic) de fundar y motivar su notificación y la da por consumada por el simple hecho de que alguien tenga acceso al correo electrónico”.¹⁷⁹

- Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en el párrafo anterior.

Cuando las notificaciones se realizan por correo ordinario ofrecen menos garantías de seguridad que cuando se realizan por correo certificado, como se demostrará en los siguientes párrafos, dado que los empleados del servicio postal deberán cumplir con la obligación que les impone el artículo 42 de la Ley del Servicio Postal Mexicano; consistentes en recabar en un documento especial la firma de recepción del destinatario o de su representante legal y entregar ese documento al remitente como constancia.¹⁸⁰

¹⁷⁸ FERNÁNDEZ SAGARDI, *op. cit.*, p. 343.

¹⁷⁹ *Ídem*

¹⁸⁰ *Ibidem* p. 344

El criterio para determinar la eficacia de una notificación hecha por correo certificado, nos lo da el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

NOTIFICACIONES POR CORREO, EFICACIA DE LAS. Para que las notificaciones que según el artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación puedan hacerse por correo certificado con acuse de recibo, tengan eficacia jurídica, es necesario que se ajusten a lo establecido en los artículos 42, 59 y 61 de la Ley del Servicio Postal Mexicano, es decir, que la correspondencia registrada sea entregada únicamente al destinatario o a su representante legal, y que recibida por cualquiera de ellos dos, sea recabada en un documento especial la firma de recepción, que se entregará a su vez al remitente, como constancia. Sólo así puede conseguirse la finalidad del correo certificado, que es garantizar de la mejor manera posible que la pieza postal sea del conocimiento del destinatario. Octava Epoca, Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XIII, Febrero de 1994, Página: 382

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1952/93. Tebaldo Nureddu Torres. 17 de noviembre de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: María Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

➤ Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 del CFF¹⁸¹ y en los demás casos que señalen las Leyes fiscales y el CFF.

El artículo 139 del CFF, establece la forma en que se hará este tipo de notificación:

¹⁸¹ "Artículo 110.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien: V. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso".

Artículo 139. *Las notificaciones por estrados se harán fijando durante quince días consecutivos el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación o publicando el documento citado, durante el mismo plazo, en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales. La autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del décimo sexto día siguiente al primer día en que se hubiera fijado o publicado el documento.*

*“Este artículo se justifica, pues ante las maniobras evasivas de algún contribuyente la autoridad no tendría ninguna posibilidad de notificarle sus resoluciones; es un modo de notificación eficiente en materia legal, pero ineficaz en los hechos, porque obliga a que los contribuyentes se presenten en las oficinas de las autoridades o accedan a la página electrónica del SAT para enterarse del contenido de las notificaciones por estrados, lo que es prácticamente ilusorio. Sin embargo, surte todos sus efectos legales”.*¹⁸²

- Por edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión.

El artículo 140 del CFF, indica los medios en los que se hará esta notificación: a) Durante tres días en el Diario Oficial de la Federación; b) Por un día en un diario de mayor circulación; c) Durante quince días en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general.

Las publicaciones a que se refiere este artículo contendrán un extracto de los actos que se notifican. Se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.¹⁸³

¹⁸² FERNÁNDEZ SAGARDI, *op. cit.*, p. 347.

¹⁸³ Artículo 140 del CFF.

*“Esta manera tan frecuente de notificar en asuntos civiles y mercantiles opera por excepción en materia fiscal, tratándose de contribuyente fallecido, sin que se conozca el representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o su representante no se encuentren en territorio nacional. La publicación en la página del SAT de estas notificaciones podrían tener efectos publicitarios reales”.*¹⁸⁴

- Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 137, del CFF.¹⁸⁵

Si bien es cierto que las notificaciones deben realizarse en el domicilio fiscal del contribuyente o en las oficinas de la autoridad fiscal, también se pueden entender en cualquier lugar o juzgarse como legalmente hechas a partir de la fecha en que el interesado manifieste que conoce el acto administrativo.

Las notificaciones surtirán sus efectos al día hábil siguiente en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.

Es trascendente la fecha en que surte efectos la notificación, pues así se puede hacer un correcto cómputo de los plazos para interponer los medios de defensa. Para efectos fiscales el cómputo de los términos se debe efectuar a partir

¹⁸⁴ FERNÁNDEZ SAGARDI, *op. cit.*, p. 348.

¹⁸⁵ El párrafo segundo del artículo 137 del CFF dispone: *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.*

de la forma en que se fijan los plazos, que puede ser por número de días o períodos, tal como dispone el artículo 12 del CFF.¹⁸⁶

Las diligencias deberán realizarse en días y horas hábiles, que para efectos fiscales son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas, pero una diligencia iniciada en hora hábil puede concluir en hora inhábil. La autoridad también está facultada para habilitar los días que sean necesarios, previa notificación de ello al interesado, de conformidad con el artículo 13 del CFF.

La notificación legalmente hecha trae aparejada la eficacia del acto notificado, así como el momento en que empiezan a correr los plazos para su cumplimiento o para la prescripción.

En consecuencia, según el jurista Delgadillo Gutiérrez, hay que tener presente siempre tres fechas importantes: *la de notificación, la del surtimiento de efectos y la del inicio del plazo.*¹⁸⁷

Por último, una notificación mal efectuada se puede impugnar conforme a las reglas del artículo 129 del CFF, en el mismo recurso administrativo que se interponga en contra de las resoluciones definitivas dictadas y ejecutadas por la autoridad fiscal.

¹⁸⁶ Vid. Artículo 12 del CFF.

¹⁸⁷ DELGADILLO GUTIERREZ, *op. cit.*, p. 153.

CAPITULO CUARTO

ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DEL ARTÍCULO 145-A FRACCIONES I, II, Y III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

4.1 Concepto de medida cautelar

A lo largo de la redacción de este trabajo hemos presentado y analizado, conforme a nuestro entendimiento, los temas que consideramos indispensables para el cabal conocimiento de la hipótesis central de esta investigación. Así pues, ha llegado el momento de relacionar esos tópicos generales con los conceptos siguientes, a fin de lograr la demostración de la postura que sustentamos.

Consecuentemente, emplearemos los párrafos sucesivos siempre en torno de la intención planteada. Sin más preámbulos, nos ocuparemos ahora de la conceptualización del tipo de figura jurídica con que se ha identificado, doctrinal y legalmente al aseguramiento precautorio.

Los estudiosos del Derecho afirman que cualquier medio legal que se utilice para garantizar el resultado que se busca en un juicio, como acontece con el aseguramiento precautorio, recibirá el nombre de medida cautelar o providencia precautoria, indistintamente.¹ La explicación de este concepto nos la proporcionan los siguientes autores.

Para los juristas Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara “...dícese de aquellas establecidas por el juez con el objeto de impedir los actos de disposición o de administración que pudieran hacer ilusorio el resultado del juicio y con el objeto de asegurar de antemano la eficacia de la decisión a dictarse en el mismo”.²

¹ Cfr. ARELLANO GARCÍA, Carlos. *Derecho Procesal Civil*, 9ª.ed., Porrúa, México, 2003.

² DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael. *Diccionario de Derecho*, 38ª. ed., Porrúa, México, 2005.

El concepto de estos autores fija su atención exclusivamente en las facultades de los jueces para dictar las medidas que analizamos, lo cual es correcto cuando se trata de juicios ante autoridades formal y materialmente jurisdiccionales, sin embargo, ello no acontece dentro de la materia fiscal.

En el ámbito fiscal, las medidas cautelares pueden dictarse por las autoridades administrativas fiscales,³ en ejercicio de sus facultades legales, así como por los magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dentro del juicio contencioso administrativo.⁴

Como puede observarse, los órganos administrativos poseen una naturaleza distinta a las indicadas por los autores en su concepto; puesto que las autoridades administrativas fiscales son formalmente administrativas y materialmente administrativas, en tanto que las autoridades del TFJFA son formalmente administrativas y materialmente jurisdiccionales.⁵

Respecto del objeto que persiguen, de acuerdo al concepto transcrito, son maneras de limitar el derecho de propiedad de una persona sobre cualquiera de los elementos que constituyen su patrimonio, porque al impedirse los actos de disposición o de administración, jurídicamente es imposible transmitir la titularidad de los mismos.

³ Cfr. Artículo 41 fr. II, 145 y 145-A del CFF.

⁴ Vid. Capítulo III “De las medidas cautelares” de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

⁵ Hay que recordar que los criterios a seguir para determinar la naturaleza de una autoridad son el formal y el material. El formal, se refiere a la pertenencia de la autoridad a alguno de los órganos de gobierno, ya se legislativo, administrativo o judicial, mientras que el criterio material se refiere al tipo de situaciones jurídicas que se generan con la emisión de los actos de cada uno de ellos; por lo tanto, las situaciones jurídicas que sean generales, abstractas e impersonales se calificarán de materialmente legislativas; las que sean particulares, concretas y personales serán materialmente administrativas y, finalmente, las que reúnan las características anteriores y que además resuelvan un asunto contencioso, serán materialmente jurisdiccionales.

De ello, podemos concluir que su propósito siempre será conservar algún bien, material o inmaterial, para hacer efectiva la pretensión que se reclama. Así lo dicen los autores al final de su concepto.

Por su parte el maestro Fix-Zamudio asevera “...*calificadas también como providencias o medidas precautorias, son los instrumentos que puede decretar el juzgador, a solicitud de las partes o de oficio, para conservar la materia del litigio, así como para evitar un grave e irreparable daño a las mismas partes o a la sociedad, con motivo de la tramitación de un proceso*”.⁶

Vemos en este concepto la repetición de algunos de los elementos que ya hemos comentado, tal es el caso de la denominación de estas medidas; la clase de autoridad que puede dictarlas, a la cual le son aplicables, para evitar redundancias innecesarias, los razonamientos que vertimos para el concepto anterior; el doble objeto que se intenta lograr, siendo el primero la conservación de la materia del litigio y el segundo el evitar un “...*grave e irreparable daño a las mismas partes o a la sociedad*”, así como el momento en que se actualizan: en la tramitación de un proceso.

En cuanto a estos dos últimos componentes del concepto aludido, hay que subrayar que el autor no nos dice en que puede consistir ese “*grave e irreparable daño a las mismas partes o a la sociedad*” de que habla, podemos deducir que se trata de la incapacidad del sujeto pasivo para resarcir los menoscabos que haya ocasionado en el patrimonio de otra persona o en el de la hacienda pública.

Apunta este investigador que el momento para establecer las medidas cautelares puede ser durante el desarrollo de un proceso, al que agregamos la tramitación de un juicio. Habiendo en la teoría jurídica diferencias entre ellos.

⁶ Voz: medidas cautelares, en Diccionario Jurídico Mexicano, I-O, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 15ª. ed., Porrúa, México, 2001.

Citando al ilustre jurista Eduardo Pallares, el maestro Arellano García identifica al proceso jurisdiccional como “...el que se lleva a cabo ante los órganos jurisdiccionales, o sean los encargados de administrar justicia en sus diversas modalidades”.⁷

Y continúa diciendo “...sostenemos el criterio de que, el proceso jurisdiccional es, desde el punto de vista formal, el que se desarrolla ante el Poder Judicial. A su vez, el proceso jurisdiccional, desde el punto de vista material es el que entraña la dicción del derecho ante situaciones concretas controvertidas, en situación de antagonismo, en donde se requiere la solución de la controversia. Precisamente, al proceso jurisdiccional, contemplado desde el punto de vista material, es a lo que se le suele llamar juicio”.⁸

De esta manera constatamos lo dicho en párrafos anteriores, ya que las medidas cautelares se toman en el curso de un proceso, como lo es el ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal (*en el cual aún no hay controversia*) y en la marcha de un juicio, como lo es el que se entabla ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Un elemento distinto que introduce este autor a su concepto es la forma en que se hacen efectivas las medidas que explicamos, en tanto que es posible decretarlas “*de oficio*” o “*a petición de parte*”. Para la materia fiscal ambas son susceptibles de ocurrir, pero se presentan en diferentes momentos.

Efectivamente, las medidas cautelares pueden decretarse “*de oficio*”, cuando la autoridad que lleva a cabo el proceso o el juicio actúa, por propia voluntad, en uso de las facultades que le confiere la ley;⁹ en cambio, solamente podrán establecerse “*a petición de parte*” dentro del juicio contencioso

⁷ ARELLANO GARCÍA, *op. cit.*, p. 64.

⁸ *Ídem*

⁹ Pueden consultarse las disposiciones legales aludidas en las notas a pie de página números 324 y 325, de este mismo trabajo.

administrativo, ante el TFJFA, mediando solicitud del interesado, que puede ser el contribuyente o la autoridad exactora.

Para concluir este apartado, citamos la concepción de medidas cautelares que nos parece más apropiada; además, identificamos y enumeramos sus características:

Según el autor Palomar de Miguel *“...son las que se adoptan preventivamente en un juicio o proceso, a instancia de parte o de oficio, para que la resolución del mismo pueda ser más eficaz”*.¹⁰

De los conceptos revisados, obtenemos las siguientes características para las medidas cautelares:

- I. Son medios legales que se utilizan para garantizar el resultado que se busca en un juicio o proceso, manteniendo la situación de hecho o de derecho existente o preservando el bien objeto o relacionado con la pretensión.
- II. Son establecidas por la autoridad judicial o administrativa con el objeto de impedir los actos de disposición o de administración.
- III. Pueden dictarse a solicitud de los interesados o de oficio, para conservar la materia del litigio o proceso, así como para evitar un grave e irreparable daño a las mismas partes o a la sociedad.
- IV. Su vigencia es temporal y sus efectos, reparables o irreparables, se prolongan mientras dure.
- V. Se pueden instaurar antes o durante el desarrollo del juicio o proceso.
- VI. Es una institución de carácter estrictamente procesal, por lo mismo, no puede emplearse para constituir derechos sustantivos; en consecuencia,

¹⁰ PALOMAR DE MIGUEL, Juan. *Diccionario para Juristas, tomo II (J-Z)*, 2ª. ed., Porrúa, México, 2003.

la resolución que se tome únicamente deberá decidir sobre la procedencia de su uso.

VII. Se decretan sin audiencia de la contraparte, pues al ser un acto provisional, la defensa contra él es posterior.

VIII. Pueden otorgarse con o sin garantía para responder de los daños y perjuicios que puedan causarse a la persona contra quien se pide, según sea el caso.

IX. Presuponen la existencia de una obligación incumplida, pues no es lógico ni jurídico garantizar algo que no existe o no ha sido determinado.

X. Quien la pida o la ejecute, debe comprobar el derecho que tiene para gestionarla o instaurarla y la necesidad de la medida.

XI. Se extinguen con la resolución que se dicte en el juicio o proceso.

4.2 Naturaleza jurídica del aseguramiento precautorio

Tratar sobre la naturaleza jurídica de una institución implica desentrañar la esencia y características inherentes a la misma. Así pues, consideramos que cualquier acto de autoridad tendrá, inevitablemente, dos facetas: una genérica y otra específica, dependiendo de la perspectiva, constitucional o legal, desde la que se le juzgue.

Si sometemos esta medida, que se traduce en un acto de autoridad, a las disposiciones de la Constitución Federal, tenemos que existen dos posibilidades para encuadrarla; ya sea como un acto de molestia o uno de privación.

Por otra parte, si vemos al aseguramiento precautorio desde el ángulo legal, o sea, tal como está regulado dentro de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y el Código Fiscal de la Federación, llegaremos a concluir que se trata de una medida cautelar, a cuya conceptualización y caracterización dedicamos el apartado precedente.

4.2.1 Acto de molestia

Entendemos por acto jurídico todo hecho realizado voluntariamente, con la intención de producir consecuencias legales. Para el caso de los actos de molestia previstos en la Constitución mexicana, el acto que los configure necesariamente deberá surgir de una autoridad.

La definición de acto de autoridad podemos extraerla de la siguiente tesis del Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito:

ACTO RECLAMADO. CONCEPTO DE. De acuerdo con lo dispuesto por los artículos 103 fracción I constitucional, y 1o., fracción I de la ley reglamentaria; los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite: Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales. La expresión "leyes o actos de autoridad" recibe el nombre de acto reclamado, que puede traducirse en una disposición o hecho autoritario, concreto y particular. Es decir, puede entenderse por **acto de autoridad, cualquier hecho voluntario e intencional, negativo o positivo imputable a un órgano del Estado, consistente en una decisión o en una ejecución o en ambas conjuntamente, que produzcan una afectación en situaciones jurídicas o de hecho determinadas, que se impongan imperativa, unilateral o coercitivamente.** Dentro de tales características, destaca el elemento voluntariedad, que lo distingue de un acontecimiento cualquiera, el de intencionalidad que estriba en la causación de una afectación, esto es que tiende a la obtención de un fin determinado, así como la índole decisoria o ejecutiva del acto dotado de imperatividad, unilateralidad y coercitividad, que le imprimen naturaleza autoritaria y que por ello puede producir una afectación en bienes o derechos del particular. Por lo tanto, el acto de autoridad reclamable a través del juicio de garantías, necesariamente debe inferir un agravio o lesión a cualquier derecho o bienes del gobernado, para que le asista interés jurídico en reclamarlo. No. Registro: 211.002, Tesis aislada, Materia(s): Común, Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, XIV, Julio de 1994, Tesis: Página: 390

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 480/92. Odilón González Bello. 30 de septiembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Dadas las notas del acto de autoridad, hay que establecer ahora las características que le darán la calidad de acto de molestia.

La molestia implica incomodar o perturbar el equilibrio, ya sea de una persona, una cosa o una situación, mediante actos extraños a ellos. Podemos englobar los tres conceptos citados bajo la denominación genérica de “*bienes jurídicos tutelados*”, en tanto su protección se prevea en las disposiciones constitucionales y legales.

Con lo que llevamos hasta ahora, estamos en aptitud de presentar un primer concepto de acto de molestia. Para el maestro Alberto Del Castillo es “...una afectación, alteración o lesión en el patrimonio de una persona”.¹¹

La afectación o lesión que nos expresa el autor, no sólo puede recaer en el patrimonio de una persona, sino en la persona misma, pues aunque el patrimonio es un atributo de la personalidad, de acuerdo a la teoría del Derecho, las personas no quedan incluidas en él.

Amén de ello, nos preguntamos si el domicilio o los derechos familiares de una persona, para este autor, se contienen también en el patrimonio de un sujeto; creemos que no, puesto que no son susceptibles de una valorización económica, como si lo pueden ser sus papeles o posesiones.

A decir del autor Palomar de Miguel, el acto de molestia es “...un acto de autoridad que de alguna forma altera el equilibrio o la estabilidad de una persona en ella misma o en sus bienes”.¹²

Hemos visto lo que se entiende por acto de autoridad y por molestia; por lo tanto, consideramos que a esta definición solo le falta el calificativo de “*jurídicos*” a la palabra “*bienes*” para no hacer distinciones ociosas y poder incluir a todos los que se tutelan en el artículo 16 de la Constitución Federal.

¹¹ DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto. *Garantías del gobernado*, Ediciones Jurídicas Alma, México, 2003, p. 345.

¹² PALOMAR DE MIGUEL, *op. cit.* p. 568.

El maestro Ignacio Burgoa, identifica dos tipos de actos de molestia: en sentido estricto y en sentido lato. Los que expone de la siguiente manera;

- *Actos materialmente administrativos que causen al gobernado una simple afectación o perturbación a cualquiera de sus bienes jurídicos, sin importar un menoscabo, merma o disminución en su esfera subjetiva de derecho ni una impedición para el ejercicio de un derecho (actos de molestia en sentido estricto)*
- *Actos materialmente jurisdiccionales penales o civiles, comprendiendo dentro de este último género a los mercantiles, administrativos y del trabajo (actos de molestia en sentido lato)*
- *Actos estrictos de privación, independientemente de su índole formal o material, es decir, en aquellos que produzcan una merma o menoscabo en la esfera subjetiva de la persona o la aludida impedición (actos de molestia en sentido lato).¹³*

Con los rasgos delineados por este jurista, esbozaremos nuestro concepto de acto de molestia *“Es cualquier acto de autoridad que implique un desequilibrio o perturbación temporal en los bienes jurídicos tutelados por la Constitución y las leyes mexicanas”*.

A continuación explicamos sus elementos:

- *Es cualquier acto de autoridad:* quedan comprendidos todos los actos de las autoridades, sin prejuzgar sobre su aspecto formal o material, pues ellas están en posibilidad de emitir actos que afecten la esfera jurídica de los gobernados.

¹³ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Las Garantías Individuales*, 38ª.ed., Porrúa, México, 2005, pp. 591 y 592.

- *Que implique un desequilibrio o perturbación temporal:* en otras palabras, el acto de molestia no requiere más que una afectación, que puede llegar al menoscabo o impedición para el ejercicio de un derecho que indica el maestro Burgoa para los actos de privación, pero siempre de manera provisional.
- *En los bienes jurídicos tutelados por la Constitución y las leyes mexicanas:* de la misma manera, abarca a todos los bienes que se han considerado dignos de protección por estos ordenamientos.

El primer párrafo del artículo 16 de nuestra Constitución Política, menciona específicamente los bienes jurídicos que son susceptibles de sufrir actos de molestia:

*Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones (...)*¹⁴

Con lo asentado hasta aquí y lo preceptuado por el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, presentamos las características y requisitos de los actos de molestia:

- I. Que se exprese por escrito y contenga la firma original o autógrafa del funcionario competente que lo emita
- II. Que provenga de autoridad competente
- III. Que en los documentos escritos en los que se exprese, se funde y motive la causa legal del procedimiento

Además del mandato del artículo 16 Constitucional, la siguiente tesis pone de relevancia estas exigencias:

¹⁴ La exégesis de estos bienes jurídicos la haremos en el punto 4.3.2, en el que nos ocuparemos del análisis del precepto número 16 de la Constitución.

ACTOS DE MOLESTIA. REQUISITOS MÍNIMOS QUE DEBEN REVESTIR PARA QUE SEAN CONSTITUCIONALES. De lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Federal se desprende que **la emisión de todo acto de molestia precisa de la concurrencia indispensable de tres requisitos mínimos, a saber: 1) que se exprese por escrito y contenga la firma original o autógrafa del respectivo funcionario; 2) que provenga de autoridad competente; y, 3) que en los documentos escritos en los que se exprese, se funde y motive la causa legal del procedimiento.** Cabe señalar que la primera de estas exigencias tiene como propósito evidente que pueda haber certeza sobre la existencia del acto de molestia y para que el afectado pueda conocer con precisión de cuál autoridad proviene, así como su contenido y sus consecuencias. Asimismo, que el acto de autoridad provenga de una autoridad competente significa que la emisora esté habilitada constitucional o legalmente y tenga dentro de sus atribuciones la facultad de emitirlo. Y la exigencia de fundamentación es entendida como el deber que tiene la autoridad de expresar, en el mandamiento escrito, los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad, presupuesto que tiene su origen en el principio de legalidad que en su aspecto imperativo consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite; mientras que la exigencia de motivación se traduce en la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que basa su proceder se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar. Presupuestos, el de la fundamentación y el de la motivación, que deben coexistir y se suponen mutuamente, pues no es posible citar disposiciones legales sin relacionarlas con los hechos de que se trate, ni exponer razones sobre hechos que carezcan de relevancia para dichas disposiciones. Esta correlación entre los fundamentos jurídicos y los motivos de hecho supone necesariamente un razonamiento de la autoridad para demostrar la aplicabilidad de los preceptos legales invocados a los hechos de que se trate, lo que en realidad implica la fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento. No. Registro: 184.546, Tesis aislada, Materia(s): Común, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Abril de 2003, Tesis: I.3o.C.52 K, Página: 1050

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 10303/2002. Pemex Exploración y Producción. 22 de agosto de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas.

IV. Su imposición puede ser el resultado del ejercicio de una facultad reglada o discrecional de la autoridad:¹⁵ ya sea en la fase oficiosa o contenciosa de los procedimientos administrativos.¹⁶

¹⁵ *Vid. supra* la diferenciación que hicimos entre este tipo de facultades pp. 100-104.

¹⁶ Cfr. Artículo 145-A del CFF y artículos 24 a 28 de la LFPCA.

- V. Puede recaer sobre cualquiera de los bienes jurídicos tutelados en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, esto es: persona, familia, domicilio, papeles o posesiones.
- I. Pueden restringir el ejercicio de un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, según el criterio sostenido en la siguiente tesis:

CONTROLES VOLUMÉTRICOS. LA OBLIGACIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ES PRIVATIVA DE DERECHOS POR LO QUE NO LE ES APLICABLE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004). El artículo 28, fracción V, del Código Fiscal de la Federación establece la obligación a cargo de los contribuyentes que enajenen gasolina, diesel, gas natural o licuado de petróleo para combustión automotriz en establecimientos abiertos al público en general, de contar con controles volumétricos y mantenerlos en operación en todo momento por formar parte de su contabilidad, así como que dichos equipos serán aquellos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Lo anterior evidencia que el ejercicio de la potestad conferida a la mencionada autoridad administrativa para autorizar el uso de equipos volumétricos no tiene el carácter de acto privativo, en tanto que no implica el menoscabo o supresión de un derecho incorporado a la esfera jurídica de los gobernados, pues sólo se trata de un acto condición para el desempeño de una actividad económica que tiene como finalidad que la autoridad compruebe el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente; por lo que, en todo caso, sólo puede estimarse como un **acto de molestia, en la medida en que únicamente restringe un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos.** No. Registro: 179.625, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI, Enero de 2005, Tesis: 2a./J. 182/2004, Página: 539

Amparo en revisión 1227/2004. Servicio Magallanes, S.A. de C.V. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Ma. Dolores Omaña Ramírez.

Amparo en revisión 1559/2004. Hermila Ascencio Rueda. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Ma. Dolores Omaña Ramírez.

Amparo en revisión 1038/2004. Servicio Oasis, S.A. de C.V. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Estela Jasso Figueroa.

Amparo en revisión 1420/2004. Servicios Metrópolis, S.A. de C.V. 12 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Ma. Dolores Omaña Ramírez.

Amparo en revisión 1611/2004. María Ana Tato Deza. 12 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Marcia Nava Aguilar.

Tesis de jurisprudencia 182/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de noviembre de dos mil cuatro.

VII. Su establecimiento debe estar delimitado en el tiempo, pues su objetivo es conservar o garantizar la protección de determinados intereses jurídicos, hasta que se resuelva si el acto debe o no subsistir. Reitera lo anterior:

VISITAS DOMICILIARIAS O REVISIÓN DE LA CONTABILIDAD. EL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 1998), ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, EN CUANTO NO SEÑALA UN LÍMITE A LA DURACIÓN DE TALES ACTOS DE FISCALIZACIÓN QUE SE PRACTICAN A DETERMINADOS GRUPOS DE CONTRIBUYENTES. Si bien es cierto que el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus párrafos primero, octavo y undécimo, establece como un derecho subjetivo público de los gobernados el que no puedan ser molestados en su persona, papeles o domicilio y la inviolabilidad de éste; también lo es que el propio precepto permite a las autoridades practicar tales actos de molestia, a fin de que cumplan con el propósito que dio origen a dichos actos, cubriendo desde luego los requisitos que debe contener todo acto de molestia o la orden de visita. Por consiguiente, debe entenderse que **esos actos están delimitados temporalmente, esto es, que deben estar acotados por un tiempo prudente para lograr el objetivo que con ellos se pretende, pues de no ser así se volverían en una molestia constante** o en una permanente intromisión al domicilio, lo que es contrario a la protección que otorga el citado precepto constitucional. En congruencia con lo anterior, es de estimarse que el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y ocho, sólo en lo que establece la segunda parte de su primer párrafo, es violatorio de la garantía constitucional de referencia, en razón de que prevé una regla general de duración máxima de las visitas domiciliarias o de la revisión de la contabilidad, a la que deben ajustarse las autoridades fiscales, pero excluye de la aplicación de la misma a ciertos grupos de contribuyentes, respecto de los cuales no señala un plazo máximo de duración para los actos de fiscalización que se les practiquen, de modo que queda al arbitrio de las mencionadas autoridades la duración del acto de molestia, pudiendo, incluso, volverse indefinido o extender la conclusión de la visita, lo que es contrario a la citada garantía de seguridad jurídica. No. Registro: 182.905, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVIII, Octubre de 2003, Tesis: 1a. LIX/2003, Página: 16

Amparo directo en revisión 992/2003. Autoprecisa, S.A. de C.V. 27 de agosto de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García

Villegas. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretaria: Rosalba Rodríguez Mireles.

VIII. Puede extinguirse por una resolución definitiva posterior a su establecimiento o por la falta de ella:

CRÉDITOS FISCALES. LA FACULTAD QUE CONFIERE EL ARTÍCULO 121-B DE LA LEY ADUANERA A LAS AUTORIDADES COMPETENTES PARA DETERMINARLOS PROVISIONALMENTE, SIN SUSTANCIAR EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO RESPECTIVO, NO SE RIGE POR LA GARANTÍA DE AUDIENCIA PREVIA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL TREINTA Y UNO DE MARZO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS). La facultad que otorga el citado precepto legal a las autoridades aduaneras para determinar créditos fiscales de carácter provisional, con motivo del ejercicio de cualquiera de sus diversas facultades de comprobación, sin necesidad de sustanciar el procedimiento administrativo en materia aduanera, no se rige por la garantía de audiencia previa consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, porque el referido artículo 121-B no permite la emisión de un acto privativo, sino de un **acto de molestia**, ya que **su finalidad no es, cuando menos en ese momento, la de desincorporar en definitiva de la esfera jurídica del gobernado parte de su patrimonio, pues los efectos de la determinación provisional se encuentran sujetos a que las autoridades emitan dentro de un plazo** de cuatro meses, con base en una nueva valoración de los elementos de prueba tomados en cuenta inicialmente, así como de los que dentro del referido lapso aporte la parte afectada, **una determinación definitiva en la que modifiquen en alguna medida la resolución provisional, o bien, a que aquéllas se abstengan de emitir una nueva** liquidación al estimar que los elementos valorados no modifican su conclusión provisional, adquiriendo ésta, como consecuencia del silencio de la autoridad, el carácter de definitiva. No. Registro: 189.140, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Agosto de 2001, Tesis: 2a. CXIV/2001, Página: 215

Amparo en revisión 1162/96. Xocongo Mercantil, S.A. de C.V. 10 de noviembre de 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Con todas las notas que revisamos, concluimos que la facultad discrecional para asegurar precautoriamente los bienes o la negociación de los contribuyentes, contenida en el artículo 145-A del CFF, es un acto de molestia, toda vez que:

- I. Importa una restricción de derechos sobre algunos elementos de su patrimonio, para evitar su enajenación, ocultamiento o dilapidación.¹⁷
- II. Su objeto es asegurar cautelarmente el pago de un crédito fiscal que puede llegar a existir.
- III. Es una medida de carácter temporal, cuyo periodo máximo de vigencia son los plazos de doce meses, para el caso de las fracciones II, III y V y de dieciocho meses en el de las fracciones I y IV.¹⁸
- IV. Es dictada con anterioridad a la resolución definitiva que determina créditos fiscales.
- V. Puede quedar sin efectos por falta de resolución que finque créditos fiscales o bien por la emisión de ésta.¹⁹
- VI. Su establecimiento debe cumplir con la garantía de legalidad, esto es, ha de constar en mandamiento escrito de autoridad competente en la que se funde y motive la causa legal de procedimiento.
- VII. Al no constituir una privación definitiva de derechos, la garantía de audiencia se otorga hasta que hay una resolución que decreta la existencia de algún crédito fiscal, ya sea recurso de revocación o juicio de nulidad. Ilustra esta situación la siguiente tesis jurisprudencial del Pleno de la SCJN:

MEDIDAS CAUTELARES. NO CONSTITUYEN ACTOS PRIVATIVOS, POR LO QUE PARA SU IMPOSICIÓN NO RIGE LA GARANTÍA DE PREVIA AUDIENCIA. Conforme a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la garantía de previa audiencia, establecida en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, únicamente rige respecto de los actos privativos, entendiéndose por éstos los que en sí mismos persiguen la privación, con existencia independiente, cuyos efectos son definitivos y no provisionales o accesorios. Ahora bien, las medidas cautelares constituyen resoluciones provisionales que se caracterizan, generalmente, por ser accesorias

¹⁷ Cfr. Artículo 145-A fr. II del CFF.

¹⁸ Vid. *infra* el análisis que hacemos de los supuestos contenidos en las fracciones I, II y III del precepto en comento.

¹⁹ Vid. Último párrafo del artículo 145-A del CFF.

y sumarias; accesorias, en tanto la privación no constituye un fin en sí mismo; y sumarias, debido a que se tramitan en plazos breves; y cuyo objeto es, previendo el peligro en la dilación, suplir interinamente la falta de una resolución asegurando su eficacia, por lo que tales medidas, al encontrarse dirigidas a garantizar la existencia de un derecho cuyo titular estima que puede sufrir algún menoscabo, constituyen un instrumento no sólo de otra resolución, sino también del interés público, pues buscan restablecer el ordenamiento jurídico conculcado desapareciendo, provisionalmente, una situación que se reputa antijurídica; por lo que debe considerarse que la emisión de tales providencias no constituye un acto privativo, pues sus efectos provisionales quedan sujetos, indefectiblemente, a los resultados del procedimiento administrativo o jurisdiccional en el que se dicten, donde el sujeto afectado es parte y podrá aportar los elementos probatorios que considere convenientes; consecuentemente, para la imposición de las medidas en comento no rige la garantía de previa audiencia. No. Registro: 196.727, Jurisprudencia Materia(s): Constitucional, Común, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VII, Marzo de 1998, Tesis: P./J. 21/98, Página: 18

Amparo en revisión 284/94. Cuauhtémoc Alvarado Sánchez. 27 de febrero de 1995. Once votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretaria: Laura G. de Velasco de J. O'Farril.

Amparo en revisión 322/94. Elia Contreras Alvarado. 9 de julio de 1996. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Amparo en revisión 710/95. Jorge Arturo Elizondo González. 16 de mayo de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Óscar Germán Cendejas Gleason.

Amparo en revisión 1749/94. Adalberto Hernández Pineda y otro. 29 de enero de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 262/97. Gabriel Neira Rodríguez y coag. 29 de septiembre de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número 21/1998, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y ocho.

4.2.2 Acto de privación

Los argumentos que vertimos para el acto de molestia, en relación al acto jurídico y el acto de autoridad son igualmente aplicables para el acto de privación, sin mayores anotaciones que hacer.

En torno al acto de privación, la doctrina jurídica es escasa, por lo que será necesario acudir a la interpretación de los tribunales para tener un estudio lo más completo posible en torno de él.

Dentro de la doctrina jurídica nacional, encontramos el concepto del maestro Burgoa quien lo define en los siguientes términos *“...es la consecuencia o el resultado de un acto de autoridad y se traduce o puede consistir en una merma o menoscabo (disminución) de la esfera jurídica del gobernado, determinados por el egreso de algún bien, material o inmaterial (derecho), constitutivo de la misma (desposesión o despojo), así como en la impedición para ejercer un derecho”*.²⁰

Este jurista complementa su concepto con los siguientes razonamientos: *“(...) no basta que un acto de autoridad produzca semejantes consecuencias en el estado o ámbito jurídico de una persona para que aquél se repunte “acto de privación” en los términos del segundo párrafo del artículo 14 constitucional, puesto que para ello es menester que la merma o menoscabo mencionados, así como la impedición citada, constituyan el fin último, definitivo y natural del aludido acto”*.²¹

En esa misma línea argumentativa se pronuncia el maestro Miguel Carbonell: *“...estaremos frente a un acto privativo siempre que una actuación de la autoridad produzca una disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado; si esa merma o menoscabo es solamente provisional entonces no estaremos ante un acto de este tipo y no se aplicaran los requisitos que establece el párrafo segundo del artículo 14 constitucional”*.²²

²⁰ BURGOA ORIHUELA, *op. cit.* p. 538.

²¹ *Ídem*

²² CARBONELL, *op. cit.*, p. 651.

De los conceptos transcritos así como lo preceptuado en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional extraemos las siguientes características para los actos privativos o de privación:

- I. Siempre será la consecuencia de un acto de autoridad, que debe cumplir con las garantías de legalidad del primer párrafo del artículo 16 constitucional.
- II. Puede consistir en una merma o menoscabo de la esfera jurídica del gobernado, determinados por el egreso de algún bien, material o inmaterial, constitutivo de la misma, así como en la impedición para ejercer un derecho, constituyendo el fin último, definitivo y natural del aludido acto.
- III. El fin perseguido tiene una existencia independiente, por lo que no está sujeto a ninguna condición o plazo.
- IV. Sus efectos son definitivos y nunca provisionales o accesorios, en oposición a los actos de molestia.
- V. Generalmente son actos que ponen fin a una instancia o proceso.
En el mismo sentido:

VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. LA RESOLUCIÓN DE LA AUTORIDAD QUE CALIFIQUE LOS HECHOS U OMISIONES QUE SE HAGAN CONSTAR EN EL ACTA RESPECTIVA, MEDIANTE LA CUAL SE IMPONE UNA MULTA, CONSTITUYE UN ACTO PRIVATIVO QUE SE RIGE POR LA GARANTÍA DE AUDIENCIA PREVIA. De conformidad con la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la garantía de audiencia previa, tutelada en el párrafo segundo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, únicamente rige respecto de los **actos privativos, entendiéndose por éstos, aquellos que en sí mismos constituyen un fin, con existencia independiente, cuyos efectos de privación son definitivos y no provisionales o accesorios.** En atención a lo antes expuesto, se concluye que la multa impuesta por la autoridad que califica los hechos u omisiones que se hicieron constar en el acta levantada con motivo de la visita para verificar la expedición de comprobantes fiscales constituye un **acto privativo** y, por ende, se rige por la referida garantía constitucional, ya que conforme a lo dispuesto en los artículos 42, fracción V; 49, fracción VI; 83, fracción VII y 84, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación, **tiene por objeto desincorporar en forma definitiva de la esfera jurídica del sujeto visitado una parte de su patrimonio, por lo que no**

se impone como una medida cautelar o provisional, sino como una sanción que pone fin al respectivo procedimiento investigatorio.

Amparo directo en revisión 21/2001. Super Panificadora y Abarrotes La Viana, S.A. 12 de abril de 2002. Mayoría de tres votos. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Juan Díaz Romero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

- VI. Únicamente se autoriza su imposición mediante el cumplimiento de la garantía de audiencia, consistiendo en: *a) que se siga un juicio en contra de la persona a quien se pretenda privar de alguno de los bienes jurídicos tutelados por el segundo párrafo del artículo 14 constitucional; b) que tal juicio se substancie ante tribunales previamente establecidos; c) que en el juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento y d) que la resolución correspondiente se dicte con apego a las leyes existentes con anterioridad al hecho o circunstancia que le dio origen.*

Enfocando al aseguramiento precautorio de bienes o negociaciones de los contribuyentes en los criterios precedentes, es de concluirse que esta facultad no es un acto privativo, pues la afectación que resiente el sujeto pasivo es provisional y la medida cautelar se emplea para garantizar el pago de un crédito fiscal en potencia, quedando sujetos sus efectos a la emisión de una resolución posterior que sea definitiva; puede verse con claridad la distinción entre este tipo de actos en la siguiente tesis jurisprudencial del Pleno de la SCJN:

ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION. El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; en tanto, el artículo 16 de ese mismo Ordenamiento Supremo determina, en su primer párrafo, que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Por consiguiente, la Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del

cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. En cambio, a los actos de molestia que, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza, según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento. Ahora bien, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto de autoridad impugnado como privativo, es necesario precisar si verdaderamente lo es y, por ende, requiere del cumplimiento de las formalidades establecidas por el primero de aquellos numerales, o si es un acto de molestia y por ello es suficiente el cumplimiento de los requisitos que el segundo de ellos exige. Para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional. Registro No. 200080, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta IV, Julio de 1996, Página: 5, Tesis: P. /J. 40/96, Jurisprudencia Materia(s): Común

4.3 Principios constitucionales aplicables a las medidas cautelares

*Nuestra Constitución Política Federal contiene en esencia todos los principios y garantías bajo los cuales debe regirse la vida de nuestro país, razón por la que cualquier acto, Ley o cualquier otro similar que escape o exceda a las mismas será inconstitucional.*²³

Para iniciar este apartado, citaremos los razonamientos que esgrime el jurista Burgoa Toledo para precisar la distinción entre principios constitucionales y garantías individuales. Según él:

- *Garantías individuales: son los derechos mínimos inherentes al hombre reconocidos de forma expresa por nuestra Constitución Política, los cuales tienen valor y vigencia indeterminados por ser elementales para el desarrollo humano y la sociedad.*

²³ BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto. *Cómo elegir el medio de defensa fiscal más adecuado*, Gasca SICCO, México, 2005, p. 5.

Al ser los derechos fundamentales de las personas que habitan, permanente o transitoriamente, en nuestro país, su observancia es ineludible para los órganos de gobierno:

GARANTIAS INDIVIDUALES. Conforme a nuestra organización política, todo individuo que reside en México, disfruta de las garantías individuales, que el Código Fundamental de la República otorga, y entre las cuales figuran, en primer término, la libertad, la propiedad y otras de menor entidad. La situación jurídica de los individuos, en todo el país, es el goce de tales derechos, y cuando alguna de las autoridades constituidas conforme a la propia Constitución, dicta una orden o ejecuta un acto que afecte a cualquiera de dichas garantías, como la persona objeto de ese acto, por su simple carácter de residente en la República disfruta y tiene derecho a continuar disfrutando de ellas, debe presumirse que se comete, en su perjuicio, una violación, porque se ataca el goce de tales derechos. Pero como la misma Constitución establece restricciones a las mencionadas garantías y faculta a las autoridades para que, en ciertas condiciones, las afecten, estas facultades de la autoridad, o estas restricciones a las garantías, son verdaderas excepciones al goce de ellas, y no se realizan sino en determinados casos, cuando acontecen algunas circunstancias de hecho, previstas por la Constitución. Así es que las personas no tienen que probar que se encuentran disfrutando de la garantía violada, porque este es el estado natural y general de toda persona en México; pero el acto que restringe o afecta a la garantía, y que es una excepción a aquella regla general, sí debe ser objeto de prueba, porque es menester hacer patente que se han realizado las condiciones que la Constitución ha impuesto, para que una autoridad tenga facultades de hacer algo contrario a dicha garantía. La autoridad, por el simple hecho de serlo, no tiene facultad de restringirlas, por lo que es necesario que para ello existan determinadas circunstancias concretas, de las cuales derive esa facultad. Es pues necesaria la prueba de esas circunstancias, porque en juicio deben probarse los hechos que afecten un derecho o que ocasionen su ejercicio. Como el amparo es un verdadero juicio, en el que deben observarse las reglas fundamentales comunes a esta clase de contiendas, una de las cuales consiste en la igualdad, en el equilibrio de las partes, se llega a la conclusión de que en el juicio constitucional, el quejoso debe probar la existencia del acto que vulnera sus garantías individuales, y que su contraparte, la autoridad responsable, reporta la obligación de justificar que el acto fue dictado y ejecutado dentro de los límites y con los requisitos que la ley exige, para atacar tales garantías, ya que está colocada en el caso de excepción; y el que destruye un estado jurídico, el que alega una excepción, es el que debe probar los hechos. Si la autoridad responsable no rinde su informe justificado, no ha podido probar que la persona afectada, está en el caso de excepción al goce de las garantías y no puede fallarse a su favor y negarse el amparo, sino que, por el contrario, éste debe concederse. No. Registro: 313.984, Tesis aislada, Materia(s): Común, Quinta Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación XXXIII, Tesis Página: 1848

Amparo penal en revisión 2145/30. Flores Joaquín. 4 de noviembre de 1931. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Francisco Barba. La publicación no menciona el nombre del ponente.

➤ *Principios constitucionales: son los límites que acotan la actuación del Poder Legislativo, atinentes a respetar en su totalidad las garantías individuales del individuo y su interacción con el Estado, de tal forma que ambos, al ser parte integrante de una nación, coexistan en pleno beneficio común.*²⁴

Lo anterior queda vinculado exactamente con la siguiente tesis:

SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.

El Texto Constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales. No. Registro: 175.429, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Marzo de 2006, Tesis: 1a. XLIX/2006, Página: 210

Amparo en revisión 1914/2005. Operadora de Hoteles de Occidente, S.A. de C.V. y otras. 18 de enero de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

*“Podemos concluir que las garantías le pertenecen exclusivamente al gobernado, tan es así que las autoridades no pueden promover juicio de amparo por no contar con éstas”.*²⁵

²⁴ *Ibíd.* p. 57.

²⁵ *Ibíd.* p. 58.

“Por su parte, los principios constitucionales se encuentran en medio de ambos, Estado y particular, siendo imputable en todo momento al Estado el respeto de los mismos”.²⁶

Para nosotros, las garantías individuales son los derechos que ha reconocido la Constitución a favor de los gobernados y que se ejercitan frente a los órganos de gobierno del Estado, los cuales tienen el deber coercible de respetarlos.

En esta tesitura, dentro de una relación jurídica a todo derecho corresponde una obligación, por lo que creemos innecesario hacer la distinción entre garantías individuales y principios constitucionales, pues si unos son derechos y otros son limitaciones para actuar (*pueden entenderse como obligaciones de respetar los derechos*), su coexistencia es indiscutible.

Para nuestro trabajo, emplearemos indistintamente las denominaciones de *“garantías individuales”* o *“principios constitucionales”*, justificándonos en las razones del párrafo anterior.

Ahora bien, los principios constitucionales que analizaremos son los contenidos en los artículos 14, 16 y 17, puesto que aún cuando se pueden vulnerar las garantías contenidas en los demás preceptos de la ley suprema, estos son los artículos que tienen principal importancia para el tema que nos ocupa, según se concluye de las siguientes tesis:

GARANTIAS INDIVIDUALES, VIOLACIONES DIRECTAS DE LAS.

Para determinar si el acto reclamado viola directamente una garantía individual, basta que el juzgador examine si formalmente aquél satisface los requisitos que establecen los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal para todo acto de autoridad, por lo que no es necesario que tal examen se supedite al análisis de la infracción de leyes secundarias. No. Registro: 253.888, Tesis aislada, Materia(s): Común, Séptima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 87 Sexta Parte, Tesis, Página: 43,

²⁶ *Ibíd.* p. 59.

Genealogía: Informe 1976, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis 60, página 187.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 6/76. Empresas Jaguar, S.A. 25 de marzo de 1976. Unanimidad de votos. Ponente: Gilberto Liévana Palma. Secretario: José Raymundo Ruiz Villalbaz.

4.3.1 Artículo 14 constitucional

La doctrina jurídica reconoce varias garantías individuales contenidas en esta disposición; ellas son: la garantía de irretroactividad de la ley (*párrafo primero*), la garantía de audiencia (*párrafo segundo*), la garantía de la exacta aplicación de la ley en materia penal (*párrafo tercero*) y la garantía de legalidad en materia civil (*en sentido amplio*) y judicial administrativa (*párrafo cuarto*).

En la exposición de cada una de ellas, seguiremos el orden en que aparecen en el dispositivo que las prevé. Hay que indicar también que todas tienen aplicación dentro del ámbito fiscal, en sus aspectos sustantivo y adjetivo.

La prohibición de retroactividad de la ley que sea perjudicial, se establece en el primer párrafo de este numeral, con él se involucra el ámbito de aplicación temporal de la ley. En relación a esto, el autor Sánchez Hernández manifiesta *"...una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado para modificar situaciones creadas bajo el imperio de una ley anterior y afectando derechos adquiridos, entendiéndose por tales aquéllos que han entrado al patrimonio del individuo o a su dominio y los cuales no se le pueden ya arrebatar"*.²⁷

IRRETROACTIVIDAD. LAS NORMAS RIGEN EXCLUSIVAMENTE HECHOS ACONTECIDOS A PARTIR DE SU VIGENCIA. Aunque es verdad que es principio general de derecho que toda norma posterior viene a derogar a la anterior, aquélla no puede ejercer efectos retroactivos sobre situaciones jurídicas establecidas antes de esa vigencia, sino que la norma

²⁷ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, *op. cit.*, p. 97.

posterior rige precisa y exclusivamente los hechos acontecidos a partir de su vigencia. Sexta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: Tercera Parte, CXXXV, Página: 161

Amparo en revisión 942/54. Rodolfo Joffroy. 27 de septiembre de 1968. Ponente: Octavio Mendoza González.

*Esta garantía encuentra su justificación en el hecho de que el principio de certeza de la tributación aconseja la irretroactividad por la perturbación que se produce en los cálculos de los contribuyentes, o que éstos podrían haber actuado de manera diferente si hubieran tenido oportuna noticia de la reforma, cambiando sus métodos, expandiendo o contrayendo sus actividades, para evitar pérdidas o dificultades.*²⁸

Sobre este particular, ningún gobernado podría alegar, por ejemplo, que conforme a una ley anterior estaba exento de contribuir y posteriormente, una nueva ley cambió esa situación para otorgarle el carácter de contribuyente; toda vez que el pago de contribuciones no es un derecho que otorga la ley sino una obligación que no se puede renunciar. Ejemplifican lo dicho:

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. No. Registro: 192.855, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Noviembre de 1999, Tesis: P./J. 105/99, Página: 27

Amparo en revisión 1804/98. Servicios Administrativos Elamex, S.A. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Mario Flores García.

Amparo en revisión 1796/98. Delphi Ensamble de Cubiertas Automotrices, S.A. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José

²⁸ ORTEGA MALDONADO, *op. cit.*, p. 220.

Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 1782/98. Zenco de Chihuahua, S.A. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 1443/98. Hielería Juárez, S.A. de C.V. 29 de octubre de 1998. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Salvador Castro Zavaleta

Amparo en revisión 1621/98. Unicopy Corporación de México, S.A. 29 de octubre de 1998. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 105/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

La prohibición de retroactividad sólo se aplica a la afectación o perjuicio de los gobernados, es decir, que no toda aplicación retroactiva de las leyes está prohibida, sino sólo la que les cause algún menoscabo en cualquier forma. Para determinar cuando una ley es retroactiva, el criterio más reciente del Pleno de la SCJN es como sigue:

RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.

Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la

nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan. No. Registro: 188.508, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Octubre de 2001, Tesis: P./J. 123/2001, Página: 16

Amparo en revisión 2030/99. Grupo Calidra, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 375/2000. Ceras Johnson, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1551/99. Domos Corporación, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Quintero Montes.

Amparo en revisión 2002/99. Grupo Maz, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Manuel González Díaz.

Amparo en revisión 1037/99. Fibervisions de México, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rosalía Argumosa López.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veinte de septiembre en curso, aprobó, con el número 123/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de septiembre de dos mil uno.

Aunque la aplicación retroactiva de las leyes fiscales en beneficio de alguien no se toma como obligatoria por las autoridades jurisdiccionales:

APLICACIÓN RETROACTIVA EN BENEFICIO DEL GOBERNADO. CONFORME AL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO PROCEDE POR REGLA GENERAL EN MATERIA FISCAL.

De la interpretación ad contram del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se advierte la posibilidad de aplicar retroactivamente una disposición, si ello se hace en beneficio del gobernado; sin embargo, no hay una regla específica que dicte los supuestos en que la autoridad se encuentra obligada a hacerlo ni una distinción a la luz de la materia de que se trate. Así, en el ámbito del derecho fiscal, que es de interpretación estricta, la regla general emanada del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación expresa que no existe obligación de hacerlo, en tanto que establece que la materia sustantiva tributaria se regirá conforme a las leyes fiscales vigentes al momento de la realización del supuesto, esto es, tanto para la causación como para la determinación del tributo, mientras que para lo adjetivo serán aplicables las disposiciones expedidas posteriormente. En efecto, los principios constitucionales en materia tributaria, con el objeto de establecer un sistema fiscal justo, pretenden que las personas concurren al levantamiento de las cargas públicas conforme a sus distintas capacidades, motivo por el cual si una persona evidencia encontrarse en una situación demostrativa de capacidad en un momento determinado, justificándose la imposición del gravamen, la circunstancia de que la ley sea modificada o adicionada de tal manera que se aminore la carga fiscal, por regla general, no implica que la situación bajo la cual se causó o enteró el gravamen haya dejado de ser idónea para efectos del cumplimiento del mandato constitucional de contribuir a los gastos públicos. En esta tesitura, lo preceptuado en el referido artículo 6o. evidencia su consistencia lógica con los principios que inspiran el sistema tributario, así como su coherencia en el marco de las normas que pretenden gravar las capacidades existentes y actuales.

No. Registro: 173.845, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Diciembre de 2006, Tesis: 1a. CLXXIX/2006, Página: 177

Amparo directo en revisión 1379/2006. Francisca Viveros Barradas. 4 de octubre de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Sin embargo, admite ciertas excepciones:

APLICACIÓN RETROACTIVA EN BENEFICIO DEL GOBERNADO. EXCEPCIONES A LA REGLA GENERAL EN MATERIA FISCAL.

La regla general en materia tributaria enuncia que, en principio, no hay obligación de aplicar la ley de manera retroactiva en beneficio del causante; sin embargo, acorde a pronunciamientos emitidos por este Alto Tribunal, pueden existir excepciones, como cuando se utilizan criterios propios del derecho penal respecto de multas fiscales. Aunado a lo anterior, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación advierte otro supuesto que configura una excepción a dicha regla, consistente en la existencia de circunstancias en las que,

de no realizar una aplicación retroactiva en beneficio del sujeto, se mantendría una situación jurídica contraria al orden constitucional, como por ejemplo cuando un precepto es reformado o adicionado a fin de salvaguardar principios constitucionales (existiendo inclusive precedentes que declaren inconstitucional la norma que fue aplicada al sujeto) y, simultáneamente, de modo injustificado se limita -bajo algún mecanismo legal- la aplicación de la norma reformada o adicionada, de tal manera que la causa que motivó la modificación legal o la declaratoria de inconstitucionalidad permanece, afectándose así el principio de supremacía constitucional cuya finalidad es salvaguardar la jerarquía de la Constitución Federal sobre las normas inferiores, inaplicando disposiciones que son contrarias a ella. En relación con lo anterior, debe distinguirse el supuesto de aplicación del texto posterior considerado más favorable por el operador jurídico - caso en el cual no existe un mandato constitucional de aplicación obligatoria, porque el carácter benéfico no deja de descansar en apreciaciones subjetivas-, de aquel en el que existen pronunciamientos por parte del Poder Judicial, pues en este último la inaplicación del texto posterior no conlleva a la simple negación de un beneficio -económico o jurídico-, sino a la permanencia de un perjuicio jurídico ya observado por la autoridad judicial y sobre el cual existen pronunciamientos específicos. Además, otra razón para apoyar esta excepción es que la única prohibición expresa en la Constitución Federal es la de aplicar disposiciones retroactivas en perjuicio, sin que exista una limitación en el sentido contrario, por lo cual no se está frente a un caso de colisión entre principios que exigiera una ponderación por parte del juzgador. Así, la excepción no se materializa simplemente por considerar una posibilidad de beneficio para el gobernado, sino que es el medio idóneo para otorgar plena vigencia a la garantía de seguridad jurídica, de conformidad con el principio de supremacía constitucional, y con el propósito de evitar un estado de cosas que implique el mantenimiento de circunstancias equivalentes a las que han sido motivo de pronunciamiento por parte de este Alto Tribunal, en asuntos en los que se concedió la protección constitucional. No. Registro: 173.844, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Diciembre de 2006, Tesis: 1a. CLXXX/2006, Página: 178

Amparo directo en revisión 1379/2006. Francisca Viveros Barradas. 4 de octubre de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

La obligación de no dar efectos retroactivos a alguna ley en perjuicio de persona alguna, deben respetarla, tanto los órganos legislativos al crear las normas así como las autoridades administrativas y judiciales:

GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD. CONSTRIÑE AL ÓRGANO LEGISLATIVO A NO EXPEDIR LEYES QUE EN SÍ MISMAS RESULTEN RETROACTIVAS, Y A LAS DEMÁS AUTORIDADES A NO APLICARLAS RETROACTIVAMENTE. Conforme al criterio actual adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre la interpretación del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consagra la garantía de irretroactividad, ésta protege al gobernado tanto de la propia ley, desde el inicio de su vigencia, como de su aplicación, al constreñir al órgano legislativo a no expedir leyes que en sí mismas resulten retroactivas, y a las

demás autoridades a que no las apliquen retroactivamente, pues la intención del Constituyente en dicho precepto, fue prever de manera absoluta, que a ninguna ley se le diera efecto retroactivo, sin atender a si dicho efecto nace de la aplicación de la ley por las autoridades, o a si la ley por sí misma lo produce desde el momento de su promulgación, pues resultaría incongruente admitir que el amparo proceda contra las leyes y se niegue cuando se demuestre que sus preceptos, automáticamente vuelven sobre el pasado, lesionando derechos adquiridos. No. Registro: 183.287, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVIII, Septiembre de 2003, Tesis: 1a./J. 50/2003, Página: 126

Amparo en revisión 1362/28. Robles Carlos. 17 de mayo de 1929. Cinco votos. Ponente: Alberto Vázquez del Mercado. Secretario: H. Guerra.

Amparo en revisión 270/2000. The American British Cowdray Medical Center, I.A.P. 24 de mayo de 2000. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: María Amparo Hernández Chong Cuy.

Amparo en revisión 1933/99. Hogar de Nuestra Señora de la Consolación para Niños Incurables, I.A.P. y coags. 9 de agosto de 2000. Cinco votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Urbano Martínez Hernández.

Amparo en revisión 1797/99. Educadores Integrales, I.A.P. y coags. 31 de enero de 2001. Cinco votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Ariel Oliva Pérez.

Amparo en revisión 914/2002. Caja Independencia, S.C.L., Sociedad Cooperativa de Consumo de Ahorro y Préstamo, de R.L. de C.V. 21 de mayo de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: José de Jesús Bañales Sánchez.

Tesis de jurisprudencia 50/2003. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de tres de septiembre de dos mil tres.

La propia jurisprudencia ha establecido dos excepciones a la prohibición que venimos comentando, ellos son: las disposiciones de naturaleza constitucional y las eminentemente procesales. En el primer supuesto de manera ilimitada y en el segundo siempre que no se vulneren derechos adquiridos o etapas del procedimiento que se han consumado por preclusión.

DERECHOS PROCESALES ADQUIRIDOS. CONCEPTO DE, EN MATERIA DE RETROACTIVIDAD DE LA LEY. Las partes de un juicio no adquieren el derecho a que se apliquen las normas procesales vigentes al momento del inicio de su tramitación durante todo su curso, toda vez que como el procedimiento judicial se compone de diversas etapas y de una serie de actos sucesivos, es inconcuso que los derechos adjetivos que concede la ley procesal sólo se van adquiriendo o concretando a medida que se actualizan los supuestos normativos correspondientes, en el desarrollo de la secuela procesal, y con antelación sólo deben reputarse como expectativas de derecho o situaciones

jurídicas abstractas; de modo que una nueva ley de esta naturaleza entra en vigor de inmediato en los procedimientos en trámite, tocante a todos los actos ulteriores, respecto de los cuales no se haya dado esa actualización de los supuestos normativos; traduciéndose en un derecho adquirido específico o en una situación jurídica concreta para las partes en el caso. De ahí que, es incuestionable que si la sentencia definitiva en el juicio natural se emitió algún tiempo considerable posterior a la fecha en que entró en vigor la reforma al artículo 426, fracción I, del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, ello pone de manifiesto que el supuesto normativo esencial para adquirir el derecho de interponer el recurso de apelación contra dicho fallo, consistente precisamente en la existencia de éste, no se dio durante la vigencia de la norma anterior, y por tanto, en ningún momento se constituyó un derecho adquirido o una situación jurídica concreta, por lo cual tampoco se vulneró el principio constitucional de irretroactividad de la ley en perjuicio del quejoso. No. Registro: 223.479, Jurisprudencia, Materia(s): Civil, Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación VII, Febrero de 1991, Tesis: I.4o.C. J/33, Página: 103, Genealogía: Gaceta número 38, Febrero de 1991, página 37.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo. 3674/88. Adela Ondarza Ramírez. 30 de noviembre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Leonel Castillo González. Secretaria: Silvia Ayala Esquihua.

Amparo directo. 1229/89. Bonifacio Belmont. 20 de abril de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Leonel Castillo González. Secretario: Ricardo Romero Vázquez.

Amparo directo. 3419/89. Victoria Eugenia Letona Avila. 13 de septiembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Leonel Castillo González. Secretaria: Silvia Ayala Esquihua.

Amparo directo. 3224/89. Cachara, S.A. de C.V. 21 de septiembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Mauro Miguel Reyes Zapata. Secretario: Luis Arellano Hobelsberger.

Amparo directo. 559/90. José Antonio Orozco Melgoza. 15 de noviembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Villegas Vázquez. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

“Como puede verse, el principio de no retroactividad establecido por el artículo 14, párrafo segundo (sic), ha dado lugar a una variada casuística, debido en muy buena medida al carácter indeterminado y abierto de la propia disposición, que adoptando una redacción típica del llamado “constitucionalismo de principios” se manifiesta a través de una norma incompleta; es decir, el artículo 14 párrafo primero establece la consecuencia (no podrán aplicarse de forma retroactiva las leyes), pero no el supuesto de su propia aplicación (no define cuándo una norma es retroactiva ni que se debe entender por aplicación retroactiva). En virtud de esa

*indeterminación del supuesto, la jurisprudencia ha tenido que ir delimitando las cuestiones básicas en torno a la no retroactividad, comenzando por concretar nada menos que el supuesto –es decir, la situación fáctica- en el que el artículo 14, párrafo primero, tiene aplicabilidad.*²⁹

La garantía de audiencia, a grandes rasgos, se puede conceptuar como la oportunidad que toda persona debe tener para que, antes que sus bienes jurídicos sean afectados, ejercite el derecho de defensa en un juicio.

AUDIENCIA, NATURALEZA DE LA GARANTIA DE. Tratándose de la garantía otorgada por el artículo 14 constitucional, de ser oído en juicio y concretándose a un caso determinado, es preciso tomar en cuenta todos los requisitos que el mismo precepto constitucional señala, entre otros, que en el juicio se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y que dichas formalidades se cumplan conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; de donde se desprende que cuando existan leyes que norman el procedimiento para un fin legal cualquiera, no basta que se conceda oportunidad de defenderse a la persona agraviada, sino que es indispensable que se le dé en el modo y términos que las leyes prescriben. No. Registro: 351.922, Tesis aislada, Materia(s): Común, Quinta Época Instancia: Cuarta Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación LXXIII, Tesis, Página: 1733.

Amparo civil en revisión 437/36. O'Reill y Llano María Guadalupe y coagraviados. 20 de julio de 1942. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Hermilo López Sánchez. Relator: Roque Estrada.

Dicha garantía está contenida en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional y, según los tratadistas, se compone de cuatro garantías de seguridad jurídica, que son: *el juicio previo al acto de privación; que dicho juicio se siga ante tribunales previamente establecidos; el cumplimiento o la observancia de las formalidades procesales esenciales; y la decisión jurisdiccional ajustada a las leyes vigentes con anterioridad a la causa que origine el juicio.*³⁰

Al establecerse el requisito de “juicio previo al acto de privación” se otorga un estado de seguridad al gobernado, consistente en que la autoridad debe desarrollar una actividad eminentemente jurisdiccional para estar facultada a privar

²⁹ CARBONELL, *op. cit.*, p. 649.

³⁰ BURGOA ORIHUELA, *op. cit.*, p. 537.

al gobernado de sus bienes jurídicos. Ello queda plenamente confirmado con el término “*mediante*” que se utiliza en la redacción de este párrafo; pues la palabra “*mediante*” significa “*por medio de*”, lo que le da una connotación de anterioridad en el tiempo. Sin distinguir la materia en la que se aplicará el acto de privación. Ello queda ilustrado por la siguiente tesis:

AUDIENCIA, GARANTIA DE. De entre las diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 constitucional destaca, por su primordial importancia, la de audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa de los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad contenida en el texto del primer párrafo del artículo 16 constitucional, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así, con arreglo en tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite, que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa la demuestre, y quien estime lo contrario cuente a su vez con el derecho de demostrar sus afirmaciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas. Octava Época, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VII, Enero de 1991, Página: 153

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Nuestros tribunales han dicho que esta garantía no tiene aplicación tratándose de medidas cautelares, como lo es el aseguramiento precautorio en materia fiscal, dado que no es un acto de privación, entre otras, tenemos la siguiente tesis jurisprudencial:

MEDIDAS CAUTELARES. NO CONSTITUYEN ACTOS PRIVATIVOS, POR LO QUE PARA SU IMPOSICIÓN NO RIGE LA GARANTÍA DE PREVIA AUDIENCIA. Conforme a la jurisprudencia de la

Suprema Corte de Justicia de la Nación, la garantía de previa audiencia, establecida en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, únicamente rige respecto de los actos privativos, entendiéndose por éstos los que en sí mismos persiguen la privación, con existencia independiente, cuyos efectos son definitivos y no provisionales o accesorios. Ahora bien, las medidas cautelares constituyen resoluciones provisionales que se caracterizan, generalmente, por ser accesorias y sumarias; accesorias, en tanto la privación no constituye un fin en sí mismo; y sumarias, debido a que se tramitan en plazos breves; y cuyo objeto es, previendo el peligro en la dilación, suplir interinamente la falta de una resolución asegurando su eficacia, por lo que tales medidas, al encontrarse dirigidas a garantizar la existencia de un derecho cuyo titular estima que puede sufrir algún menoscabo, constituyen un instrumento no sólo de otra resolución, sino también del interés público, pues buscan restablecer el ordenamiento jurídico conculcado desapareciendo, provisionalmente, una situación que se reputa antijurídica; por lo que debe considerarse que la emisión de tales providencias no constituye un acto privativo, pues sus efectos provisionales quedan sujetos, indefectiblemente, a las resultas del procedimiento administrativo o jurisdiccional en el que se dicten, donde el sujeto afectado es parte y podrá aportar los elementos probatorios que considere convenientes; consecuentemente, para la imposición de las medidas en comento no rige la garantía de previa audiencia. Registro No. 196727, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VII, Marzo de 1998, Página: 18, Tesis: P. /J. 21/98, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Común

Los requisitos de que el juicio se siga ante los tribunales previamente establecidos, observando las formalidades procesales esenciales y que la decisión jurisdiccional se ajuste a las leyes vigentes con anterioridad a la causa que origine el juicio; constatan la garantía consagrada en el artículo 13 Constitucional, sobre la prohibición de ser juzgados por tribunales especiales y leyes privativas; resultando que los tribunales deben haber sido creados antes de la situación sobre la que deben resolver, teniendo una jurisdicción general prevista en las leyes.

La jurisprudencia mexicana ha entendido que cuando el artículo 14 se refiere a los tribunales previamente establecidos no está haciendo referencia solamente a autoridades judiciales en sentido formal, sino que el mandato constitucional se proyecta sobre todas las autoridades que tienen competencia legal para llevar a cabo actos privativos; esto es particularmente aplicable a los tribunales administrativos o a los actos de las autoridades administrativas seguidos en forma de juicio.³¹

³¹ CARBONELL, *op. cit.*, p. 666.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que las formalidades esenciales del procedimiento “...son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación” expresándose en: *la notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; la oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque su defensa; la oportunidad de alegar y el dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.*³²

En cuanto a la garantía de la exacta aplicación de la ley en materia penal, el maestro Miguel Carbonell asegura “Aunque el párrafo tercero del artículo 14 se refiere específicamente a la materia penal, debe entenderse –en una interpretación garantista- que sus principios deben observarse en todas las materias que sean susceptibles de imponer sanciones a los particulares”.³³

Ello acontece, por ejemplo, con el Derecho penal fiscal o tributario, en el que, cuando se comete un delito contra la hacienda pública, al momento de aplicar la pena, no caben las interpretaciones de analogía o mayoría de razón.

Hay que agregar que la norma jurídica que contenga algún tipo de pena o sanción administrativa debe cumplir íntegramente con sus elementos, esto es, ha de contener el supuesto y la consecuencia para que esté ajustada a este precepto:

EXACTA APLICACION DE LA LEY EN MATERIA PENAL, GARANTIA DE. SU CONTENIDO Y ALCANCE ABARCA TAMBIEN A LA LEY MISMA.

La interpretación del tercer párrafo del artículo 14 constitucional, que prevé como garantía la exacta aplicación de la ley en materia penal, no se circunscribe a los meros actos de aplicación, sino que abarca también a la propia ley que se aplica, la que debe estar redactada de tal forma, que los términos mediante los cuales especifique los elementos respectivos sean claros, precisos y exactos. La autoridad legislativa no puede sustraerse al deber de consignar en las leyes penales que expida, expresiones y conceptos claros, precisos y exactos, al prever las penas y describir las conductas que señalen como típicas, incluyendo todos sus elementos, características, condiciones, términos y plazos, cuando ello sea necesario para evitar confusiones en su aplicación o demérito en la defensa del procesado. Por tanto, la ley que carezca

³² Vid. Novena época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: II, diciembre de 1995, tesis P. /J. 47/95 página: 133, con el rubro “*FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO*”.

³³ CARBONELL, *op. cit.* p. 669.

de tales requisitos de certeza, resulta violatoria de la garantía indicada prevista en el artículo 14 de la Constitución General de la República. No. Registro: 200.381, Tesis aislada, Materia(s): Penal, Constitucional, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta I, Mayo de 1995, Tesis: P. IX/95, Página: 82

Amparo directo en revisión 670/93. Reynaldo Alvaro Pérez Tijerina. 16 de marzo de 1995. Mayoría de siete votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Careño Rivas.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el quince de mayo en curso, por unanimidad de ocho votos de los señores Ministros Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Humberto Román Palacios y Olga María Sánchez Cordero; aprobó, con el número IX/95 (9a.) la tesis que antecede. México, Distrito Federal, a quince de mayo de mil novecientos noventa y cinco.

La garantía de legalidad que se regula en el último párrafo de este dispositivo, es diferente a la del artículo 16 del mismo ordenamiento. En aquel alude a la prelación interpretativa para dictar sentencias o resoluciones y en este último, se refiere a la obligación de fundar y motivar cualquier acto de autoridad.

La primacía interpretativa, sigue este orden: en primer lugar debe atenderse a la letra de la ley; posteriormente a la interpretación jurídica de la misma y finalmente, a falta de solución en las anteriores, conforme a los principios generales del derecho.

INTERPRETACIÓN DE LA LEY EN MATERIA CIVIL, EN CUMPLIMIENTO A LA GARANTÍA DE LEGALIDAD. ALCANCES QUE AL EFECTO ESTABLECE EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL. Por imperativo constitucional las sentencias en materia civil, lato sensu, deben dictarse conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, razón por la que resulta claro que primero debe acudir a la literalidad del texto normativo, cuando es completamente claro y no dé lugar a confusiones, sin que sea necesario realizar una labor hermenéutica compleja, dado que el sentido del texto es suficiente para considerar la actualización del supuesto jurídico en él contenido y de sus consecuencias de derecho; empero, cuando la ley no es clara, el juzgador debe acudir al método interpretativo que le parezca más adecuado para resolver los casos concretos, y sólo cuando existan lagunas en la ley habrá de ejercer una labor integradora. Éstos son los alcances de la garantía de legalidad contenida en el artículo 14 de la Norma Fundamental, por tanto cuando existe ley aplicable al caso, ésta debe observarse de conformidad con su propio texto o bien acorde con la interpretación que le corresponda, en cumplimiento de esa garantía, pues no puede tenerse por colmada mediante la cita de criterios aislados de órganos jurisdiccionales que no se refieren al precepto aplicable. Registro No. 177274, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales

Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Septiembre de 2005, Página: 1482, Tesis: I.6o.C.357 C, Tesis Aislada, Materia(s): Civil

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 7236/2004. Pemex-Exploración y Producción. 11 de noviembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: María Soledad Hernández de Mosqueda. Secretario: Ricardo Mercado Oaxaca.

Por juicios civiles, debemos entender, todos aquellos que no impongan una pena o sanción administrativa a un particular.³⁴

4.3.2 Artículo 16 constitucional

El contenido de este artículo es extenso y convergen en él varias materias, por lo que solamente explicaremos los párrafos que tengan relación con el tema de este punto; es decir, las medidas cautelares.

A continuación, transcribimos los párrafos primero y undécimo, que contienen las disposiciones respectivas sobre el tema:

Artículo 16. *Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.*

(...)

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.

³⁴ Cfr. CARBONELL, *op. cit.*, p. 687.

El concepto de acto de molestia, previsto en el primer párrafo de este artículo, ya fue elaborado en otra parte de esta investigación,³⁵ por lo que ahora nos corresponde precisar los bienes jurídicos que en él se protegen así como explicar los demás requisitos que establece.

Cinco son los bienes jurídicos contemplados para ser resguardados de los actos de molestia; la persona, familia, domicilio, papeles y posesiones.

El bien jurídico persona, a falta de definición en nuestra Constitución, debe entenderse como *“...la individualidad psico-física del sujeto con todas sus potestades naturales inherentes en conjunción con su personalidad jurídica propiamente dicha”*.³⁶

Según el maestro Del Castillo *“...por virtud de este bien jurídico quedan protegidos la vida, la libertad, la integridad física, los derechos de autor, la propiedad y todos los demás bienes que integran el patrimonio de un gobernado, sean bienes patrimoniales o morales, frente a las autoridades públicas. Cabe decir que con la sola indicación de este bien jurídico dentro del texto del artículo 16 constitucional, basta para que se tenga la amplitud protectora de la garantía en estudio, en cuanto a la tutela o resguardo de todo el patrimonio de las personas, quedando incluidos dentro del mismo los demás bienes a que alude este numeral (domicilio, familia, papeles y posesiones)”*.³⁷

El término *“familia”*, se concibe exclusivamente como la afectación a los derechos familiares de un sujeto, jamás como la alteración en alguno de los miembros que conforman a ese grupo; por tanto, el acto de molestia debe recaer en los derechos familiares del gobernado, entendiéndose por tales todos los que conciernan a su estado civil, así como a su situación de dentro de ella.

³⁵ Vid. supra punto 4.2.1

³⁶ BURGOA ORIHUELA, *op. cit.*, p. 592.

³⁷ DEL CASTILLO DEL VALLE, *op. cit.*, p. 346.

Dentro del concepto “*domicilio*”, se encuadran tanto el lugar de residencia del gobernado como aquel en que tenga el asiento de sus negocios, pues tampoco se hace distinción al respecto. Sobre este bien jurídico se ha fundado el principio de “*la inviolabilidad del domicilio*”.³⁸

El bien jurídico “*papeles*”, se refiere a todo documento que una persona tenga en su poder en un momento dado, independientemente de que sea un documento público o privado.

Finalmente, las posesiones importan la presencia de un derecho real, en virtud del cual una persona tiene el uso y goce de un bien, aunque no el disfrute (*posibilidad de transmitirlo o disponer de él*).³⁹

Los requisitos constitucionales para los actos de molestia son los siguientes: que el acto conste por escrito; que sea emitido por autoridad competente y que en él se funde y motive la causa legal del procedimiento.⁴⁰

Imponer constitucionalmente la obligación a las autoridades de que sus actos consten por escrito; permite a los gobernados tener certeza sobre el acto mismo, en lo tocante a su existencia, contenido y alcances. De ello deriva un mejor conocimiento del acto para poder ser impugnado en caso de engendrar agravios. Además, dicho acto debe estar firmado por el funcionario que lo emite, debiendo ser una firma autógrafa.⁴¹

El segundo requisito para los actos de autoridad es que sean emitidos por autoridad competente. El jurista Alberto del Castillo anota “...*la competencia representa el cúmulo de facultades que la Constitución y las leyes (lato sensu)*

³⁸ *Vid. supra* el concepto de domicilio para efectos fiscales pp. 89-95 así como el concepto y la justificación del principio de inviolabilidad del domicilio pp. 118-120.

³⁹ *Ídem*

⁴⁰ *Vid. supra* estudio de estos requisitos pp. 112-117.

⁴¹ *Vid.* Octava época, Instancia: Primer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XV-II, febrero de 1995, tesis VI.1º.143C, página: 342, con el rubro “*FIRMA. LA FALTA DE ELLA EN UN MANDAMIENTO DE AUTORIDAD IMPLICA VIOLACIÓN DE GARANTÍAS*”.

*conceden en favor de las autoridades estatales, para poder actuar. Cuando dichas autoridades carezcan de esas facultades, no podrán dar nacimiento a un acto y en caso de emitirlo y/o ejecutarlo, el mismo será inconstitucional”.*⁴²

Pero no basta que la autoridad sea competente para cumplir con este requisito, sino que debe dar a conocer al gobernado las normas jurídicas que rigen no solamente el acto que emite, sino además las que le dan competencia a esa autoridad para formularlo.⁴³

El tercer requisito para los actos de autoridad, de fundamentación y motivación, también se conoce como “*garantía de legalidad*” y con él se intenta evitar la arbitrariedad de los órganos de gobierno, al exigir que los actos de autoridad se emitan solamente cuando a) cuenten con respaldo legal para hacerlo (*fundamentación*); y b) se haya producido algún motivo para dictarlos (*motivación*).

El maestro Miguel Carbonell dice que “...*la fundamentación y motivación se debe dar en todo tipo de actos de autoridad, pues el artículo 16 no señala excepciones de ningún tipo. Incluso debe darse cuando se trata de actos discrecionales, es decir, de aquellos en los que la ley reconoce en favor de la autoridad que los emite un espacio importante de apreciación sobre el momento en que deben ser emitidos y los alcances que puedan tener*”.⁴⁴

La siguiente tesis confirma esta postura:

⁴² DEL CASTILLO DEL VALLE, *op. cit.*, p. 350.

⁴³ Pueden consultarse las siguientes tesis jurisprudenciales: Octava época, Instancia: Pleno, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 77, mayo de 1994, tesis P. /J. 10/94, página: 12, con el rubro “*COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD*”. Y Novena época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, julio de 2000, tesis I. 4º.A. J/16, página: 613, con el rubro “*AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. ESTÁN OBLIGADAS A CITAR LAS DISPOSICIONES QUE FUNDEN SU COMPETENCIA*”.

⁴⁴ CARBONELL, *op. cit.* p. 697.

CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. EL PARTICULAR AFECTADO CON LA RESOLUCIÓN QUE LA NIEGA, POSEE INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO EN SU CONTRA.

El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, autoriza al contribuyente para solicitar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales. Si la resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es en el sentido de negar la condonación, ello ocasiona una lesión en la esfera jurídica del contribuyente, por lo que esa determinación puede ser impugnada a través del juicio de amparo, pues es claro que le produce afectación en su interés jurídico dado que la autoridad al resolver discrecionalmente concediendo o negando la condonación, al ejercer la facultad discrecional que le otorga la ley, deberá tomar en cuenta las circunstancias, así como los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, lo que implica que esa actuación de la autoridad sea susceptible de violar garantías individuales del gobernado pues las facultades discrecionales concedidas por la ley siguen sujetas a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la ley secundaria. No. Registro: 193.608, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Julio de 1999, Tesis: 2a./J. 86/99, Página: 144.

Contradicción de tesis 30/98. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito. 4 de junio de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Tesis de jurisprudencia 86/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del cuatro de junio de mil novecientos noventa y nueve.

Siendo el aseguramiento precautorio del artículo 145-A del CFF un acto discrecional, forzosamente deberán de satisfacerse los requisitos de fundamentación y motivación que impone el artículo 16 de la Constitución Federal de México; además de contar los requerimientos que ya hemos analizado.⁴⁵

⁴⁵ Así lo marca la siguiente tesis: FACULTADES DISCRECIONALES, OBLIGACIONES QUE DEBE CUMPLIR LA AUTORIDAD, CUANDO ACTUA EN EJERCICIO DE. Cuando la autoridad administrativa actúa en ejercicio de facultades discrecionales y tiene una libertad más amplia de decisión, esto no le otorga una potestad ilimitada, debiendo en todo caso la autoridad, dentro de una sana administración, sujetarse en sus actos autoritarios a determinados principios o límites como son, la razonabilidad que sólo puede estar basada en una adecuada fundamentación del derecho que la sustenta, así como en una motivación, aún mayor que en el acto reglado, que tiene por objeto poner de manifiesto su juridicidad; asimismo, debe estar apoyado o tener en cuenta hechos ciertos, acreditados en el expediente relativo, o públicos y notorios y, finalmente, ser proporcional entre el medio empleado y el objeto a lograr. No. Registro: 221.682, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación VIII, Octubre de 1991 Tesis: Página: 181 CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo en revisión 1214/91. Justo Ortego Ezquerro. 13 de junio de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Fernando A. Ortiz Cruz.

“En consecuencia, cuando se habla de una “causa legal del procedimiento”, lo que pretendió destacar el Constituyente es que se justifique de hecho y de derecho la acción de la autoridad”. ⁴⁶

El párrafo undécimo de este artículo ya lo comentamos, cuando vimos lo referente a las visitas domiciliarias; en tal virtud, apuntaremos aquí algunos comentarios para completar su análisis.

Dijimos con anterioridad que el principio de *“inviolabilidad del domicilio”* se desprende de este párrafo, en conjunción de los párrafos octavo y décimotercero del mismo precepto. Por *“inviolabilidad del domicilio”* se entiende la imposibilidad jurídica de que cualquier autoridad o particular ingrese sin autorización en un domicilio.

La misma Constitución señala las únicas excepciones a esa inviolabilidad: las órdenes de cateo, las visitas domiciliarias y la previsión a favor de los militares durante tiempos de guerra.

La relación de las visitas domiciliarias con las medidas cautelares, en especial el aseguramiento precautorio, nos la da el artículo 145-A del Código Fiscal Federal, pues es al inicio o durante el desarrollo de las facultades de comprobación cuando puede decretarse esta medida.⁴⁷

4.3.3 Artículo 17 constitucional

Este precepto tiene relevancia para nuestro estudio en virtud de establecer los parámetros que han de observarse al momento de acudir a los tribunales en busca de la aplicación del Derecho.

⁴⁶ DIEP DIEP, *op. cit.*, p. 147.

⁴⁷ Fracciones I, II y III del precepto indicado.

Lo primero que se establece en este numeral es la prohibición de “*autotutela*”, bajo el siguiente enunciado “*ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho*”; por ello, nadie puede ejercer actos que impliquen venganza, sino pedir que se apliquen las normas jurídicas para que le sean resarcidos los daños que haya sufrido.

Aquí cabe la interrogante siguiente ¿Cuándo las autoridades fiscales decretan un aseguramiento precautorio como el del artículo 145-A del CFF, se hacen justicia por sí mismas?

Nosotros creemos que la respuesta a esta cuestión es afirmativa; dado que en este dispositivo no se hacen diferencias de ningún tipo en cuanto a las personas a quienes se les aplica dicha prohibición, por lo tanto, la limitante aplica tanto para gobernados como para autoridades.

Siguiendo esta idea, la autoridad exactora quedaría obligada a acudir a los tribunales, como cuando impugna una resolución favorable a un contribuyente o bien cuando actúa en ejercicio de sus facultades, una vez que acredite la existencia de un crédito fiscal, para imponer la medida precautoria que asegure su pago. La siguiente tesis sirve para apoyar nuestro criterio:

FACULTAD ECONOMICOCOACTIVA, CONSTITUCIONALIDAD DE LA. Conforme a los artículos 14, 17, 21 y 22 de la Constitución Federal, la regla general que establece que nadie puede hacerse justicia por propia mano, ni desposeer a otro, ni imponerle sanciones, sino sólo la autoridad judicial, que es la única facultada para realizar esas funciones, es una regla que la invariante tradición hace inaplicable tratándose del cobro de impuestos, derechos y algunos aprovechamientos (entre éstos los recargos y las multas), que tienen naturaleza fiscal, en cuanto a que se pueden hacer efectivos mediante el procedimiento economicocoactivo, cuya fundamentación constitucional se ha encontrado por la doctrina y la jurisprudencia en la fracción IV del artículo 31 constitucional. Por lo demás, el cobro de impuestos, multas, etcétera, siempre se debe hacer, conforme a este precepto, con base en una ley emanada del Poder Legislativo que determine todos los elementos del cobro, para no dejar ningún elemento del mismo al arbitrio de la autoridad fiscal, y así puede un deudor saber siempre de antemano a qué pagos está sujeto por voluntad del legislador, y por qué motivos, y en qué cantidad. Y a cambio de tal seguridad, la autoridad puede hacer el cobro

de impuestos, derechos y recargos, y la imposición de multas, sin necesidad de acudir previamente a los tribunales, respetando el debido proceso señalado en el artículo 16 constitucional, o sea, fundando y motivando el cobro, y haciéndolo por medio de mandamiento escrito de autoridad competente, lo que implica que sea hecho por un órgano creado por el Congreso, y dotado por él de las facultades fiscales ejercitadas. Y el uso incorrecto de las facultades economicocoactivas podrá ser, en todo caso, remediado mediante el uso de los recursos, medios de defensa o juicios que procedan contra los actos de autoridad fiscal. Así se compagina la seguridad de los gobernados con la necesidad del gobierno de hacer una recaudación eficiente de los fondos necesarios para los gastos, ya al recaudar esos fondos, ya al imponer las sanciones que tienden a que sea eficiente su pago. Si se negase a la autoridad fiscal el derecho a la facultad economicocoactiva, se crearía un caos en la administración, sin tener para ello un apoyo sólido en nuestro texto ni en nuestra tradición constitucionales. Resulta pertinente citar la opinión de Vallarta, cuando decía: "Pretender que los Jueces y sólo los Jueces hagan tal cobro, siempre que el deudor se resista al pago, aun sin alegar excepciones que deban decidirse judicialmente, es tan inconstitucional y aún más absurdo que querer que los empleados administrativos califiquen esas excepciones sin someterlas al conocimiento judicial". No. Registro: 254.128, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Séptima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación 83 Sexta Parte, Tesis, Página: 33

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 371/75. Moisés Sidaúy Ch. (ABA, S.A.). 4 de noviembre de 1975. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Ese derecho o facultad de acudir a los tribunales, queda satisfecho con el segundo párrafo de este mismo precepto *“toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales”*.

Del párrafo indicado, se desprende una obligación a cargo de los órganos de gobierno, la cual consiste en crear los mecanismos necesarios para que cualquier persona que sea afectada en alguno de sus derechos, pueda acudir a un tribunal, con la garantía de que será resarcido. Hay que tener presente siempre que el término *“tribunales”* que se utiliza en este precepto debe entenderse en sentido amplio:

ADMINISTRACIÓN E IMPARTICIÓN DE JUSTICIA. LOS ÓRGANOS PERTENECIENTES AL PODER JUDICIAL NO SON LOS ÚNICOS ENCARGADOS DE REALIZAR ESA FUNCIÓN.

Es cierto que en términos del artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes. Sin embargo, de ese precepto constitucional no se desprende que los órganos pertenecientes al Poder Judicial sean los únicos encargados de administrar e impartir justicia, ni que los organismos que formalmente son integrantes del Poder Ejecutivo tengan impedimento para sustanciar procedimientos administrativos y emitir sus resoluciones, tan es así, que en el artículo 73, fracción XXIX-H, de la propia Constitución, se faculta al Congreso de la Unión para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso-administrativo, que no pertenecen al Poder Judicial, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos y que tienen a su cargo dirimir las controversias suscitadas entre la administración pública federal y los particulares, así como para establecer las normas para su organización, funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones, de ahí que la administración e impartición de justicia que tutela el artículo 17 constitucional, puede desempeñarse por órganos del Estado que, aunque no son formalmente integrantes del Poder Judicial, están en aptitud de realizar actos en sentido material e intrínsecamente jurisdiccionales, sin importar que el órgano estatal que los realice pertenezca al Poder Legislativo, al Judicial o al Ejecutivo, siempre y cuando la ley los autorice para ello y no haya prohibición constitucional al respecto. No. Registro: 179.690, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Común, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI, Enero de 2005, Tesis: 1a. CLV/2004, Página: 409

Amparo en revisión 2444/2003. José Luis Enrique Corella Gordillo. 25 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Manuel González Díaz.

Es importante señalar que en el desempeño de la tarea jurisdiccional (dicción del derecho), los tribunales, tanto los judiciales (civiles, familiares, penales, etcétera), administrativos (Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, etcétera) laborales (federales o locales) o que son órganos constitucionales autónomos (Tribunal Agrario), tienen la ineludible necesidad de observar otras garantías, como las siguientes:

- *Garantía de legalidad (art. 16 Const.)*
- *Garantía de audiencia (art. 14, 2º. Párrafo, Const.)*
- *Garantía de la no aplicación retroactiva de la ley (art. 14, párrafo 1º. Const.)*
- *Garantía de igualdad ante la ley (art. 13 Const.)*
- *Garantía de igualdad de los órganos jurisdiccionales (art. 13 Const.)*

- *Garantía de la exacta aplicación de la ley en materia penal (art. 14 tercer párrafo Const.)*
- *Garantía de legalidad en materia civil (art. 14, 4º. Párrafo Const.)*⁴⁸

Por otro lado, se instituye la garantía de que las resoluciones que se emitan se harán en forma pronta, completa e imparcial, en los plazos y términos que fijan las leyes.

La facultad de establecer los términos y plazos para llevar a cabo esta función, corre a cargo del Poder Legislativo, quien deberá señalar los tiempos prudentes para evitar mayores daños a los bienes jurídicos de los gobernados. Cuando esos términos no se respetan, cabe la posibilidad de que las personas utilicen un medio conocido como “*excitativa de justicia*”, para obtener la agilidad en los procedimientos en que tengan intervención. Ello se ve reflejado en la siguiente tesis:

JUSTICIA PRONTA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL. OBLIGACIÓN DEL LEGISLADOR PARA GARANTIZARLA.

El mandato contenido en el segundo párrafo del artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos está encaminado a asegurar que las autoridades encargadas de administrar justicia, lo hagan de manera pronta, completa e imparcial. Por lo que respecta a los actos legislativos, la justicia pronta se garantiza cuando el legislador establece en las leyes plazos generales, razonables y objetivos, a los cuales tienen que sujetarse tanto la autoridad como las partes en los procesos jurisdiccionales, entendiéndose por: a) generales, que sean comunes a los mismos procedimientos y a todos los sujetos que se sitúen en la misma categoría de parte; b) razonables, que sean plazos prudentes para el adecuado actuar de la autoridad y el ejercicio del derecho de defensa de las partes, y c) objetivos, que se delimiten en la ley correspondiente a efecto de impedir que quede al arbitrio de las partes o de la autoridad extender los tiempos para el ejercicio de sus derechos y obligaciones procedimentales. No. Registro: 177.921, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Julio de 2005, Tesis: 1a. LXX/2005, Página: 438

Amparo en revisión 416/2005. Eleazar Loa Loza. 11 de mayo de 2005. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Jesús Antonio Sepúlveda Castro.

Nos surgen nuevas dudas sobre el cumplimiento de esta garantía, puesto que no son unos cuantos los gobernados que concurren a pedir la aplicación del

⁴⁸ DEL CASTILLO DEL VALLE, *op. cit.*, p. 394.

Derecho, sino miles y tal vez millones de ellos los que lo hacen. Con ello se genera rezago en la administración de justicia.

Una resolución se considera “*completa*” cuando resuelve en su totalidad las pretensiones y las excepciones que se hayan hecho valer en el juicio, omitiendo dejar alguna sin su debido pronunciamiento:

**GARANTÍA A LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA COMPLETA
TUTELADA EN EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA
DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUS ALCANCES.**

El derecho fundamental contenido en el referido precepto constitucional implica, entre otras cosas, el deber de los tribunales de administrar justicia de manera completa, en atención a los cuestionamientos planteados en los asuntos sometidos a su consideración, analizando y pronunciándose respecto de cada punto litigioso, sin que ello signifique que tengan que seguir el orden expuesto por las partes o que deban contestar argumentos repetitivos, pues los órganos encargados de dirimir las controversias están en aptitud de precisar las cuestiones a resolver, lo que puede o no coincidir con la forma o numeración adoptada en los respectivos planteamientos, y aunque no pueden alterar los hechos ni los puntos debatidos, sí pueden e incluso deben definirlos, como cuando la redacción de los escritos de las partes es oscura, deficiente, equívoca o repetitiva. Esto es, los principios de exhaustividad y congruencia de los fallos judiciales no pueden llegar al extremo de obligar al juzgador a responder todas las proposiciones, una por una, aun cuando fueran repetitivas, ya que ello iría en demérito de otras subgarantías tuteladas por el referido precepto constitucional -como las de prontitud y expeditez- y del estudio y reflexión de otros asuntos donde los planteamientos exigen la máxima atención y acuciosidad judicial, pues la garantía a la impartición de justicia completa se refiere únicamente a que los aspectos debatidos se resuelvan en su integridad, de manera que sólo deben examinarse y solucionarse las cuestiones controvertidas que sean necesarias para emitir la decisión correspondiente. No. Registro: 172.517, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007, Tesis: 1a. CVIII/2007, Página: 793

Amparo directo en revisión 1681/2006. Arfer de la Laguna, S.A. de C.V. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Constanza Tort San Román.

La resolución “*imparcial*”, es aquella en la que el órgano que resuelve, no se inclina a resolver en forma favorable o adversa a una de las partes, sólo por cuestiones de amistad, enemistad, relaciones de negocios o alguna otra:

**IMPARCIALIDAD. CONTENIDO DEL PRINCIPIO PREVISTO EN
EL ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL.**

El principio de imparcialidad que consagra el artículo 17 constitucional, es una condición esencial que debe revestir a los juzgadores que tienen a su cargo el ejercicio de la función jurisdiccional, la cual consiste en el deber que tienen de ser ajenos o extraños a los intereses de

las partes en controversia y de dirigir y resolver el juicio sin favorecer indebidamente a ninguna de ellas. Así, el referido principio debe entenderse en dos dimensiones: a) la subjetiva, que es la relativa a las condiciones personales del juzgador, misma que en buena medida se traduce en los impedimentos que pudieran existir en los negocios de que conozca, y b) la objetiva, que se refiere a las condiciones normativas respecto de las cuales debe resolver el juzgador, es decir, los presupuestos de ley que deben ser aplicados por el Juez al analizar un caso y resolverlo en un determinado sentido. Por lo tanto, si por un lado, la norma reclamada no prevé ningún supuesto que imponga al juzgador una condición personal que le obligue a fallar en un determinado sentido, y por el otro, tampoco se le impone ninguna obligación para que el juzgador actúe en un determinado sentido a partir de lo resuelto en una diversa resolución, es claro que no se atenta contra el contenido de las dos dimensiones que integran el principio de imparcialidad garantizado en la Constitución Federal. Registro No. 176993, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Octubre de 2005, Página: 697, Tesis: 1a. CXVII/2005, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional.

Amparo directo en revisión 944/2005. Distribuidora Malsa, S.A. de C.V. 13 de julio de 2005. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Mariana Mureddu Gilabert

En lo tocante a la *“independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones”*, el maestro Miguel Carbonell se expresa así *“...para lograr su independencia los jueces deben estar institucionalmente separados de los demás poderes, es decir, el Poder Ejecutivo no debe tener sus propios tribunales sino que la función de aplicar las normas generales a los casos concretos de forma obligatoria debe pertenecer por entero a órganos formal y materialmente judiciales”*.⁴⁹

Para concluir, debemos decir que la última prohibición, *“nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil”*, no tiene aplicabilidad dentro de la materia fiscal, puesto que las deudas tributarias no son de carácter civil y sí se han tipificado como delictuosas las conductas que se llevan a cabo para evadir su cumplimiento.

⁴⁹ CARBONELL, *op. cit.* p. 731.

4.4 Análisis de las hipótesis de procedencia del aseguramiento precautorio.

En el apartado que vamos a desarrollar, retomaremos muchos de los conceptos que hemos vertido con antelación; tal y como lo dijimos al inicio de este mismo capítulo, siempre con el propósito principal de demostrar nuestra postura, es decir, la inconstitucionalidad del aseguramiento precautorio previsto en las fracciones I, II y III del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.

Para nosotros, hacer un análisis significa separar y distinguir las partes de un todo hasta llegar a conocer sus principios constitutivos. No obstante, ese análisis no será arbitrario sino que emplearemos, como punto de partida y referencia obligada, las disposiciones de nuestra Constitución Política, sobre todo, las de los artículos 14, 16 y 17 de ese ordenamiento.

Hay que aclarar también que nos enfocaremos exclusivamente a las tres primeras, de las cinco, hipótesis contenidas en el artículo 145-A del CFF, por tener mayor relación con los tópicos tratados en el curso de esta investigación, ya que de lo contrario, nos veríamos en la necesidad de incluir temas que harían más extenso este trabajo.

Para comenzar con nuestro estudio, debemos tener presentes las siguientes prescripciones de este numeral, las cuales son aplicables a cada uno de los supuestos de procedencia que examinaremos, regulándose en ellas la facultad de aseguramiento, la forma de llevarla a cabo así como las consecuencias de no emitir un acto dentro de los plazos fijados para ello:

***Artículo 145-A.** Las autoridades fiscales podrán decretar el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente cuando:
(...)*

En los casos anteriores, la autoridad que practique el aseguramiento deberá levantar acta circunstanciada en la que precise las razones para hacerlo.

El aseguramiento precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este Código en el caso de las fracciones II, III y V y de 18 meses en el de las fracciones I y IV, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad determina algún crédito, dejará de surtir efectos el aseguramiento precautorio y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución.

Al primer párrafo le hacemos las siguientes observaciones: la citada facultad se establece para las **autoridades fiscales**⁵⁰, sin que en ningún momento se diga que esta atribución puede delegarse, por ello, deben llevarla a cabo quienes tengan la calidad de autoridad exactora, concretamente la Administración local de Recaudación⁵¹, y nadie más. Con ello se cumple uno de los aspectos de la garantía de legalidad del precepto número 16 de nuestra Constitución Política, el concerniente a la emisión de actos de molestia por la autoridad competente, pues de lo contrario, el mandato, aunque fuera de un órgano de gobierno, no tendría efecto legal alguno:

AUTORIDADES INCOMPETENTES. SUS ACTOS NO PRODUCEN EFECTO ALGUNO. La garantía que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, denota que la competencia de las

⁵⁰ Vid. Último párrafo del artículo 33 del CFF.

⁵¹ Por lo tanto, dichas atribuciones deberán ser ejercidas por el SAT; encontrando sus atribuciones específicas en el artículo 7º. de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los órganos que lo componen en el artículo 8º. del mismo ordenamiento, siendo estos: la Junta de Gobierno, el Jefe del SAT y las unidades administrativas que establezca su reglamento interior, siendo estas: Jefatura, Unidades Administrativas Centrales; éstas son: Administración General de Aduanas, Administración General de Servicios al Contribuyente, Administración General de Auditoría Fiscal Federal, Administración General de Grandes Contribuyentes, Administración General Jurídica, Administración General de Recaudación, Administración General de Recursos y Servicios, Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de Información, Administración General de Evaluación, Administración General de Planeación, además de las Unidades Administrativas Regionales; siendo éstas: Administraciones Regionales, Administraciones Locales y Aduanas.

autoridades es uno de los elementos esenciales del acto administrativo. Entre sus características destacan las siguientes: a) requiere siempre de un texto expreso para poder existir; b) su ejercicio es obligatorio para el órgano al cual se atribuye y c) participa de la misma naturaleza de los actos jurídicos y abstractos, en el sentido de que al ser creada la esfera de competencia, se refiere a un número indeterminado o indeterminable de casos y su ejercicio es permanente porque no se extingue en cada hipótesis. Ahora bien, estas características encuentran su fundamento en el principio de legalidad, según el cual, las autoridades del Estado sólo pueden actuar cuando la ley se los permite, en la forma y términos que la misma determina, de tal manera que esta garantía concierne a la competencia del órgano del Estado como la suma de facultades que la ley le da para ejercer ciertas atribuciones. Este principio se encuentra íntimamente administrado a la garantía de fundamentación y motivación, que reviste dos aspectos: el formal que exige a la autoridad la invocación de los preceptos en que funde su competencia al emitir el acto y el material que exige que los hechos encuadren en las hipótesis previstas en las normas. En este sentido, como la competencia de la autoridad es un requisito esencial para la validez jurídica del acto, si éste es emitido por una autoridad cuyas facultades no encuadran en las hipótesis previstas en las normas que fundaron su decisión, es claro que no puede producir ningún efecto jurídico respecto de aquellos individuos contra quienes se dicte, quedando en situación como si el acto nunca hubiera existido. No. Registro: 188.678, Tesis aislada, Materia(s): Común, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Octubre de 2001, Tesis: 2a. CXCVI/2001, Página: 429

Inconformidad 292/2001. Víctor Hugo Bravo Pérez. 5 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Oliva Escudero Contreras.

Debemos observar que, de la redacción de este numeral, se extrae que el legislador ordinario otorga una facultad discrecional que torna arbitraria la actuación de las autoridades hacendarias, con base en los siguientes razonamientos:

- a) La función de las medidas cautelares, entre ellas el aseguramiento precautorio, es la de garantizar una pretensión existente y determinada, por lo tanto, presuponen una obligación incumplida, pues no es lógico ni jurídico garantizar algo que no es real o no han sido fijados sus límites, en consecuencia, quien la pida o la ejecute, debe comprobar el derecho que tiene para gestionarla o instaurarla y la necesidad de la medida.⁵²

⁵² *Vid. supra* la caracterización que hemos hecho sobre las medidas cautelares.

- b) La imposición de la medida precautoria queda "*a juicio de la autoridad*", esto es, cuando ella crea que el causante va a evadir sus obligaciones, sin que para ello cuente con límites o reglas objetivas, con lo que, evidentemente, se le confieren facultades omnímodas para decretar el aseguramiento.
- c) Al permitirse que dicha medida cautelar se lleve a cabo antes de que el crédito fiscal haya sido determinado, se contraviene lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, puesto que a pesar de que no se ha reconocido la existencia de un hecho generador de una obligación, se permite a la autoridad administrativa inmovilizar los bienes del contribuyente.
- d) No debe perderse de vista que conforme al artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación,⁵³ el interés fiscal de la autoridad hacendaria

⁵³ 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. Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica: I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente. II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación. III. (Se deroga). En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido. Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional. Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital. Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento

para hacer efectiva la recaudación de los tributos tiene, como presupuesto esencial, no sólo el que la obligación tributaria haya sido causada, sino que ésta se encuentre determinada, es decir, que una vez actualizado el hecho imponible, se haya particularizado y cuantificado, bien por el propio contribuyente o por la autoridad administrativa, el monto de la contribución, pues es claro que hasta en tanto ello no se verifique, la obligación fiscal no es susceptible de ser garantizada jurídicamente.

- e) Del contenido del numeral citado se desprende que el legislador distingue tres factores en toda relación jurídica tributaria: I. Que exista la obligación, II. Que sea determinada en cantidad líquida, y III. Que haya obligación de hacer el pago.

- f) Si en nuestro sistema tributario, por regla general, es el propio contribuyente quien realiza la determinación de su situación, es claro que, es hasta que se actualicen los momentos antes precisados cuando la autoridad puede ejercitar sus facultades para hacer efectivo el cumplimiento del tributo adeudado; es decir, cuando vencido el término que se tuvo para efectuar el pago, cuya cantidad se encuentra determinada, éste no se realizó. Pero no es factible, como lo prevé el artículo 145-A del CFF, y a excusa de proteger el interés fiscal, que se autorice decretar un aseguramiento precautorio aun cuando el crédito fiscal no esté determinado o sea exigible; pues la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del interés fiscal, por lo que si no existe dicha liquidación, es obvio que no hay razones objetivas para aplicar la medida precautoria de que se viene tratando. De no aceptarlo así, con tal procedimiento se abre la puerta para que se practiquen providencias precautorias en abstracto, al no saberse sobre

de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

qué es y hasta cuánto debe ascender la garantía; o lo que es más, sin que haya concluido el momento en que el contribuyente está obligado a efectuar el pago del tributo correspondiente; por lo que resulta del todo ilegal que se aseguren los bienes para garantizar un crédito fiscal que ni siquiera se tiene la certeza jurídica de que exista.

- g) Asimismo, por lo anteriormente considerado, es dable sostener que el dispositivo que analizamos sí otorga facultades omnímodas a la autoridad fiscal al dejar a su libre albedrío el monto del aseguramiento y los bienes motivo del mismo, pues no señala las bases o elementos a tomar en cuenta para determinarlos. Pero además, debe decirse, que aun ante tal omisión legislativa, es imposible que la autoridad fiscal, atendiendo a lo ordenado por el artículo 16 constitucional, pueda determinar la existencia de esos elementos para fundar y motivar su actuar al no saber cuál es el monto del crédito fiscal y sí el gobernado en contra de quien se dirige la medida está obligado al mismo, con lo cual, es obvio que se decreta un aseguramiento precautorio en abstracto, ocasionando perjuicios respecto de actos con los cuales posiblemente no se tenga la obligación de cumplir.
- h) Finalmente el aseguramiento precautorio puede afectar la propiedad y posesión de bienes muebles e inmuebles y esta perturbación no se podrá reparar posteriormente, ni en el procedimiento oficioso ni en el contencioso, ya que, el derecho al goce, uso y disfrute de los bienes asegurados, de que se priva por el tiempo que se prolongue la providencia, no se restituye mediante el dictado de una resolución favorable, aunque se cancele la medida y se devuelvan los bienes; es decir, no se restituiría al contribuyente la afectación de que fue objeto por el tiempo en que estuvo en vigor la medida cautelar.

Es evidente la indeterminación de este primer párrafo relativa al objeto sobre el que recaerá el aseguramiento de referencia, pues sólo dice que será sobre los “bienes” o “la negociación del contribuyente”; como sabemos, los bienes pueden ser muebles o inmuebles, materiales o inmateriales (*derechos de toda índole*), algunos incluso no susceptibles de valorización pecuniaria. Para ejemplificar la práctica arbitraria de esta atribución, puede verse las ordenes de aseguramiento precautorio que agregamos a este trabajo como anexos uno y dos,⁵⁴ en el que se decreta la medida sobre “*cuentas de inversión, contratos, cheques, cajas de seguridad, mesa de dinero, depósito de valores en administración, y fideicomisos en que fuere fideicomitente o fideicomisario, en la parte que jurídicamente le corresponda, incluyendo todo saldo que tenga a su favor por cualquier concepto existentes en todas y cada una de las instituciones de crédito y de las casas de bolsa a nivel nacional e incluso sobre los bienes y derechos que se describan en el acta circunstanciada que al efecto se levante durante el desarrollo de esta diligencia*”.

En cuanto a las formalidades para la orden y el establecimiento de la medida cautelar no se hacen especificaciones; la única obligación que impone este numeral en su antepenúltimo párrafo, para dejar constancia del aseguramiento, es que se levante un acta circunstanciada en la que se precisen las razones para hacerlo.⁵⁵ Consideramos que esto es insuficiente, pues no se contaría con algún elemento adicional para dar mayor veracidad a los asertos de la autoridad que practique el aseguramiento, por lo que debería constreñirse al órgano autoritario a actuar asistido de testigos, tal como se hace con las actas de la visita domiciliaria.⁵⁶ Además de circunstanciar exhaustivamente los hechos que se aprecien y verter un razonamiento en el que quede plenamente demostrado que la actitud del contribuyente encuadra en alguna de las hipótesis previstas para que proceda el aseguramiento de bienes; tal como lo describe la siguiente tesis:

⁵⁴ Páginas 360-364.

⁵⁵ *Vid.* artículo 145-A del CFF antepenúltimo párrafo.

⁵⁶ *Vid. supra* requisitos para las actas de visita domiciliaria pp. 189-259.

EMBARGOS PRECAUTORIOS PRACTICADOS CON FUNDAMENTO EN EL ARTICULO 145, SEGUNDO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. MOTIVACION EN CASO DE.

La citada disposición legal, en su primera parte, establece que "Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento". En el texto legal transcrito se aprecian cuatro distintas hipótesis normativas en las que procede trabar embargo precautorio, mismas que surgen cuando a juicio de la autoridad competente exista peligro de que el sujeto obligado: a) se ausente; b) enajene sus bienes; c) oculte sus bienes o d) realice cualquier maniobra encaminada a evadir el cumplimiento de sus obligaciones. **De acuerdo a los términos en que está creado el numeral en consulta, es evidente que para motivar su aplicación resulta indispensable, en principio, que aquella autoridad especifique cuál de las cuatro hipótesis arriba desglosadas es la que se ajusta al asunto en particular o, en todo caso, debe indicar si se actualizan dos o más de los supuestos previstos en la norma que se comenta, precisándolos; en la inteligencia que algunos de aquéllos son excluyentes entre sí, por ejemplo, no puede simultáneamente producirse un ocultamiento y una enajenación de los mismos bienes. Además, la respectiva autoridad está obligada a justificar por qué en el caso de que se trate, ha llegado a la conclusión de que cobra actualización la o las hipótesis en que pretenda apoyar el embargo correspondiente, pues aunque el precepto arriba indicado dispone que éste puede trabarse cuando "a juicio de la autoridad" hubiera peligro de que el contribuyente se encuentre en alguna de las preindicadas hipótesis, tal expresión empleada por el legislador federal no libera a la autoridad embargante, de la obligación constitucional de motivar sus determinaciones, por lo que es necesario que ésta proceda conforme ha quedado mencionado. Consecuentemente, para la motivación de los actos de autoridad en cuestión no basta que aquélla que los emite afirme que a juicio suyo existe peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, pues tales indicaciones no constituyen más que una reproducción casi literal del precepto fundatorio del embargo; pero las mismas, por sí solas, no permiten que el gobernado conozca cuáles son el o los supuestos que la autoridad estima actualizados en su caso ni cuáles fueron las circunstancias especiales, razones inmediatas o causas particulares que, al ser advertidas por la propia autoridad, dieron lugar a la orden en el sentido de practicar el embargo, requisitos que debe reunir todo acto de autoridad, para que se considere apegado a la exigencia constitucional relativa a la motivación del propio acto, según ha sido reiteradamente sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación; de ahí que si el embargo precautorio reclamado únicamente se apoya en la repetición del texto legal que está aplicándose, no puede considerarse debidamente motivado y, por ende, lo procedente es conceder el amparo que se demande en su contra.**

Octava Epoca, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA

ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XV-I, Febrero de 1995, Tesis: I.3o.A.588 A, Página: 181

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 2933/94. Neco Internacional, S.A. de C.V. 12 de enero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jesús García Vilchis.

Consideramos que la orden de aseguramiento precautorio, en cualquiera de las hipótesis que vamos a comentar, debe cumplir con todas y cada una de las exigencias que impone el artículo 16 Constitucional para los actos de molestia, pues, si bien es cierto que en el artículo 145-A del CFF no se reproducen aquellas, también lo es que por ser un ordenamiento legal subordinado a los mandatos de la Carta Fundamental; además de que el CFF tiene una regulación específica en su art. 38, dichas exigencias consisten en:

- Formular la orden por escrito
- Provenir y señalar la autoridad competente
- Señalar el lugar y la fecha de su emisión
- Estar firmada autógrafamente por el órgano autoritario emisor
- Indicar el nombre de la persona a la que vaya dirigido
- Fundar y motivar la causa legal de procedimiento
- Notificar el acto de molestia al gobernado (siguiendo en lo conducente las reglas previstas en el CFF para las notificaciones, arts. 134-137).⁵⁷

La siguiente tesis apoya nuestros argumentos:

EMBARGO PRECAUTORIO. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD PARA DECRETAR EL EMBARGO DEBE SATISFACER EL ESTRICTO CUMPLIMIENTO DE LA GARANTIA DE LEGALIDAD DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. Si bien el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación faculta a las autoridades fiscales para la práctica de embargos precautorios, cuando exista el peligro de que el contribuyente se ausente, oculte, enajene sus bienes o realice maniobras para evadir el cumplimiento de sus

⁵⁷ Vid. *supra* el estudio que hemos hecho de estos requisitos pp. 203-212.

obligaciones fiscales, **esta facultad debe ser ejercida bajo el estricto cumplimiento de la garantía de legalidad del artículo 16 constitucional, esto es, la autoridad está obligada a externar las razones por las que consideró que existía el peligro anotado en el precepto legal mencionado; sin que sea suficiente expresar como motivación el texto mismo del fundamento legal. La autoridad tampoco podrá alegar la existencia de hechos notorios o del conocimiento público que motivan el acto de molestia y, por tanto, pretender que sea dejado a su libre arbitrio el expresar o no dichos motivos. Se debe considerar, además, que aun cuando un precepto legal secundario no establezca la obligación de fundar y motivar un acto de molestia, por imperativo constitucional, la autoridad está obligada a motivar de manera suficiente y debida sus actos.** Octava Epoca, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XV-I, Febrero de 1995, Tesis: I.3o.A.586 A, Página: 180

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 2993/94. Montebianco, S.A. de C.V. 12 de enero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Rosa Elena González Tirado.

En cuanto a plazos se refiere, hay que observar que el tiempo de que dispone la autoridad a partir de que decreta el aseguramiento precautorio es sumamente prolongado y no hay una justificación expresa de él, además de que no son períodos iguales para todos los supuestos contenidos en las cinco fracciones del artículo 145-A del CFF. Así por ejemplo, tratándose de las fracciones I y IV la autoridad cuenta con dieciocho meses para emitir una resolución determinando créditos fiscales; en cambio, para las fracciones II, III y V, nos remite a los numerales 46-A y 48 del CFF, en donde se habla de una multiplicidad de plazos y no hay reglas especiales para que el contribuyente sepa a ciencia cierta a cual de ellos atenerse.⁵⁸ Aunado a que las hipótesis del artículo 145-A del CFF no son idénticas a las de los otros preceptos citados.

⁵⁸ Con la finalidad de tener a la vista la variedad de plazos que establecen estos preceptos, transcribimos y resaltamos las partes conducentes: 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**

Los lapsos que se dan a la autoridad exactora para que una vez fincado el aseguramiento precautorio se determine si existe o no la obligación y en qué

dieciocho meses contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación. **B.** Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, **el plazo será de dos años** contados a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

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.** La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del presente ordenamiento, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en el lugar donde éstas se encuentren. **II.** En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos. **III.** Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante. **IV.** Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario. **V.-** Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados. **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. El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código. **VII.** Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.** **VIII.-** Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora. **IX.-** Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción. Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.

proporción, son desmedidos, con el consiguiente perjuicio para el contribuyente de no poder operar libremente su negocio, actitud que a la vez afecta una de las fuentes de riqueza del país, generadora de empleos, satisfactores, etcétera; pues dada esa facultad tan amplia otorgada a la autoridad, ésta puede implementar medidas como la intervención o el aseguramiento de cuentas bancarias, las cuales son imposible de superar en términos tan amplios, ocasionando, con seguridad, graves daños a la economía del contribuyente, que en nada beneficia al sistema impositivo del país.

Consideramos que a este tipo de medidas, deberían hacerse extensivas las previsiones del artículo 17 Constitucional, en cuanto al dictado de una resolución pronta, completa e imparcial, para evitar los perjuicios indebidos que ocasiona, tal como lo dijimos en otro lugar.⁵⁹

Finalmente, las consecuencias de que la autoridad dicte o no una resolución fiscal, son únicamente dos: si se determina la existencia de un crédito fiscal y este se expresa en cantidad líquida, se proseguirá con el procedimiento administrativo de ejecución, que dicho sea de paso es el medio con que cuentan las autoridades exactoras para hacer efectivos los créditos que se le adeudan; en cambio, si no hay una resolución determinante de créditos fiscales, simple y llanamente el aseguramiento quedará sin efectos, procediendo a su levantamiento e ignorando los perjuicios que se hayan ocasionado a los contribuyentes con la aplicación arbitraria de la medida.

Para concluir con nuestra investigación, comentaremos las tres primeras fracciones del artículo 145-A y determinaremos si se pone en riesgo o no el interés fiscal del Estado.

4.4.1 Fracción I del artículo 145-A del CFF

⁵⁹ *Vid. supra* análisis del artículo 17 Constitucional pp. 252-258.

La fracción primera del artículo 145-A textualmente dice así:

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

La primera conclusión a la que se llega después de leer esta fracción, es que no aplica para los responsables solidarios o terceros relacionados con los contribuyentes, pues en ninguna parte se dice que la conducta de “oponerse” u “obstaculizar” pueda efectuarse por alguno de esos sujetos.

En segundo lugar, no se aclara en que consisten los conceptos de “oponerse” u “obstaculizar”, pues podría pretextarse cualquier conducta desplegada por los contribuyentes para que los visitadores procedieran a decretar tal aseguramiento.

Pero vayamos más a fondo. En el párrafo que transcribimos, se dice que el contribuyente se “oponga” u “obstaculice” la iniciación o el desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

En el lenguaje común, oponer significa poner una cosa contra otra para estorbarla o impedir su efecto, objetar o mostrarse contrario a algo. Por su parte, obstaculizar tiene la connotación de poner barreras lo cual se traduce en un impedimento o un estorbo. En consecuencia, podemos tratar a ambos términos como sinónimos.

En el caso de que se hable de una oposición u obstaculización material al inicio de las facultades de comprobación, creemos que no se justifica el que se decrete la medida, pues las autoridades exactoras pueden recurrir incluso al uso de la fuerza pública para hacer cumplir sus determinaciones.

En el caso de que los visitadores o cualquier otro empleado de la autoridad fiscal ejerzan la facultad de decretar el aseguramiento precautorio, se verificaría la una violación a las garantías individuales, puesto que la facultad, como ya lo señalamos, es propia de las **autoridades**, y los visitadores o sus empleados no tienen esta calidad. Así lo dispone el artículo 16 Constitucional al decir que los actos de molestia (*como el aseguramiento precautorio*), deben estar **precedidos** por un acto de **autoridad competente** en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento.

Hemos dicho también en el punto 4.3.2, que los actos discrecionales, como lo es el decreto del aseguramiento precautorio, también quedan sujetos en su emisión a la obligación de fundar y motivar la causa legal del procedimiento. Si bien es cierto que se puede fundar el decreto del aseguramiento en el artículo 145-A, su motivación queda incierta, pues no se ha comprobado la existencia de ningún crédito fiscal a cargo del contribuyente, más aún, el que se acredite la realización del hecho imponible que pueda originar alguna obligación tributaria.

Si se supone correcto el proceder de las autoridades, se permitiría el uso de las medidas cautelares en abstracto, pues no se ha probado la existencia de un derecho de cobro a favor de las autoridades fiscales, ni se sabe cual es el valor sobre el que se decreta dicho aseguramiento, pues al no haber crédito fiscal debidamente determinado y liquidado, el aseguramiento no tiene límites precisos.

Todavía más, se ha sostenido reiteradamente, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia de los tribunales, que la fundamentación y la motivación son un requisito único e indivisible,⁶⁰ por lo que la falta de uno de ellos traerá aparejada la inexistencia del otro; por lo tanto, al no haber crédito fiscal determinado ni hecho generador acreditado, no hay motivación ni fundamentación del decreto de aseguramiento precautorio sobre los bienes o negociación del contribuyente.

⁶⁰ *Vid. supra* tesis jurisprudenciales citadas pp. 115-117.

Por otra parte, dado que el acto discrecional se ejerce en el momento mismo de la diligencia, queda incierta la fundamentación y motivación del acto, pues ella debe constar **previamente** por orden escrita de autoridad competente, y al no ser la autoridad quien hace dicho decreto, sino los visitantes o los empleados de las autoridades, es materialmente imposible que la autoridad, al no estar presente, emita un acto que no le consta, pues no es ella quien desempeña el ejercicio de las facultades de comprobación.

Lo anterior no queda satisfecho con la obligación que impone a las autoridades el artículo 145-A, de levantar un acta circunstanciada en la que se precisen las razones para hacerlo, toda vez que un acta circunstanciada no es un mandamiento en el que se funda y motiva la causa legal de procedimiento por la **autoridad competente**, pues como ya lo dijimos, quien lleva a cabo estas facultades no es la autoridad, sino sus empleados o los visitantes.

Más aún, como no existe recurso ordinario que proceda contra el aseguramiento de referencia, cabe la posibilidad de intentar el amparo indirecto, sin embargo, su procedencia estaría sujeta al criterio particular que tenga cada juzgador, pues en muchos casos se ha dicho que las medidas cautelares no son actos de imposible reparación; lo cual sostienen sin tomar en cuenta que una providencia precautoria decretada indebidamente, produce descrédito al afectado, pues lo hace aparecer como poco solvente y de mala fe, supuesto que trata de ocultar los pocos bienes que tiene, para eludir el pago de sus adeudos; y el descrédito de una persona, el menoscabo de su reputación, forzosamente repercute en la marcha de sus negocios, determinando una serie de quebrantos de índole netamente patrimonial, y disminuyendo sus ganancias.

En el caso de que el contribuyente se oponga al desarrollo de las facultades de comprobación, tampoco se justifica el uso de esta medida tan desproporcionada, insistimos en ello, no se ha determinado crédito fiscal alguno o acreditado hecho imponible que cause obligaciones contributivas, por tanto no se

puede fundar y motivar para ningún acto de autoridad un proceder semejante; si lo hacen, se violan las garantías de seguridad jurídica contenidas en el artículo 16 Constitucional en perjuicio de los contribuyentes.

Si se actualiza el supuesto de que no se pueda notificar el inicio de las facultades de comprobación por haber desaparecido el contribuyente o por ignorarse su domicilio, creemos que tampoco es un hecho que justifique el uso de la medida cautelar señalada, toda vez que se habla de la desaparición del contribuyente, más no de alguien que pueda representar sus intereses, es decir, no se aclara el concepto de “*desaparecer*”, si entendemos este término como una imposibilidad física de localizarlo; ni así se explica la razón para que las autoridades exactoras determinen asegurar los bienes o negociaciones, pues la presencia del contribuyente en nada tiene que ver con la realización de un hecho imponible o la determinación de un crédito fiscal, datos que pueden obtenerse de otras fuentes.⁶¹

Por lo tanto en los términos en que se encuentran redactadas las referidas hipótesis, no permite establecer la existencia o no del interés, por parte del fisco para decretar el aseguramiento precautorio sobre los bienes del contribuyente, cuando no se encuentra determinado si existe la obligación de enterar tal o cual tributo y la cuantificación del mismo, con lo que se crea un estado de incertidumbre al no saberse las razones y motivos por los que se embargan bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado, de ahí que, la fracción en comento es inconstitucional, pues faculta a las autoridades fiscales para practicar aseguramientos precautorios sin que estén determinadas ni sean exigibles las contribuciones.

4.4.2 Fracción II del artículo 145-A del CFF

⁶¹ Por ejemplo el artículo 63 del CFF, que establece otros medios para motivar los actos de la autoridad fiscal; entre ellos: los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el CFF, o en las leyes fiscales, o bien, que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades fiscales.

La fracción segunda del artículo 145-A literalmente dispone:

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

Son cuatro los supuestos previstos en esta fracción, todos de realización incierta, pues aunque del texto se extraiga la frase de “*el contribuyente desaparezca sus bienes*”, hay que acreditar esa afirmación, pues no basta con que un bien, por ejemplo, cambie de lugar de una bodega a otra, para aseverar tajantemente que se hace con el propósito de evadir el cumplimiento de las obligaciones contributivas.

Las otras tres suposiciones, que exista “*riesgo inminente*” de ocultar, enajenar o dilapidar bienes del contribuyente, también quedan sujetas al mismo principio, en otras palabras, en cada una de ellas debe demostrarse que la intención del contribuyente es evitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Sin embargo, lo anterior sólo serviría para justificar en los hechos el proceder de la autoridad, pues jurídicamente debe probar que tiene un derecho de cobro (*crédito fiscal*) que exigir del contribuyente. Si no lo hace, en estos supuestos, como en los del punto anterior, se verificaría un acto de molestia en los derechos del contribuyente sin haberse satisfecho la garantía de legalidad, con la consecuente ausencia de fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.

Aunado a ello, se supone que es en la conclusión de las facultades de comprobación cuando se determina si hay hechos que importen el cumplimiento o no de las disposiciones fiscales, pero ello no implica que se determinen créditos fiscales. Por tanto, el momento para decretar el aseguramiento de bienes o

negociaciones (*después del inicio de las facultades de comprobación*) no es el apto, pues no hay crédito fiscal determinado y exigible a cargo del contribuyente.

Otra objeción que tenemos es la siguiente: si se dice en el párrafo que transcribimos que el aseguramiento precautorio se decretará después de iniciadas las facultades de comprobación, es de suponerse que en la orden de visita, tal como lo establece el artículo 16 Constitucional, se limita el objeto de la misma a exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales⁶², lo cual no se hace extensivo a inquirir

⁶² VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTICULO 46, FRACCION III, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN LA PARTE EN QUE AUTORIZA A LOS VISITADORES A SELLAR O MARCAR MUEBLES, ARCHIVEROS U OFICINAS, A FIN DE ASEGURAR LA CONTABILIDAD O CORRESPONDENCIA, ES INCONSTITUCIONAL. En las visitas domiciliarias que el artículo 16 constitucional permite efectuar a las autoridades administrativas, la función del visitador debe limitarse a exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales -con los alcances que esto implica- sin que del texto de la disposición constitucional, ni de su interpretación jurídica pueda concluirse que dicho precepto constitucional autoriza a los visitadores a sellar o colocar marcas en muebles, archiveros u oficinas. Por tanto, el artículo 46, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en la parte que dispone que los visitadores podrán sellar o colocar marcas en muebles, archiveros u oficinas, viola el precepto constitucional de mérito. No. Registro: 200.251, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta II, Diciembre de 1995, Tesis: P. CXXV/95, Página: 264

Amparo en revisión 1053/92. Les Must de Cartier, S.A. de C.V. 5 de octubre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constanco Carrasco Daza.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el cuatro de diciembre en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número CXXV/1995 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a cuatro de diciembre de mil novecientos noventa y cinco.

sobre la libertad que tiene el contribuyente de ejercer todos los derechos que se le confieren al ser propietario de los mismos, en otras palabras, mientras no haya un crédito fiscal exigible por la autoridad, el contribuyente tiene plena libertad de hacer con sus bienes lo que le parezca más conveniente.

Consecuentemente, el proceder de la autoridad deviene inconstitucional, al ejercer facultades que no se le atribuyen (*intervenir en el derecho de disposición sobre los bienes del contribuyente*) y con violación a la garantía de seguridad jurídica de fundamentación y motivación, porque hay incertidumbre sobre la realización de hechos generadores que den lugar a la determinación de créditos fiscales.

No obstan a lo anterior, las condicionantes citadas en el precepto cuestionado, tales como que a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en virtud de que se sustentan en supuestos de realización incierta, pues se reitera, al no existir la determinación de un crédito fiscal, ni la certeza de que se esté obligado a cumplirlo, tampoco puede operar la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado o a incumplir algo a lo que no se está obligado.

Por ende, la facultad discrecional de las autoridades hacendarias para practicar el aseguramiento precautorio, cuando estime que el contribuyente puede evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no parte de hechos objetivos ni de datos probados, sino de una apreciación subjetiva de la autoridad.

4.4.3 Fracción III del artículo 145-A del CFF

La fracción tercera del artículo 145-A expresamente regula:

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

Con el análisis de esta fracción concluiremos nuestro estudio. Si bien es cierto que el artículo 16 Constitucional otorga la garantía de seguridad jurídica a los contribuyentes de que la autoridad fiscal únicamente podrá exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales; lo cual se revela en una obligación a cargo de los contribuyentes de obedecer tal mandato, su incumplimiento no implica en ningún momento alguna conducta evasiva por parte del contribuyente, para eludir el pago de sus respectivas contribuciones.

Creemos que lo más que puede configurarse y que sería legalmente procedente, sería aplicar la multa por una infracción *“relacionada con el ejercicio de las facultades de comprobación”* de las previstas en el artículo 85 del CFF, pues como ya lo dijimos en otra parte de este trabajo, las disposiciones de orden público son irrenunciables y ante su incumplimiento procede una sanción, más no el ejercicio de una medida precautoria que tienda a asegurar algo que ni siquiera se tiene la certeza de que exista o pueda llegar a existir, dicho en otras palabras, un crédito fiscal.

En el caso hipotético de esta fracción, podemos inferir que en la orden de visita o en el requerimiento de presentación de contabilidad, el único fin que se persigue es que se haga la exhibición señalada, por lo que un nuevo acto, como lo es el decreto del aseguramiento precautorio, requiere de la emisión de un nuevo mandamiento de autoridad competente, en el que funde y motive su proceder. Ello es así, pues como también quedó asentado en otro lugar de este trabajo, los actos

discrecionales deben de sujetarse en su actualización a las garantías de seguridad jurídica establecidas a favor de todo gobernado.

Por otra parte, creemos que los registros contables de un contribuyente son insuficientes para comprobar la realización de hechos generadores y la existencia de créditos fiscales, en virtud de que puede suceder el caso que el contribuyente lleve doble contabilidad o los asientos sean falsos.

Hay que tener presente que la negativa de los contribuyentes a presentar su contabilidad puede deberse, entre otras cosas, a que se tenga la incertidumbre de que sea una autoridad competente quien realice tal requerimiento, pues como ya lo hemos indicado, generalmente las autoridades fiscales no son quienes ejercen las facultades de comprobación, sino sus empleados, los que no gozan de la calidad de autoridades.

Por lo demás, reiteramos nuestro parecer, en el sentido de la injustificación de esta medida, pues dado que no se ha tenido la oportunidad de revisar la contabilidad del contribuyente, la autoridad no cuenta con elementos para garantizar el pago de una contribución inexistente; quebrantando lo previsto por el artículo 16 de nuestra Constitución, porque no podrá fundar y motivar adecuadamente su resolución.

La obligación de levantar acta circunstanciada, no sirve para convalidar el proceder de la autoridad, dado que ella no es un mandamiento en el que se funde y motive la causa del procedimiento y mucho menos es levantada por la misma autoridad, sino por personal distinto.

De ahí que se infringe el artículo 16 constitucional al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado.

Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado, al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el aseguramiento en esas circunstancias, al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo; máxime que esa autoridad, por más que exista un hecho generador del tributo, no podría cumplir con el mandato constitucional de fundar y motivar su actuar, al no saber si existe o en su caso cuál es el monto del crédito fiscal y si el gobernado en contra de quien se dirige la medida está obligado al mismo.

Lo anterior significa que no existen reglas específicas que permitan cuantificar el monto que garantiza la medida cautelar en comento, además de que el procedimiento de comprobación no se llega a agotar para determinar si el contribuyente contra el que se decreta la providencia tiene algún tipo de responsabilidad fiscal.

En resumen; se autoriza la procedencia del aseguramiento antes de que la obligación fiscal haya sido determinada (*pudiendo incluso no existir*) o bien el crédito fiscal sea exigible, lo cual contraviene lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución General de la República, atendiendo a lo siguiente:

En primer término, es necesario puntualizar que conforme al artículo 31, fracción IV, constitucional, son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De ello se sigue que la contribución constituye, jurídicamente, una prestación de dar a cargo de un sujeto (*sujeto pasivo o contribuyente*), como consecuencia de la actualización de determinados supuestos legalmente establecidos (*hecho imponible*), con la finalidad de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios.

El artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación establece el momento en que se causan las obligaciones fiscales en los siguientes términos:

“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”.

Del contenido del precepto supracitado se deriva que el legislador estableció que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, es decir, cuando se configura el hecho imponible y, asimismo, que el procedimiento para efectuar la determinación del tributo, esto es, el o los actos mediante los cuales se particulariza aquel presupuesto de hecho y se establece el alcance cuantitativo de la obligación, corre, por regla general, a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Efectivamente, en el invocado artículo 6o., el legislador estableció, como regla general, que el propio contribuyente lleve a cabo la determinación del tributo en cumplimiento de las disposiciones fiscales (*autodeterminación*), esto es, que reconociendo la existencia de un hecho generador cuantifique el importe de su adeudo y, sólo por excepción, que dicha determinación se realice por la autoridad administrativa cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación advierta que el contribuyente ha sido omiso en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Los elementos hasta aquí asentados, permiten concluir que el interés fiscal de la autoridad hacendaria para hacer efectiva la recaudación de los tributos tiene, como presupuesto esencial, no sólo el que la obligación tributaria haya sido causada, sino que ésta se encuentre determinada, es decir, que una vez actualizado el hecho imponible se haya particularizado y cuantificado, bien por el propio contribuyente o por la autoridad administrativa, el monto de la contribución,

pues es claro que hasta en tanto ello no se verifique, la obligación fiscal no es susceptible de ser garantizada jurídicamente.

Finalmente, hay que señalar que en fechas recientes, tanto el Octavo como el Séptimo Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito, ya han hecho un reconocimiento expreso de la inconstitucionalidad de esta medida cautelar:

ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145-A, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El artículo 145-A, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, al establecer el mecanismo de aseguramiento precautorio de bienes en el supuesto de que los contribuyentes se nieguen a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que están obligados, es violatorio de la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que no existe una relación congruente con el fin planteado por la norma y la medida precautoria, pues la oposición del gobernado a proporcionar su contabilidad no tiene un significado patrimonial que justifique el aseguramiento de bienes, cuando se controvierte una norma legal restrictiva de la libertad o que tiene un contenido de afectación patrimonial, pues en tal caso es pertinente establecer si la medida adoptada por el legislador puede considerarse racional o adecuada en tanto exista una relación entre la medida y el fin constitucionalmente autorizado, por lo que el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, toda vez que la persecución del contribuyente no debe hacerse a través de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Registro No. 172610, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007, Página: 2027, Tesis: I.8o.A.116 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa.

OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 26/2007. Racma Servicios, Mantenimiento y Construcciones, S.A. de C.V. 9 de febrero de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Adriana Leticia Campuzano Gallegos. Secretario: Sergio Padilla Terán

ASEGURAMIENTO DE BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 145-A, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO

FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el embargo precautorio previsto en la fracción I del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1o. de enero de 1996, viola la garantía de seguridad jurídica tutelada por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al permitirse la traba respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado ni particularizado; dicho criterio está contenido en la tesis aislada número P. I/98 de la Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, enero de 1998, página 102, de rubro: "EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.". Ahora bien, el vicio de inconstitucionalidad referido se actualiza con relación al vigente artículo 145-A del citado código en su fracción III, al prever que procederá el aseguramiento de los bienes o de la negociación del contribuyente cuando éste se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que esté obligado, esto es, se permite a la autoridad fiscal decretar la medida de mérito afectando a su arbitrio y en forma desmedida el patrimonio de un gobernado, cuando aún no se ha determinado el incumplimiento de alguna obligación fiscal, y se le impide continuar con el desarrollo normal de su actividad, ocasionándose con ese proceder perjuicios de difícil reparación al no poder cumplir con los compromisos propios de su negocio, ya que sus activos y pasivos se encontrarían bajo el control irrestricto de la autoridad fiscal. No. Registro: 172.611, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007, Tesis: I.7o.A.512 A, Página: 2026

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 60/2007. Secretario de Hacienda y Crédito Público, en representación del Presidente de la República y en ausencia del primero; de los Subsecretarios de Hacienda y Crédito Público, de Ingresos, de Egresos, del Oficial Mayor y del Procurador Fiscal de la Federación, firma en suplencia el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos. 7 de marzo de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: José Arturo González Vite.

CONCLUSIONES

PRIMERA: La potestad tributaria es una atribución legal conferida a los órganos legislativos del Estado, en sus ámbitos federal y estatal, cuya eficacia depende de la actividad de los entes administrativos pertenecientes al mismo.

SEGUNDA: Dentro del sistema legal mexicano, la potestad tributaria reviste las siguientes características: a) Nace de la Constitución Política; b) Se prevé la concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); c) Existe una limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracción XXIX), d) Se establecen prohibiciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118), e) Respecto de la Federación, también se regula una limitante expresa en el artículo 115, fracción IV Constitucional.

TERCERA: El ejercicio de la potestad tributaria esta condicionado a la observancia de las previsiones del artículo 31, fracción IV; que son: a) la proporcionalidad y equidad en la ley impositiva; b) la reserva de ley; c) el gasto público.

CUARTA: La relación jurídico-tributaria es un vínculo creado por la ley y se origina cuando los gobernados actualizan las hipótesis previstas en las normas impositivas (*hecho imponible*).

QUINTA: Una vez que las autoridades y los gobernados quedan sujetos a este vínculo jurídico pueden ejercitar todas las atribuciones (*en el caso de las primeras*) y los derechos (*para los segundos*) que la legislación fiscal ha previsto para ellos. De la misma manera; han de acatar las obligaciones reguladas para cada uno.

SEXTA: Entre las facultades de que se ha provisto a las autoridades fiscales tenemos: a) de comprobación; b) determinación; c) liquidación; d) para recaudar y cobrar coactivamente; e) imponer sanciones; f) asistencia al contribuyente y g) para coadyuvar al Ministerio Público.

SEPTIMA: Los contribuyentes cuentan con derechos que pueden hacer valer en los distintos momentos de la actividad de las autoridades hacendarias; principalmente: a) de información, difusión y asistencia; b) en el procedimiento sancionador; c) de subsanar omisiones en las promociones que se presenten; d) de ser patrocinados por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; e) dentro de los procedimientos de comprobación; f) al ejercer los medios de defensa,

OCTAVA: Corresponde al Poder Legislativo el establecimiento de los elementos normativos conforme a los cuales han de quedar vinculados el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Sin ellos no podrá haber una justificación para dicho nexo.

NOVENA: Los fundamentos jurídicos de las facultades concedidas a las autoridades fiscales tienen dos fuentes, la Constitución y la ley; ello en razón de los bienes jurídicos que pueden llegar a afectarse con la actuación desplegada por las mismas.

DECIMA: Las autoridades fiscales han sido dotadas por la legislación de dos tipos de facultades: las regladas y las discrecionales, no obstante esta distinción, en ambas deben de acatar estrictamente la obligación de fundar y motivar adecuadamente sus actos.

DECIMO PRIMERA: Además de la observancia del principio de legalidad prevista en el artículo 16 Constitucional, las autoridades tributarias deben de cumplir con las formalidades que el mismo precepto establece: que el acto se exprese por escrito y que sea emitido por un órgano de autoridad competente.

DECIMO SEGUNDA: Existen diversos medios por los que las autoridades pueden allegarse información para determinar el grado de cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes; algunos en los que es necesario el contacto directo con el sujeto obligado y otros en los que no lo es. Dependiendo de cual se considere el idóneo, han de seguirse los lineamientos que para su desarrollo imponen las leyes.

DECIMO TERCERA: Hay que poner especial atención en las reglas para la verificación de la visita domiciliaria, siendo las principales: a) que la actuación se realice en días y horas hábiles; b) que la orden se exprese por escrito, señalando en ella a la autoridad emisora, el lugar y fecha de su expedición, los fundamentos jurídicos y los motivos en que se apoye así como la finalidad que persigue el acto; c) que se llenen las formalidades de identificación del personal asignado para llevar a cabo la visita, se entregue la orden al visitado, se consignen circunstanciadamente los hechos en que se apoyará la determinación de las autoridades al final de la diligencia y d) que todas actuaciones se asienten en actas.

DECIMO CUARTA: Las medidas cautelares o providencias precautorias, como indistintamente pueden llamarse, son medios legales que se emplean cuando se busca preservar una situación jurídica o de hecho existente; para ello, quien gestiona su empleo debe acreditar el derecho que se quiere garantizar así como la necesidad de la medida.

DECIMO QUINTA: La facultad discrecional para asegurar precautoriamente los bienes o la negociación de los contribuyentes, contenida en el artículo 145-A del CFF, es un acto de molestia, toda vez que:

- I. Importa una restricción de derechos sobre algunos elementos de su patrimonio, para evitar su enajenación, ocultamiento o dilapidación.
- II. Su objeto es asegurar cautelarmente el pago de un crédito fiscal que puede llegar a existir.
- III. Es una medida de carácter temporal, cuyo periodo máximo de vigencia son los plazos de doce meses, para el caso de las fracciones II, III y V y de dieciocho meses en el de las fracciones I y IV.
- IV. Es dictada con anterioridad a la resolución definitiva que determina créditos fiscales.
- V. Puede quedar sin efectos por falta de resolución que finque créditos fiscales o bien por la emisión de ésta.
- VI. Su establecimiento debe cumplir con la garantía de legalidad, esto es, ha de constar en mandamiento escrito de autoridad competente en la que se funde y motive la causa legal de procedimiento.
- VII. La garantía de audiencia se otorga hasta que hay una resolución que decreta la existencia de algún crédito fiscal; ya sea por medio del recurso de revocación o juicio de nulidad.

DECIMO SEXTA: El aseguramiento precautorio de bienes y negociaciones previsto en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional, en virtud de que:

- a) La función de las medidas cautelares es la de garantizar una pretensión existente y determinada, por lo tanto, presuponen una obligación incumplida, pues no es lógico ni jurídico garantizar algo que no es real o no han sido fijados sus límites, en consecuencia, quien la pida o la ejecute, debe comprobar el derecho que tiene para gestionarla o instaurarla y la necesidad de la medida.

- b) La imposición de la medida precautoria queda "*a juicio de la autoridad*", esto es, cuando ella crea que el causante va a evadir sus obligaciones, sin que para ello cuente con límites o reglas objetivas, con lo que, evidentemente, se le confieren facultades omnímodas para decretar el aseguramiento.
- c) Al permitirse que dicha medida cautelar se lleve a cabo antes de que el crédito fiscal haya sido determinado, se contraviene lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, puesto que a pesar de que no se ha reconocido la existencia de un hecho generador de una obligación, se permite a la autoridad administrativa inmovilizar los bienes del contribuyente.
- d) No debe perderse de vista que conforme al artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, el interés fiscal de la autoridad hacendaria para hacer efectiva la recaudación de los tributos tiene, como presupuesto esencial, no sólo el que la obligación tributaria haya sido causada, sino que ésta se encuentre determinada, es decir, que una vez actualizado el hecho imponible, se haya particularizado y cuantificado, bien por el propio contribuyente o por la autoridad administrativa, el monto de la contribución, pues es claro que hasta en tanto ello no se verifique, la obligación fiscal no es susceptible de ser garantizada jurídicamente.
- e) Del contenido del numeral citado se desprende que el legislador distingue los siguientes factores en toda relación jurídica tributaria: I. Que exista la obligación, II. Que sea determinada en cantidad líquida, III. Que haya obligación de hacer el pago y IV. Que la obligación no haya sido cumplida oportunamente.

- f) Si en nuestro sistema tributario, por regla general, es el propio contribuyente quien realiza la determinación de su situación, es claro que, es hasta que se actualicen los momentos antes precisados cuando la autoridad puede ejercitar sus facultades para hacer efectivo el cumplimiento del tributo adeudado; es decir, cuando vencido el término que se tuvo para efectuar el pago, cuya cantidad se encuentra determinada, éste no se realizó. Pero no es factible, como lo prevé el artículo 145-A del CFF, y a excusa de proteger el interés fiscal, que se autorice decretar un aseguramiento precautorio aun cuando el crédito fiscal no esté determinado o sea exigible; pues la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del interés fiscal, por lo que si no existe dicha liquidación, es obvio que no hay razones objetivas para aplicar la medida precautoria de que se viene tratando. De no aceptarlo así, con tal procedimiento se abre la puerta para que se practiquen providencias precautorias en abstracto, al no saberse sobre qué es y hasta cuánto debe ascender la garantía; o lo que es más, sin que haya concluido el momento en que el contribuyente está obligado a efectuar el pago del tributo correspondiente; por lo que resulta del todo ilegal que se aseguren los bienes para garantizar un crédito fiscal que ni siquiera se tiene la certeza jurídica de que exista.
- g) Asimismo, por lo anteriormente considerado, es dable sostener que el dispositivo que analizamos sí otorga facultades omnímodas a la autoridad fiscal al dejar a su libre albedrío el monto del aseguramiento y los bienes motivo del mismo, pues no señala las bases o elementos a tomar en cuenta para determinarlos. Pero además, debe decirse, que aun ante tal omisión legislativa, es imposible que la autoridad fiscal, atendiendo a lo ordenado por el artículo 16 constitucional, pueda determinar la existencia de esos elementos para fundar y motivar su actuar al no saber cuál es el monto del crédito fiscal y sí el gobernado en contra de quien se dirige la medida está obligado al mismo, con lo

cual, es obvio que se decreta un aseguramiento precautorio en abstracto, ocasionando perjuicios respecto de actos con los cuales posiblemente no se tenga la obligación de cumplir.

- h) El artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, indebidamente permite la práctica de aseguramientos precautorios, pese a que no exista crédito fiscal por proteger a favor de la hacienda y sin dar al causante la oportunidad de defensa.
- i) Finalmente el aseguramiento precautorio puede afectar la propiedad y posesión de bienes muebles e inmuebles y esta perturbación no se podrá reparar posteriormente, ni en el procedimiento oficioso ni en el contencioso, ya que, el derecho al goce, uso y disfrute de los bienes asegurados, de que se priva por el tiempo que se prolongue la providencia, no se restituye mediante el dictado de una resolución favorable, aunque se cancele la medida y se devuelvan los bienes; es decir, no se restituiría al contribuyente la afectación de que fue objeto por el tiempo en que estuvo en vigor la medida cautelar.

DECIMO SEPTIMA: Nuestras propuestas para evitar la problemática anterior son las siguientes:

- Derogar el texto del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación.
- Como consideramos que el aseguramiento precautorio no tiene justificación fáctica ni legal, creemos que lo más pertinente es utilizar, en lugar de las providencias precautorias, las medidas de apremio previstas en el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, consistentes en la solicitud del auxilio de la fuerza pública, la imposición de una multa o la solicitud a la autoridad competente para que se

proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente. Pues los supuestos para decretar el aseguramiento precautorio sólo tienen que ver con el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación, en cambio, con el empleo de las medidas de apremio se facilita el ejercicio de esas atribuciones para que se puedan determinar créditos fiscales posteriormente.

ANEXO UNO



Administración General de Auditoría Fiscal Federal
Administración Local de Auditoría Fiscal de Celaya con sede en Celaya, Guanajuato



324-SAT-11-I-5B-7301
ROGM5001274L7

ASUNTO: Hoja "2"

2.- Derivado de lo anterior el día 21 de agosto de 2007, se notificó el oficio de solicitud de información y documentación número 324-SAT-11-I-2-02057, de fecha 20 de agosto de 2007, girado por JOSE CARLOS CALLEJA LOPEZ, Administrador Local de Auditoría Fiscal de Celaya, previo citatorio, en el cual se le otorgo un plazo de 6 días hábiles contados a partir del día siguiente a aquel en que surtió efectos la notificación de dicho oficio para que aportara la documentación solicitada, lo cual se hizo constar en el acta parcial de notificación de oficio, de fecha 21 de agosto de 2007, levantada a folios IPF0100010/07240042108-01 al IPF0100010/07240042108-07.

Sin embargo, una vez transcurrido el plazo otorgado para tal efecto, el contribuyente MIGUEL RODRIGUEZ GUZMAN no aportó en su totalidad la documentación solicitada en el oficio antes citado, tal como se señaló en el Acta Parcial de No Aportación de Información y Documentación, de fecha 5 de septiembre de 2007, levantada a folios del IPF0100010/07240040509-01 al IPF0100010/07240040509-06, previo citatorio, en la cual se hizo constar que el C. MIGUEL RODRIGUEZ GUZMAN no exhibió a los visitadores actuantes en su domicilio fiscal la documentación que en seguida se relaciona:

- 1.- Exhiba los libros de contabilidad que de acuerdo a las disposiciones fiscales este obligado a llevar por el período comprendido del 01 de Enero de 2005 al 31 de Diciembre de 2005 y del período comprendido del 1 de Enero de 2006 al 31 de Diciembre de 2006, sujetos a revisión.
- 2.- Exhiba las balanzas de comprobación mensuales de junio a diciembre de 2006.
- 3.- Exhiba las pólizas contables (pólizas de ingresos, egreso, diario y cheque) con su respectiva documentación comprobatoria anexa, correspondiente al el período comprendido del 01 de Enero de 2005 al 31 de Diciembre de 2005 y del período comprendido del 1 de Enero de 2006 al 31 de Diciembre de 2006, sujetos a revisión.
- 4.- Exhiba registro auxiliar de las cuentas de bancos, así como el estado de cuenta bancario abierto a nombre de MIGUEL RODRIGUEZ GUZMAN, del período comprendido del 01 de Enero de 2005 al 31 de diciembre de 2005, de la misma forma exhibir el estado de cuenta del período comprendido del 01 de Enero de 2006 al 31 de Diciembre de 2006, sujetos a revisión.
- 5.- Exhiba registro auxiliar de las cuentas de ingresos y deducciones para efectos de Impuesto Sobre la Renta, Valor de Actos o Actividades, Impuesto Trasladado e Impuesto Acreditable para efectos del Impuesto al Valor Agregado por el el período comprendido del 01 de Enero de 2005 al 31 de Diciembre de 2005 y del período comprendido del 1 de Enero de 2006 al 31 de Diciembre de 2006, sujetos a revisión.
- 6.- Exhiba Declaración anual para efectos del Impuesto Sobre la Renta, por el período comprendido del 1 de Enero de 2005 al 31 de Diciembre de 2005 y del período
- 7.- Exhiba Papeles de Trabajo que sirvieron de base para la determinación de la declaración anual para efectos del Impuesto Sobre la Renta, por el el período comprendido del 01 de Enero de 2005 al 31 de Diciembre de 2005 y del período comprendido del 1 de Enero de 2006 al 31 de Diciembre de 2006, sujetos a revisión.

Por lo anterior se concluye que el contribuyente MIGUEL RODRIGUEZ GUZMAN se esta negando a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales
...3

ANEXO DOS



Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
Administración Local de Auditoría Fiscal de Monterrey,
con sede en Monterrey, Nuevo León.

324-SAT-19-II-07-7938

EXP. RIF3600012/07

Entrega personal

Asunto: Se ordena aseguramiento precautorio.

Monterrey, Nuevo León a 05 de octubre de 2007.

"10 años del SAT al servicio de México"

RAFAEL GAYTAN VELOZ

Dr. Coss Nte. 118

Centro

Monterrey, Nuevo León

64000

Con fundamento en lo dispuesto en el artículo 145-A fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente y, en ejercicio de las facultades conferidas por los artículos; 7 fracciones VII y XVIII de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, reformada por Decreto publicado en el propio Diario Oficial de la Federación del 12 de junio de 2003; 2 primero y tercer párrafos; 9 último párrafo; 18 párrafo primero, Apartado A fracción II, y penúltimo párrafo; con relación al artículo 16 fracciones VIII, XII y XXXI; segundo y penúltimo párrafos; y 37 párrafo primero, Apartado A, fracción XXXIV, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2005, reformado y modificado mediante Decretos publicados en el mismo órgano oficial el 12 de mayo y 28 de noviembre de 2006 respectivamente, y Artículo Primero segundo párrafo, fracción XXXIV; del Acuerdo por el que se establece la circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de noviembre de 2005, modificado mediante Acuerdo publicado en el mismo órgano oficial el 24 de mayo de 2006, así como en el artículo 33 último párrafo del Código Fiscal de la Federación; esta Administración Local de Auditoría Fiscal de Monterrey, con sede en Monterrey, Nuevo León, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria, le comunica que en virtud de que se ha opuesto y obstaculizado el inicio de las facultades de comprobación, ordenadas al amparo de la orden de visita número RIF3600012/07 contenida en el oficio número 324-SAT-19-II-06-287 de fecha 05 de Marzo de 2007, girado por el suscrito, en mi carácter de Administrador Local de Auditoría Fiscal de Monterrey, no obstante que dicha visita se trató de iniciar el día 09 de marzo de 2007, según obra en la constancia levantada en esa fecha.

Av. Pino Suárez No. 790 esquina con Padre Mier, Zona Centro, Monterrey, Nuevo León/ C.P. 64000 Tel. 8047 1150/ www.sat.gob.mx



Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
Administración Local de Auditoría Fiscal de Monterrey,
con sede en Monterrey, Nuevo León.

324-SAT-19-II-07-7938

EXP. RIF3600012/07

SECRETARÍA DE HACIENDA
Y CRÉDITO PÚBLICO



Asunto: Hoja 2

Y habiendo solicitado a la Administración Local de Recaudación de Monterrey, mediante oficio número 324-SAT-19-II-01-02-3173 del 12 de abril de 2007, firmado por la C. C.P. Alma Etelvina Sandoval Gonzalez, en su carácter de Subadministradora "1" de esta Administración Local de Auditoría Fiscal de Monterrey, en suplencia por ausencia del Administrador Local de Auditoría Fiscal de Monterrey, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 2, 8 cuarto párrafo y 18 penúltimo párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2005, reformado y modificado por Decretos publicados en el mismo órgano oficial el 12 de mayo y 28 de noviembre de 2006, respectivamente, si dentro de sus registros o archivos se tiene información del domicilio fiscal del contribuyente "RAFAEL GAYTAN VELOZ"; así como la verificación física del mismo; a lo que mediante oficio 322-SAT-19-II-III-b-4594 de fecha 04 de Junio de 2007, dicha Administración Local de Recaudación de Monterrey, al respecto informa que no es posible su localización, en virtud de que bajo el esquema de declaraciones y pagos tributarios, no se encuentran como presentadas por dicho contribuyente ninguna declaración anual, ni provisional ni mensual, así mismo se informa que el citado contribuyente no esta inscrito en el R.F.C.

Se ordena el aseguramiento precautorio de todas sus cuentas de inversión, contratos, cheques, cajas de seguridad, mesa de dinero, depósito de valores en administración y fideicomisos en que fuere fideicomitente o fideicomisario, en la parte que jurídicamente le corresponda, incluyendo todo saldo que tenga a su favor por cualquier concepto, existentes en todas y cada una de las instituciones de crédito y de las casas de bolsa a nivel nacional.

Para la práctica de esta diligencia, se designan como notificadores ejecutores del aseguramiento a los CC. C.P. Nora Mayra Reyes Sánchez y Hernando Israel Rodríguez Cárdenas, quienes podrán actuar conjunta o indistintamente.

Atentamente


Lic. Jesús Florencio Garza Martínez.
Administrador Local de Auditoría Fiscal de Monterrey.


AESG/EARG/HIRC/PSMF/JUAG/CLLM



BIBLIOGRAFIA

1. **ACOSTA ROMERO**, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo, primer curso*, 9ª.ed., Porrúa, México, 1990.
2. **ARELLANO GARCÍA**, Carlos. *Derecho Procesal Civil*, 9ª.ed., Porrúa, México, 2003.
3. **ARRIOJA VIZCAINO**, Adolfo. *Derecho Fiscal*, 18ª.ed., Themis, México, 2004.
4. **AVENDAÑO LÓPEZ**, Raúl Eduardo. *Comentarios a las garantías individuales*, Sista, México, 2004.
5. **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio. *Las Garantías Individuales*, 38ª.ed., Porrúa, México, 2005.
6. **BURGOA TOLEDO**, Carlos Alberto. *Cómo elegir el medio de defensa fiscal más adecuado*, Gasca SICCO, México, 2005.
7. **CARBONELL**, Miguel. *Los derechos fundamentales en México*, 2ª.ed., Porrúa, México, 2006.
8. **CARDENAS ELIZONDO**, Francisco. *Introducción al estudio del Derecho Fiscal*, 2ª.ed., Porrúa, México, 1997.
9. **CARRASCO IRIARTE**, Hugo. *Derecho Fiscal I*, 2ª.ed., Iure Editores, México, 2002.
10. **CARTAS SOSA**, Rodolfo y **AYALA VALLEJO**, Graciela. *Las visitas domiciliarias de carácter fiscal*, Themis, México, 1996.
11. **CASTREJON GARCIA**, Gabino Eduardo. *Derecho Tributario*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2002.

12. **CURIEL VILLASEÑOR**, Omar. *Principios Tributarios*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.
13. **DE LA CUEVA**, Arturo. *Derecho Fiscal*, 2ª.ed., Porrúa, México, 2003.
14. **DE LA GARZA**, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 25ª.ed., Porrúa, México, 2003.
15. **DEL CASTILLO DEL VALLE**, Alberto. *Garantías del gobernado*, Ediciones Jurídicas Alma, México, 2003.
16. **DELGADILLO GUTIÉRREZ**, Luís Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, 4ª.ed., Limusa, México, 2003.
17. **DIEP DIEP**, Daniel. *Código Fiscal de la Federación (análisis y comentarios)*, Themis, México, 2005.
18. _____. *El tributo y la Constitución*, Editorial PAC, México, 2000.
19. _____. *Temas para defensa fiscal II*, Editorial PAC, México, 2002.
20. **DIEP DIEP**, Daniel y **DIEP HERRÁN**, María del Carmen. *Defensa fiscal*, Editorial PAC, México, 2002.
21. **FAYA VIESCA**, Jacinto. *Finanzas Públicas*, 4ª.ed., Porrúa, México, 1998.
22. **FERNÁNDEZ SAGARDI**, Augusto. *Código Fiscal de la Federación (comentarios y anotaciones)*, Gasca SICCO, México, 2004.

23. FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio. *Visitas domiciliarias para efectos fiscales. Aspectos Constitucionales*, DOFISCAL EDITORES, México, 1983.

24. FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*, 32ª.ed., Porrúa, México, 1998.

25. FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*, 43ª.ed., Porrúa, México, 2003.

26. GALLEGOS REYES, Humberto. *Análisis Jurídico del PAE 2003*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.

27. GARCIA LÓPEZ-GUERRERO, Luís. *Derechos de los contribuyentes*, Cámara de Diputados, México, 2000.

28. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero, volumen I*, 5ª.ed., Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1993.

29. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, et al. *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México, 2005.

30. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*, 9ª.ed., Editorial THOMSON, México, 2004.

31. KAYE, Dionisio J. *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, Themis, México, 2002.

32. MABARAK CERECEDO, Doricela. *Derecho Financiero Público*, 2ª.ed., Mc Graw Hill, México, 2000.

33. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 17ª.ed., Porrúa, México, 2004.

34. _____ . *Las Facultades de comprobación fiscal*, 2ª.ed., Porrúa, México, 2001.

35. MARTINEZ BAHENA, José Luís. *Análisis Jurídico de la visita domiciliaria como medio de comprobación fiscal*, 2ª.ed., Sista, México, 1990.

36. OLIVERA TORO, Jorge. *Manual de Derecho Administrativo*, 7ª.ed., Porrúa, México, 1997.

36. ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. *Las facultades del Congreso Federal en materia fiscal*, 2ª.ed., Porrúa, México, 2001.

38. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México, 2004.

39. PÉREZ BECERRIL, Alonso. *Dictamen fiscal (análisis jurídico)*, Porrúa, México, 2005.

40. PONCE GÓMEZ, Francisco y **PONCE CASTILLO**, Rodolfo. *Derecho Fiscal*, 10ª.ed., Editorial Banca y Comercio, México, 2005.

41. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y **ROJAS YAÑEZ**, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*, 4ª.ed., Trillas, México, 1999.

42. REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. *Elementos básicos de Derecho Fiscal*, 2ª.ed., Universidad de Guadalajara, México, 2001.

43. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2ª.ed., Harla, México, 1999.

44. SÁNCHEZ BRINGAS, Enrique. *Derecho Constitucional*, 2ª.ed., Porrúa, México, 1997.

45. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, 2ª.ed., Porrúa, México, 2001.

46. SÁNCHEZ HERNANDEZ, Mayolo. *Derecho tributario*, 2ª.ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1999.

47. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*, 13ª.ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2003.

48. SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo. *Aplicación Práctica del Código Fiscal de la Federación 2007*, 6ª.ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2007.

49. URESTI ROBLEDO, Horacio. *Los impuestos en México (régimen jurídico)*, Tax Editores Unidos, México, 2002.

50. VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 6ª. ed., Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1997.

51. ZAMUDIO URBANO, Rigoberto. *Sistema tributario mexicano*, Porrúa, México, 2005.

DICCIONARIOS

1. BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Diccionario de Derecho Constitucional, garantías y amparo*, 7ª.ed., Porrúa, México, 2003.

2. DE PINA, Rafael y **DE PINA VARA**, Rafael. *Diccionario de Derecho*, 38ª. ed., Porrúa, México, 2005.

3. Diccionario Jurídico Mexicano, A-C, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 15ª. ed., Porrúa, México, 2001.

4. Diccionario Jurídico Mexicano, D-H, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 15ª. ed., Porrúa, México, 2001.

5. Diccionario Jurídico Mexicano, I-O, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 15ª. ed., Porrúa, México, 2001.

6. Diccionario Jurídico Mexicano, P-Z, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 15ª. ed., Porrúa, México, 2001.

7. GARCÍA-PELAYO Y GROSS, Ramón. *Diccionario Larousse*, Ediciones Larousse, México, 2000.

8. MARTINEZ MORALES, Rafael I. *Glosario Jurídico Administrativo, volumen 4*, IURE Editores, México, 2004.

9. PALOMAR DE MIGUEL, Juan. *Diccionario para Juristas, tomo I (A-I)*, 2ª. ed., Porrúa, México, 2003.

10. PALOMAR DE MIGUEL, Juan. *Diccionario para Juristas, tomo II (J-Z)*, 2ª. ed., Porrúa, México, 2003.

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 14ª. ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

2. Código Fiscal de la Federación, 34ª. ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

3. Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

4. IUS 2007, Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Quinta a Novena Épocas, Apéndices de 1917-1954, 1954-1988, 1917-1995, 1917-2000, Jurisprudencia y Tesis Aisladas Junio 1917-Junio 2007 e Informe de Labores 2006.

5. Ley de Coordinación Fiscal, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

6. Ley de Instituciones de Crédito, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

7. Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

8. Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, 34^a. ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

9. Ley del Impuesto al Activo, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

10. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

11. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, 34^a. ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

12. Ley del Impuesto Sobre la Renta, 34^a. ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

13. Ley del Seguro Social, 34^a. ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

14. Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

15. Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

16. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

17. Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

18. Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.

19. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2006.