



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN**

**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL, MERCANTIL Y
ECONÓMICO**

**“LA INCONSTITUCIONALIDAD EN LAS
ÓRDENES DE VISITA EMITIDAS PARA HECHOS
DIFERENTES A LOS REVISADOS EN LA VISITA
DOMICILIARIA DE ORIGEN”**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A:

LUIS FELIPE REYES CÍRIGO

ASESOR:

LIC. DAVID JIMÉNEZ CARRILLO

Bosques de Aragón, Estado de México, Agosto 2009





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 mi padre *Dios*.

A mis padres: *Felipe y Maria Luisa*.
Por encaminar mis pasos con su amor y sacrificio.

A mi esposa e hijos: *Veronica, Andrea y Arturo*.
Gracias por ser el motor de mi alegría y el arco
iris de la prosperidad.

A mi tía *Rosa*:
Por su incondicional apoyo y dirección.

A mis hermanos: *Alicia, Julio, Victor, Guillermo y Claudia.*
Por compartir su niñez conmigo y estar siempre unidos.

A mis familiares: tios, primos, sobrinos y a todas
aquellas personas de quien solo he recibido
atenciones.

A mis amigos y compañeros.

*“Cuando pudiere y debiere tener lugar la equidad,
no cargues todo el rigor de la ley al delincuente;
que no es mejor la fama del juez riguroso
que la del compasivo.”*

Quijote.

ÍNDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN	I
CAPÍTULO UNO	
CONSIDERACIONES GENERALES DEL DERECHO FISCAL.....	1
1.1 Conceptos Generales.....	1
1.1.1 Las contribuciones y su finalidad.....	5
1.1.2 Las obligaciones formales del contribuyente.....	13
1.1.3 Las facultades de las Autoridades tributarias.....	21
1.2 La Naturaleza Jurídica del Derecho Fiscal.....	25
1.3 Elementos subjetivos de la relación tributaria.....	32
1.3.1 Los sujetos con potestad tributaria.....	34
1.3.2 Los sujetos pasivos sometidos a la potestad tributaria.....	40
1.4 El hecho generador u objeto del impuesto o contribución.....	44
1.5 Clasificación de los Impuestos.....	47
CAPÍTULO DOS	
MARCO JURÍDICO DE LAS CONTRIBUCIONES.....	54
2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	54
2.1.1 El principio de legalidad en materia fiscal.....	66

2.1.2	La garantía fundamental de legalidad jurídica.....	69
2.1.3.	La garantía de irretroactividad de la ley.....	75
2.1.4	La anualidad de la ley fiscal.....	78
2.1.5	Las garantías de seguridad jurídica.....	80
2.1.5.1	La garantía de audiencia.....	81
2.1.5.2	La garantía de no confiscación.....	84
2.1.6	La garantía de proporcionalidad y equidad.....	87
2.2	Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	91
2.3	Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	96
2.4	Ley del Impuesto Empresarial Tasa Única.....	100
2.5	Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.....	102
2.6	Ley del Seguro Social.....	104
2.7	Ley del Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores.....	107
2.8	Ley Federal de Procedimiento Administrativo.....	108
2.9	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.....	111
2.10	Código Fiscal de la Federación.....	114
2.11	Reglamento del Sistema de Administración Tributaria.....	116

CAPÍTULO TRES

	LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.....	120
--	--	------------

3.1.	La inspección fiscal.....	120
------	---------------------------	-----

3.2	Los diversos métodos de verificación de cumplimiento.....	122
3.3	Las visitas domiciliarias.....	126
3.3.1	La Orden de visita.....	132
3.3.2	Iniciación de la visita.....	134
3.3.3	Desarrollo de la visita.....	137
3.3.4	Las actas de la visita.....	143
3.4	Derechos de impugnación al desarrollo de la visita por el contribuyente.....	146
3.5	Alcances y repercusiones de la información frente al contribuyente.....	149

CAPÍTULO CUATRO

	LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS ÓRDENES DE VISITA EMITIDAS POR HECHOS DIFERENTES A LOS REVISADOS EN LA VISITA DOMICILIARIA DE ORIGEN.....	155
4.1.	Análisis del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación y correlativos que norman el procedimiento de las visitas domiciliarias.....	155
4.2	Inconstitucionalidad de las órdenes de visita dictadas por hechos diferentes.....	163
4.3	Modificación al último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.....	181
	Conclusiones.....	194
	Bibliografía.....	197

INTRODUCCIÓN

El sistema tributario mexicano ha venido sufriendo una constante modificación en la regulación de los impuestos y en la normatividad que contempla la recaudación de los mismos, de tal manera que actualmente se generado una seria problemática que lo hace ineficiente.

En efecto, las resoluciones misceláneas que normalmente se vienen expidiendo anualmente y en las cuales se establecen los elementos estructurales de los impuestos y contribuciones, soslayan los aspectos constitucionales; aún no se logra abatir la doble o triple tributación sobre los mismos objetos imposables y, la legislación misma no es lo suficientemente clara y puntual como para evitar la inseguridad jurídica de los contribuyentes.

Además, la administración pública, en quien recae esa función recaudadora adolece de una adecuada gestión en el cobro de los impuestos, lo que da como resultado que no se logre combatir conductas negativas que generan corrupción, evasión y/o defraudación fiscal, entre otros aspectos.

Dentro de esa plataforma, nuestra aportación en el tema aborda un aspecto fundamental en la relación jurídico tributaria, es decir, las visitas domiciliarias, como parte del proceso de fiscalización que lleva a cabo el Estado para constatar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, lo cual nos permite profundizar en las causas y los efectos que provocan las normas que configuran su entorno.

Por tal motivo, se realizarán referencias tanto a la doctrina, la jurisprudencia, los principios generales de derecho y la legislación, en la medida que le sean particulares a nuestro tema, de donde obtendremos el fundamento y

la motivación para la modificación que se propondrá como resultado del análisis general.

Conoceremos que la estructura del derecho fiscal mexicano es multifactorial, lo que impide, en la mayoría de las veces, que exista armonía entre los impuestos a cobrar y los objetivos trazados en la política hacendaria, habida cuenta de los procedimientos tan elaborados y confusos de que se sirve la autoridad administrativa para lograr su recaudación.

Por ello, a lo largo de nuestro trabajo, se hará énfasis, entre otros tópicos, en la relación jurídica tributaria, que tiene como núcleo el interés fiscal, que por supuesto es de interés público, la que permite ubicar en el mismo plano tanto al contribuyente como al Estado a través de la Administración Pública, por ende, que ambos tengan derechos subjetivos, uno frente al otro, para arribar a la conclusión de que los derechos subjetivos del contribuyente tienen una verdadera protección jurisdiccional, uno de los cuales es precisamente el que nos ocupa en el presente trabajo de investigación.

La inconstitucionalidad de las ordenes de visita emitidas por hechos diferentes a los revisados en una visita domiciliaria previamente concluida, tal como esta contemplada en el artículo 46 vigente del Código Fiscal de la Federación, constituye el punto toral de este trabajo, por lo cual se realizará un recorrido jurídico sobre las denominadas revisiones fiscales, para evidenciar que el procedimiento de visita domiciliaria ya contempla todas las posibilidades con que cuenta la autoridad para allegarse toda la información correspondiente al contribuyente que fiscaliza, sin necesidad de que emita nuevas ordenes por supuestos hechos diferentes a los ya revisados.

III

Como parte integrante del derecho subjetivo del contribuyente, encontraremos los apoyos jurídicos necesarios para proponer la declaración de inconstitucionalidad a las órdenes de visita domiciliaria emitidas por hechos diferentes a los que originaron la visita primigenia, al no observarse los principios y garantías de seguridad jurídica, esto es, de justicia tributaria.

Tal afirmación tiene sustento en la hipótesis jurídica que menciona que la *ratio* de la normatividad fiscal o impositiva debe facilitar al contribuyente la administración de sus impuestos y, a su vez mejorar la gestión y recaudación de los tributos. No obstante ello, la excesiva actuación de las autoridades fiscalizadoras, que deviene de una inadecuada interpretación de la norma ha provocado un estado de inseguridad jurídica para el contribuyente sujeto de visitas domiciliarias; la discusión en este tema no es nueva, pero tampoco se ha agotado, no siendo óbice para ello el que en los últimos años se hayan llevado a cabo diversas modificaciones a la normatividad aplicable, sin embargo, la experiencia ha demostrado desafortunadamente que en la práctica, la función comprobatoria del estado estará impregnada de arbitrariedades y excesos, sino se observan soluciones que tengan aplicación práctica.

En el tema del trabajo de investigación, también revisaremos puntualmente los actos a cargo de las autoridades administrativas, para evidenciar el exceso en que incurren éstas, al amparo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, al practicar reiteradas visitas domiciliarias so pretexto de tratarse de hechos diferentes.

CAPÍTULO UNO

CONSIDERACIONES GENERALES DEL DERECHO FISCAL

Para abordar el tema relativo a los conceptos generales de derecho fiscal, estimo conveniente partir de tres aspectos que resultan particularmente importantes para nuestro propósito, estos son; fisco, derecho fiscal y materia fiscal, que constituyen la base en que se desarrollara este capítulo.

1.1 Conceptos Generales.

En ese contexto tenemos que los elementos personales en el Derecho Tributario Administrativo son; por una parte, la Administración (llamada generalmente con el nombre de fisco) y, por otra, los deudores del impuesto, por adeudo propio o ajeno y otras personas determinadas por la ley, conocidos con el nombre de terceros.

Efectivamente, recibe el nombre de fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo.

La palabra fisco viene del latín *fiscus*, que designaba el tesoro o patrimonio de los emperadores romanos para diferenciarlo del erario que era el tesoro público o caudales destinados a las obligaciones del Estado; en España se llamó Fisco o Cámara del Rey, al tesoro o patrimonio de la casa real; y erario, al tesoro del

Estado.

En Alemania, en cierta época, se dio a esta palabra un significado diferente, se consideró al fisco como un ente con personalidad distinta del Estado y del príncipe, pero suficiente para ser el detentador de la hacienda pública, es decir, el patrimonio público no pertenecía ni al príncipe ni al Estado soberano, sino a un sujeto jurídico distinto de ambos: el fisco, o sea una persona sometida al Derecho Patrimonial.

En la actualidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado por señalar que fisco significa, entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aun cuando tenga la facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestión, que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género y de autoridad fiscal la especie.

Por lo tanto, se afirma que el fisco es la concreción jurídico-económica del Estado.

De acuerdo con el maestro Adolfo Arrijo Viscaino, Derecho Fiscal “se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, entendiendo por Fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación administración de los tributos o contribuciones.”¹

La tendencia doctrinaria es considerar al Derecho Fiscal como la ciencia que se ocupa de estudiar a los tributos, impuestos o contribuciones y todos

1 ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal, 2a, edición, Editorial Themis, México, 1997, p. 17.

aquellos ingresos que reciba el Estado como pago por sus actividades de carácter social y colectivo.

Francisco J. Peniche Bolio, define de la siguiente manera, “Derecho fiscal es la rama del Derecho Administrativo que regula los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos a que tienen derecho los erarios federales y locales; el procedimiento para el cobro de los mismos; las sanciones por incumplimiento de los infractores; los recursos, ordinarios y extraordinarios a que puedan acudir tanto los particulares como el fisco, así como la organización de los órganos jurisdiccionales y reglas de procedimiento para resolver las controversias que surjan en la fijación y cobro de los créditos fiscales y prestaciones accesorias.”²

No obstante que la mayoría de los tratadistas se han inclinado a darle mayor relevancia a otros conceptos, dejando de lado el referente al Derecho fiscal, encontramos una definición más sencilla.

El tratadista Rafael de Pina, define al Derecho Fiscal como: “el conjunto de las disposiciones legales referentes a los gravámenes o impuestos establecidos por el Estado, entidades federativas o municipios, con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para la atención de los servicios públicos.”³

Por último, por materia fiscal se puede señalar que es toda cuestión que se refiere a la Hacienda Pública. Se dice que “fiscal” es el adjetivo que corresponde al nombre “finanzas públicas”, refiriéndose a la aplicación de los fondos gubernamentales tanto como a su obtención.

2 PENICHE BOLIO, Francisco J. Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, México, 1970, pp. 34 y 35.

3 DE PINA, Rafael. Diccionario de Derecho, 7ª, edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 1978, pp. 184.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sostuvo que debe atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del erario, a toda prestación pecuniaria en favor del Estado.

El Código Fiscal de la Federación, actualmente vigente, en su artículo 4 dice: “Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

Para efectos del párrafo anterior, las autoridades que remitan créditos fiscales al Servicio de Administración Tributaria para su cobro, deberán cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca dicho órgano.

Además, en el artículo 4-A, del código en cita, se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o las oficinas que ésta autorice para recaudar, de conformidad con los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte, los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros.

Seguramente los conceptos ya explicados, así como otros inherentes al tema que serán tratados con mayor profundidad en el punto relativo a la naturaleza jurídica del Derecho Fiscal, lo cual permitirá ampliar el planteamiento

de nuestro tema.

1.1.1 Las contribuciones y su finalidad.

Constitucionalmente los mexicanos tenemos la obligación de pagar contribuciones para que el Estado cumpla con sus funciones, es decir, para que éste justifique su existencia, de tal manera que las contribuciones constituyen el instrumento más importante para canalizar los recursos de los contribuyentes al Estado.

Siendo así, las contribuciones son la fuente más importante de los ingresos del estado, que coadyuvan en el cumplimiento de sus deberes; sin embargo, ya que la terminología en materia de tributos es amplia y en ocasiones confusa, es necesario darle claridad al tópico precisando el tratamiento que nuestro sistema jurídico le otorga a los tributos.

En ese orden de ideas tenemos que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, habla de contribuciones en forma que engloba sus tres especies, a saber: impuestos, derechos y contribuciones especiales.

El Código Fiscal de la Federación vigente, utiliza el vocablo “contribuciones” como equivalente al de “tributo”.

En México no encontramos concepto de tributo en ninguna ley. El artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, usa la palabra contribución, pero no define a ésta.

Atento a lo anterior, podemos concluir que en el derecho mexicano, contribución y tributo son sinónimos.

El maestro Sergio Francisco de la Garza en su libro “Derecho Financiero Mexicano”, define a las contribuciones o tributos, “...como 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.”⁴

Los tratadistas de derecho tributario ofrecen diversas definiciones del tributo, solo citaremos algunas que nos parecen interesantes:

Dino Jarach dice que, “El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho de ingresarlo.”⁵

Tanto la anterior definición, como la del maestro De la Garza, coinciden en lo causal, con la que se señala a continuación:

Carlos M. Giuliani Fonrouge, al respecto dice que, “El tributo es 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.”⁶

De las anteriores definiciones y en general de las opiniones de diversos tratadistas del Derecho Tributario, podemos deducir que las contribuciones o tributos tienen los caracteres siguientes:

> Carácter Público.- Se considera que el tributo tiene un carácter público, es decir, que constituye parte del Derecho Público. La generalidad de los autores, admite la idea de que a diferencia de los ingresos de Derecho Privado, los cuales

4 DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, 19ª, edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 1994, p. 320.

5 JARACH, Dino. El Hecho Imponible, Editorial Revista de Jurisprudencia, Argentina, 1943, p. 18.

6 GIULANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, Editorial De Palma, Argentina, 1969, p. 151.

son debidos en virtud de negocios jurídicos privados (por ejemplo, la compraventa, el arrendamiento), los tributos son ingresos que el Estado percibe en virtud de su Soberanía, es decir, en virtud de su potestad de imperio.

> **Es una prestación en dinero o en especie.-** Los tributos implican la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes, dichas prestaciones son comúnmente de carácter pecuniario, por ser las que con mayor facilidad puede utilizar el Estado, dada la naturaleza monetaria de la economía soberana.

> **Es una obligación Ex- lege.-** El principio de legalidad se encuentra enunciado con las palabras latinas “nullum tributum sine lege”, que se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todos los tributos constituyen obligaciones “ex-lege”, es decir, la fuente de ellos está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la ley y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis.

> **Es una relación personal de derecho obligatoria.-** El tributo consiste en una relación que se establece entre dos sujetos: de un lado el acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación, esto es, el Estado, y por el otro el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria, pecuniaria. Tal relación, que recibe el nombre de relación tributaria, y a la cual nos referiremos en un apartado posterior, es una relación personal, es decir, una relación de derecho, y no una relación de poder, una relación obligatoria y no una relación de carácter real.

> **Tiene por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones.-** Una parte de la actividad financiera del Estado consiste en realizar los gastos necesarios para que el Estado pueda realizar las

funciones que le competen, y que para ello se requiere de ingresos, la mayor parte de los cuales, se le proporcionan por medio de las contribuciones o tributos. Por esta razón la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Mexicana, establece que existe la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de los Estados y Municipios donde residan los contribuyentes, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

> Deben ser justos.- La Constitución Federal, en el dispositivo legal al que se ha venido haciendo mención, dispone que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas. Los tributos que no tienen las características mencionadas, son inconstitucionales y el contribuyente puede combatirlos mediante el juicio de amparo, que es el medio de defensa establecido por la Constitución para hacer ineficaces los actos inconstitucionales de la autoridades.

> En principio los recursos que producen los tributos no deben afectarse a gastos determinados.- En el Derecho mexicano existe consagrado tal principio en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, en el que se establece que: "...sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico."

Concomitante a las características antes referidas, nos referiremos en este punto a la clasificación de los tributos o contribuciones establecidos en nuestro sistema impositivo.

Al respecto, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación vigente, clasifica a las contribuciones en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y, derechos.

1.- Los impuestos.- Son las contribuciones establecidas en la ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación

jurídica o de hecho, prevista por la misma y que sean distintas de las que señala posteriormente.

En cuanto a la palabra impuesto, no existe duda respecto del concepto al que se está aludiendo, y para inmediata referencia, el tratadista Emilio Margain Manatou, expresa la siguiente definición: "Impuesto es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos."⁷

Asimismo, se estima oportuno señalar que las características primordiales de los impuestos son:

- A).- El impuesto debe encontrarse establecido a través de una ley.*
- B).- El pago del impuesto es obligatorio.*
- C).- El pago del impuesto debe ser proporcional y equitativo.*
- D).- El impuesto debe destinarse a cubrir los gastos públicos.*

A).- El impuesto debe encontrarse establecido a través de una ley; al respecto el Código Fiscal de la Federación señala que los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho, prevista por la misma.

B).- El pago del impuesto es obligatorio; los tributos son obligaciones ex lege, es decir, que la fuente el tributo se encuentre establecida en la ley y que un hecho de la vida real se encuadre perfectamente a esa hipótesis, luego entonces, como obligaciones jurídicas que son, contienen como una de sus características la coactividad.

⁷ MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario, 8ª, edición, Editorial Universitaria Potosina, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1985, p. 79.

Recordemos que para la doctrina el derecho tributario se rige por el principio *nullum tributum sine lege*, es decir, no hay impuesto sin ley; por lo tanto, en caso de incumplimiento, se inicia el cobro coactivamente, mediante la fuerza del estado.

C).- El pago del impuesto debe ser proporcional y equitativo; esto significa que el pago del impuesto necesariamente debe ser justo, esto es, apegado a la justicia, que como principio fundamental del Derecho tiende a buscar en sus normas impositivas crear un orden donde todos obtengan lo que merecen, sin crear ventajas o desventajas indebidas respecto de los otros, reivindicando de esta forma a quien le asista la razón conforme a lo debido, lo razonable y lo bueno.

Por ello se afirma que los impuestos que no sean proporcionales ni equitativos, son inconstitucionales y que el contribuyente puede combatirlos mediante el juicio de amparo, ya que éste es el procedimiento establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para hacer ineficaces los actos inconstitucionales de las autoridades en general.

D).- El impuesto debe destinarse a cubrir los gastos públicos; en este punto es importante señalar que el gasto público son las erogaciones determinadas en la ley que realiza el Estado para cumplir con la satisfacción de las necesidades públicas y, precisamente son los impuestos los que posibilitan ese ejercicio público, lo que nos lleva a concluir que, el gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo.

Atento a todo lo anteriormente establecido, podemos concluir que los impuestos constituyen la más importante clase de ingreso del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades, en consecuencia, la finalidad de las contribuciones es necesariamente la obtención

de ingresos públicos.

2.- Aportaciones de Seguridad Social, que son las contribuciones establecidas en la ley, a cargo de personas que son sustituidas por el Estado, en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.

Para mayor claridad del concepto, diremos que éstas aportaciones básicamente se originan ante la existencia de una relación jurídica laboral; asimismo, se le denomina aportación de seguridad social al pago de cuotas que aportan las personas que reciben los servicios de vivienda y de seguridad social proporcionadas por el estado, dentro de las cuales se encuentran las reguladas por la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y la Ley del Seguro Social.

Debemos precisar que la seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.

La realización de la seguridad social está a cargo de entidades o dependencias públicas, federales o locales y de organismos descentralizados, de conformidad a lo dispuesto por la Ley del Seguro Social y demás ordenamientos legales sobre la materia.

Por lo tanto, el Seguro Social es el instrumento básico de la seguridad social, establecido como un servicio público de carácter nacional en los términos de la Ley que lo regula, sin perjuicio de los sistemas instituidos por otros

ordenamientos.

3.- Contribuciones de mejoras, que son las establecidas en la ley a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa de obras públicas. Dicha contribución se refiere básicamente al cobro que realiza el Estado, por beneficiar a estas personas en forma directa por obras públicas realizadas.

4.- Derechos, que son las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. De igual forma se consideran derechos a las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados, por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cabe puntualizar que la palabra derecho es confusa pues posee también la del nombre de toda ciencia jurídica. En los demás países hispanoparlantes se le llama "tasa". Ocasionalmente se usa la palabra derecho para referirse a otra especie de tributo, como en el caso de los llamados derechos de cooperación, que no son otra cosa que las contribuciones de mejoras.

Esto es, los derechos son los pagos realizados al Estado, como precio de los servicios de carácter administrativo prestados, por los poderes del mismo y sus dependencias, a las personas que los solicitan.

En mi opinión no cabe duda que en nuestro sistema tributario los derechos son aquellas cuotas y tarifas determinadas en la Ley Federal de Derechos, que debe cubrirse por la prestación de servicios a cargo de las dependencias del ejecutivo federal, por ejemplo aquellos servicios en materia migratoria y consular

cuya vigilancia corresponde a la Secretaria de Relaciones Exteriores.

5.- Aprovechamientos, por separado el artículo 3° del citado Código, incluye como contribuciones a los aprovechamientos, como aquellos ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Se confirma entonces que los aprovechamientos son las contraprestaciones que recibe el estado por dejar usar o aprovechar los bienes de dominio público de la Nación, como son entre otros, los parques nacionales, los museos, etc., así como los servicios que presta el estado en su función de derecho público, como otorgar la cédula profesional, expedir copias oficiales, proporcionar el servicio de agua potable, etc.

1.1.2 Las obligaciones formales del contribuyente.

Se afirma que la existencia del Derecho Tributario Administrativo resulta, de que para que el Estado logre la satisfacción del interés en percibir los tributos o contribuciones, no es suficiente que el poder legislativo dicte leyes que establezcan los hechos imposables y que en la vida real se produzcan hechos generadores que a su vez produzcan obligaciones a cargo de determinados sujetos, sino que debe desarrollarse una actividad por parte de la administración pública para que esos hechos generadores no queden sin declararse o sin descubrirse, para que los elementos necesarios para que se haga la determinación del crédito fiscal sean verazmente obtenidos o declarados y para controlar que efectivamente ingresen a las arcas públicas los créditos que se han creado a favor del Estado.

Para tal efecto, existe una actividad administrativa que se desarrolla en el

campo de la tributación y que está dirigida a la satisfacción de la pretensión tributaria, pues la administración no puede ni debe simplemente esperar que todos los ciudadanos cumplan espontánea, puntual e integralmente con sus obligaciones tributarias.

Dicha actividad administrativa tributaria, que se extiende a que no se sustraigan los deudores al cumplimiento de las posibles pretensiones tributarias, alcanza no solo a aquellas personas de quienes se sabe tienen ya el carácter de deudores tributarios, sino que va más allá y tiene también como función investigar quienes pueden ser los presuntos deudores, o sea, descubrir a aquellas personas que han realizados hechos generadores tributarios, pero que no los han declarado o que habiéndolos declarado, no han expuesto a la administración los datos necesarios para realizar la determinación de sus adeudos tributarios o habiéndolo hecho, es necesario verificar el cumplimiento de sus obligaciones.

Mientras que las relaciones tributarias sustantivas tienen carácter singular y transitorio y quedan extinguidas en el momento del pago de la prestación tributaria; las relaciones tributarias administrativas o formales, por el contrario tienen una relación de duración y se prolongan en el tiempo (por ejemplo, la obligación de llevar libros de contabilidad).

Entre la relación tributaria material y la relación tributaria formal, existen distinciones, tanto en cuanto al contenido como en cuanto a los sujetos.

Respecto al contenido, en la obligación tributaria sustantiva es siempre el pago de una cantidad de dinero, que el deudor debe entregar al sujeto activo; en cambio, las relaciones tributarias formales tienen como contenido prestaciones de hacer, de no hacer o de tolerar.

Tocante a la que se refiere a los sujetos, mientras que en la relación

tributaria sustantiva lo son siempre el deudor principal, o quienes tienen responsabilidad por adeudo ajeno (sustitución, solidaridad y objetividad), en la relación tributaria formal el sujeto pasivo lo puede ser cualquiera de los sujetos acabados de mencionar, e inclusive, terceros en quienes no necesariamente recae la obligación de pago.

Por último, mientras que las obligaciones sustantivas nacen siempre directamente de la ley, las obligaciones tributarias formales pueden nacer no solo de la ley directamente, sino también de actos administrativos que deben estar basados en la ley, pero que encuentran en ésta solo una fuente indirecta y mediata.

En consecuencia tenemos que la obligación tributaria deriva de la ley, que el sujeto activo es el estado, el sujeto pasivo es el contribuyente en quien recae la obligación de aportar económicamente para sufragar los gastos públicos y, que dicha contribución surge de la realización de actos jurídicos atribuidos al sujeto pasivo.

Este argumento se convalida con la siguiente definición: “La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”⁸

Ahora bien, mucho se ha discutido respecto del nacimiento de la obligación tributaria y sin duda que el razonamiento más aceptado es el que refiere que el momento de creación de dicha obligación se verifica cuando un hecho generador (imponible) se traduce a la realidad, sin que para ello sea necesario implementar métodos de comprobación, declaración, determinación o resolución a cargo de autoridades.

8 *Ibíd.*, p. 79.

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6o, establece que 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, lo cual viene a confirmar lo antes señalado.

Asimismo, el dispositivo legal en cita señala que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, de lo que se colige que, cuando una contribución nace a la esfera del derecho, la misma se extingue mediante el pago realizado oportunamente y en los términos de la ley.

Por lo tanto, cuando el contribuyente realiza un hecho generador del impuesto, se encuentra obligado por la ley a realizar el pago correspondiente y, por ende, se entiende que de no hacerlo así, se estará ante el incumplimiento de la obligación tributaria y en presencia de una contribución omitida.

Al respecto se afirma: “El pago es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo.”⁹

Sin embargo, para que el Estado logre percibir esas contribuciones, es insuficiente que el Poder Legislativo dicte las leyes que regulen los hechos imponibles y que en la realidad se produzcan los hechos generadores de esas obligaciones, si tributariamente no se alcanza el objetivo recaudatorio, por lo tanto, el Estado diseña y aplica la actividad administrativa necesaria para tal fin, estableciendo los procedimientos adecuados tendientes a la determinación y cobro de las contribuciones.

9 DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 595.

Corresponde al ámbito del Derecho Tributario Formal o Administrativo, que el Estado provea lo conducente para evitar que los deudores tributarios se sustraigan a la aplicación de la norma, investigar quienes pueden constituirse en deudores del fisco y verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Para llevar a cabo estas asignaturas, la doctrina se refiere a los siguientes tres grupos de obligaciones administrativas a cargo del contribuyente, las cuales analizaremos en los incisos siguientes:

A) Las obligaciones a cargo de los sujetos que con su conducta han actualizado el hecho generador del impuesto; es decir, consisten en las relaciones entre el fisco y el contribuyente que se generan por el procedimiento tributario, abarcando el procedimiento contencioso, la ejecución forzosa y el procedimiento de restitución.

B) Las obligaciones a cargo de futuros o presuntos deudores del fisco; a quienes mediante la ley se les impone una relación permanente; estas obligaciones se identifican, en los artículos 27, 28, 29 y 30 del Título II, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación, además de otras señaladas en la legislación tributaria vigente, que de manera enunciativa se mencionan a continuación;

> Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria y obtener su certificado de firma electrónica avanzada, proporcionando la información relacionada con su identidad, domicilio y en general sobre su situación fiscal.

> Llevar libros de contabilidad de conformidad a lo señalado en las diversas leyes impositivas, observando las reglas que para tal efecto se enumeran en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

> Llevar los sistemas y registros contables, con los requisitos que señale el reglamento del citado Código.

> Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

> Llevar la contabilidad en su domicilio fiscal, pero se podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado.

> La contabilidad y documentación relacionada a la misma, deberán conservarse durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas. Tratándose de la contabilidad y de la documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en el que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos. Cuando se trate de la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, el plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en la que quede firme la resolución que les ponga fin.

> Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el reglamento de este Código.

> Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

> En los casos en los que las demás disposiciones del Código Fiscal de la Federación hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

> Los documentos con firma electrónica avanzada o sello digital, deberán conservarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

> Las personas que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 52 del citado Código, tienen autorización para microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice el Servicio de Administración Tributaria, la parte de su contabilidad que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en cuyo caso, los microfilms, discos ópticos y cualquier otro medio que autorice dicho Servicio, tendrán el mismo valor que los originales, siempre que cumplan con los requisitos que al respecto establezca el propio Reglamento; tratándose de personas morales, el presidente del consejo de administración o en su defecto la persona física que la dirija, será directamente responsable del cumplimiento.

> Los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las Leyes fiscales respectivas, Las deben seguir presentando aún cuando no haya pago a efectuar, en tanto no se presenten los avisos que correspondan, es decir, de baja o suspensión de actividades para efectos del Registro Federal de Contribuyentes.

> Llevar un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones y, la existencia al inicio y al final de cada ejercicio en dichos inventarios. Indicando en cada concepto si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.

> Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación, entre otros.

> Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales. El Servicio de Administración Tributaria podrá liberar del cumplimiento de esta obligación o establecer reglas que faciliten su aplicación, mediante disposiciones de carácter general, según lo dispone el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

> Expedir comprobantes señalando en los mismos, además de los requisitos que establezcan el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el impuesto al valor agregado que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios. Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se debió pagar

el impuesto en los términos de los artículos 11, 17 y 22 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, según lo dispone el artículo 32 de dicha Ley.

> Presentar declaraciones de acuerdo a las diversas leyes impositivas, independientemente de que no lleguen a tener obligación de enterar dinero al fisco, así como presentar la información personal que se les solicite o que se refiere a terceros con los que contrate.

> Tolerar visitas domiciliarias de inspección, cuyo objetivo por parte de la autoridad es comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular y que generalmente son breves y, visitas domiciliarias de auditoría que persiguen la comprobación integral del cumplimiento de las obligaciones tributarias y que obviamente se llevan a cabo en un mayor lapso.

C) Las obligaciones administrativas requeridas a terceros; quienes deben rendir informes, ejecutar actos de vigilancia o de pericia, derivados de un requerimiento de autoridad fiscal.

1.1.3 Las facultades de las Autoridades tributarias.

La facultad para recaudar las contribuciones o tributos cuando se ha producido el hecho generador, constituye la competencia tributaria del Estado, esto es, cuando el Estado se convierte en el acreedor de la prestación tributaria.

Quien desarrolla el procedimiento encaminado a lograr el pago del tributo es precisamente la autoridad administrativa, quien en representación del Estado, ejercita su actividad de recaudación, la cual debe encontrarse apegada a las leyes aplicables.

Lo anterior es así, habida cuenta de que corresponde al Poder Ejecutivo, en

su calidad de administrador fiscal, determinar o comprobar, cuando se han generado los hechos imposables, que se cumpla la obligación de pago de las contribuciones correspondientes, señalando la cuantía del pago o verificando el exacto cumplimiento de la obligación.

Por consecuencia de lo anterior se deduce que en los procedimientos de determinación de oficio o estimativa, es a la autoridad administrativa a quien corresponde la actuación permanente, requiriendo o no la cooperación del sujeto pasivo. De tal manera que en la determinación a cargo del sujeto pasivo, la autoridad administrativa despliega la actividad controladora de revisión de veracidad e integridad de la determinación y pago por parte de dicho sujeto pasivo.

El principio de oficiosidad rige esta actividad administradora, según el cual le corresponde a la autoridad la responsabilidad del impulso del procedimiento, hasta obtener la recaudación debida, sin esperar a que el sujeto pasivo tome la iniciativa.

Atento a lo anterior podemos afirmar que las obligaciones de la autoridad administrativa tributaria, son en forma general, la dirección del procedimiento con sujeción estricta en la ley y, la toma de resoluciones y acuerdos que juzgue necesarios para proteger el pago de los créditos fiscales y el cumplimiento de las obligaciones formales que protegen dicho pago.

En el contexto general de la materia tributaria, podemos distinguir el grupo de autoridades administrativas que tienen esas encomiendas, con base en la siguiente clasificación:

> **Autoridades de determinación;** entre estas se encuentran el Secretario de Hacienda y Crédito Público, Subsecretario de Ingresos y, el Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de dicha Dependencia

del Ejecutivo Federal que tiene el carácter de autoridad fiscal.

> **Autoridades administradoras;** son las autoridades fiscales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para conceder la autorización de que se trate, en términos del artículo 2º, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, se constituyen como tales todas las que tienen facultades administradoras generales y particulares.

> **Autoridades de vigilancia;** el Servicio de Administración Tributaria, tiene la responsabilidad de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones y, de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria, en términos de lo dispuesto por el artículo 2º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

> **Autoridades recaudadoras;** en términos del artículo 2º, fracción II, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, son las autoridades fiscales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para recaudar la contribución federal de que se trate y para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución. Además esta facultad recae también en el Servicio de Administración Tributaria, a cuya responsabilidad se encuentra, aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

> **Autoridades de represión;** son las encargadas de imponer sanciones, cuando descubran una infracción, facultad que se encuentra contenida

en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que las autoridades fiscales cuentan con la potestad de imperio para hacer cumplir con las obligaciones de los contribuyentes; en este sentido prácticamente todas las autoridades administradoras tienen facultades para imponer sanciones, además de la Procuraduría Fiscal de la Federación y sus órganos subalternos, en términos de lo establecido en el artículo 10, fracción XXVI, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público .

Por otra parte, cabe mencionar que similares facultades han sido otorgadas a los organismos fiscales autónomos, entendiendo por éstos, a los organismos públicos descentralizados, con carácter de autoridades fiscales para la realización de sus atribuciones, como es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social, al que en términos de lo dispuesto por el artículo 251, fracciones XIV y XVIII, de la Ley del Seguro Social le corresponde la determinación de los créditos y las bases para la liquidación que le corresponda como aportación, interés moratorio y fincamiento de capitales constitutivos.

Al respecto nuestro máximo tribunal se ha pronunciado para delimitar la naturaleza jurídica de dicho Instituto sosteniendo que las facultades que por ley le han sido encomendadas tendientes a otorgarle facultades para la realización de actos de naturaleza jurídica que afectan la esfera jurídica de los particulares, así como imponer a éstos el acatamiento de sus determinaciones, tienen el sentido de investirle el carácter de autoridad para el cumplimiento de las finalidades ya señaladas, pero siempre conservando su estructura con personalidad jurídica propia.

Respecto del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, igualmente tiene ese carácter de organismo fiscal autónomo, en términos de lo dispuesto por el artículo 30 de la Ley del referido Instituto, constituido como organismo de servicio social con personalidad jurídica y

patrimonio propio.

Estos dos Institutos tienen una relación tan estrecha, que inclusive, en la práctica cotidiana, es frecuente observar que estas autoridades administrativas se allegan de elementos internos para la liquidación de las contribuciones omitidas, mediante el cruce de información, es decir, el Instituto Mexicano del Seguro Social le proporciona al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, copia de las liquidaciones formuladas por el sector patronal y dichos documentos sirven como base para verificar si el sujeto obligado ha dado cabal cumplimiento con las aportaciones que en materia de vivienda debe realizar.

1.2 La Naturaleza Jurídica del Derecho Fiscal.

Para la ejecución de sus fines el Estado debe llevar a cabo muchas actividades, entre las que se encuentran la detección de necesidades y objetivos, impulsando la economía y obteniendo los ingresos suficientes para cubrirlos.

De acuerdo con el tratadista Sainz de Bujanda el estado a través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad “que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así, es lógico que la Administración de un Estado – como la de cualquier otra entidad pública o privada – tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines.”¹⁰

Esta actividad, que tiene gran importancia en el Estado moderno, ha recibido el nombre de actividad financiera y consiste básicamente en administrar el patrimonio, determinar y recaudar los tributos y, conservar, destinar o invertir esos recursos.

10 SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho, Vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, p. 10.

En el medio fiscal mexicano, dicha actividad financiera, ha sido definida como “la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.”¹¹

En ese sentido la actividad financiera del Estado se desarrolla básicamente en tres momentos: 1.) la obtención de ingresos, entre los que se ubican los diversos tipos de tributos; 2.) la gestión o manejo de los recursos obtenidos, incluyendo la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente; y, 3.) la erogación necesaria para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de las diversas actividades a cargo del Estado.

Al respecto, las obras clásicas que estudian la actividad financiera del Estado, señalan que, “aparecen involucrados los aspectos económico y jurídico de esta actividad, concediéndose, por lo general, una atención exclusiva o preferente al aspecto económico. Afortunadamente, esta confusión de conceptos, está siendo eliminada en las obras modernas de ciencia y de Derecho Financiero. Estas últimas se preocupan de investigar el aspecto técnico-jurídico, despojándolo de los otros elementos que pueden enturbiar la visión de las cuestiones netamente jurídicas, o valiéndose de ellos con el exclusivo propósito de demostrar el perfil de las instituciones jurídico-financieras en el cuadro general de Derecho positivo.”¹²

En tales condiciones tenemos que, la actividad financiera que realiza el Estado, como el resto de su actividad administrativa, se encuentra sometida al derecho positivo y, que el estudio del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado corresponde al Derecho Financiero.

11 ORTEGA, Joaquín B. Apuntes de Derecho Fiscal, Reimpresión ITESM, Monterrey, 1946, p. 1.

12 SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho, Op. Cit., p. 24.

Un claro concepto de Derecho Financiero es el que lo define como “el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.”¹³

De lo anterior, cabe puntualizar que el Derecho Financiero se divide en tres grupos de normas, que se asemejan a los tres momentos o fases en que se divide la actividad financiera del Estado, los cuales como ya se dijo son, la obtención, la gestión o manejo y la erogación de los recursos económicos obtenidos por el Estado, a los que corresponderían el Derecho Fiscal, el Derecho Patrimonial y el Derecho Presupuestario, respectivamente.

Este argumento se apoya además en la definición de Pugliese, quien afirma que “El Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas.”¹⁴

En ese orden, la obtención de recursos económicos, o sea, los ingresos del Estado, se dividen en las materias financiera y, fiscal y tributaria.

13 DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 17.

14 PLUGIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero, Fondo de Cultura Económica. Traducción española, México, 1946, p. 19.

Por materia financiera se entienden los tres aspectos que constituyen propiamente la actividad financiera del Estado y que son los ingresos, las gestión de los bienes y recursos y, la erogación de los mismos; clasificación de la que también se infiere que, independientemente de la obtención de ingresos suficientes para cubrir el gasto público, en esta materia se pretende impulsar la economía, dirigiéndola y regulándola.

Referente a la materia fiscal y tributaria, el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en tesis jurisprudencial del Pleno, de fecha 16 de noviembre de 1937, sostiene que debe atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del Erario, a toda prestación pecuniaria en favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, algún establecimiento público que tiene en cierto aspecto funciones estatales, o algún ente público, ya sea entidad federativa u organismo municipal. Es decir, lo que da el carácter de fiscal a un crédito es la circunstancia de que el sujeto activo de él sea el poder público y no afecte el sujeto pasivo para precisar el carácter de la prestación adecuada; el sujeto activo y no el pasivo proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal.

Para acreditar lo antes mencionado, se transcribe la siguiente tesis jurisprudencial, que a la letra dice:

No. Registro: 28,643. Jurisprudencia. Época: Primera. Instancia: Pleno. Fuente: R.T.F.F. Primera Época. Año I. No. s/n. Noviembre 1937. Tesis: I-J-45. Página: 5084. “**CRÉDITOS FISCALES**. Tiene este carácter cualquier crédito en favor del Erario Federal, sin que importe la índole o situación jurídica del deudor, ni la fuente de la obligación, la que puede derivar de una norma tributaria o de una actividad del

Estado en su carácter de persona privada”.

Es decir, por materia fiscal se debe entender lo que se refiera a todos los ingresos del Estado, cualquiera que sea su naturaleza.

Sin embargo la Suprema Corte de Justicia de la Nación adopta un criterio más limitado, al afirmar por un lado que por materia fiscal debe entenderse todo lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinan impuestos; y, en otras tesis, sostiene que por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Consideramos pues que la tesis adecuada por ser más amplia, es la del Tribunal Fiscal, que identifica como materia fiscal la que se refiere a todos los ingresos del Estado, cualquiera que sea su naturaleza y que coincide con la siguiente definición.

“El derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regulan la actividad jurídica del fisco.”¹⁵

Sin embargo, cabe señalar que la propia doctrina se refiere al Derecho Fiscal, como Derecho Tributario o Derecho Impositivo, dependiendo del momento o de la actividad que se trate de explicar, pero en la actualidad, paulatinamente se ha dado la transición que considera que lo fiscal trasciende a lo tributario, por ende, le otorga un lugar al Derecho Tributario.

Así entonces, para distinguir estos conceptos, tenemos que el Derecho Tributario es, “El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento

15 MARGAIN MANATOU, Emilio. Op. Cit., p. 25.

de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”¹⁶

Estas características nos permiten entender el porqué es más frecuente en materia impositiva, referirse a derecho tributario, en lugar del tradicional enfoque fiscal ya referido.

Para mejor explicación de lo acotado, tomemos en cuenta la siguientes definiciones, una amplia y otra sintética del mismo autor, “El Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía, encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero” y, “El Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto la organización material del tributo y el desarrollo de las funciones públicas dirigidas a su aplicación.”¹⁷

La actividad financiera del estado se complementa con la gestión y administración del patrimonio permanente del Estado, que le corresponde al Derecho Patrimonial que se integra por las normas jurídicas relativas a la adquisición, administración y enajenación de los bienes que constituyen su patrimonio, incluyendo los correspondientes a los organismos descentralizados y empresas paraestatales.

Y finalmente, el Derecho Presupuestario que se encarga de la erogación

16 DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 26.

17 SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Sistema de Derecho Financiero I, Vol. 2, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, España, 1986, p.171.

de los recursos, constituido por las normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control de la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, es decir, es la regulación del ciclo presupuestario, así como de la rendición de cuentas y responsabilidad de los funcionarios públicos en quienes recae la responsabilidad de su manejo.

Por otra parte, es importante referirnos a la división del Derecho Tributario, considerando el calificativo dependiendo de la naturaleza de las ramas del derecho de que procede, conformado por las siguientes disciplinas:

Derecho Tributario Sustantivo, que se constituye por aquellas normas jurídicas que regulan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y de los supuestos que la originan, así como de aquellas relaciones jurídicas que lógicamente se relacionan con el tributo, tal y como lo ha venido sosteniendo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, antes Tribunal Fiscal de la Federación.

Concomitante con la anterior podemos afirmar que el Derecho Tributario Sustantivo se rige por el principio de legalidad, es decir, para él sólo existen obligaciones tributarias, habida cuenta de que la ley (artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos) impone contribuir a los gastos públicos, pero únicamente de la manera proporcional y equitativa que establecen las leyes.

Derecho Tributario Formal o Administrativo, es el conjunto de normas que regulan la actividad de la Administración Pública, encargada de la determinación y recaudación de los tributos.

Derecho Constitucional Tributario, es el conjunto de normas que delimita y disciplina al poder tributario del Estado.

Derecho Procesal Tributario, que es el conjunto de normas que regula los procesos en que se ventilan las controversias surgidas entre el fisco y los contribuyentes.

Derecho Penal Tributario, es el conjunto de normas que se encarga de definir los hechos punibles o infracciones, estableciendo las sanciones correspondientes; y,

Derecho Internacional Tributario, integrado básicamente por las normas convencionales tendientes a evitar la doble tributación.

1.3 Elementos subjetivos de la relación tributaria.

Referirnos a los elementos subjetivos de la relación tributaria, implica necesariamente reflexionar acerca del concepto “relación tributaria”.

En el momento de la realización de las hipótesis contenidas en las leyes impositivas se gesta el nacimiento de relaciones jurídicas fiscales y tributarias, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, el acreedor que tiene el derecho de exigir la prestación y el deudor que tiene la obligación de efectuar la prestación de dar, hacer, de no hacer o de tolerar.

Debemos distinguir claramente a las relaciones jurídicas fiscales (en amplio sentido) que son aquellas que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Estado, como receptor de cualquier ingreso; de las relaciones jurídicas tributarias (strictu sensu) que son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales.

En este contexto estriba la diferencia entre lo fiscal y lo tributario; por ejemplo, se advierte que existen relaciones jurídicas que tienen como contenido el pago de prestaciones que son fiscales, pero que no son tributarias, como el pago de una multa o el pago de gastos de ejecución, de tal manera que, se reputarán como relaciones fiscales o tributarias, dependiendo de la naturaleza de las obligaciones que se tutelen.

En relación a lo anterior, se dice que, la relación jurídico 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.”¹⁸

Es decir, las relaciones jurídicas tributarias tienen como finalidad obtener el pago de tributos, y en su caso, el cumplimiento de deberes de hacer, de no hacer y de tolerar, cuando dichas obligaciones tengan ese carácter.

Cabe abundar, que la relación jurídica tributaria tiene dos connotaciones , la primera, en sentido sustantivo o material, que se encuentra por ejemplo en el pago del tributo y, la segunda, en sentido formal o adjetivo, que puede ser el registro en el padrón de contribuyentes o la presentación de declaraciones, de lo que se puede concluir que en amplio sentido la relación fiscal no se identifica con el pago que pertenece propiamente a la obligación tributaria sustantiva, toda vez que existe conexión de otro tipo entre el gobernado y la autoridad sin que haya nacido la obligación fiscal, es decir, el deber de pagar al fisco.

Por ello, hablar de la relación jurídica tributaria de naturaleza sustantiva es referimos a una relación jurídica de carácter obligatorio, ex lege, que nace de la ley, establecida entre sujetos, identificando como sujeto activo al titular del crédito tributario y como sujeto pasivo al titular de la deuda o responsabilidad en materia

18 MARGAIN MANATOU, Emilio. Op. Cit., p.300.

fiscal.

Apoya lo anterior, la definición que dice: "... La relación jurídico tributaria es, en su manifestación fundamental, una relación obligatoria: el Estado u otro ente público se convierte, al producirse las condiciones previstas en la ley, en titular de un derecho de crédito frente al contribuyente deudor... esta relación considerada en su intrínseca estructura jurídica, no se diferencia de cualquier otra obligación, según el esquema tradicional elaborado por el derecho privado. De ahí la consecuencia de que las disposiciones del Derecho Civil acerca del nacimiento, modificaciones y extinción de las relaciones obligatorias sean aplicables en principio a la relación impositiva, en tanto no aparezcan expresa o tácitamente derogadas por principios o normas de Derecho tributario."¹⁹

Luego entonces resulta incuestionable que los elementos subjetivos de la relación tributaria sustantiva se integran por el sujeto activo, en este caso, la Federación, entidades federativas y municipios; y el sujeto pasivo, que son los gobernados, esto es, los contribuyentes en los que recae la obligación de pago de los impuestos.

Para concluir con los elementos subjetivos de la relación jurídica tributaria formal, que se integra por el sujeto activo, en este caso, la autoridad administrativa (dependiendo de las facultades que se les confieran mediante la propia ley, reglamentos, circulares, acuerdos, proveídos, etc.); y el sujeto pasivo, en quienes recae el cumplimiento de deberes de hacer, de no hacer y de tolerar, que pueden ser, el sujeto pasivo principal o personas que no pueden ni tienen ese carácter y que se denominan terceros.

1.3.1 Los sujetos con potestad tributaria.

19 GIANNINI, Archille Donato. Instituciones de Derecho Tributario. Traducción de Fernando Sáinz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pp. 12 y 13.

El Estado como sujeto activo de dicha relación, tiene la facultad para crear e imponer tributos a los particulares para el ejercicio de sus atribuciones, actividad que recibe el nombre de potestad o poder tributario.

En efecto, para la doctrina clásica, "...la relación impositiva tiene su base jurídica en la potestad financiera del Estado, se desprende que el sujeto activo de la relación sólo puede serlo el propio Estado o un ente público al que la ley confiera la expresada potestad, en tanto que pueden ser sujetos pasivos todas las personas sometidas de algún modo a la repetida potestad. La potestad financiera constituye uno de los aspectos del poder de imperio del Estado y tiene por ello la misma extensión de este último."²⁰

Esa potestad tributaria la encontramos establecida en forma clara y precisa en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la que se faculta exclusivamente al Congreso de Unión Federal para expedir las leyes que determinan las situaciones o hechos que al concretarse en la realidad generan para los particulares la obligación de efectuar el pago de contribuciones.

Para conceptualizar esa potestad o poder tributario del Estado es menester reflexionar sobre las siguientes cuestiones: el artículo 39 del Pacto Federal al establecer que la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo, la consolida como la base de la estructura jurídico política de la nación y, el artículo 40 de dicha Carta Magna impone que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una federación establecida según los principios de dicha ley fundamental; por lo que del contenido de ambos, encontramos la correlación de soberanía y potestad tributaria.

²⁰ *Ibidem*, p. 25.

Desde ese momento al Estado se le encomiendan diversas tareas para organizar la vida de la sociedad civil, expidiendo leyes que rijan la conducta entre los particulares y el propio Estado y la actuación del Estado mismo, consecuentemente, el Estado debe prestar una cantidad de servicios públicos y resolver las controversias que se susciten con los particulares.

Es el Congreso de la Unión en quien recae la potestad de legislar en materia tributaria, así como de establecer los lineamientos tendientes a la adecuada observancia de la ley.

En el artículo 73, fracciones VII, X y XXIX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se determinan esas facultades del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto; legislar en toda la República sobre diversas materias, como por ejemplo, hidrocarburos, minería, etc.; establecer contribuciones sobre comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27 de la Carta Magna, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación y especiales, energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel o productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza; y, gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, respectivamente.

Cabe subrayar que la Federación puede facultar al Ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación expedidas por el propio Congreso, en términos del artículo 131, segundo párrafo, Constitucional.

Ahora bien, respecto a la competencia de las entidades federativas en

materia fiscal tenemos que, el artículo 117, fracciones IV, V, VI, y IX, del Pacto Federal, prohíbe a los Estados a gravar el tránsito de mercancías, protegiendo la libertad de comercio; impide el establecimiento de obstáculos al ingreso de mercancías destinadas a quedarse en sus territorios, al igual que con la salida de las mercancías de los límites de los Estados; se proscribe la figura del impuesto alcabalariorio, evitando que los Estados realicen exenciones a través de aduanas locales relacionadas con la circulación y consumo de bienes nacionales o extranjeros, prohibiendo paralelamente que se solicite a los gobernados documentación que acompañe a la mercancía así como la práctica de inspecciones; se niega a los estados la facultad de expedir leyes y reglamentos que determinen diferencias de impuestos respecto de la procedencia de las mercancías; y, se imposibilita a las entidades federativas a gravar la producción, acopio o venta de tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

El artículo 118, fracción I, de la Constitución General prohíbe a los Estados establecer derechos de tonelaje, de puertos y demás contribuciones relativas al comercio exterior, aún cuando en el cuerpo del dispositivo que nos ocupa, se contiene la hipótesis de que con la autorización del Congreso de la Unión, éstos pueden intervenir en esos aspectos.

No obstante lo anterior, esa limitante jurídica no es absoluta, toda vez, que el artículo 124, de la propia Constitución, establece por exclusión las facultades que expresamente no se les conceden a los funcionarios federales se entienden reservadas a los estados.

Respecto de la autonomía financiera del municipio, su potestad impositiva la encontramos en el artículo 115, fracción IV, de la Carta Magna, en el que se establece que los mismos administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las

contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, principalmente en materia de propiedad inmobiliaria.

Sin embargo, al respecto cabe apuntar que, si bien, en nuestro país los municipios tienen facultades impositivas por mandato constitucional, en su facultad de gestión y cobro de las contribuciones, también lo es que, no tienen a su cargo la autonomía financiera, por corresponder al nivel estatal, esto es inconcuso porque el municipio no tiene capacidad legislativa y está subordinado en su orden a la Federación y a la Entidad que corresponda.

En resumen, podemos concluir que el poder legislativo mexicano tiene una facultad casi ilimitada para imponer contribuciones, lo que ha dado pauta a una facultad concurrente entre los tres niveles de gobierno, que en determinado momento puede representar una doble imposición sobre una misma fuente impositiva.

A ese respecto se afirma que: “La concurrencia fiscal provoca la utilización de las mismas fuentes impositivas por dos o más niveles de gobierno, esto es, el establecimiento para los mismos contribuyentes de impuestos de la misma naturaleza, regulados por legislaciones distintas, con características diferentes, y reclamados por diversas autoridades.”²¹

Para dar congruencia a los ordenamientos tributarios de la federación con los de los estados, municipios y el Distrito Federal y, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales, distribuir entre ellos dichas participaciones y fijar la reglas de colaboración administrativa entre las autoridades fiscales, se estableció el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, creado a través de la Ley de Coordinación Fiscal, cuya finalidad se traduce

21 PÉREZ BECERRIL, Alonso. México Fiscal. Reflexiones en torno al Sistema Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México, 2004, p. 33.

en determinar la participación inherente a sus haciendas públicas en los ingresos federales, distribuyendo los trabajos de participación y fijando las reglas para tal efecto.

A la luz de lo anteriormente expuesto, los sujetos activos de la relación tributaria, cuentan con potestad tributaria para la imposición de los tributos y, en nuestro sistema jurídico dicha facultad, con las excepciones y modalidades antes anotadas, recae en los tres niveles de gobierno.

Sin embargo, existen diversos criterios que se contraponen a esta corriente, cuando señalan que la soberanía es un precedente de la imposición, es decir, que se encuentra fuera de la relación tributaria y que no existe una relación abstracta formada por la soberanía fiscal de un lado y el deber fiscal del otro lado.

Sostienen pues que, “El poder tributario no es ejercido por el Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido señalados por el Estado como generadores de créditos fiscales. En ese momento, el Estado actúa en forma análoga a la que observa cualquier acreedor particular, y el ejercicio de su actividad de recaudación se encuentra sometido a las leyes aplicables de manera tal que cualquier separación de su conducta respecto de aquéllas que ha sido establecida por la ley producirá como consecuencia que el particular pueda atacar o impugnar la actuación del Estado.”²²

Para resolver esta cuestión, optamos en términos generales, por aceptar que el Estado tiene necesariamente el carácter de sujeto con potestad tributaria, en cuanto a la imposición de los tributos y, en el aspecto recaudatorio, se constituye la competencia tributaria del Estado, a través de las autoridades administrativas, cuyo ejercicio ya quedó explicado en el apartado referente a las

22 DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 208.

facultades de las autoridades tributarias.

1.3.2 Los sujetos pasivos sometidos a la potestad tributaria.

En este apartado nos referiremos a la distinción de los diversos sujetos pasivos a que se alude en la reglamentación tributaria en México, a saber:

> **Personas físicas y Personas morales;** como lo previene el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, en esta figura, o sea, en la del contribuyente propiamente dicho, se abarca tanto a las personas físicas y/o morales, como a la Federación, la del sustituto (quien no realiza el hecho imponible pero tiene obligaciones de otra índole) y, la de los terceros obligados, como son los retenedores o responsables solidarios.

Cabe mencionar que constitucionalmente se establece que a través del bien jurídico persona se comprenden los derechos reales o personales, la libertad, la esfera jurídica del gobernado, su personalidad jurídica, en su entidad psico-física; y, tratándose de personas morales, cuando se realice un acto de perturbación en contra de su administración.

Ahora bien, debemos precisar que el nombre de las personas físicas, tanto hombres como mujeres, se conforma con el nombre de pila, el apellido paterno y el apellido materno y, este nombre únicamente puede cambiar si así se hace constar en el Registro Civil.

La persona moral adquiere su denominación o razón social, mediante el documento legal en que se haga constar su constitución, y los cambios deberán hacerse constar en los términos de las leyes aplicables.

> **Sujeto Pasivo Principal (causante o contribuyente);** El

contribuyente, causante o sujeto pasivo de la relación sustancial, es la persona física o moral, que de acuerdo con las leyes está obligada al pago en favor del fisco, de una prestación determinada.

> **Sujeto pasivo por adeudo propio;** se le reconoce también como “causante” o “contribuyente”, al que se le considera como el sujeto obligado en virtud de la naturaleza del hecho imponible que le sea directamente atribuible.

> **Sujeto pasivo por adeudo ajeno;** se le considera así cuando se les atribuye la obligación de realizar la prestación fiscal, sin que sean ellas las que realicen el hecho imponible, como por ejemplo, los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, como lo dispone el artículo 26, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

> **Deudores y responsables;** en esta clasificación se diferencia a los deudores como aquellos que tienen la obligación tributaria directa, es decir, a los sujetos pasivos por adeudo propio, que pueden ser una o varias personas a quienes se les atribuya dicha obligación de pago; y a los responsables, como aquellos que tienen obligaciones sin que sean los responsables directos de la obligación.

> **Solidaridad de sujetos pasivos por adeudo propio respecto a un mismo hecho imponible;** son aquellos quienes en términos de una disposición legal están obligados al pago de la misma prestación fiscal, por ejemplo, cuando sean copropietarios o coposeedores y se derive una obligación tributaria de dicha situación.

> **Sujeto Pasivo responsable por sustitución;** se considera con tal carácter, cuando se elimina al sujeto pasivo principal y se pone a otro en su lugar;

como por ejemplo, cuando se realizan actividades empresariales a través de un fideicomiso, la fiduciaria debe cumplir por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, incluso la de efectuar pagos provisionales, en términos del artículo 13, de la ley citada.

> **Sujeto pasivo, responsable por solidaridad;** es considerado como tal, en términos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, cuando se le atribuye a una persona distinta del sujeto pasivo principal, la obligación de pagar la prestación fiscal, aún cuando no lo haya realizado, por ejemplo, los retenedores del impuesto, cuando el responsable es el representante legal, etc., se identifica a esta clasificación aún cuando se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales.

> **Sujeto pasivo responsable objetivamente;** es cuando una persona que no es el sujeto pasivo principal, tiene una verdadera obligación de pagar el tributo; por lo que es evidente que al pagar una deuda ajena tiene derecho de regreso en contra del sujeto pasivo principal que efectivamente realizó el hecho imponible y por ende que generó el crédito tributario.

> **Sujetos exentos;** se habla de ellos cuando por virtud del desarrollo económico del país se protege con medidas de exención a determinadas industrias, en los términos del artículo 28, Constitucional, que señala que en los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidas las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes.

> **El Estado sujeto pasivo del impuesto;** de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1, segundo párrafo del Código Tributario, la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Por último, igualmente importante es conocer las cualidades que debe reunir el sujeto pasivo de la obligación tributaria, así como los criterios de vinculación o sujeción a la potestad tributaria, por lo que nos referiremos a los más importantes según la siguiente relación:

1.- La edad; que suele ser un factor determinante para el cumplimiento de obligaciones formales o subjetivas, por ejemplo para poder intervenir en procedimientos administrativos o como condición para ser sujeto de algún tipo de desgravamiento del impuesto.

2.- El estado civil; que adquiere importancia en la relación tributaria, en función del carácter que se tenga, esto es, si se es soltero, casado, si tiene relaciones de concubinato o por parentesco.

3.- La ocupación, arte, oficio o profesión; tienen relevancia en función de la creación del hecho imponible.

4.- La persona, sea física o moral; ya que dependiendo de esta característica, depende el tipo de impuesto a cubrir; por ejemplo la persona física es susceptible de generar la obligación del pago del impuesto sobre la renta que grava los salarios y, la persona moral es la que se encarga de efectuar las retenciones correspondientes.

5.- La nacionalidad; que puede ser considerada como cualidad del sujeto pasivo, en cuanto a la posibilidad de ser susceptible de impuestos que graven exclusivamente a extranjeros (por ejemplo; el pago de los derechos de inmigración); y como un criterio de vinculación del hecho imponible.

6.- El domicilio y la residencia, que en materia tributaria, en términos

generales, es el lugar donde se realiza el ejercicio de derechos y el cumplimiento de obligaciones fiscales; para la persona moral el lugar donde se encuentra su administración, artículo 33 del Código Civil Federal.

7.- La fuente de riqueza o de ingreso; este criterio de vinculación lo encontramos claramente en la Ley del Impuesto sobre la renta, que en su artículo 1, fracción III, considera sujetos de dicho impuesto a los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste; y,

8.- El lugar en que se produce o produce sus efectos el hecho imponible; el cual identificamos plenamente en lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que establece que están obligadas al pago del impuesto al valor agregado en dicha ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: I.- Enajenen bienes. II.- Presten servicios independientes. III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes. y, IV.- Importen bienes o servicios.

1.4 El hecho generador u objeto del impuesto o contribución.

Como en todo sistema jurídico la estructura de la norma tributaria se encuentra compuesta por tres elementos, que son; una hipótesis, un mandato y una sanción.

Por ejemplo, la hipótesis en materia tributaria consiste en el presupuesto de que el contribuyente se dedique a cualquier actividad que sea gravada; en el mandato, o sea, que por dicha actividad deba pagar un tributo y, en la sanción, que en caso de incumplimiento se le aplicará una multa, actualización, recargos, etc.

Luego entonces resulta incuestionable que la norma tributaria establece una situación de hecho que genera una obligación impositiva, en virtud de ello podemos concebir al hecho generador (imponible) como la situación específica señalada por la ley que trae como consecuencia una obligación de carácter tributario, que de no cumplirse trae aparejada una sanción.

El maestro Emilio Margáin asevera que, "... la Ley impositiva al decirnos que grava la producción del petróleo, el consumo de la energía eléctrica, la explotación forestal, etc., nos indica que no grava otra cosa, el bien o el establecimiento en sí mismos, sino un acto o hecho relacionado con ellos, por lo que al gravar la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc., está señalando como objeto de la obligación tributaria un acto o un hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario."²³

Con base en lo expuesto en el punto que antecede, resulta claro que la fuente del impuesto es la actividad económica gravada por el legislador y, que en virtud de la naturaleza del impuesto varía el concepto del hecho generador.

De acuerdo a la definición del tratadista Sainz de Bujanda el hecho imponible es, "...el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria", o como "... el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta".²⁴

Así entonces, se entiende que el objeto de la obligación tributaria sea un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Por

23 MARGAIN MANATOU, Emilio. Op. Cit., pp.300 y 301.

24 Vid, SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Sistema de Derecho Financiero, Op. Cit. pp. 794 y 842.

consiguiente, la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.

Ahora bien, cuando el hecho generador origina una deuda tributaria, adquiere necesariamente un aspecto cuantitativo, mismo que debe ser medido de algún modo, por ejemplo; peso, volumen, altura, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, etc., siempre de acuerdo a los criterios establecidos en la ley; dichos elementos se identifican de la siguiente manera:

Unidad fiscal o unidad del impuesto; es la cantidad sobre la que la ley fija el monto que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en el caso concreto, por ejemplo cuando el producto se determina en kilos de peso, o litros.

Base Imponible o Gravable; es cuando el parámetro está constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios.

La cuota del impuesto; es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.

La tarifa; son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

Cabe señalar que las cuotas se clasifican en las siguientes clases;

Cuota Fija; cuando la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

Cuota Proporcional; cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base gravable, es decir, permanece constante al variar la base imponible, por lo tanto, aumenta la obligación tributaria en proporción al aumento de la base imponible.

Cuota Progresiva; es la que aumenta al incrementarse la base imponible, aumentando el tributo en mayor medida en relación al valor gravado.

Cuota Degresiva; aquellas en las que se señala determinada cuota para cierta base de impuesto, sobre la que se pretende ejercer el máximo gravamen, siendo proporcional a partir de ella hacia arriba, debajo de esa clase se aplican cuotas cada vez menores, a medida que decrece el valor de la base.

Cuota Regresiva; que es la que disminuye al aumentar la base imponible.

1.5 Clasificación de los Impuestos.

A través de los años se han elaborado diversas clasificaciones de los impuestos, con el objeto de sistematizar su estudio, atento a lo cual en el presente trabajo se mencionan solo algunas de ellas.

> Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

Son impuestos directos; aquellos en los que el sujeto pasivo no los puede trasladar a otra persona, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio, por ejemplo el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, recuperándolo en esa forma, sino que gravita directamente sobre su patrimonio.

Impuestos indirectos; son aquéllos en que el sujeto pasivo sí puede trasladarlo a otra persona, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva, por ejemplo, el impuesto al valor agregado, en cuya mecánica el comerciante expresamente lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al fisco.

> Impuestos Reales e Impuestos Personales.

Los impuestos reales; son aquéllos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva, por ejemplo el impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos o los impuestos locales sobre la propiedad territorial.

Impuestos personales; en principio, recae sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de la familia, en nuestra legislación, el mejor ejemplo es el impuesto sobre la renta. En este tipo de impuestos, precisamente por tomar en consideración la situación particular del contribuyente, generalmente son progresivos y, por tanto, miden más adecuadamente la capacidad contributiva.

> Impuestos Objetivos e Impuestos Subjetivos.

Impuestos objetivos; en ésta clasificación, existen algunos tributos, como el impuesto inmobiliario o los derechos aduaneros, en los que el legislador no define quien es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible, es decir, en estos impuestos el sujeto pasivo, ni siquiera se nombra. El impuesto pasivo sólo se determina por implicación, porque el legislador ante todo, adopta la técnica de establecer el hecho objetivo que da origen a la obligación y poner de relieve el bien económico sobre el cual, en

definitiva, cae la incidencia del gravamen, o que constituye el objeto de este hecho económico que da origen al impuesto, pero no se preocupa de fijar quien lo paga, porque al final quien lo pagará será quien realice ese acto de la vida económica y, aquél por cuenta del cual ese acto se realiza.

Impuestos subjetivos; son aquellos que sí designan con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Por lo tanto, entre ambos impuestos existe una diferencia de técnica legislativa, más de consecuencias interpretativas que una diferencia de naturaleza dogmática.

En nuestro sistema jurídico abundan preponderantemente los tributos subjetivos, mientras que los impuestos objetivos se presentan principalmente en legislaciones municipales de atrasada técnica.

> Impuestos sobre la renta, el capital y el consumo.

El criterio empleado para ésta clasificación, estriba en los recursos económicos gravados por el impuesto:

El impuesto sobre la renta; grava la riqueza en formación. La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provenga de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos.

Doctrinalmente se distinguen varias clases de renta. La primera, que se conoce como renta bruta, que es aquella que se considera sin deducción de los gastos que requiere la producción de esa renta, por ejemplo el impuesto que pagan las personas físicas por los rendimientos de su trabajo prestado en condiciones de dependencia, en el sistema rentario mexicano.

Por renta neta es aquella que resulta de que a la renta bruta se le deduzcan los gastos de producción de esa renta, siendo como ejemplo, la que más se aproxima, el ingreso gravable del impuesto al ingreso de las personas físicas, de acuerdo con la Ley Mexicana del Impuesto Sobre la Renta de 1981.

La renta libre, que es el saldo que queda al contribuyente después de deducir, no sólo los gastos de producción de la renta, sino también las cargas de todas clases que puedan recaer sobre ella. A esa renta se aproxima el ingreso gravable por el impuesto al ingreso de las personas físicas en el Derecho Mexicano.

La renta legal, que resulta de deducir de los ingresos totales sólo aquéllos que la ley autoriza; ésta renta puede coincidir o aproximarse a la renta bruta, a la renta o a la renta libre, según el tratamiento que a cada caso la haya dado el legislador, pero siempre hay una renta que se determina por las reglas legales, porque el legislador no deja al contribuyente en libertad para determinar a su arbitrio el ingreso gravable.

Cabe agregar, que por política fiscal se hace la distinción entre las rentas fundadas y las no fundadas, con objeto de gravar más fuertemente aquéllas que éstas; identificando dichos impuestos como rentas fundadas las que provienen del capital y no fundadas las que proceden del trabajo.

Impuestos sobre el capital; gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes; pero resulta conveniente distinguir entre el capital como materia imponible, el capital como base de impuesto y el capital como fuente de impuestos.

Por ello, el capital puede ser materia de muchos impuestos; por ejemplo, el

impuesto predial y el impuesto federal sobre el uso y tenencia de vehículos; así entonces el capital puede ser la base de un impuesto, que puede tener como fuente el propio capital o la renta que produce ese capital.

En el caso del Distrito Federal, el impuesto predial grava los inmuebles arrendados teniendo como base y como fuente la renta que producen dichos inmuebles; en cambio, el mismo impuesto predial de la capital cuando grava inmuebles no arrendados, tiene como base el capital (valor catastral) y como fuente el capital general o rentas del contribuyente.

El impuesto sobre adquisición de inmuebles que grava las compraventas de ellos tiene como base el valor pericialmente fijado de dichos bienes y lo mismo sucede con la mayor parte de los impuestos municipales de traslación de dominio; la materia imponible es el capital representado por el inmueble (capital vendido); y, la fuente del impuesto es el propio capital (inmueble) convertido en el precio que paga el comprador.

Cabe concluir en este punto que la clasificación y la distinción correlativa entre impuestos sobre la renta e impuestos sobre el capital requiere un estudio concreto en cada caso y no basta la denominación del impuesto para saber si realmente es un impuesto de una u otra clase.

Los impuestos sobre los gastos o consumos; esta clasificación comprende los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo y los impuestos sobre los ingresos brutos del negocio; como ejemplo de impuestos al consumo tenemos el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre teléfonos, el impuesto a la producción y consumo de cerveza, etc.; así entonces muchos de los impuestos que tiene el nombre de impuestos a la producción quedan comprendidos dentro de esta categoría, porque en virtud de la traslación del impuesto se vienen a gravar los gastos o consumos de la población.

> Clasificación según los sujetos del impuesto.

Según el sujeto activo; los impuestos pueden ser federales, estatales o municipales, según que el acreedor de la prestación tributaria sea el Gobierno Federal, el Gobierno de una Entidad Federativa o un Gobierno Municipal.

En ocasiones el sujeto pasivo puede estar perfectamente determinado por la ley tributaria, que es el caso de los tributos subjetivos; en otros casos puede estar determinado por implicancia y, resultado de la mecánica económica del mismo impuesto, como sucede con los llamados tributos objetivos. No es necesario repetir lo antes explicado sobre esta clase de tributos.

> Clasificación según el período de tiempo en que se aplican.

Se denominan impuestos periódicos aquellos cuyo presupuesto es un “estado”, entendiéndose por tal, los hechos imponibles constituidos por un estado de cosas que se repite en el tiempo, un estado permanente o de una cierta duración; por ejemplo, el impuesto sobre producción de cerveza y el impuesto sobre la renta que gravan a una empresa fabricante de dicho producto.

Se llaman instantáneos aquellos impuestos cuyo supuesto de hecho es una “acción”, es decir, un acto aislado y único que se agota en sí mismo, por ejemplo, el impuesto a la adquisición de inmuebles que gravan la celebración de un contrato de venta de inmuebles.

> Clasificación según la elasticidad y estabilidad del impuesto.

El impuesto es elástico cuando se eleva la alícuota impositiva y esto no provoca una contradicción de la materia imponible que anule los efectos del

aumento producido, por ejemplo, el impuesto que grava la producción de tabacos labrados. Una elevación en su tasa no hace que los fumadores dejen de fumar y, generalmente la recaudación sube proporcionalmente.

El impuesto es estable cuando su rendimiento no aumenta cuando la producción y las rentas aumenten, en período de prosperidad; pero tampoco bajará si, en período de crisis, aquellas descienden, un ejemplo de impuesto estable es el impuesto predial.

Los impuestos inestables siguen más de cerca las oscilaciones de la coyuntura, un ejemplo es el impuesto que grava la renta de las empresas.

> Clasificación según proporción con la base.

Los impuestos pueden ser proporcionales o progresivos, según que la tasa sea proporcional o progresiva. Existen además varias clases de progresividad.

El impuesto proporcional es aquél en que se mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada.

El impuesto progresivo es aquél en que la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.

CAPÍTULO DOS

MARCO JURÍDICO DE LAS CONTRIBUCIONES

2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Constitución General de la República, como ley fundamental que es, contiene los principios constitucionales de las contribuciones, a los cuales deben sujetarse las leyes impositivas que de ella emanen y, obviamente, la actividad tributaria del Estado.

Por ello se afirma que, el poder tributario que se ejerce en México a través del Congreso de la Unión, no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a las limitaciones establecidas en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En efecto, si bien es cierto, en el Pacto Federal se fijan los principios rectores en materia tributaria que deben ser observados por el Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo, para dar cauce a la creación del estado de derecho; también lo es que, el poder tributario del Estado encuentra algunas limitaciones que conocemos como garantías individuales, que constituyen precisamente los derechos subjetivos de los gobernados o contribuyentes, los cuales no pueden ser violados o coartados por esa facultad impositiva del Estado.

Es claro que, los principios jurídicos de los tributos son aquellos

establecidos en la legislación positiva de un país; en el nuestro, se clasifican en dos categorías; A) Constitucionales; y, B) Ordinarios; entendiéndose por los primeros a aquellos que están establecidos en la Constitución y, por los segundos a los establecidos en las leyes ordinarias que regulan a la actividad tributaria del Estado.

A) Principios Constitucionales de los Impuestos.

En este apartado nos referiremos de manera general a estos principios, a los cuales debe sujetarse la actividad tributaria del Estado, los cuales se desprenden de los siguientes artículos del Pacto Federal:

El artículo 1º, Constitucional dispone: “En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece”.

En efecto, este principio se deriva tanto del dispositivo constitucional citado, como de los primeros 29 artículos del Pacto Federal que consagran las garantías individuales.

Por lo tanto, la garantía de igualdad que contiene, consiste en que toda persona o individuo, sin distinción de nacionalidad, religión o color, goza de las garantías individuales consagradas en el Pacto Federal.

El artículo 5º, Constitucional dice: “A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la

sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial”.

Respecto de dicho principio, la teoría lo formula de la siguiente manera: “La actividad tributaria del Estado no debe impedir o coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución.”²⁵

Luego entonces, en éste, se contiene pues la prohibición de imponer impuestos que limiten el libre ejercicio del derecho al trabajo y de actividades comerciales lícitas; sin embargo, los impuestos gravan generalmente el resultado de las actividades profesionales, comerciales, industriales o de simple trabajo de los individuos, pero como es la propia Constitución la que impone la obligación de pagar impuestos, no existe violación alguna al precepto que nos ocupa.

No obstante lo anterior se afirma que, en el caso de que se llegara a establecer un impuesto sobre determinada actividad, tan oneroso o molesto que haga imposible su ejercicio, tal gravamen será violatorio de esta garantía constitucional.

A mayor abundamiento, cabe decir que, no puede afirmarse *a priori* cuándo una ley impositiva prohíbe el ejercicio de este derecho, ya que su calificación se deberá hacer en cada caso concreto; pero se surtirá dicha prohibición cuando por la cuantía del gravamen o por los procedimientos para su determinación y pago constituyan un obstáculo normalmente insuperable para el ejercicio de ese derecho.

Respecto de la última parte de dicho dispositivo constitucional que señala, que nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución

25 FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Publicas Mexicanas, Editorial Porrúa, 34ª. Edición, México, 2004, p. 170..

judicial, encontramos también principios de legalidad y seguridad jurídica.

El artículo 13, Constitucional dice; “Nadie puede ser juzgado por leyes privativas”.

Efectivamente, sabemos que la ley privativa no es, desde el punto de vista material, una verdadera ley porque no es general, abstracta, impersonal y permanente; por el contrario, la ley privativa es personal y concreta, porque se refiere a una persona o varias personas individualmente determinadas; en consecuencia, a cualquier otra persona que no sea de las señaladas por la norma, aun cuando se encuentre dentro de la misma situación prevista por la ley, no le será aplicable.

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

En ese tenor, se concluye que las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas, es decir, el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto.

Citamos el siguiente criterio sostenido en resolución de Pleno de octubre de 1993, Registro No. 900372, Localización: Octava Época. Instancia Pleno. Fuente: Apéndice 2000. Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN Página: 428. Tesis: 372. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, mediante el cual la Suprema Corte de

Justicia de la Nación, señaló:

**“MÁQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACIÓN FISCAL.
SU IMPOSICIÓN NO VIOLA EL ARTÍCULO 13 CONSTITUCIONAL.**

El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, al establecer, en su penúltimo párrafo, que los contribuyentes con local fijo tendrán la obligación de registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, cuando se las proporcione la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, no viola el artículo 13 de la Constitución Federal, conforme al cual nadie puede ser juzgado por leyes privativas, entendiéndose por éstas, aquéllas cuyas disposiciones se extingan después de aplicarse a un caso concreto y determinado de antemano y que se apliquen en consideración de especie o persona, toda vez que el precepto legal referido establece la obligación relativa para toda una categoría indeterminada de sujetos, como son todos aquellos comerciantes con local fijo, cumpliendo así con los principios de generalidad, abstracción e impersonalidad de la ley, y el hecho de que no comprenda dentro de los sujetos obligados a los contribuyentes que carezcan de local fijo, no puede dar lugar a considerar que falte a los principios señalados, y que, por tanto, se trate de una disposición privativa, ya que la obligación se establece por igual para todos los que se sitúen en el mismo supuesto legal, es decir, para toda una categoría indeterminada de causantes y no para casos concretos”.

Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, página 223, Pleno, tesis 236; véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XII-octubre, página 108.

El artículo 14, Constitucional, en su primer párrafo dice: “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, es decir, en el caso que nos ocupa, también se puede decir, que las leyes tributarias no deben tener efectos retroactivos; y,

En su segundo párrafo establece: “Nadie podrá ser privado 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”; ambos preceptos serán abordados con mayor amplitud posteriormente.

El artículo 16, Constitucional en su primer párrafo, señala: “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”. Dada la importancia que reviste para nuestro tema, ampliaremos su estudio por separado.

Íntimamente vinculados con este principio, este mismo artículo 16, Constitucional, contiene los siguientes párrafos:

Párrafo décimo, dice: “En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, 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”.

Párrafo décimo quinto, señala: “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”.

Como consecuencia de lo anterior, es claro que constitucionalmente se autoriza la realización de actos de control tributario, mediante la inspección de los papeles y libros de los causantes, para saber si existe o no, cumplimiento de las obligaciones fiscales, no obstante que así referidos ambos supuestos, aparece que las visitas deben revestir las formalidades prescritas para los cateos; del desarrollo de dichos medios de inspección o fiscalización nos ocuparemos en el capítulo tercero del presente trabajo.

El artículo 17, Constitucional, en su segundo párrafo, establece: “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”.

El precepto constitucional que comentamos contiene una prohibición para que se cobren las costas judiciales, quedando así eliminado en nuestro medio jurídico éste renglón tributario que existe en otros países.

Sin embargo, cabe agregar que dicha prohibición encuentra su excepción en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ya que si bien es cierto, en su artículo 6, señala: “En los juicios que se tramiten ante el Tribunal no habrá lugar a condenación en costas. Cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan”, también lo es que lo excepciona en los párrafos segundo y cuarto, como sigue:

El segundo párrafo, dice: “Únicamente habrá lugar a condena en costas a favor de la autoridad demandada, cuando se controvertan resoluciones con propósitos notoriamente dilatorios”; y, en el cuarto párrafo, señala “La autoridad demandada deberá indemnizar al particular afectado por el importe de los daños y perjuicios causados, cuando la unidad administrativa de dicho órgano cometa falta grave al dictar la resolución impugnada y no se allane al contestar la demanda en el concepto de impugnación de que se trata...”, lo cual pone en entredicho el respeto a la garantía que nos ocupa.

El artículo 17, in fine, de la Constitución General señala que: “Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil”.

No obstante la garantía ahí consagrada, se admite el establecimiento del delito fiscal, tal y como lo previene el artículo 92, del Código Fiscal de la Federación, que establece que “Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado”.

A ese respecto, existe el criterio que justifica este tratamiento, al señalar que: “Todo el Derecho Tributario se halla preordenado a una sola finalidad: asegurar la percepción de los tributos debidos según la ley, y, que en consecuencia, también en el Derecho Penal tributario se encuentra inmanente la motivación fiscal. Pero este reconocimiento no debe llevarnos al exceso de considerar que el establecimiento de sanciones tributarias, y más particularmente de penas pecuniarias, tiene como designio primordial procurar al Fisco, por la vía específica de la sanción, una fuente de recursos que le compense la pérdida de ingresos o que se dirija al acrecentamiento de estos últimos. Lo razonable es

pensar que, mediante el establecimiento de las sanciones de carácter punitivo, el legislador tributario persigue idénticos fines que en los restantes sectores del ordenamiento, es decir, finalidades de carácter preventivo e intimidatorio.”²⁶

A mayor abundamiento, cabe agregar que, el párrafo tercero del artículo 92 del Código Tributario, establece que los delitos a que se refieren los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, del propio ordenamiento, entre los que se encuentran los de contrabando y defraudación fiscal, se extinguen “cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría”; es decir, restituidas las cantidades omitidas se sobresee la acción penal.

El artículo 21, Constitucional señala que: “La imposición de las penas, su modificación y duración son propias y exclusivas de la autoridad judicial. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía...”, “...Si el infractor de los reglamentos gubernativos y de policía fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.”

La primera parte de este dispositivo contiene una laguna legal, en cuanto a que no se contempla la competencia de la autoridad administrativa para sancionar la violación de leyes o reglamentos tributarios, habida cuenta de que, la autoridad hacendaria no sanciona la violación a reglamentos gubernativos ni de policía, sino a las violaciones cometidas a leyes y reglamentos tributarios.

Respecto a la segunda parte de dicho artículo, el comentario central consiste en que cualquier disposición que imponga una multa superior al límite

26 SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Notas de Derecho Financiero, Tomo I, Vol. 3, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1974, p. 433.

señalado, será inconstitucional.

El artículo 22, Constitucional, señala: “Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado. No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito...”.

En efecto, en tratándose de las multas excesivas, este principio garantiza que nadie puede ser sancionado con una pena pecuniaria que produzca efectos diferentes a los que motivaron a la autoridad administrativa a imponerlos.

Ahora bien, respecto de la confiscación de bienes a que alude este numeral, su análisis lo haremos posteriormente.

El artículo 23, Constitucional señala: “Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia”.

La hipótesis a que se refiere este numeral, en materia tributaria, se encuentra: “...cuando se pretende sancionar a un contribuyente que ha eludido dolosamente el pago de impuestos, tanto con pena pecuniaria como pena privativa de la libertad, mediante dos procedimientos distintos, uno administrativo y el otro judicial, se estará violando en perjuicio del mismo dicha garantía”.²⁷

27 GARZA, Servando J., Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Editorial Cultural, México, 1949, p. 44.

Sin embargo, aparentemente este asunto en materia tributaria queda superado con lo dispuesto por el artículo 70, del Código Fiscal de la Federación que reza: “La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal”.

El artículo 27, fracción XVII, párrafo tercero, Constitucional, establece que “Las leyes locales organizarán el patrimonio de familia, determinando los bienes que deben constituirlo, sobre la base de que será inalienable y no estará sujeto a embargo ni a gravamen ninguno”.

Es decir, este principio protege aquellos bienes, que jurídicamente se comprendan en el concepto patrimonio de familia, de la posibilidad de que un miembro de ella pueda enajenarlos o sean objeto de embargo por adeudos a terceros, o inclusive, por créditos fiscales.

Esta garantía, se repite en favor de los trabajadores en el artículo 123, Apartado A, Fracción XXVIII, Constitucional, toda vez que dispone: “Las leyes determinarán los bienes que constituyan el patrimonio de la familia, bienes que serán inalienables, no podrán sujetarse a gravámenes reales ni embargos, y serán transmisibles a título de herencia con simplificación de las formalidades de los juicios sucesorios”.

El artículo 28, del Pacto Federal, establece que: “En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria”.

La interpretación que podemos llamar tradicional, es en el sentido de que se prohíbe la exención de impuestos concedida a título individual, pero no las que se otorgan por medio de disposiciones de carácter general.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho: “La prohibición que contiene el artículo 28 constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda categoría de personas por medio de leyes que contienen un carácter general”.

Para evitar la excepción al principio de generalidad, se estima conveniente que, cuando el Estado pretenda ayudar a determinadas categorías de individuos, en todo caso, utilice la forma de subsidio que presenta la ventaja de que puede ser graduado o regulado, de acuerdo con las necesidades y criterio que normen la ayuda.

B) Principios Ordinarios de los Impuestos.

Estos principios, como se dijo al inicio de este apartado, se sustentan en las leyes ordinarias y sus disposiciones reglamentarias, porque aun cuando no tienen las características de los principios constitucionales, sí rigen todo lo relativo a los elementos esenciales de los impuestos, como sujeto, objeto, cuotas, forma de recaudación y, sanciones, e integran con las normas constitucionales el Derecho tributario.

Por lo tanto, en nuestro Derecho Positivo, podemos distinguir tres clases de disposiciones ordinarias: la Ley de Ingresos; las leyes y demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos; y, el Código Fiscal de la

Federación.

Esta clasificación, nos permitirá abordar por separado a Ley de Ingresos de la Federación, desde luego, vinculada con el Presupuesto de Egresos de la Federación, ya que ambas son expedidas anualmente, precisamente en el punto intitulado, la anualidad de la ley fiscal.

Asimismo, se efectuará un análisis individual de cada una de las leyes y demás disposiciones reglamentarias (las de mayor relevancia en nuestro sistema tributario), que rigen todo lo relativo a los elementos esenciales de los impuestos, como sujeto, objeto, cuotas, y el Código Fiscal de la Federación, se trataran en forma particular en este mismo capítulo.

Sin embargo, previamente a estas asignaturas, nos abocaremos al desarrollo de los temas pendientes de análisis, tanto de los principios constitucionales ya enumerados, como de algunas garantías constitucionales, vistas bajo el enfoque del Derecho Constitucional, con el objeto de tener un panorama completo del capítulo que nos ocupa.

2.1.1 El principio de legalidad en materia fiscal.

Sin duda alguna, en el contexto de las normas jurídicas que regulan a las contribuciones en nuestro país, la premisa mayor descansa en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, que establece: “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”.

Se afirma que tal principio de legalidad significa que la ley que determina el tributo debe establecer los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto

es, los hechos impositivos, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, luego entonces, dichos elementos no pueden quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

Este principio de legalidad debe ser considerado como el mecanismo que mida la racionalidad del sistema tributario, donde los elementos internos de la obligación fiscal, como son, sujeto activo, sujeto pasivo, objeto material, hecho imponible, base imponible, tasa o alícuota, sean materia del propio principio.

Nuestro máximo tribunal ha examinado atentamente este principio de legalidad, señalando que a la luz del sistema general que conforman nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados debe estar establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución 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 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 le queda otra situación que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Afirma además que, como consecuencia de este principio de legalidad, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, lo cual está reconocido por el

artículo 14 constitucional, que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme a las leyes expedidas por el Congreso.

Pero señala una excepción a este principio de legalidad, en cuanto se refiere a su aspecto formal, y es la que se contiene en el artículo 131 constitucional, que dispone: “El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida”.

Sin embargo, se advierte que en nuestro país las relaciones entre el poder legislativo y ejecutivo en materia tributaria, denotan una constante invasión de ámbito de competencia por parte del poder ejecutivo hacia el legislativo, gestándose una reiterada conculcación a los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

En efecto y solo como referencia mencionaremos que, el principio de legalidad debe ser producto de un proceso legislativo, como facultad exclusiva de la cámara de diputados, por ser expresión de la voluntad soberana legítimamente constituida, de acuerdo, con los artículos 31, fracción IV, 39, 41, párrafo primero, 72, inciso h), de nuestra Carta Magna, no obstante lo cual, las funciones del poder legislativo han sido invadidas con sistemática frecuencia por el poder ejecutivo, como se comprueba con la expedición de las resoluciones misceláneas que, bajo el argumento de que consisten en reglas de carácter general, establecen derechos y obligaciones a los contribuyentes, lo cual sería materia de otro análisis diverso

del que nos ocupa.

En conclusión, el principio de legalidad, establece concretamente que los elementos estructurales de la obligación tributaria deben estar determinados en la ley.

2.1.2 La garantía fundamental de seguridad jurídica.

Analizar desde el punto de vista Constitucional la garantía de seguridad jurídica, implica necesariamente el estudio de la garantía de legalidad, ya que ambas garantías, contenidas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, se vinculan entre sí, toda vez que tutelan importantes derechos de los contribuyentes, estableciendo limitantes y reglas para los actos de privación y de molestia, respectivamente.

En efecto, el artículo 14, constitucional, en su segundo párrafo impone: “nadie podrá ser privado 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”.

Del contenido del párrafo en estudio, se desprende con claridad meridiana que dicho precepto establece las siguientes reglas: que las autoridades fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales relativas; y, que las leyes que regulen los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación, deben reconocer en lo posible el derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad para que presente pruebas y alegue en su favor.

Para mayor claridad de lo señalado, debemos decir que, en materia

tributaria se distinguen 3 fases o etapas, a saber: la oficiosa, la ejecutiva y la contenciosa.

La etapa oficiosa es el proceso para la determinación del crédito fiscal, porque la afectación de los derechos de los particulares en materia impositiva, no se hace por la administración sino por la ley, que a su vez se basa en el precepto constitucional, que impone a los particulares la obligación de contribuir a los gastos públicos de las entidades públicas, esto es, la ley es la que fija el hecho generador del crédito fiscal, y el crédito nace, cuando el particular realiza el hecho generador independientemente del momento en que ese crédito se determine en cantidad líquida.

La fase de ejecución consiste en la determinación del crédito fiscal, que corresponde al poder ejecutivo en términos de lo dispuesto en la fracción I del artículo 89 Constitucional, en cuanto a que dicho dispositivo establece sus facultades para ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

A ese respecto, nuestro máximo tribunal ha sostenido el criterio siguiente: para que el cobro de un impuesto sea fundado, se requiere que haya una ley que lo establezca y que la autoridad fiscal al fijarlo, se ajuste a todos los preceptos de esa ley; de otro modo, afirma, el mandamiento para el cobro no es fundado ni motivado.

Por último, la fase contenciosa, que consiste en que dentro del proceso de determinación del crédito fiscal, es posible que la Administración se salga de los términos legales, y entonces la afectación de los derechos de los particulares, se hará por el acto administrativo y no por la ley, razón por la cual se debe dar oportunidad al particular de ser oído, para lograr el estricto cumplimiento de la ley.

Por otra parte, el artículo 16 de nuestra Constitución Política, dispone; “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”.

De tal precepto se subraya que la autoridad inexorablemente debe fundar y motivar la causa legal del procedimiento, entendiendo por éste la actuación o conducta para realizar un acto de molestia, de donde además la garantía seguridad y legalidad se desarrolla así en dos subgarantías la de fundamentación legal y la de motivación.

La fundamentación legal exige siempre la existencia de una norma jurídica, en la que se faculte a la autoridad para molestar al gobernado y, además exige que el acto de molestia se realice conforme a la ley fundatoria.

Es decir, puede suceder que la autoridad tenga facultades legales para realizar un acto de molestia, pero si dicha autoridad se aparta del camino que marca la ley, su acto será nulo, luego entonces tenemos que, el acto de molestia debe estar previsto en una ley y que por lo mismo debe realizarse conforme a la ley fundatoria en que se base.

La autoridad debe indicar en el mandamiento escrito los preceptos legales que sirven de apoyo al acto de molestia. Si no lo hace se viola la garantía de seguridad y legalidad.

La motivación legal, consiste en explicar los motivos o causas de aplicabilidad de los preceptos fundatorios en que se base la autoridad para molestar al particular.

Como se advierte, esta garantía condiciona a los actos de molestia,

entendiendo por tales, cualquier afectación independientemente de su gravedad, desde el acto de perturbación hasta el acto de privación; debiendo precisarse que en tratándose del acto de privación éste solo estará sometido además a la garantía de audiencia.

En ese orden de ideas, es conveniente identificar a ambos actos; por acto de privación debemos entender, a aquel acto de autoridad cuya finalidad estribe en la supresión de un bien jurídico del gobernado o contribuyente; y, por acto de molestia, cuando se afecte en alguna forma su esfera jurídica.

Por ejemplo, el embargo es un acto de molestia, no priva, afecta; pues bien, el acto de molestia comprende cualquier afectación, cualquier perturbación, es decir, la persona, la familia, el domicilio, los papeles y las posesiones del gobernado, son los bienes jurídicos tutelados por dicho artículo décimo sexto.

Ese es precisamente el objeto de que toda orden en virtud de la cual se moleste a una persona debe estar involucrada en una orden escrita; pero además se requiere que, esa orden se le notifique para conocer sus fundamentos, ya que no basta que exista la orden escrita para afectar al gobernado, sino que el gobernado se debe percatar de la existencia de esa orden.

De lo anterior se desprende que, la garantía de seguridad y legalidad condiciona cualquier acto de molestia, independientemente del órgano que lo realiza, esto es, actos de autoridad administrativa o judicial, incluyendo a los actos de autoridad legislativa (en este último caso, las leyes fundatorias que deben servir de base a cualquier acto de molestia deben ser normas constitucionales, que no violen la Constitución, si fueren contrarias a ella, éstas mismas leyes violarían la garantía de seguridad y legalidad, así opera frente a las leyes dicha garantía).

Adicionalmente cabe señalar que esta garantía de seguridad y legalidad,

incluye en su ámbito de aplicación a la garantía de competencia constitucional, ya que esta consiste en que el acto de molestia debe emanar de un mandamiento escrito y éste debe provenir de una autoridad competente, es decir, a la luz del dicho normativo la autoridad competente es aquella que tenga la competencia constitucional.

La competencia se refiere pues, al conjunto de facultades que la ley atribuye a un órgano determinado, que debe contener además el aspecto de legitimidad, éste último como el conjunto de requisitos que debe satisfacer la persona física para ocupar un cargo público. Así la competencia que pide el artículo 16 es el conjunto de facultades que la ley le atribuye a un órgano determinado, las facultades atribuidas a la autoridad.

Asimismo, el Máximo Tribunal destacó que para respetar lo establecido por el artículo 16 constitucional, es necesario que en el mandamiento escrito que contenga el respectivo acto de autoridad se mencionen con puntualidad las disposiciones legales específicas que incorporen al ámbito competencial del órgano emisor la atribución que le permite afectar la esfera jurídica del gobernado, atendiendo a los diversos criterios de atribuciones, para lo cual debe tomarse en cuenta que la competencia de las autoridades administrativas se fija siguiendo, básicamente, tres criterios: por razón de materia, por razón de grado y por razón de territorio, los cuales consisten en:

Competencia por Materia: atiende a la naturaleza del acto y a las cuestiones jurídicas que constituyen el objeto de aquél, se ubican dentro del campo de acción de cada órgano, que se distingue de los demás (salud, fiscal, administrativa, ecología, comercio, entre otros).

Competencia por Grado: también llamada funcional o vertical y se refiere a la competencia estructurada piramidalmente, que deriva de la organización

jerárquica de la administración pública, en la que las funciones se ordenan por grados (escalas) y los órganos inferiores no pueden desarrollar materias reservadas a los superiores o viceversa.

Competencia por Territorio: ésta hace alusión a las circunscripciones administrativas. El Estado por la extensión de territorio y complejidad de las funciones que ha de realizar, se encuentra en necesidad de dividir su actividad entre órganos situados en distintas partes del territorio, cada uno de los cuales tiene campo de acción limitada localmente; por tanto, dos órganos que tengan idéntica competencia en cuanto a la materia, se pueden distinguir, sin embargo, por razón de territorio.

Por tales razones, la Segunda Sala del Alto Tribunal consideró que la invocación de un ordenamiento jurídico en forma global es insuficiente para estimar que el acto de molestia, en cuanto a la competencia de la autoridad, se encuentra correctamente fundado, pues tal situación implicaría que el particular ignorara cuál de todas las disposiciones legales que integran el texto normativo es la específicamente aplicable a la actuación del órgano del que emana, por razón de materia, grado y territorio; luego, que ante tal situación, también resulta indispensable señalar el precepto legal que atendiendo a dicha distribución de competencia, le confiere facultades para realizar dicho proceder, a fin de que el gobernado se encuentre en posibilidad de conocer si el acto respectivo fue emitido por autoridad competente.

Tales consideraciones se desprenden del contenido de la ejecutoria de la que emanó la jurisprudencia por contradicción de tesis 57/2001, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, visible en el Tomo XIV, noviembre de dos mil uno, cuyos rubro y texto disponen: **COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EN EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA, DEBE**

SEÑALARSE CON PRECISIÓN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORQUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA Y, EN SU CASO, LA RESPECTIVA FRACCIÓN, INCISO Y SUBINCISO.

Fijada la diferencia entre competencia y legitimidad se llega a la conclusión de que la garantía de competencia, también contenida en el artículo 16, Constitucional que nos ocupa, se refiere precisamente a la competencia constitucional, así se reitera la competencia de poderes.

Luego entonces, como ya se dijo, es incuestionable que las resoluciones dictadas por la administración en materia fiscal, deben ser por escrito, en donde la autoridad competente realice la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se basen, para ulteriormente hacerlas del conocimiento de los interesados.

2.1.3. La garantía de irretroactividad de la ley.

El primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, es decir, este dispositivo contiene la prohibición de retroactividad tanto en materia fiscal como en las demás Leyes.

La garantía de irretroactividad de la ley, consiste pues en determinar cuándo una ley se aplica retroactivamente y cuando aún aplicándose para el pasado no es retroactiva, esto es un problema del derecho general, de derecho público.

Al respecto, la primera cuestión que ha surgido con referencia a este precepto, es determinar si la prohibición constitucional se refiere al legislador o sólo a la autoridad que aplica las leyes. La jurisprudencia se ha inclinado por el

criterio de que la prohibición constitucional no se refiere al legislador, sino al juez; es decir, el artículo 14 prohíbe que el encargado de aplicar la ley le dé efectos retroactivos, pero no que el legislador expida leyes retroactivas; para ello se ha basado en la diferente redacción que tiene el precepto en la Constitución de 1857 y en la actual. En la primera decía: “No se podrá expedir ninguna ley retroactiva”; en cambio, la actual dice: “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”.

Por ello es necesario plantear la verdadera hipótesis en que se presenta; toda ley que tenga sus elementos abstracto, impersonal y general, siempre opera para el futuro, nunca debe regir situaciones concretas, numéricamente limitadas que ya existan cuando se dicta la ley, porque pueden ser leyes privativas, entonces cuando se trate de actos, hechos o relaciones que surgen después de que la ley entre en vigor no existe el problema de la retroactividad, tampoco existirá cuando se trate de actos o situaciones cabalmente consumados antes de que la ley surja.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado señalando de manera particular; “para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores”, y de manera general, “la ley es retroactiva cuando vuelve al pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto o para modificar o suprimir los efectos de un derecho ya realizado”.

Luego entonces, el problema auténtico se presenta cuando se trata de actos que surgen bajo la vigencia de la ley anterior y sigue produciendo sus efectos cuando viene la ley nueva, este es el problema de la retroactividad “el conflicto de leyes en el tiempo”.

El maestro Flores Zavala afirma que: “el principio establecido en el primer

párrafo del artículo 14 constitucional, se refiere a toda clase de normas, lo que sucede es que la tesis del derecho adquirido no es aplicable en materia tributaria porque..., se han formulado con vista principalmente a las relaciones de Derecho Privado; y están influidas por el principio de la autonomía de la voluntad y de su supremacía sobre la ley, que sirve de base en esta rama del derecho a los preceptos relativos a los efectos de los contratos.”²⁸

Luego entonces, doctrinariamente se afirma que en nuestro Derecho Tributario la Ley nueva no debe afectar los hechos realizados antes de su vigencia y, para darle una adecuada connotación a la irretroactividad de la ley, se debe atender a las siguientes premisas:

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

Por lo tanto, la ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aun cuando este se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos;

Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, etc., sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma de que se trate;

En los casos en que las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia, sin incurrir en el error de considerar que aplicar retroactivamente la ley en estos casos sería en beneficio del causante; porque en materia tributaria la aplicación de esa manera, causaría

28 FLORES ZAVALA. Ernesto, Op. Cit., p. 182.

perjuicio a los que pagaron conforme a la ley anterior, además de constituirse en una verdadera exención parcial del impuesto y, por ende, atentaría en contra de la justicia en la imposición.

Asimismo, las normas procesales para la determinación del crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad económico-coactiva o para la fase contenciosa, se deben aplicar desde luego, a los procedimientos en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas;

Las leyes que modifican, aumentando o disminuyendo, los términos establecidos por una ley anterior para el ejercicio de un derecho, se aplican desde luego, es decir, la oportunidad y la extemporaneidad del ejercicio del derecho, dependerá de lo que establezca la ley vigente en el momento en que el derecho se ejercite; de tal manera que en materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del estado, solo puede hablarse de derechos realizados.

Por otra parte, cabe mencionar en este apartado a las leyes autoaplicativas, que son aquellas que desde su misma expedición ya están afectando a los sujetos particulares que se encuentran comprendidos en la ley, estas leyes si pueden adolecer del vicio de la retroactividad, pero sin embargo, aún en estas leyes la retroactividad recae no en la ley sino en su aplicación, las leyes procesales casi nunca son retroactivas salvo cuando limiten la defensa de las partes, ejemplo, que la nueva ley haga inoponible las excepciones que ya se dedujeron, o bien, que priva acciones que ya se ejercitaron, entonces si será retroactiva.

2.1.4 La anualidad de la ley fiscal.

De acuerdo a la clasificación que hemos venido estudiando, uno de los principios ordinarios de los impuestos, es precisamente la Ley de Ingresos, cuya

expedición está vinculada con el Presupuesto de Egresos de la Federación, en virtud de que ambas son expedidas anualmente y, lo más importante, porque en torno a dichas disposiciones legales se mueve el aparato gubernamental para la recaudación de los tributos, es decir, a partir de ese principio de anualidad es que los demás tributos se calculan, declaran y recaudan anualmente.

Por lo tanto, es preciso mencionar que en este caso, nuestra ley fundamental prevé normas específicas que dan sustento legal al establecimiento del principio de anualidad de los impuestos, derechos, contribuciones especiales y demás conceptos fiscales, así como a la obligación de pagar los mismos; al disponer en el artículo 73, fracción VII, que el Congreso de la Unión tiene facultad, “para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto” y, en el artículo 74, fracción IV, determina que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, “examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo”.

En efecto, en el primer dispositivo constitucional invocado encontramos el fundamento para la expedición de la Ley de Ingresos de la Federación, en la que se establecen las fuentes de financiamiento del estado, o sea, el catálogo de los impuestos que han de recaudarse.

Paralelamente a la misma debe operar el Presupuesto de Egresos de la Federación, por lo cual presupuesto debe aprobarse anualmente y que consiste en todos y cada uno de los conceptos, que en el ejercicio o anualidad de que se trate, la Federación sufragara los gastos públicos.

En ese sentido el Presupuesto de Egresos es un acto complejo, considerado en la doctrina como un acto administrativo con forma de ley, es decir, es una ley solo en el sentido formal que se califica como un acto administrativo de

autorización.

Cabe agregar que el artículo 17 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria señala que: “el gasto neto total propuesto por el Ejecutivo Federal en el proyecto de Presupuesto de Egresos, aquél que apruebe la Cámara de Diputados y el que se ejerza en el año fiscal por los ejecutores de gasto, deberá contribuir al equilibrio presupuestario”.

Por otra parte, dicho principio de anualidad engasta la obligación de que las contribuciones se calculen por ejercicios fiscales, es decir, por el período de un año, el cual debe coincidir con el año calendario, atento a lo dispuesto por el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, que además aclara que cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1° de enero, por lo que toca a ese año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate, esto es así, porque el objetivo de los ingresos es el financiamiento del gasto público y su ejercicio requiere ser anualizado.

2.1.5 Las garantías de seguridad jurídica

Sobre la garantía de seguridad jurídica, la doctrina ha venido sosteniendo que su reconocimiento deviene de un derecho natural e imprescindible del ciudadano, que ha tenido como lógica consecuencia conectarlo con el conjunto de principios filosóficos, políticos y económicos que conforman la propia concepción del Estado.

En el caso particular de nuestro sistema impositivo, el principio de seguridad que se constituye a la vez como una garantía constitucional, jurídicamente juega un papel relevante, al concederle a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) la calidad de

instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las posibles arbitrariedades y abusos que pudiera cometer el Estado.

De ahí que se desprenda: "... desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza (aspecto positivo del principio de seguridad jurídica); y desde un punto de vista negativo el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado (aspecto negativo del principio de seguridad jurídica). De donde se infiere la íntima relación entre los principios de legalidad y de seguridad jurídica".²⁹

Son dos ideas básicas que al margen de la vinculación esencial existente entre los principios de legalidad y seguridad jurídica, dan contenido a este último.

Uno de los aspectos o manifestaciones de la garantía de seguridad jurídica, es precisamente la idea de certeza del derecho, considerada como la exigencia primaria del principio de seguridad jurídica, de lo que se colige, que las autoridades fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales correspondientes.

2.1.5.1 La garantía de audiencia

Esta garantía de audiencia, la encontramos consagrada en el párrafo segundo, del artículo 14, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que sin duda alguna representa una garantía de seguridad jurídica.

Se afirma que en materia tributaria la garantía de audiencia se cumple

29 GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio (compilador) Principios Constitucionales Tributarios, Universidad Autónoma de Sinaloa. México, 1993, p. 28.

plenamente en aquellas leyes que suponen la colaboración del contribuyente y de la administración en la determinación del impuesto.

No obstante lo anterior, la garantía de audiencia va más allá de la hipótesis planteada, considerando que los bienes jurídicos protegidos son la libertad (referida a la libertad genérica, a todas las potestades libertarias, siendo la fundamental la libertad física), la propiedad, las posesiones o los derechos, por lo cual la garantía de audiencia se encamina a otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de esos bienes tutelados, para de esa forma no dejarlo en estado de indefensión, tal y como se desprende del criterio que se transcribe en seguida:

No. Registro: 200,234. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Común. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. II, Diciembre de 1995. Tesis: P./J. 47/95. Página: 133. **“FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.** La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una

resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.”

Ahora bien, la garantía de audiencia es un reflejo de la naturaleza humana del instinto de autoprotección, por ello se dice que todo acto que viole ésta garantía será un acto que pugne con la naturaleza del hombre contra los principios de justicia y contra la autodefensa del sujeto.

Lo anterior es así, porque privar al sujeto de algo significa reducir la esfera jurídica del gobernado, entonces el aspecto de autoridad para que sea de privación requiere disminuir dicha esfera jurídica.

Atento a lo anterior, nos referiremos brevemente a las subgarantías contenidas en el artículo 14, constitucional, que dan soporte a la garantía de audiencia:

Primera subgarantía; por juicio entendemos un procedimiento, es decir, supone una serie de actos concatenados entre sí, convergentes todos ellos hacia un mismo fin. Es un procedimiento en que la persona a quien se pretende privar debe ser oída, este procedimiento debe ser anterior al acto de privación, nunca a la inversa. Esto se deriva del término mediante que quiere decir previo. El juicio debe ser el medio para que se prive al sujeto, es un medio sin el cual el acto de privación sería inconstitucional.

Segunda subgarantía; el juicio debe ventilarse ante los tribunales previamente establecidos, de aquí surge la interrogación si únicamente debemos entender como tribunales a los judiciales.

Al respecto, se aclara que una autoridad administrativa, no es un tribunal y

se dirá que si una autoridad nos priva de algún bien estará actuando inconstitucionalmente. Por lo que cabe definir: por tribunales debe entenderse cualquier órgano del estado que tenga facultades para ventilar un proceso y éstos pueden ser judiciales y administrativos.

Tercera subgarantía; en el juicio que se siga para privar al gobernado de alguno de los bienes jurídicos tutelados deben observarse y cumplirse las formalidades esenciales del procedimiento, que derivan de la naturaleza misma de la función jurisdiccional, de la función que reconoce siempre una controversia judicial. Las formalidades de que se habla son la de ser escuchado y la probatoria, de donde se colige que las leyes fiscales consagran también estas dos oportunidades.

Cuarta subgarantía; que es una garantía de legalidad que complementa a la de audiencia, en el juicio en el que se va a privar al gobernado de cualquiera de los bienes tutelados por este artículo, se debe dictar una resolución conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Por lo tanto, en nuestro sistema impositivo, existe una clara tendencia para conceder a los contribuyentes el derecho de ser oídos antes de que se haga la determinación definitiva de sus créditos fiscales.

2.1.5.2 La garantía de no confiscación

La no confiscatoriedad de los tributos es una expresa garantía constitucional, que surge de la aplicación de la garantía del derecho de propiedad de los mexicanos, de donde se sigue que, si la Constitución garantiza la inviolabilidad del derecho de propiedad, no puede una ley reglamentaria- tributaria o no- cercenar dicha garantía, y dándose un gravamen confiscatorio, la propiedad queda cercenada.

En concordancia con lo anterior, el artículo 1º, Constitucional señala que en nuestro país todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece, según lo cual los principios, declaraciones y garantías no pueden ser alterados por las leyes que reglamentan su ejercicio, amén de las excepciones señaladas.

Con el ánimo de entender mejor el significado de la confiscatoriedad, abordaremos el tema, señalando en primer lugar que, el artículo 22, Constitucional en su primer párrafo, establece la prohibición de la confiscación de bienes, luego entonces, en cuanto importa una garantía, la confiscatoriedad no es aplicable a los tributos.

Sin embargo, en el segundo párrafo del mismo artículo, se prescribe que no se considerará como confiscatoria, la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas, es decir, en este supuesto, si es posible desapoderar a un contribuyente de sus bienes, no obstante que se trate de una medida excepcional que tiene como único objetivo evitar que los particulares evadan el pago puntual de sus contribuciones.

Nos preguntamos entonces, ¿qué es la confiscatoriedad como obstáculo a la validez de los tributos?, es posible encontrar la respuesta a la luz de la doctrina fijada con carácter general, la cual señala que la confiscatoriedad se configura cuando se apruebe la absorción por el estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado.

Es decir, el límite de la imposición equivale a aquella medida en que, al traspasarse, produzca consecuencias indeseables o imprevisibles, provocando efectos que menoscaban la finalidad de la imposición o que se oponen a

postulados políticos, económicos y sociales. Todo gravamen influye sobre la conducta del contribuyente. Y esto sucede particularmente cuando llega a determinada medida o la pasa. Por tanto, límites de la imposición son aquellos que al traspasarse, se corre el peligro de que la imposición se malobre o produzca efectos indeseables.

Por lo tanto, si el artículo 22, Constitucional considera que nos es confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de un contribuyente, para el pago de gravámenes o sanciones, se entiende que no está autorizando al Estado a aprobar impuestos confiscatorios.

Lo que sucede, como ya se mencionó, es que, el contribuyente omiso daña, tanto al Erario Federal, como a los demás contribuyentes cumplidos; provocando en su perjuicio la acumulación de los impuestos generados y no cubiertos y de las sanciones correspondientes, lo que en determinado momento sí equivaldría a la confiscación de sus bienes, pero que se actualiza en otro momento y no cuando se establece el tributo.

Es decir queda claro que de acuerdo a nuestro Pacto Federal, la garantía de la no confiscación del impuesto, radica en la observancia de estos límites en el momento de expedir las leyes tributarias para que no contengan impuestos confiscatorios, porque entrañaría una violación al principio de proporcionalidad del artículo 31, de la misma Constitución.

No obstante lo anterior, existen criterios contrarios, como el que sostiene que el precepto constitucional está autorizando el establecimiento de gravámenes que absorban la totalidad del capital de los particulares, y propone: “Los impuestos, como regla general no deben absorber el capital de los particulares y en casos especiales podrá hacerse así, sin que sean considerados como

confiscatorios contratos.”³⁰

De cualquier manera, cabe concluir que en nuestro sistema jurídico, se considera procedente la confiscatoriedad para el caso de incumplimiento a las obligaciones tributarias, tal como se demuestra a continuación:

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al fallar un amparo promovido contra el artículo 142, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, (reformado en ese entonces por decreto del 28 de diciembre de 1959, que estableció tasas progresivas para los intereses que excedieran del 15% anual, hasta llegar a un 90% del ingreso), consideró que no se trataba de un impuesto confiscatorio, ya que si bien era cierto que la tasa del tributo llegó hasta el 90% anual, ese porcentaje no se aplicó sobre la totalidad de los ingresos, sino que se refirió únicamente a los excedentes del 15% anual, que se afectaban escalonadamente.

Además, la propia Corte resolvió que el decomiso (previsto en los artículos 58, fracción III, y 61 de la (derogada) Ley de Pesca), no era una confiscación prohibida por el artículo 22 constitucional, porque no es una pena sino una sanción administrativa para aquellos sujetos que hubieren capturado productos de pesca sin autorización, por lo que no corresponden a los sujetos que los obtuvieron, porque su actividad es ilícita.

2.1.6 La garantía de proporcionalidad y equidad

Particular atención merece este principio constitucional, derivado de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que impone a los mexicanos la obligación de contribuir a los gastos públicos “de manera proporcional y equitativa que dispongan la leyes”.

30 FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., p. 212.

El Poder Judicial al interpretar las características de la proporcionalidad ha sustentado la siguiente jurisprudencia:

No. Registro: 232,197. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 199-204 Primera Parte. Tesis: Página: 144. Genealogía: Informe 1985, Primera Parte, Pleno, tesis 5, página 371. Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 170, página 171. **“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que

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

Lo anterior significa que de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: que sea proporcional, que sea equitativo y, que se destine al pago de los gastos públicos, por lo que si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución.

La proporcionalidad radica pues, en que el tributo comprenda a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia, dando cabida al principio de generalidad que consiste básicamente en que, el tributo debe gravar a todos aquellos cuya actividad coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

La equidad, considerada en su acepción jurídica, como la manifestación de lo justo e innato en el hombre, requiere se respete el principio de igualdad, determinando que quienes se encuentren obligados al pago del tributo sean

tratados en situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Con base en lo anterior y de lo que sostiene la doctrina, se desprende que estos principios de proporcionalidad y equidad constituyen el concepto de justicia fiscal, del que necesariamente se deriva el concepto de capacidad económica y de éste el de capacidad contributiva e igualdad de sacrificio.

Así debemos distinguir que la capacidad económica se expresa por la acumulación de capital o patrimonio, por la renta o ingresos que se obtienen, así como por el flujo de gasto, consumo o inversión.

La capacidad contributiva, radica esencialmente cuando se tiene capacidad económica y se actualiza la hipótesis de contribuir con los gastos públicos, de donde se dice que será justo que pague más quien tenga más y, que pague menos el que menos tenga; y,

La igualdad de sacrificio, que exige una distinción de la rentas o del capital por su fuente, por su origen.

Valga concluir el tema con la siguiente aseveración: “Cuando las contribuciones son desproporcionadas e inequitativas, porque atentan contra la capacidad económica de los contribuyentes y no son iguales frente a los impuestos al beneficiar a unos en detrimento de los otros, producen su ruina, lo que a su vez tiene como efecto que en algunas ocasiones traiga consigo el cambio de las relaciones entre los gobernantes y los gobernados no siempre de manera pacífica.”³¹

31 ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A. Juicio de Lesividad y otros Estudios, 2ª, edición, Editorial Porrúa, México, 2004, p. 4.

2.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta

Para la doctrina el concepto “renta” se identifica con el producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo.

Bajo ese enfoque, el impuesto sobre la renta es considerado como el tributo federal más importante de nuestro sistema impositivo, ya que desde su creación, ha representado una fuente importante en los ingresos del Estado, tan es así, que ha sido objeto de constantes reformas y adecuaciones, dependiendo éstas de los cambios sociales, políticos y económicos del país.

Es en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada el día 1° de enero de 2002, en el Diario Oficial de la Federación, con su última modificación también publicada en dicho medio, que data del 31 de diciembre de 2008, donde encontramos todo lo relacionado con este impuesto.

De dicha ley se pueden derivar los siguientes, elementos del impuesto:

Sujetos pasivos; son las personas físicas y las personas morales residentes en territorio nacional y residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

Objeto.

Para las Personas físicas el objeto es: gravar el ingreso (renta) que obtengan en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios, en los casos que señala la misma ley, o ingresos de cualquier otro tipo.

Dentro de la gama de ingresos obtenidos por las personas físicas que regula la ley en comento, encontramos los siguientes; por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, inclusive, los asimilados a ingresos por salarios; por actividades empresariales y profesionales; por la prestación de un servicio personal independiente (honorarios); por arrendamiento; por enajenación de bienes (muebles e inmuebles); por adquisición de bienes; por adquisición de acciones; por intereses; por la obtención de premios; y, por dividendos;

Respecto de las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

De los demás ingresos que obtengan las personas físicas tenemos los señalados por el artículo, 167, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que enunciativamente son los siguientes:

I.- El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona;

II.- La ganancia cambiaria y los intereses provenientes de préstamo; la adjudicación judicial para el pago de deudas;

III.- Las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales, cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas;

IV.- Los procedentes de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país (siempre que no se trate de los dividendos o utilidades);

V.- Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero;

VI.- Los derivados de la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, Estados o Municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite;

VII.- Los derivados de la explotación del subsuelo;

VIII.- Los provenientes de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario;

IX.- Los intereses moratorios, indemnización por perjuicios y los derivados de cláusulas penales o convencionales;

X.- Los remanentes de sociedades con fines no lucrativos y de inversión de capitales, siempre que no se hubiera pagado el impuesto a que se refiere el último párrafo del artículo 95 de la misma Ley;

XI.- Los provenientes de derechos de autor percibidos por terceros;

XII.- Las cantidades acumulables de las cuentas especiales para el ahorro;

XIII.- Las cantidades que correspondan al contribuyente en su carácter de condómino o fideicomisario de un bien inmueble destinado a hospedaje, otorgado en administración a un tercero a fin de que lo utilice para hospedar a personas distintas del contribuyente;

XIV.- Los provenientes de operaciones financieras derivadas y operaciones

financieras a que se refieren los artículos 16-A del Código Fiscal de la Federación y 23 de la Ley de la materia, para cuyos efectos se estará a lo dispuesto en el artículo 171 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XVII.- Los provenientes de las regalías por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, etc.

XVIII.- Los provenientes de planes personales de retiro o de la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, cuando se perciban sin que el contribuyente se encuentre inválido o incapacitado para realizar un trabajo remunerado, de conformidad con las Leyes de seguridad social, o sin haber llegado a la edad de 65 años.

También se consideran ingresos de personas físicas, los correspondientes a; ingresos acumulables; perdidas fiscales de ejercicios fiscales pendientes de aplicar; deducciones autorizadas; y, disminución de pérdida cambiaria o inflacionaria.

Para las Personas morales el objeto es, gravar las utilidades fiscales que obtengan en el ejercicio.

Para efectos de identificar dichos ingresos, el artículo 18 de la Ley en cita señala que son aquellos obtenidos por los siguientes conceptos:

I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, siempre que; se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada; se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio; y, se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos

II. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, cuando éstas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el comprobante de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada.

III. Obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero.

IV. Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente.

Base gravable; en términos generales la base gravable (utilidad fiscal) es el resultado de restarle al total de ingresos acumulables las deducciones autorizadas. (Las personas morales, además pueden restarle a la utilidad fiscal las pérdidas fiscales).

Tarifa y tasa;

Para las Personas físicas se señala como límite máximo el 28%.

El procedimiento para el cálculo del impuesto del ejercicio se obtiene; sumando a los ingresos obtenidos, después de efectuar las deducciones autorizadas, la utilidad gravable determinada, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 176 de dicha Ley, de tal manera que a la cantidad que se obtenga se le aplicará la tarifa contenida en el artículo 177, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para las Personas morales se señala el 28%.

Al resultado fiscal obtenido en el ejercicio se le aplica dicho porcentaje.

La Ley del Impuesto sobre la Renta contiene otros rubros que por concepto de ingresos deben reportar diversas personas morales, las cuales, por su estructura merecen un tratamiento diferente, como son las Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas, de los Almacenes Generales de Depósito, Arrendadoras Financieras, Uniones de Crédito y, las Sociedades de Inversión de Capitales.

De igual forma, se determinan la reglas que deben observar las empresas sujetas al Régimen de Consolidación Fiscal, distinguiendo los requisitos que debe cubrir las sociedades controladoras, y por supuesto, las sociedades controladas, para formalizar su obligación de pago; igual se establecen las reglas aplicables para el grupo de personas morales que deberán tributar bajo el régimen simplificado, entre otros.

2.3 Ley del Impuesto al Valor Agregado

El 1° de enero de 1980 entró en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado, aprobada por el Congreso de la Unión en diciembre de 1978, sustituyendo al impuesto sobre ingresos mercantiles (que era el gravamen general sobre las ventas), así como a varios impuestos sobre consumos específicos.

Se afirma que el impuesto sobre ingresos mercantiles fue sustituido por su efecto acumulativo, ya que se pagaba en cada una de las etapas de producción y comercialización, provocando alzas de precios que afectaban a los consumidores finales; sin embargo, a la fecha, creemos que con el nuevo impuesto, no se ha logrado abatir ese pernicioso efecto.

La imposición al consumo, doctrinariamente se divide, desde un punto de vista técnico formal en dos grandes grupos; primero, los impuestos sobre el

consumo de bienes o servicios específicos y, segundo, los impuestos generales a las ventas, que recaen sobre consumo de bienes o de servicios.

Estos últimos pueden ser monofásicos cuando gravan una de las etapas del proceso de producción o comercialización ya sea al nivel del fabricante, mayorista o minorista, o bien multifásicos cuando recaen sobre dos o más fases de los señalados procesos de producción o distribución.

Los impuestos multifásicos sobre las ventas pueden asumir dos modalidades, ya que pueden gravar el valor total de las ventas o bien el valor añadido en cada una de las etapas de la producción y/o distribución.

El impuesto al valor agregado de tipo consumo grava el valor que un ente, añade en el curso de sus operaciones a los bienes y servicios que adquiere de otros entes, para después enajenarlos o prestar servicios.

En términos de aplicación práctica, el impuesto al valor agregado suele ser analizado desde dos perspectivas: como un impuesto a las ventas y, como un posible sustituto de la imposición al ingreso de las empresas.

Es decir, el gravamen al valor agregado es un término genérico aplicable a más de un tipo de impuesto, por lo que es claro que nos referimos al impuesto al valor agregado como un impuesto sobre las ventas, de carácter plurifásico no acumulativo.

Es en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada el día 29 de diciembre de 1978 en el Diario Oficial de la Federación, con su última modificación también publicada en dicho medio, que data del 1° de octubre de 2007, donde se regula todo lo relacionado con dicho impuesto:

De dicha ley se pueden derivar los siguientes elementos del impuesto:

Sujetos pasivos; son las personas físicas o las personas morales que en el territorio nacional enajenen bienes; presten servicios independientes; otorguen el uso o goce temporal de bienes; o, importen bienes o servicios.

Además, el artículo 1°-A, de dicha ley señala a los contribuyentes a cuyo cargo se genera la obligación de trasladar este impuesto, a saber:

I. Instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria;

II. Personas morales que: reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente; adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización; reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales; y, reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas.

III. Personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

IV. Personas morales que cuenten con un programa autorizado conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación o al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación, o tengan un régimen similar en los términos de la legislación aduanera, o sean empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, cuando adquieran bienes autorizados en sus

programas de proveedores nacionales.

Objeto; es gravar la realización de las siguientes actividades; enajenación de bienes; prestación de servicios independientes; otorgamiento, uso o goce temporal de bienes; y, la importación de bienes o servicios.

Base gravable; es el precio total pactado de las operaciones que se realicen en un año.

Ahora bien, en el mencionado artículo primero de la citada ley, se determina que este impuesto no forma parte de los valores que grava, tratando con ello de evitar el efecto acumulativo. Impone además que, el contribuyente trasladará el impuesto en forma expresa y por separado a quienes adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban servicios.

Tasa; se establece como tasa general el 15 % por la realización de las operaciones señaladas en la ley que nos ocupa;

Sin embargo, también se determinan claramente las operaciones que serán sujetas de una tasa diferente, o sea de un 10 %, como es el caso de las realizadas por residentes en la región fronteriza, considerando como tal la franja fronteriza de 20 kilómetros paralelas a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo y los municipios y puntos del Estado de Sonora, precisados en el artículo segundo de la ley invocada y, siempre y cuando se llevan a cabo en las regiones delimitadas.

Por otra parte, en el artículo 2.A, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece la tasa del 0 % cuando se realicen actos o actividades referentes, entre otros, a la enajenación de animales y vegetales no industrializados, medicinas de patente, etc.

Por último, cabe agregar que los ejercicios fiscales de este impuesto deben coincidir con el del Impuesto sobre la Renta.

2.4 Ley del Impuesto Empresarial Tasa única

El Impuesto Empresarial a Tasa Única, es un nuevo tributo que según los tributaristas, grava la aportación de la empresa al valor de la producción nacional que es destinado al mercado, excluido el valor de la producción adquirido de otras empresas.

Este impuesto, ha sido establecido bajo el “recurrente” argumento, de que en el país se ha registrado por décadas una baja recaudación tributaria no petrolera, que ayudará a obtener mayores recursos para el Estado y que se terminaría con la "ilusión fiscal o tributaria" que es la percepción del contribuyente de que paga contribuciones mayores a las que efectivamente aporta o que en justicia le correspondería y que recibe servicios públicos deficientes que no corresponden con el monto de sus contribuciones al fisco.

Se dice que representará un gravamen mínimo respecto del impuesto sobre la renta total, es decir, del impuesto sobre la renta propio y retenido y que, únicamente se pagará por concepto de contribución empresarial a tasa única el excedente entre ese gravamen y el impuesto sobre la renta propio y retenido; a este procedimiento recaudatorio, se le ha llamado “principio de simetría fiscal”, del cual no encontramos fundamento constitucional alguno.

Es en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 1° de octubre de 2007 y en vigor a partir del 1 de enero de 2008; en donde encontramos regulado todo lo relacionado con este

impuesto.

De dicha ley se pueden derivar los siguientes elementos del impuesto:

Sujetos pasivos; son las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de: enajenación de bienes; prestación de servicios independientes; y, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Objeto; es gravar la percepción efectiva de los ingresos totales por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y, el otorgamiento, uso o goce temporal de bienes.

Base gravable; consiste en el ingreso gravado, considerando como tal el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes.

Dentro de la base gravable se consideran las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.

Tasa; es del 17.5%.

Dicho porcentaje se aplica a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos, las deducciones autorizadas.

Por último, derivado de la incipiente aplicación del Impuesto Empresarial a Tasa Única, hasta el momento se considera que éste impuesto ha generado mayores cargas administrativas para los contribuyentes, ya que al ser un impuesto con reglas de deducción y acumulación distintas al Impuesto Sobre la Renta, ha obligado a éstos a llevar más controles, con la consiguiente carga administrativa.

2.5 Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Con la finalidad de adecuar, simplificar y sistematizar los impuestos especiales, se emitió la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, con la cual se abrogaron, entre otras, las siguientes leyes tributarias; Ley del Impuesto sobre Venta de Gasolina; Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados; Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza; y, Ley Federal de Impuestos a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas.

Es en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1980, con la última modificación publicada por ese medio, el día 21 de diciembre de 2007, en donde encontramos regulado todo lo relacionado con este impuesto.

De dicha ley se pueden derivar los siguientes elementos del impuesto:

Sujetos pasivos; son las personas físicas y las personas morales que realicen actos de: enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación, definitiva, de los bienes señalados en esta Ley; y, la prestación de los servicios señalados en esta Ley.

Cabe puntualizar que los bienes a que alude dicho numeral consisten en; bebidas con contenido alcohólico y cerveza, alcohol, alcohol desnaturalizado y

mieles incristalizables; tabacos labrados; gasolinas; y, diesel; y los servicios son; la Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de los bienes antes señalados; y, la realización de juegos con apuestas y sorteos, independientemente del nombre con el que se les designe.

Objeto; gravar las contraprestaciones efectivamente percibidas en el mes de que se trate, por la enajenación de bienes o la prestación de servicios, antes referidos.

Base gravable; en términos generales la base gravable son los valores de los bienes y/o servicios antes referidos.

Tasa.

> Son los porcentajes señalados para la enajenación o importación de:

A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza: 1. Con una graduación alcohólica de hasta 14°G.L. 25%; 2. Con una graduación alcohólica de más de 14° y hasta 20°G.L. 30%; 3. Con una graduación alcohólica de más de 20°G.L. 50%;

B) Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables. 50%;

C) Tabacos labrados: 1. Cigarros. 160%; 2. Puros y otros tabacos labrados. 160%; 3. Puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano. 30.4%;

D) Gasolinas: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2o.-A y 2o.-B de dicha Ley, que incluye las cuotas y los factores para la obtención del mismo; y,

E) Diesel: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de

los artículos 2o.-A y 2o.-B de dicha Ley, que incluye las cuotas y los factores para la obtención del mismo.

> Son los porcentajes señalados por la prestación de los siguientes servicios:

Sorteos y concursos en los que se ofrezcan premios y en alguna etapa de su desarrollo intervenga directa o indirectamente el azar. 20%.

2.6 Ley del Seguro Social

Mediante esta Ley, el Instituto Mexicano de Seguro Social se consolida como un instrumento básico de la seguridad social, establecida ésta como un servicio público de carácter nacional.

En términos del artículo 5, de la Ley que nos ocupa, el referido Instituto es un organismo público descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios, que tiene además, el carácter de organismo fiscal autónomo.

Con esa naturaleza, dicho Instituto presta dos clases de seguro, los de régimen obligatorio y los de régimen voluntario; en lo que interesa al estudio, el régimen obligatorio de seguro social comprende los seguros de; Riesgos de trabajo; Enfermedades y maternidad; Invalidez y vida; Retiro, cesantía en edad avanzada y vejez; y, Guarderías y prestaciones sociales, de conformidad con lo señalado por el artículo 11 de la Ley del Seguro Social.

Siendo su competencia la organización y administración de los seguros de ese régimen obligatorio, la Ley del Instituto del Seguro Social, establece en su artículo 12, que son sujetos de aseguramiento de dicho régimen, entre otros, las personas que de conformidad con los artículos 20 y 21 de la Ley Federal del

Trabajo, presten, en forma permanente o eventual, a otras de carácter físico o moral o unidades económicas sin personalidad jurídica, un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón aun cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de contribuciones.

De conformidad con lo establecido por el artículo 15 de la Ley del Seguro Social, todos los patrones tienen, entre otras obligaciones; registrar e inscribir a sus trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social, comunicando las altas y las bajas, así como las modificaciones al salario (fracción I), y determinar las cuotas obrero patronales a su cargo y enterar su importe al propio instituto (fracción III).

Respecto de dichas cuotas, en el artículo 28 – A, de la ley citada, se determina que la base de cotización para los sujetos obligados, se integra por el total de las percepciones que reciban por la aportación de su trabajo personal.

Es decir, del supuesto legal invocado se infiere el principio de omnicomprensión, que se traduce en el concepto de que todo ingreso que integre salario deberá contabilizar para efecto del pago de la contribución, esto es el llamado “quantum de evento”.

El artículo 9, de la Ley del Seguro Social, establece que: “Las disposiciones fiscales de esta Ley que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas las normas que se refieran a sujeto, objeto, base de cotización y tasa”, repitiendo, casi textualmente el contenido del artículo 5, del Código Fiscal de la Federación.

En este sentido, tenemos que el Instituto Mexicano del Seguro Social, al

igual que cualquier otra autoridad administrativa fiscal, exige del contribuyente la elaboración de la liquidación de su carga tributaria y por ende en caso de omisión, puede hacer uso de sus facultades económico coactivas para asegurar el exacto cumplimiento de la ley, contando con todas las facultades que el Código Fiscal de la Federación le confiere a las autoridades fiscales en él previstas, las que serán ejercidas de manera ejecutiva por el Instituto, sin la participación de ninguna otra autoridad fiscal, tal y como lo dispone el artículo 271 de la Ley que nos ocupa.

Así entonces, el Instituto Mexicano del Seguro Social al amparo de los ordenamientos señalados y de sus respectivos reglamentos, actúa con base en los avisos de inscripción y en las declaraciones presentadas por los patrones, elementos informativos necesarios para elaborar las liquidaciones de aquellas contribuciones que no sean pagadas oportunamente e incluso gozan de la potestad para actualizar los créditos derivados de los seguros que tutelan, amén de la aplicación de multas y recargos y capitales constitutivos, a que se hacen acreedores los patrones omisos.

El tema a subrayar en este punto, consiste en que dentro del régimen tributario del estado mexicano, las cuotas de aportación a que nos hemos referido, son consideradas como ingresos públicos “parafiscales” o “paratributarios”, no obstante ello, la identificación y solución del posible conflicto conceptual se resuelve con la siguiente opinión:

“La definición que contiene el artículo 2, del Código Fiscal de la Federación, revistiendo a las cuotas y a los capitales constitutivos del Seguro Social, del carácter de especies de contribuciones, los sujeta al régimen general de las contribuciones o tributos aun cuando en algunos de sus aspectos tenga ese régimen general que recibir ciertas adaptaciones; por ejemplo, los requisitos de proporcionalidad y de equidad no tienen los mismos significados cuando se aplican a los impuestos que cuando se aplican a las aportaciones de seguridad

social; en cambio, los requisitos de fundamentación y motivación operan igualmente.”³²

Al respecto considero que efectivamente los requisitos de proporcionalidad y equidad que se atribuyen a los impuestos no contienen el mismo significado en tratándose de cuotas y capitales constitutivos, ya que estos se aplican, a cuestiones de la seguridad social y no al gasto público; en cuanto a los requisitos de fundamentación y motivación, éstos operan en los términos señalados por el tratadista antes mencionado.

2.7 Ley del Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores

Otra de las contribuciones vinculadas al salario, se encuentra en el relativo a las aportaciones que realizan obligatoriamente los patrones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en términos de la Ley Federal del Trabajo, de la Ley de dicho Instituto y sus reglamentos.

Asimismo, el artículo 30 de la ley que nos ocupa, determina que el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en su carácter de organismo fiscal autónomo, aplicando supletoriamente las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, tiene la facultad para determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, así como calcular su actualización y recargos que se generen, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida y requerir su pago; señalando además que las aportaciones y los descuentos enterados tienen el carácter de obligaciones fiscales.

A este respecto se le otorga la facultad de ordenar y practicar visitas

32 DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit., p. 367.

domiciliarias, auditorías e inspecciones a patrones, requiriéndoles la exhibición de libros y documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones que en materia habitacional le impone la ley y de igual manera goza de potestad de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

Los elementos informativos de que puede allegarse el Instituto para la liquidación de las contribuciones omitidas, independientemente de los ya señalados, son los padrones fiscales, en los términos que fije el instructivo que sea fijado por el Consejo de Administración; encontrando en este punto la obligación recíproca de la autoridad administrativa para proporcionar al contribuyente los documentos necesarios para que cumpla con sus cargas fiscales.

En el artículo 31 que es el que referimos, se señala que los patrones se inscribirán e inscribirán a sus trabajadores, mediante los avisos de altas y bajas de trabajadores, las modificaciones de salarios y demás datos necesarios que requiera el Instituto para el cumplimiento de sus fines.

En la práctica cotidiana, las autoridades administrativas se allegan de elementos para la liquidación de las contribuciones omitidas, mediante el cruce de información con el Instituto Mexicano del Seguro Social, quien debe proporcionar al Instituto de la Vivienda copia de las liquidaciones formuladas por algún patrón y que dicho documento sirva como base para verificar si el sujeto obligado ha dado cabal cumplimiento con las aportaciones que en materia de vivienda debe realizar.

2.8 Ley Federal de Procedimiento Administrativo

La Ley Federal de Procedimiento Administrativo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 4 de agosto de 1994 y vigente a partir del 1 de junio de 1995, en su artículo 1, señala que, sus disposiciones son de orden e interés públicos, y se aplicarán a los actos, procedimientos y resoluciones de la

Administración Pública Federal centralizada; sin embargo, en el párrafo tercero del mismo, se determina que dicho ordenamiento no será aplicable a las materias de carácter fiscal.

Lo anterior, porque es evidente que las entidades que conforman la estructura de organización del Poder Ejecutivo en materia fiscal, tienen perfectamente delimitadas, desarrolladas y detalladas sus funciones tanto en lo sustantivo como en lo adjetivo, por la propia Constitución, sus leyes orgánicas y ordenamientos legales, que se apartan del común denominador de las que son propias en el día a día de la función administrativa.

El interés de incluir dicha normatividad en el presente trabajo radica esencialmente en el hecho de que constituye un esfuerzo de la Federación de incorporar a nuestro sistema legal un ordenamiento que permita lograr, desde el punto de vista jurídico, una actuación unitaria, congruente y sistemática de administración pública federal.

En tal virtud, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, ha venido a constituir ese ordenamiento jurídico que unifica los principios fundamentales y de competencia, definiendo los elementos del acto administrativo, que constituye la expresión del Estado en su función administrativa para aplicar y concretar la ley.

De esta ley ordinaria, destacamos la clasificación de las ineficacias del acto administrativo en nulidad y anulabilidad, las cuales se establecen atento a la mayor o menor gravedad del vicio que lo contenga, salvaguardando los principios Constitucionales y respetando los derechos de los administrados; las diferencias y características entre ambas formas de decretar la ineficacia del acto administrativo son las siguientes:

Respecto a la nulidad del acto administrativo, el artículo 6, de la ley en cita

señala que, cuando ésta se produzca con motivo de la omisión o irregularidad de cualquiera de los elementos o requisitos que señala, debe ser declarada por el superior jerárquico de la autoridad o por el titular de una dependencia.

Agrega que declarado jurídicamente nulo el acto administrativo será inválido, que no se presumirá legítimo ni ejecutable, es decir, será subsanable, sin perjuicio de que pueda expedirse un nuevo acto.

En ese caso señala que los particulares no tendrán obligación de cumplirlo y los servidores públicos deberán hacer constar su oposición a ejecutar el acto, fundando y motivando tal negativa; y, que la declaración de nulidad producirá efectos retroactivos.

Finaliza diciendo que ante un acto consumado o ante la imposibilidad de retrotraer sus efectos, esto sólo dará lugar a la responsabilidad del servidor público que la hubiere emitido u ordenado.

Por su parte, en tratándose de la anulabilidad del acto administrativo, el artículo 7, de la ley de referencia señala que esta se decretará ante la omisión o irregularidad en los elementos y requisitos que ahí mismo señala.

Aclara que el acto declarado anulable se considerará válido, es decir tendrá la presunción de legitimidad y ejecutividad y, será subsanable por los órganos administrativos mediante el pleno cumplimiento de los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico para la plena validez y eficacia del acto.

En este caso impone la obligación de cumplirlo por las partes, además de señalar que el saneamiento del acto anulable producirá efectos retroactivos y el acto se considerará como si siempre hubiere sido válido.

Por último, también es de resaltar el principio del silencio administrativo que contiene dicha ley, definiendo y esclareciendo los efectos producidos cuando la autoridad no contesta en un plazo determinado una petición del particular. En el artículo 17, de la ley que nos ocupa, se fija el criterio de que la resolución se entenderá emitida en forma negativa ficta, excepto en aquellos casos en que la ley de la materia establezca que la resolución tendrá el efecto de resolución positiva ficta.

2.9 Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

Mediante publicación efectuada en el Diario Oficial de la Federación, el día 1 de diciembre de 2005, se emitió la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, con vigencia a partir del 1 de enero de 2006, por la que se derogó el Título VI del Código Fiscal de la Federación, consecuentemente desde esa fecha la parte adjetiva y procedimental le otorga al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa un marco jurídico adecuado en función de su actual competencia.

En efecto, la emisión de esta ley vine a convalidar la naturaleza del actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, toda vez en términos del artículo 2, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, dicho Tribunal debe conocer, no sólo de las materias previstas en el Artículo 11 de su Ley Orgánica, sino también de casi todos los actos y resoluciones administrativas expedidas por la Administración Pública Centralizada y Descentralizada.

En el marco general de esta Ley, se establece que los particulares pueden impugnar ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no sólo actos administrativos de carácter individual dentro del ámbito de competencia del Tribunal, sino también las diversas resoluciones administrativas de carácter general que expidan las autoridades en ejercicio de sus facultades, cuando éstas

sean contrarias a la Ley de la materia, siempre y cuando sean autoaplicativas o cuando el interesado las controvierta en unión del primer acto de aplicación.

Como ya se dijo en puntos anteriores, el artículo 6, de la Ley en comento, incorpora la condena en costas a favor de la autoridad demandada, cuando se controviertan resoluciones con propósitos notoriamente dilatorios; y, la indemnización al particular por el importe de los daños y perjuicios que se le hayan causado, cuando la propia autoridad cometa una falta grave al dictar la resolución impugnada y no se allane al contestar la demanda en el concepto de impugnación de que se trate.

Otra característica de esta Ley, consiste en la reducción de los plazos en la substanciación de los juicios.

En materia de suspensión de la ejecución del acto impugnado, el artículo 28, de la Ley que nos ocupa, establece la suspensión de la ejecución de cualquier acto administrativo, e inclusive la suspensión con efectos restitutorios (esto bajo el criterio de la apariencia del buen derecho sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación); y en cuanto a las sentencias interlocutorias que concedan o nieguen la suspensión definitiva, señala que podrán ser impugnadas por las autoridades mediante la interposición del recurso de reclamación ante la Sala Superior.

Considerando que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es un Tribunal de plena jurisdicción, (desde la reforma del Artículo 237 del Código Fiscal de la Federación del 31 de diciembre del 2000), la Ley en comento establece un nuevo procedimiento para el efecto de hacer más efectivo el cumplimiento de sus propias resoluciones, incluyendo las resoluciones en materia de suspensión.

Por último, cabe agregar la parte novedosa de esta Ley, en cuanto al establecimiento del juicio contencioso administrativo federal en línea, esto es, a través del Sistema de Justicia en Línea.

En efecto, mediante Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 12 de junio de 2009, se emitieron las reglas para cuando el demandante ejerza su derecho a presentar su demanda en línea a través del Sistema de Justicia en Línea del Tribunal.

Según lo dispone el artículo 58-B, del Capítulo X, del Decreto mencionado y a partir del cual es incorporado al texto de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, las autoridades demandadas deberán comparecer y tramitar el juicio en la misma vía elegida por el demandante; sin embargo, señala que a falta de Dirección de Correo Electrónico del demandante, el juicio se tramitará en la vía tradicional.

Es decir, por primera vez en nuestro sistema judicial, se admite la tramitación y substanciación de un juicio a través de medios electrónicos, integrándose al efecto un archivo electrónico y del que formara parte la información que sea enviada y contenida en texto, imagen, audio o video generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología; y, por lo tanto deberán cumplirse las forma electrónicas necesarias que para tal fin se definen en el artículo 1-A, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Cabe mencionar que por ser una innovación al sistema de impartición de justicia, que por su reciente aprobación y puesta en marcha aun es incipiente su desarrollo y por ende, no existe antecedente que nos permita emitir un comentario

al respecto, por lo novedoso de dicho procedimiento.

2.10 Código Fiscal de la Federación

El Código Fiscal de la Federación reúne en su articulado los principios más generales conforme a los cuales se desenvuelven las relaciones entre los contribuyentes y el Estado.

Es decir, en dicho Código tributario no se establece gravamen alguno, lo que es materia propia de las diversas leyes fiscales (las cuales ya hemos analizado y que de acuerdo a nuestro criterio, son las que conforman la estructura del sistema fiscal mexicano), sino se señalan para todas las contribuciones, los derechos y obligaciones de los particulares, así como, los deberes y facultades de las autoridades, que deben regirse por los principios propios de un estado de derecho.

En este ordenamiento, se privilegia que las relaciones entre el fisco y los contribuyentes se determinen por el principio del cumplimiento voluntario de las normas fiscales (principio de confianza), sin dejar al arbitrio del particular el pago de las contribuciones a su cargo, pues este siempre será obligatorio.

A lo largo del presente trabajo de investigación hemos hecho referencia a diversos artículos del Código tributario, porque inciden necesariamente en los temas que se han tratado, lo que confirma pues, que es un ordenamiento de observancia fundamental en el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Cabe puntualizar algunos aspectos relevantes del Código que nos ocupa, como por ejemplo, que contiene normas punitivas bajo las cuales se deben corregir diversas formas de evasión fiscal; asimismo contempla alternativas a través de las cuales los contribuyentes incumplidos pueden corregir su situación,

aun después de que la autoridad hubiere iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación.

En dicho código se precisa que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos; y que, tratándose de la Federación ésta estará obligada a pagar contribuciones cuando las leyes fiscales especiales lo dispongan expresamente; asimismo, clasifica a las contribuciones en impuestos, derechos y aportaciones de seguridad social, los productos no se consideran contribuciones.

Del contenido del Código tributario se advierte el principio de aplicación estricta de las normas tributarias que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, exenciones, y a infracciones y sanciones administrativas, y se precisa que las disposiciones fiscales que regulan aspectos diversos a los mencionados se podrán interpretar de conformidad con sus fines y, a falta de disposición fiscal expresa, se establece la posibilidad de integrar la norma aplicable considerando el derecho federal común.

Como también ya se ha señalado en el presente trabajo, en el Código tributario se regulan diversas materias de aplicación general para todos los impuestos; entre ellas, las referentes a enajenación de bienes, arrendamiento financiero y al ejercicio fiscal de los contribuyentes, así como las relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, y la de expedir documentación comprobatoria de las actividades que se realizan.

En la parte que nos interesa, es decir, tratándose de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las disposiciones legales por parte de los contribuyentes, contiene las reglas que en teoría deben otorgarle seguridad jurídica a los contribuyentes y a la vez permitirle a las autoridades fiscales, cumplir de manera más eficiente con sus funciones.

También contiene las normas que prevén diversas facilidades para que el contribuyente corrija errores cometidos en su situación fiscal, aun cuando éstos no hayan sido subsanados antes de que sean descubiertos por las autoridades fiscales; establece la posibilidad de que los contribuyentes cumplan con las obligaciones omitidas, descubiertas por las autoridades con motivo de visita domiciliaria.

Precisamente, respecto de las facultades de las autoridades fiscales, se ocupa el Código Fiscal de la Federación, específicamente en el Título III, Capítulo Único, que abarca de los artículos 38 al 69-A, en el que se incluye lo relativo a las visitas domiciliarias y en el que se contienen las reglas que han de seguirse para tal efecto, incluyendo las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales o determinarlas en caso de incumplimiento; los requisitos formales que se deben cumplir y contener en las visitas domiciliarias; en fin, todas las reglas inherentes a la visita domiciliaria, que serán abordadas puntualmente en el capítulo cuarto de este trabajo de investigación.

2.11 Reglamento del Sistema de Administración Tributaria.

En el Artículo 1, del Reglamento Interior del Sistema de Administración Tributaria se establece, a la letra: “El Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia”.

En ese contexto tenemos que el reglamento que nos ocupa, contiene las disposiciones que fijan la competencia de las unidades administrativas que conforme a la Ley del Servicio de Administración Tributaria tienen la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

En efecto, de conformidad con el Reglamento en cita, el Sistema de Administración Tributaria se consolida como el eje rector de la actividad recaudatoria y de comprobación fiscal del Estado, baste mencionar en este apartado algunos de los artículos en que se sustentan sus atribuciones:

El artículo 14, de dicho Reglamento, fija como competencia de la Administración General de Servicios al Contribuyente, las siguientes:

XVII, recaudar directamente, por terceros o a través de las oficinas autorizadas al efecto, el importe de las contribuciones y aprovechamientos, incluyendo las cuotas compensatorias, así como los productos federales;

XXXII.- Vigilar que los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones, aprovechamientos y sus accesorios, cumplan con la obligación de presentar declaraciones, así como solicitar a dichas personas y a terceros los datos, informes o documentos para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional, definitivo, del ejercicio y complementarias.

Por su parte el artículo 17, establece la competencia de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, como sigue:

III.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones, verificaciones de origen y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de tales disposiciones por los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones, incluyendo las que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal, cuotas compensatorias, regulaciones y restricciones no arancelarias, inclusive normas oficiales mexicanas, y para comprobar de conformidad con los acuerdos, convenios o tratados en materia fiscal o aduanera de los que México sea parte, el cumplimiento de obligaciones a cargo de los contribuyentes, importadores, exportadores, productores, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, inclusive en materia de origen; comunicar a los contribuyentes la sustitución de la autoridad que continúe con el procedimiento instaurado para la comprobación de las obligaciones fiscales y reponer dicho procedimiento de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

VII.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, inspecciones, actos de vigilancia y verificaciones, requerir informes y llevar a cabo cualquier otro acto que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras con el propósito de verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, relativas a la propiedad intelectual e industrial; detectar, analizar y dar seguimiento a los casos de impresión, reproducción o comercialización de documentos públicos y privados, así como la venta de combustibles, sin la autorización que establezcan las disposiciones legales aplicables, cuando tengan repercusiones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales o aduaneras de los

contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, así como analizar y dar seguimiento a las denuncias que le sean presentadas dentro del ámbito de su competencia; y,

VIII.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con la expedición de comprobantes fiscales, así como solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de los bienes y mercancías que vendan.

CAPÍTULO TRES

LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

3.1. La inspección fiscal.

Nuestro sistema jurídico contempla un procedimiento preparatorio, cuyo objeto es verificar si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación tributaria han cumplido con las obligaciones de carácter impositivo a su cargo, de tal manera que, concluido el mismo, las Autoridades fiscales estén en aptitud de ejercer sus facultades tendientes a garantizar la ejecución de la ley tributaria sustantiva y al cobro del crédito resultante.

Este procedimiento preparatorio, consiste en la práctica de fiscalización o inspección de tributos, es decir, la actividad de las entidades hacendarias que incluye de manera destacada a las visitas domiciliarias, durante las cuales se recolecta el material correspondiente a los hechos generadores.

Doctrinariamente la inspección o fiscalización de los tributos se conceptualiza como: “la acción llevada a cabo por los agentes del Fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que

imponen las normas legales correspondientes.”³³

En nuestro sistema fiscal, la inspección tributaria, se lleva a cabo a través de visitas domiciliarias (consideradas como el mejor método de fiscalización), las cuales pueden ser de inspección o auditoría.

Las visitas de Inspección buscan comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente los impuestos especiales regulados por la Ley Especial sobre Producción y Servicios y, se caracterizan normalmente por su brevedad; y,

Las visitas de Auditoría, son aquellas que buscan la comprobación integral del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Cabe agregar que el objetivo de estas inspecciones, en relación al universo de contribuyentes cautivos, se enfoca hacia la obtención de resultados óptimos; es decir, su aplicabilidad se concentra en el entorno en que actúa un determinado contribuyente, por ejemplo, las empresas de un mismo giro, así como aquellas que pueden ser inspeccionadas en relación a sus declaraciones de clientes y proveedores, procurando que ese criterio selectivo les permita hacer más eficientes los trabajos de revisión.

Luego entonces, la inspección fiscal se desarrolla a través de la visita domiciliaria, la cual puede ser definida como el conjunto de actividades permitidas por la ley que llevan a cabo las autoridades administrativas o fiscales en el domicilio, papeles, posesiones y otros bienes de los contribuyentes, con el objeto de investigar, vigilar, y comprobar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias a su cargo.

33 MARTÍNEZ VERA, Rogelio. La Fiscalización de Impuestos Federales, Editorial Banca y Comercio, Monterrey, México, 1981, p. 5.

En este punto, cabe recordar que las facultades de la autoridad para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes comprenden tres etapas, a saber; la revisión, la determinación y la liquidación de adeudos fiscales.

La revisión (que es la etapa en que se realiza la inspección o verificación que nos ocupa), puede llevarse a cabo por cualquiera de los medios de comprobación fiscal señalados en el artículo 42, del Código tributario, dentro de los cuales, en lo que nos interesa, son los que se ejercen por la vía de la visita domiciliaria, cuyas características y reglas obligatorias iremos abordando a lo largo del presente capítulo.

Por último, es importante señalar que de conformidad con la legislación vigente, el tiempo con que cuenta la autoridad para ejercer la revisión de la situación fiscal del contribuyente se encuentran limitado a un período máximo de doce meses.

Es decir, en términos del artículo 46-A, del Código tributario: “Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes... 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...”.

En la parte final del mencionado artículo se contempla expresamente como sanción que, ante la falta de cumplimiento al término de duración de la comprobación fiscal, se entenderá por concluida la visita y todo lo actuado en la misma, quedará sin efectos.

3.2 Los diversos métodos de verificación de cumplimiento.

La función de inspección o fiscalización de las autoridades tributarias, tiene como característica el ser una gestión activa, mediante la cual intenta generar una sensación de riesgo en los contribuyentes incumplidos, por tanto, con sus acciones les induce al cumplimiento de sus obligaciones.

Bajo ese contexto, las actividades de la administración encaminadas a tales fines, se encuentran contenidas en el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, en la que se señalan los siguientes métodos de fiscalización.

- Rectificación de errores.

Consiste en la rectificación de errores, tanto aritméticos, como de omisiones u otros, que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, mediante la comparación con la documentación que para tal efecto se solicite al contribuyente (fracción I).

- Revisión efectuada en las oficinas de las autoridades fiscales.

Dicho procedimiento de fiscalización se encuentra contenido en la fracción II, del artículo de referencia, que señala en términos generales que, se podrá requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para exhibir en la oficinas de las propias autoridades, la contabilidad, datos y documentos necesarios para la revisión de la misma.

Con ese fundamento, las autoridades fiscales pueden, desde sus escritorio, proceder a revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, a tales revisiones se les conoce como “revisión de gabinete” o “revisión de escritorio”.

- Visitas domiciliarias.

Son facultades de las autoridades fiscales practicar visitas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, a fin de comprobar que tales sujetos, han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales (fracción III).

- Revisión de dictámenes.

Se deben revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros, operaciones de enajenación de acciones y la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado, que realicen los contribuyentes y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales (fracción IV).

Lo anterior obedece a que en términos de lo dispuesto por el artículo 52, del Código tributario, dichos dictámenes se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, siempre y cuando reúnan los requisitos señalados en el referido dispositivo legal.

- Visitas domiciliarias en materia de expedición de comprobantes fiscales.

Con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y del registro federal de contribuyentes, la fracción V, del artículo en estudio, faculta a las autoridades para practicar visitas domiciliarias.

También le autoriza a solicitar documentación que ampare las mercancías y que se cuente con los marbetes respectivos, en tratándose de bebidas alcohólicas.

Cabe señalar que el procedimiento para efectuar la visita domiciliaria a que se refiere esta fracción, se encuentra contenida en el artículo 49 del propio Código tributario.

- Prácticas de avalúos.

Las autoridades fiscales tienen la facultad de practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte (fracción VI).

En éste último caso, debemos señalar que la autoridad se encuentra constreñida a practicar la inspección en el recinto oficial, ya que de nos ser así, al servidor público que actúe en forma contraria, se le pueden imponer las sanciones señaladas en el artículo 114 del Código Tributario.

- Recabar informes y datos de funcionarios y empleados públicos y de fedatarios.

La facultad que nos ocupa, consiste en recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones (fracción VII).

Al respecto, existe la siguiente opinión: “Se advierte que en dicho dispositivo se distingue entre funcionarios o autoridades y empleados públicos, de donde resultara importante examinar si el personal que se designa para desahogar una orden de visita es o no autoridad, toda vez que de esa manera se estará en posibilidad de saber si se cumple con el requisito constitucional que obliga a que toda acta que se levante debe efectuarse por una autoridad.”³⁴

34 MARGAIN MANATOU, Emilio. Facultades de comprobación Fiscal, 3ª, edición, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 11.

- Allegarse de pruebas para formular denuncias o querellas.

Esta facultad consiste en que ante la probable comisión de un delito, la autoridad hacendaria, debe allegarle al ministerio público las pruebas necesarias para la formulación de la denuncia, querella o declaratoria respectiva (fracción VIII).

Además, es importante destacar que en esta fracción, se les otorga el mismo valor probatorio a las actuaciones practicadas por las autoridades fiscales, que a las actas incoadas por la policía judicial; y,

Se faculta a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, léase Sistema de Administración Tributaria, (a través de los abogados que designe para tal efecto), para coadyuvar con el agente del ministerio público federal en la integración de la indagatoria que resulte, de conformidad con lo dispuesto por el Código Federal de Procedimientos Penales.

3.3 Las visitas domiciliarias.

De las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, que fueron detalladas en el numeral anterior, la que reviste particular interés para nuestro trabajo, es la visita domiciliaria a que se refiere el artículo 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, de cuyo resultado se comprobará el cumplimiento de las disposiciones fiscales, o bien, se determinaran las contribuciones omitidas a cargo del contribuyente.

El fundamento constitucional de las visitas domiciliarias, lo tenemos en el Artículo 16, Constitucional, que dispone: “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”.

Dicho mandamiento debemos analizarlo conjuntamente con el párrafo decimoquinto, que dispone; la autoridad administrativa (dentro de la que se encuentra la autoridad fiscal) 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; y,

Párrafo décimo, que determina las formalidades prescritas para los cateos, señalando en la especie que dicha orden de cateo solo podrá ser expedida por autoridad judicial y que será escrita, en la que deben expresarse el lugar a inspeccionar, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan (el motivo de la inspección), levantándose al concluir la misma, acta circunstanciada en presencia de dos testigos.

Luego entonces, respecto de las visitas domiciliarias a que se alude en el artículo 42, fracción III, del Código tributario, la orden de visita respectiva debe emanar de una autoridad fiscal o tributaria, la cual debe cumplir con los requisitos o formalidades señalados para los cateos.

En efecto, doctrinariamente se dice que las visitas domiciliarias deben satisfacer dos clases de requisitos constitucionales, a saber: esenciales (la falta de ellos produce la nulidad lisa y llana); y, formales (la falta de ellos produce nulidad relativa o para efectos de reponer las formalidades omitidas).

La falta de cumplimiento de los dos requisitos no suspende el plazo de la caducidad de las facultades de las autoridades tributarias para determinar créditos

fiscales; toda vez que declarado nulo el acto, éste no produce efectos; luego entonces, la carencia de cualquiera de los dos requisitos no impide que la autoridad emita o repita su acto si aun está en tiempo para ello.³⁵

En ese sentido es importante ocuparnos de ambos tipos de requisitos, en el orden siguiente:

Requisitos esenciales de la visita domiciliaria:

> *Constar por escrito.* El mandamiento, que constituye propiamente la orden de visita o el mandato mediante el cual se va a realizar el acto de molestia, desde luego, con relación a la visita domiciliaria, debe constar por escrito; toda vez que, como ya se dijo, los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente se harán acreedores a las sanciones correspondientes.

> *Señalar la autoridad que lo emite.* Como quedó explicado ampliamente en el apartado de la garantía de seguridad y legalidad, debemos entender que la autoridad competente es aquella que por ley o reglamento tenga conferida la facultad correspondiente.

Para evitar situaciones que generen duda al contribuyente, la autoridad que emite el acto de molestia debe citar en la orden de visita, los ordenamientos que le confieren las facultades que ejercita a través de ese mandamiento, de tal manera que el visitado pueda comprobar las atribuciones de quien emite la orden y, conocer que quien firma la orden tiene facultades para ello.

> *Efectuarse en el domicilio fiscal.* En caso de que exista una orden para llevar a cabo una inspección fiscal, la misma deberá practicarse en el domicilio

35 *Ibíd.*, p.19.

fiscal del contribuyente.

Aparentemente, este requisito no debería tener complicación legal alguna, sin embargo, se advierte la existencia de una contradicción entre el proemio y la fracción I del artículo 44 del Código tributario. En el proemio la regulación del dispositivo se dirige a visitas domiciliarias que se efectúen en el domicilio fiscal; y, la fracción I, no sólo permite, sino exige, que cuando la orden de visita así lo disponga, dicha visita se realizará en los diversos lugares a los que la orden se refiera.

De lo anterior se colige que una visita domiciliaria se puede realizar en lugares ajenos al domicilio fiscal.

El domicilio fiscal, atento a la forma en la que se realizan las actividades que causan una contribución al gasto público, es único y nunca puede ser ubicado, en forma simultánea, en más de un lugar.

Así entonces, siendo que la orden de visita se puede efectuar en más de un lugar y siendo regla de la visita domiciliaria el que la misma se efectúe en los lugares a los que se refiere la orden, entonces las reglas del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación están destinadas a todos esos lugares, incluyendo el domicilio fiscal, pero no en forma exclusiva al domicilio fiscal el cual debe ser único. Por ende, se comprueba la contradicción señalada entre el proemio del artículo 44, y, su fracción I.

Para resolver esta cuestión, nos adherimos a la opinión del maestro Emilio Margáin, quien considera que el citado artículo 44, del Código tributario, "... parece indicar que la visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden y esto es correcto cuando el visitado tiene señalado como domicilio fiscal donde se encuentra la matriz, pudiendo los visitantes no sólo desarrollar su labor en ese

lugar, sino también en las sucursales o agencias que tenga el contribuyente y ello deberá indicarlo la orden de visita o bien expedirse órdenes adicionales señalando los demás lugares en donde se localicen los establecimientos que dependen de la matriz.”³⁶

Sentado lo anterior, consideramos conveniente que, en tratándose de visitas domiciliarias, debemos tener presente las definiciones de domicilio fiscal que nos proporciona el artículo 10, del propio Código Fiscal; de donde resulta incuestionable que de iniciar una visita en un domicilio que no es el fiscal, todo lo actuado por la autoridad, a partir del acta de inició resultará ilegal.

> *Contener el nombre del visitado.* Debe precisarse el nombre a quien va dirigido el acto de molestia.

En efecto, los artículos 38, fracción V, y 43, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, establecen, respectivamente, que los actos administrativos que se deban notificar, como lo es una orden de visita, deberán indicar el nombre del visitado; de tal manera que la ausencia de este requisito, da como consecuencia la nulidad lisa y llana en la sentencia.

> *Estar fundada, motivada y expresar el objeto o propósito.* Para evitar que la orden de visita sea considerada por el revisado como infundada e inmotivada, la misma debe contener los preceptos en que se sustenta su expedición, así como las razones que tenga la autoridad administrativa para dirigirla a determinada persona, sea física o moral.

Efectivamente, la orden de visita, a fin de satisfacer la garantía de legalidad y seguridad del artículo 16 constitucional, debe estar debidamente fundada y motivada, para lo cual debe expresar su objeto o propósito de manera precisa,

³⁶ *Ibidem*, p.34.

enunciando de manera detallada las contribuciones objeto de la misma, dando cumplimiento por ende, a lo señalado en la fracción IV, del artículo 38 del Código Tributario.

Asimismo, parte del objeto que debe contener la orden de visita, se refiere necesariamente al período que debe abarcar la inspección correspondiente, es decir, debe señalar con toda precisión el período sujeto a revisión.

> *Ostentar la firma del funcionario competente.* La facultad contenida en la orden de visita debe encontrarse avalada necesariamente por la firma autógrafa del funcionario competente.

> *Consignar los nombre de los visitantes.* De conformidad con lo señalado en la fracción II del artículo 43 del Código Tributario, la orden de visita debe contener el nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, quienes pueden ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente, circunstancia que de darse en el caso concreto, debe ser notificada formalmente al visitado.

Requisitos formales de la visita domiciliaria:

> *Levantarse acta circunstanciada.* De toda visita debe levantarse acta en la que se haga constar de manera circunstanciada los hechos u omisiones que fueren del conocimiento de los inspectores o visitantes.

En efecto, una regla importantísima de las visitas domiciliarias consiste en el levantamiento del acta circunstanciada, a que se alude en el artículo 16 constitucional, pero también son relevantes aquellas actas levantadas, no solo de los actos que se lleven a cabo en el domicilio fiscal, sino de aquellas que se instruyan simultáneamente en dos o más lugares, e inclusive cuando existan hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto que deban reportarse,

para lo cual el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, define en que momentos deben levantarse las actas, inicial, parciales, complementarias y, cuando el acta final.

> *En presencia de dos testigos.* Para que las actas relativas a las visitas domiciliarias practicadas por las autoridades administrativas, tengan validez y eficacia probatoria, es necesario satisfacer la exigencia señalada en el artículo 16, constitucional, consistente en haber sido levantadas en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, o en caso de ausencia o negativa, por la autoridad actuante.

> *Practicada por la autoridad competente.* En efecto en términos del artículo 16, constitucional, quien debe levantar el acta circunstanciada debe ser la autoridad competente, en este caso las autoridades expresamente señaladas para tal efecto en la Ley del Sistema de Administración Tributaria y su Reglamento.

3.3.1 La Orden de visita.

La orden de visita domiciliaria, es un acto de molestia, por lo cual debe satisfacer la garantía de seguridad y legalidad consagrada en el artículo 16, constitucional, además de cumplir con lo dispuesto por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, como ya se dijo, la orden de visita domiciliaria al ser un acto de molestia que se debe notificar, debe cumplir con los siguientes requisitos: constar por escrito, señalar a la autoridad que lo emite, estar debidamente fundada y motivada expresando el objeto o propósito de que se trate, ostentar la firma de funcionario competente, el nombre de la persona o personas a quienes vaya dirigido (en caso de ignorarse este requisito, deberán señalarse datos suficientes

que permitan su identificación) e, indicar de manera precisa el lugar o lugares en que debe practicarse la visita (en caso de que aumenten los lugares de la visita, deberá notificarse al inspector, y, en caso de sustitución o aumento de personas a visitar, se deberá notificar al visitado).

En efecto, nuestros tribunales han venido sosteniendo que tratándose de visitas domiciliarias que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica deben contener todos y cada uno de los elementos señalados en el párrafo anterior, de manera tal que se le permita a la persona visitada conocer cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitadores se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden.

En consecuencia, si la orden de visita reúne lo anterior, simultáneamente se estará cumplimiento con las formalidades previstas para los cateos, atento a lo establecido por el artículo 16 constitucional.

Cabe abundar que se debe tener especial cuidado en que las ordenes de visita precisen el lugar correcto en el que deberá llevarse a cabo la inspección, es decir, la visita debe realizarse precisamente en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, de no ser así, la visita será nula.

Asimismo, cuando por causas de organización interna de la autoridad se designen a nuevos visitadores para llevar a cabo la inspección, se deberán satisfacer los requisitos que señala el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, esto es, levantar acta de identificación, previó citatorio debidamente notificado y, posteriormente iniciar el levantamiento de la continuación del acta respectiva.

Las ordenes de visita deben ser específicas y no genéricas, es decir, que

precisamente atendiendo a los requisitos que se deben cumplir en los cateos, las ordenes de visita no pueden ni deben contener una orden genérica, ni dar pauta o dejar a la elección del inspector la determinación de los lugares que deben ser visitados.

Visto lo anterior, la orden de visita es requisito *sine qua non* de validez absoluta para la visita domiciliaria y en ella se expresa el lugar o los lugares en que se deba practicar la misma y, en caso de que se deba practicar en un lugar diverso del original, deberá emitirse nueva orden.

3.3.2 Iniciación de la visita.

Sin duda alguna, el inicio de la visita domiciliaria, en un momento determinante para la ulterior valoración de la diligencia respectiva, es decir, dependiendo que se cumpla con lo señalado por el artículo 44 del Código Tributario, se podrá afirmar si está viciado o no el acto que a la postre se expedirá como consecuencia de la revisión.

La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita (fracción I), luego entonces, como ya se dijo, la orden de visita debe dirigirse al domicilio fiscal del contribuyente a visitar y únicamente cuando dicha negociación tenga sucursales, agencias o bodegas localizadas en lugares diversos, entonces sí es posible que la orden de visita pueda señalar a los otros lugares para realizar la visita que corresponda.

La visita domiciliaria se inicia cuando, los visitadores se presentan en el lugar señalado para la visita, por lo cual deben proceder a localizar al visitado o a su representante legal, en caso no estar presentes ninguno de ellos, dejarán citatorio con la misma persona que los recibe, para que el visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente, si no lo hicieron la

visita se iniciará y desarrollará con quien se encuentre en el lugar visitado (fracción II).

Creemos que no debe existir ninguna confusión al respecto, sin embargo, para evitarla, lo más conveniente sea que cuando se deje citatorio al visitado o a su representante legal, en el cuerpo de dicho citatorio se especifique que deberán esperarlos al día siguiente a una hora determinada, para recibir la orden de visita, de tal manera que se les entere de que se les instruirá una diligencia de carácter administrativo, dejando a su criterio si comparecen o no personalmente.

Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad, en este caso, se considera prudente que los visitadores hagan una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad.

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar donde debe practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por ellas, sin que se hubiese cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

Continuando con el inicio de la visita, en la fecha señalada para la práctica

de la visita domiciliaria, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriendo a dicha persona para que designe dos testigos, si estos no son designados o una vez designados no aceptan fungir como tales, los visitadores designarán a los testigos, haciendo constar dicha situación en el acta que levanten, sin que dicha situación invalide los resultados de la visita (fracción III).

Atento a lo anterior, podemos afirmar que, los visitadores deben identificarse al inicio de la visita, pues de lo contrario el acta es nula, debe de hacerse constar en el acta que se levante, que se identificaron debidamente, de tal manera que si en el acta no existe constancia alguna en tal sentido, debe estimarse que no se cumplió con la formalidad exigida; igual, cuando unos visitadores sean sustituidos por otros debe hacerse constar en el acta parcial que para tal efecto se levante y no en el acta final de visita, no obstante que en diversos criterios emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se ha resuelto que la visita es válida si en el acta final consta que al iniciarse el personal designado se identifica en ese acto.

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

Así es, los testigos deben ser los idóneos y ajenos a los hechos que se circunstancian en el acta, por lo que tal designación debe recaer en personas ajenas a quienes rinden declaración, dicho nombramiento de los testigos debe hacerse constar en el acta de iniciación de la visita o en el acta final, siempre que

esta sea la única; pero cuando la autoridad sea la que designe a los testigos deberá señalarse en forma expresa que se requirió al visitado para el efecto y que ante su negativa se procedió a ello, por lo tanto, cuando se hace constar en el acta que el visitado designó a los testigos se entiende implícitamente que se hizo el requerimiento.

Insistimos en que se debe dejar constancia en el acta de cualquier circunstancia que vaya desagregando o añadiendo en torno a la visita domiciliaria.

Por su parte, las autoridades fiscales pueden solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Se estima que lo anterior resulta práctico cuando se trata de impuestos coordinados entre la Federación y las entidades federativas, para que autoridades estatales sustituyan a las federales y viceversa; señalando que pueden también solicitarles que practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que están practicando (fracción IV).

3.3.3 Desarrollo de la visita.

Para que una visita domiciliaria se desarrolle adecuadamente, es necesario que los contribuyentes visitados cumplan puntualmente con las obligaciones que para estos casos establece el artículo 45, del Código Fiscal de la Federación, a saber:

Recibir la orden de visita; permitir a los visitadores el acceso al lugar o lugares objeto de la misma; mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales; permitir a los visitadores fotocopiar la documentación que consideren necesaria; permitir la verificación de bienes y mercancías; y, poner a disposición de los visitadores el

equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

En este punto cabe recordar que a partir de la modificación al artículo 45, in fine, del Código tributario, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 15 de diciembre de 1995; en ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.

Sentado lo anterior, nos referiremos a las reglas conforme a las cuales se debe desarrollar la visita en el domicilio fiscal, mismas que actualmente se contienen en las ocho fracciones del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que operan de la siguiente manera:

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

Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, las cuales pueden ser levantadas en cualquiera de dichos lugares; en estos casos, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial, cumpliendo con las notificaciones personales en caso de ausencia, como quedó señalado en el apartado anterior.

Se faculta a los visitadores para que, de ser necesario y a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, sellen o coloquen marcas en los documentos, bienes o en muebles,

archiveros u oficinas donde se encuentren y, dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen. Agrega que 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 visitantes, quienes podrán sacar copia del mismo.

Se reitera que, 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.

Es de subrayar que una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Se especifica también que, cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales o que se conozcan de terceros, se consignarán en forma circunstanciada en actas parciales; pero distingue que 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; y, que cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se le advierte al contribuyente de tener por consentidos los hechos consignados en las actas, si antes del cierre del acta final 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.

En los párrafos siguientes de la fracción IV del artículo 46 del Código tributario, se establecen algunas reglas que en particular se deben observar cuando la visita que se encuentre en desarrollo verse, en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sobre personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, por lo que nos referiremos sucintamente a algunas de ellas;

Señala que, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final; pero que dicho plazo podrá ampliarse otro mes, por una sola vez a solicitud del contribuyente.

Que en un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros.

Tal designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente, por lo cual dicha información se tendrá por consentida si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes.

Con la oportuna designación de representantes, estos tendrán acceso a la información confidencial desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó; dichos representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el

contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución.

La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por el contribuyente o sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra; impidiéndoseles sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

Se fija un plazo de responsabilidad, de cinco años, para el contribuyente y/o sus representantes designados, respecto de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales.

Continuando con el desarrollo de la visita, la fracción V del dispositivo que nos ocupa, señala que 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, previa la notificación correspondiente.

La fracción VI, establece las reglas que deberán observarse en el cierre del acta final, estableciendo que, si en el cierre de dicha acta 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 quien estuviere presente en el lugar visitado; que 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.

Pero además, señala que 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.

Otra regla de las visitas la encontramos en la fracción VII, que determina que las actas parciales forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

La excepción para la autoridad la encontramos en la fracción VIII, toda vez que, 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, esto, sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivó la violación.

Hasta aquí el desarrollo de la visita domiciliaria, en virtud de que el último párrafo, del artículo 46, del Código Fiscal de la Federación, señala la hipótesis (materia de análisis en el presente trabajo de investigación), de que una vez concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden.

Señala también que en el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados.

Aclara que 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, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales; a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

3.3.4 Las actas de la visita.

En el apartado anterior nos ocupamos de la reglamentación y desarrollo de las visitas domiciliarias, de cuyo contenido necesariamente arribamos a la conclusión que uno de los elementos esenciales en ese proceso de comprobación a cargo de las autoridades fiscales es el levantamiento de actas.

En efecto, una vez levantadas las actas, en ellas descansa el carácter probatorio de lo descubierto en la inspección, es decir, se constituyen en un medio probatorio de la fiscalización.

Sabedores de los requisitos de forma y de fondo que deben reunir las actas de visita, enunciaremos a manera de resumen cuales son estas.

Acta parcial de inicio. Es incuestionable que de toda visita en el domicilio fiscal se debe levantar acta en la que se haga constar, en forma circunstanciada, los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes, con mayor

razón, cuando se inicia el procedimiento de comprobación.

Actas parciales cuando hay varios lugares visitados. Igualmente es necesario levantar acta parcial si se da el caso de la realización de una visita simultáneamente en dos o más lugares, por lo que en cada uno de ellos se debe levantar la diligencia, actas que se agregarán al acta final.

Actas parciales por hechos concretos. Se pueden 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.

Recordemos que una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Actas que se levantan en el domicilio de la autoridad. Cuando en plena visita 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.

Acta final. La visita debe concluirse cerrando el acta o levantando el acta final, con la intervención del visitado, su representante o la persona con quien se haya entendido la diligencia, los visitadores que hayan intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos, quienes firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado.

Cabe recordar que las actas parciales forman parte integrante del acta final de la visita, aunque no se haya señalado así expresamente.

Además, el acta final no crea derechos subjetivos, pero sirve como simple catálogo de antecedentes que la Administración Pública recoge a efecto de que, levantada la misma acta, proceda con posterioridad a emitir una resolución en la que resuelva una cuestión de carácter tributario en la que el patrimonio y la persona del contribuyente se determinarán como afectos a esta nueva resolución diversa y posterior al acta final.

En la especie, el acta final sirve de sustento fáctico a una liquidación con la cual, en ésta última, sí se crean derechos y obligaciones subjetivas;

Acta final de conclusión anticipada. 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 el contribuyente haya ejercido esa opción.

Sentado lo anterior, es claro que la importancia del acta estriba en que constituye, si cumple con los requisitos legales, una prueba de existencia de los hechos consignados en ella, para efectos de cualesquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado, aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa.

Así, todo parece indicar que en el Código Fiscal de la Federación el resultado final de una visita domiciliaria es la constitución de un “acta final”, en la que se describan a detalle, todos y cada uno de los hechos relevantes al cumplimiento de la facultad de las autoridades fiscales consistentes en la práctica de estas visitas.

En efecto, del contenido de este capítulo se colige que la visita domiciliaria sirve al propósito de que la autoridad fiscal elabore documentos denominados “actas parciales” y “acta final”, cuyos objetivos son; de las primeras, que se

desglosen todos los hechos al igual que las omisiones acontecidas durante la visita, que sean relevantes al objetivo de verificar si la persona del visitado ha cumplido con las disposiciones fiscales; y, se elabore un acta final en la que se comprendan cotejadas todas las actas parciales, por lo que el acta final no es más que un desglose sumado o total de los hechos y las omisiones señaladas en las diversas actas parciales.

Por ello establecemos que el acta final es el resultado de la visita domiciliaria puesto que, al menos en la legislación, no se observa otro.

3.4 Derechos de impugnación al desarrollo de la visita por el contribuyente.

Los contribuyentes sujetos a una visita domiciliaria, que hayan recibido la orden correspondiente, que dicha visita domiciliaria ya haya sido iniciada y, aun en el caso de que la misma hubiere concluido, tienen a su favor los medios de defensa que la Constitución y las Leyes reglamentarias le otorgan.

Juicio de Amparo.

En efecto, contra la orden de visita domiciliaria el contribuyente puede interponer el juicio de amparo indirecto, cuando, entre otras situaciones considere que dicho documento no fue expedido por autoridad competente; que el funcionario quien la suscribe lo haga con firma facsimilar y no una autógrafa; y, que no esté fundada y motivada; en virtud de lo cual el plazo de doce meses para concluir la visita, se suspenderá desde la fecha en que se interponga dicho medio de defensa hasta que se dicte la resolución definitiva del mismo.

En ese caso, si la resolución definitiva del medio de defensa que se hiciera valer favoreciera al visitado y la autoridad fiscal está en tiempo para subsanar el

error o la omisión en que incurrió, puede expedir nueva orden de visita que se encuentre debidamente ajustada a derecho y siempre que sea subsanable el derecho violado con la primera orden de visita.

Ahora bien, en cuanto a la oportunidad para impugnar las visitas domiciliarias por medio de juicios de amparo, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, ha establecido que si se práctica una visita de inspección o auditoría a la quejosa, ésta puede pedir amparo o impugnar desde luego las ordenes para practicarla o los vicios que encuentre en la práctica de la diligencia, cuando con ello se hayan violado desde luego y directamente las garantías individuales.

Luego entonces, se desprende que el afectado puede impugnarla desde que tenga conocimiento de ella, si por sí sola le depara un perjuicio legal, o puede impugnarse la visita al iniciarse o en cualquier momento de su desarrollo en que estime que se le ha deparado un perjuicio difícilmente reparable, o imposible de reparar con posterioridad.

Los criterios que al respecto han venido emitiendo los Tribunales Colegiados, se pueden resumir, en lo siguiente: afirman que si bien es cierto que en principio, la orden de practicar una auditoría no afecta los intereses jurídicos del contribuyente, porque ello solo sucederá si con motivo de los hechos encontrados en esa auditoría se encuentran irregularidades y éstas motivan una resolución que finque un crédito fiscal o imponga una sanción, en cuyo caso, será esta resolución la que causa el perjuicio legal y deberá ser combatida por los medios adecuados, también es cierto que cuando la práctica de una auditoría se impugna por vicios de inconstitucionalidad propios de la práctica misma, la cuestión si puede ser planteada, directamente en amparo, sin esperar el resultado de la auditoría ni esperar la resolución lesiva posterior, pues en tales casos la práctica ilegal de una diligencia, puede causar al afectado indebidas molestias,

violatorias de sus garantías constitucionales, que puede combatir desde luego.

Recurso de Revocación.

Ahora bien, sin que se estime consentida necesariamente la visita, y menos aun sus resultados, el afectado puede esperar a que, con base en las actas relativas, se le finque algún crédito o responsabilidad, para impugnar en ese momento la orden misma, o el desarrollo de la visita si así estima que tiene mejor oportunidad de evaluar la lesión de sus derechos y la conveniencia de impugnar esa lesión.

Efectivamente, en contra de los actos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación, toda vez que dicho medio de defensa procede, entre otros, en contra de las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos; y, de actos de tales autoridades que 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 del Código tributario.

Cabe agregar, que la interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en la inteligencia de que cuando dicho medio de defensa se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente.

Juicio de Nulidad.

Respecto de este medio de defensa, tenemos que si el contribuyente afectado por un orden de visita domiciliaria, no la impugnó mediante el juicio de

amparo dentro del término legal, ni impugnó oportunamente la práctica de la visita, mientras está se efectuó, o al concluir, es claro que, una vez concluida la visita, ya no podrá promover el juicio de amparo contra los actos de que se trata, sino hasta el momento en que alguna resolución con base en las actas correspondientes o en los resultados de la visita, le finque alguna responsabilidad o le finque algún crédito, momento en el que podrá impugnar tanto esta resolución, como las ordenes de visita y los actos de desarrollo de la visita, excepto aquellos hechos que hubiere confesado expresa, libre y espontáneamente o aquellas violaciones formales ya consumadas que hubiere expresamente consentido.

Es decir, si por las peculiaridades del caso le conviene a sus intereses, el contribuyente puede esperar el resultado de la visita, para entonces impugnar la resolución que las autoridades dicten como resultado de la investigación, con motivo de los vicios que haya habido en la orden o en la práctica de las diligencias.

Por ello se sostiene que, en tratándose de ordenes de visita domiciliaria, el que no se impugnen en juicio de amparo, no conduce a considerar que se consintieron las violaciones, toda vez que una orden de visita solo afecta los intereses jurídicos de un contribuyente, cuando la autoridad competente dicta una resolución que se sustenta en el acta de visita originada en dicha orden y, por lo mismo, es hasta ese momento cuando se pueden hacer valer los vicios de legalidad de la referida orden.

3.5 Alcances y repercusiones de la información frente al contribuyente.

Seguida por sus etapas la investigación, inspección o fiscalización, se levanta el acta final de la visita domiciliaria, momento a partir del cual la autoridad administrativa cuenta con los elementos suficientes para constatar la existencia del

hecho imponible, lo que quiere decir, que se encuentra en aptitud de establecer el alcance cuantitativo de la obligación tributaria, por ende, aquí se conocen los alcances y repercusiones de la información proporcionada por el contribuyente.

En efecto, como ya se dijo, el acta final de una visita domiciliaria sirve al propósito de que la motivación por parte de la autoridad tributaria sea certera; o sea, el acta final sirve de sustento fáctico a la motivación de una resolución en la que se liquida una contribución, por ende, si bien el acta final por si sola no produce derechos y obligaciones tributarias, sirve a hacerlo, aunque sea de modo indirecto, cuando la autoridad emite el acto de liquidación.

En otras palabras, para poder determinar una contribución en el acto de la liquidación es menester probar su causación; y para lograr ese objetivo, la autoridad se hace valer de argumentos fácticos y jurídicos, los cuales los encontramos en el acta final de una visita domiciliaria, de tal manera que una vez señalados estos argumentos fácticos y jurídicos en el acta final, la autoridad tributaria es ahora capaz de demostrar la conexión entre los antecedentes y los razonamientos jurídicos que la motivan a actuar en la emisión de una liquidación junto con los preceptos legales que le sirvan de fundamento legal a la liquidación.

En efecto, con la información obtenida en la visita domiciliaria, la autoridad puede establecer si el contribuyente revisado incurrió en alguna omisión y de resultar así, determinará en cantidad líquida, en su caso, la obligación incumplida junto con sus accesorios que son sanciones, actualizaciones, recargos y otros (cabe mencionar que el procedimiento de actualización ya ha sido declarado constitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación).

A esa actividad desplegada por la autoridad administrativa con la intervención de los sujetos pasivos del tributo, para llegar al conocimiento y fijación de los elementos inciertos de la obligación, se le conoce doctrinariamente como el

“ascertainment” , ya que en dicho concepto, acuñado por la escuela italiana, se comprenden otros conceptos como “comprobación”, “valoración”, “determinación”, “aplicación”, “fijación”, que constituyen los momentos de algo unitario y que se entiende perfectamente comprendidos en ese vocablo; además, al trasladarse a nuestro sistema jurídico, el concepto “ascertainment” adquiere una equivalencia con el concepto de “procedimiento de determinación”.

Para un mejor entendimiento de las características de ese procedimiento de determinación que culmina con la liquidación de la deuda, es necesario desarrollar brevemente en que consisten los principios que permiten cumplir con la norma tributaria.

< El principio de confianza y de buena fe del gobernado, en el sentido de que de motu proprio dé cumplimiento a su obligación; y,

< El principio de la determinación tributaria señalada por la autoridad administrativa, la que en base a la información y declaración del contribuyente, o de los datos obtenidos con motivo de su gestión de inspección fiscal, le indica los montos que debe liquidar para dar exacto cumplimiento a su obligación impositiva.

El primer principio de liquidación basada en el principio de confianza y buena fe, implica el reconocimiento del contribuyente del hecho generador (imponible) aceptando la tasa del impuesto y, que como consecuencia realice materialmente el pago.

Respecto al segundo principio, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, ha definido el concepto de determinación como el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos.

Este concepto de determinación también se hace consistir en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.

Así entonces, dicha determinación tiene varios momentos; se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma cierta a pagar, es por esto que la liquidación se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza.

Continúa señalando que tomando en cuenta los conceptos anteriores, se ha admitido que la determinación tiene carácter declarativo, cumpliendo además la función de un reconocimiento formal de una obligación preexistente; por ello es que se ha considerado que en la repetida determinación se fija la medida de lo imponible y se establece el monto o quantum de la deuda; y cuando el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los lleva a cabo la autoridad, ésta puede valerse de ciertos elementos de juicio para efectuar el acto o conjunto de actos que le corresponden, pudiendo recurrir incluso, como sucede en nuestro sistema jurídico, a la llamada visita domiciliaria.

En síntesis, se afirma que la determinación tributaria “es un acto jurídico de la administración en el cual está manifiesta su pretensión, contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva.”³⁷

De acuerdo a la anterior exposición, en lo que nos interesa, la

37 JARACH, Dino, Op. Cit., p.402.

determinación nace inexorablemente como consecuencia de las facultades de revisión e investigación que realiza la autoridad administrativa y finaliza con la ejecución de la liquidación de las contribuciones omitidas o incorrectamente pagadas.

Sobre el particular, Giannini señala que, “La liquidación del impuesto, en su sentido amplio, consiste precisamente en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible), con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente. Siendo esta la razón de ser y la función de la liquidación, es claro que constituye una fase ineludible en el desenvolvimiento de la relación impositiva, cuya lógica necesidad deriva de la simple consideración de que, conteniendo la norma tributaria un mandato abstracto e hipotético (mandato que se expresa en estos términos: si se realiza un hecho determinado, tales personas quedarán obligadas a pagar una cierta suma), no resulta posible afirmar que alguien debe al Estado o a otro ente público una suma determinada si no es cumpliendo las operaciones arriba indicadas. De aquí se desprende que la liquidación es necesaria y que se produce en cualquier especie de impuesto, por ser consustancial con el carácter mismo de la obligación tributaria, como obligación ex lege.”³⁸

Sin embargo cabe señalar que, la liquidación no es un elemento necesario para que exista el cumplimiento de la ley tributaria, dado que, como se apuntó con antelación, puede darse el cumplimiento de la obligación contributiva, mediante el pago espontáneo de los contribuyentes o en cualquiera de las otras formas.

Además, sabemos que las autoridades fiscales cuentan con sus propios archivos para conocer si algún contribuyente ha sido omiso en el pago de sus

38 GIANNINI, Archille Donato, Op. Cit., p.53.

contribuciones y con base en ellos estar en aptitud de emitir las liquidaciones de contribuciones omitidas, así se desprende de lo previsto por el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, en donde sin que se ejerzan las facultades de comprobación a que hace referencia el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad motiva su actuación en los documentos y expedientes con que cuente y determine el crédito fiscal que corresponda.

Sentado lo anterior, es incuestionable que la liquidación se actualiza en la mayoría de los casos, ante el incumplimiento o cumplimiento irregular por parte de los contribuyentes respecto de su carga tributaria.

En el andamiaje jurídico fiscal mexicano se reconoce que corresponde a los contribuyentes o terceros obligados la determinación de las contribuciones a su cargo, (ascertamiento) y que estas se pagan en la fecha o dentro del plazo correspondiente.

De no atender a su obligación el contribuyente o el tercero obligado de determinar lo causado o que la obligación de la determinación recaiga en la autoridad, ésta indicará cual será la cantidad a pagar a través de un oficio liquidatorio.

Una vez notificada la determinación del crédito fiscal, el contribuyente cuenta con un plazo de cuarenta y cinco días hábiles para pagarlo o garantizarlo (de acuerdo a las disposiciones contenidas en los artículos 12 y 65 del Código Fiscal de la Federación), durante ese plazo el contribuyente afectado, con toda seguridad decidirá intentar ejercer los medios de defensa que dispone la ley, siendo uno de ellos el juicio de anulación en contra de la resolución definitiva.

CAPÍTULO CUATRO

LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS ÓRDENES DE VISITA EMITIDAS POR HECHOS DIFERENTES A LOS REVISADOS EN LA VISITA DOMICILIARIA CONCLUIDA.

4.1. Análisis del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación y correlativos que norman el procedimiento de las visitas domiciliarias.

Durante las últimas décadas se han venido observando una serie de reformas efectuadas en lo general al Código Fiscal de la Federación, las cuales tienen como finalidad establecer una mayor permanencia a las reglas de carácter general que otorguen mayor seguridad jurídica al contribuyente; sin embargo, esto no ha sido del todo posible, pues precisamente las modificaciones de que ha sido objeto el último párrafo del artículo 46 del Código tributario así lo demuestran, al generar una indebida interpretación y aplicación en perjuicio de los contribuyentes.

<u>Código Fiscal (D.O.F. 31-XII-1981)</u>	<u>Código Fiscal (D.O.F. 31-XII-1998)</u>
Art. 58. I... a III... "Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones".	Art. 46. I... a VII... "Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones".

El párrafo en cuestión ha sufrido diversas modificaciones tanto en su ubicación dentro del cuerpo del Código Fiscal de la Federación como en su contenido, hecho que se constata de la lectura a los textos del Código tributario, publicados en el Diario Oficial de la Federación en el periodo comprendido de 1981 a 2007.

Efectivamente, si nos remitimos al Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, encontramos que el artículo 58, fracción III, segundo párrafo, establecía que:

“Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones”.

Posteriormente, el mencionado artículo 58 fue derogado por el Artículo Primero del Decreto que modifica diversas Leyes Fiscales y otros Ordenamientos Federales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998; el párrafo transcrito fue trasladado de manera íntegra en su redacción, al artículo 46, último párrafo.

La ambigüedad en la redacción en ambos dispositivos legales hacia permisible que la autoridad fiscalizadora ejercitara dicha facultad de manera discrecional, para que sus visitadores pudiesen practicar visitas al contribuyente cuantas veces lo juzgaran conveniente, con la única salvedad de que se emitiera una nueva orden de visita.

Es decir, con el dispositivo redactado en esa forma, los visitadores podían regresar al domicilio fiscal y reiniciar el proceso completo de visita, con independencia de que se tratara del mismo contribuyente, por concepto de los

mismos créditos causados en un mismo ejercicio; es decir, lo trascendente de esa facultad potestativa, es que resultaba irrelevante que los visitadores presumieran o no de algún crédito fiscal que el contribuyente escondiera, porque podían arbitrariamente reiniciar la visita.

En reforma posterior publicada en el medio de difusión oficial el 5 de enero de 2004, al último párrafo del artículo 46 que nos ocupa, se le agregó como objeto de las facultades de comprobación el concepto “aprovechamientos”.

Mediante publicación efectuada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 27 de diciembre de 2006, nuevamente fue reformado el último párrafo del artículo 46 del Código tributario, esta vez para quedar como sigue:

“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 períodos, 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”.

Como se puede suponer, con esta modificación se pensó que por fin, se establecía un límite a las visitas domiciliarias que pudiera soportar el contribuyente, y, que, una vez revisado no pudiera ser objeto de una nueva revisión.

Luego entonces, la pretensión era el dotar de seguridad jurídica al particular, ya que en el caso de que la autoridad fiscal pretendiera de nueva cuenta ejercer sus facultades de comprobación respecto de la misma contribución, aprovechamiento y período y no comprobara que se trataba de un hecho diferente, todo lo actuado no tendría valor legal alguno.

Finalmente el 1° de octubre de 2007 se publicó la última y más reciente modificación del párrafo para quedar como sigue:

“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 nueva revisión 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, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales; a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente”.

Aparentemente, con ese texto, el caso de las innumerables visitas domiciliarias al domicilio del contribuyente estaría superado; pero no es así,

creemos que la redacción no sólo continúa siendo ambigua, sino además es confusa, por lo que como ya se dijo, es susceptible de interpretación subjetiva o caprichosa por parte de la autoridad, lo que desde luego vulnera la garantía de legalidad y seguridad jurídica consagrada en favor de los contribuyentes en nuestro Pacto Federal.

Además, en la realidad, las visitas domiciliarias se siguen reactivando ilimitadamente, sin que se resuelva adecuadamente la procedibilidad de la visita por esos “hechos diferentes”.

En efecto, el andamiaje legal en que se sustentan las visitas domiciliarias, nos permite arribar a la conclusión de que técnicamente no existe posibilidad alguna de que con posterioridad a la celebración del acta final de la visita primigenia, puedan existir “hechos diferentes” en la contabilidad del contribuyente que ya fue revisado.

Tampoco es lógico ni jurídico, que en ese supuesto, el visitado hubiera ocultado datos a la autoridad, en virtud de que la misma cuenta con todas las herramientas a su disposición para cerciorarse que al momento de la visita de origen, se le esté proporcionando la contabilidad y la documentación relativa que será motivo de la revisión, inspección, verificación o como se le llame, ya sea de manera directa o por cruce de información de las dependencias, o por la constatación que se realiza en los sistemas electrónicos del Registro Federal de Contribuyentes, del Sistema de Administración Tributaria, de la Banca Electrónica y, de todos los sistemas implementados por ella misma.

Ahora bien, es en el Capítulo Único, Título Tercero, del Código Fiscal de la Federación, relativo a las Facultades de las Autoridades fiscales, donde encontramos la materia prima de nuestro planteamiento.

Aquí localizamos al artículo 46 y correlativos, que norman el procedimiento de las visitas domiciliarias, lo cuales nos permitirán constatar que no existe argumento valido para que una visita domiciliaria se reinicie, por supuestos “hechos diferentes” (no comprobados “a priori”), a los revisados en la visita original.

Recordemos que en este Capítulo se detallan los requisitos que deben contener los actos administrativos que deban ser notificados (artículo 38).

Se establece que las autoridades fiscales a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones tributarias (a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros) y, determinar los créditos fiscales, entre otras acciones; están facultadas para practicar las visitas domiciliarias y, revisar la contabilidad, bienes y mercancías de los mismos (artículo 42).

Se establecen los requisitos que debe reunir la orden de visita y, los lugares en los que debe realizarse la visita domiciliaria, como son; el domicilio fiscal y, el lugar o lugares señalados en la orden de visita (artículo 44).

En el artículo 45, del Código tributario, se le impone a los visitados la obligación de permitir a los visitadores el acceso al lugar o lugares objeto de la visita, mantener a su disposición la contabilidad y papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales (de los que podrán sacar copias para cotejo). Señala también que 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.

Se obliga a los visitados a poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo (cuando lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de

registro electrónico, o microfilm o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), inclusive a sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

Los visitadores pueden obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para su certificación, cuando; haya negativa a recibir la orden de visita; existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo; y, existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados; entre otras circunstancias.

Además, se subraya que en los supuestos anteriores, se entenderá que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

Por su parte el artículo 46, del Código tributario, establece las reglas para llevar a cabo el desarrollo de la visita, entre las que se encuentran, el levantamiento de las diversas actas, desde la inicial hasta el acta final; y, desde luego, contiene el párrafo que determina que una vez concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden; y, que en el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados, comprobación que debe estar sustentada en los medios señalados en el mismo dispositivo.

Se establece el plazo de doce meses para concluir la visita domiciliaria (artículo 46-A).

Se determina que la visita domiciliaria concluirá anticipadamente, en el caso de que el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado (artículo 47).

Se señala la posibilidad de solicitar de los contribuyentes, datos, informes o documentación de la contabilidad o parte de ella, fuera de una visita domiciliaria (artículo 48); y,

Se dispone que las autoridades fiscales podrán volver a determinar contribuciones o aprovechamientos correspondientes al mismo ejercicio cuando se comprueben hechos diferentes; agregando que la comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada de conformidad con lo previsto por el último párrafo del artículo 46 del mismo Código (artículo 50).

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que si bien la facultad de comprobación de la autoridad fiscal es discrecional, su ejercicio está reglado por las leyes aplicables, entre ellas, el Código tributario y, una vez que ejerce esa atribución está en aptitud de revisar, fiscalizar, verificar, inspeccionar, comprobar, corroborar o confirmar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales del gobernado visitado, emitiendo al final de la visita la resolución conducente, sea favorable al particular o liquidatoria de algún crédito fiscal.

Pero una vez concluido ese ciclo, la autoridad no puede volver a ejercer tales facultades sobre el mismo contribuyente, por el mismo ejercicio e idénticas contribuciones, inclusive, aún cuando se motive en “hechos diferentes” susceptibles de “comprobación”, pues ello implicaría exponerlo a una constante e injustificada intromisión en su domicilio y someterlo a un nuevo procedimiento fiscalizador por cuestiones ya revisadas y determinadas por la propia autoridad hacendaria, lo cual se traduciría en una actuación arbitraria.

En efecto, según hemos observado de los dispositivos legales que norman el procedimiento de las visitas domiciliarias, la autoridad cuenta con todo tipo de recursos, para que dentro del término de doce meses, conozca absolutamente todo lo relacionado con el contribuyente, de tal manera que es improbable, que habiéndose concluido una visita domiciliaria, la autoridad conozca por otras causas “hechos diferentes” a los que ya fueron revisados.

4.2. Inconstitucionalidad de las órdenes de visita dictadas por hechos diferentes.

En este apartado, se desarrollan los puntos por los cuales en mi opinión el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional, por lo que se realizará el estudio comparativo de referencia.

<u>Código Fiscal (D.O.F. 05-I-2004)</u>	<u>Código Fiscal (D.O.F. 27-XII-2006)</u>	<u>Código Fiscal (D.O.F. 01-X-2007)</u>
<p>“ Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.</p>	<p>“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”.</p>	<p>“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 nueva revisión 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, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales; a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente”.</p>

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, declaró inconstitucional el artículo 46, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 4 de enero de 2004, vigente a partir del 1º de enero de 2004, al considerar que éste violaba 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 emitieran nuevas órdenes de visita para iniciar otra a la misma persona, inclusive cuando las facultades de comprobación fueran para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones o aprovechamientos, sin establecer límite alguno para el ejercicio de dicha facultad, lo que a su juicio colocaba 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 justificaran, permitiendo que las autoridades fiscales emitieran órdenes de visita aun cuando se estuviera ante ejercicios fiscales ya revisados y, en su caso, respecto de los cuales ya existiera una resolución que determinara la situación fiscal del contribuyente.

La Corte también determinó que 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 en su último párrafo no establecía los casos conforme a los cuales la autoridad pudiera emitir nuevas órdenes de visita en relación con ejercicios fiscales ya revisados, ello resultaba violatorio del indicado precepto constitucional.

Consideramos que sirve de apoyo para robustecer nuestro argumento el

criterio identificable con los siguientes datos:

No. Registro: 173,418. Tesis aislada. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXV, Enero de 2007. Tesis: 2a. III/2007. Página: 823; y, cuyo texto es el siguiente: **“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”.

Precisado lo anterior, cabe señalar que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció al respecto, al resolver el amparo en revisión 1162/2006, identificable con los siguientes datos:

“Novena época, Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, octubre de 2006. Tesis: 1a. CLIX/2006. Página. 285; cuyo texto es el siguiente: **VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2005, VIOLA LA GARANTÍA DE INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL.** Una nueva reflexión sobre el tema de las visitas domiciliarias conduce a esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a apartarse del criterio sustentado en la tesis 1a. CXXV/2004, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, diciembre de 2004, página 380, y a considerar que el artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2005, viola la garantía de inviolabilidad del domicilio contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, porque se permite a las autoridades hacendarias emitir nuevas órdenes de visita,

inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones o aprovechamientos, sin establecer límite alguno para ello, lo que coloca a los gobernados en un estado de inseguridad jurídica, ya que el legislador no sujeta 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 trate de ejercicios fiscales ya revisados y, en su caso, respecto de los cuales ya exista una resolución que determine la situación fiscal del contribuyente. Lo anterior es así, ya que del análisis de los artículos 38, 43, 44, 45, 46, 46-A, 47 y 50 del citado código, y tomando en cuenta la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005 -particularmente sus numerales 16,19 y 20-, se concluye que si bien la facultad de comprobación de la autoridad fiscal es discrecional, su ejercicio es reglado por las leyes que la rigen y una vez ejercida esa atribución está en aptitud de revisar, fiscalizar, verificar, comprobar, corroborar o confirmar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales del gobernado visitado, emitiendo al final de la visita la resolución conducente, sea favorable al particular o liquidatoria de algún crédito fiscal; sin embargo, una vez realizado esto, no puede volver a ejercer tales facultades sobre el mismo contribuyente, por el mismo ejercicio e idénticas contribuciones, pues ello implicaría exponerlo a una constante e injustificada intromisión en su domicilio y someterlo a un nuevo procedimiento fiscalizador por cuestiones ya revisadas y determinadas por la propia autoridad hacendaria, lo cual se traduciría en una actuación arbitraria.”

Por otra parte, considero que el artículo 46, último párrafo, cuya

modificación publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 27 de diciembre de 2006, sigue conservando los mismos vicios de inconstitucionalidad decretada por la Corte, ya que no obstante la adecuación que se realizó a dicho dispositivo legal, no se estableció un límite a las visitas domiciliarias que pudiera soportar el contribuyente.

En la parte relacionada la modificación estableció que sólo se podría efectuar la determinación del crédito fiscal correspondiente, cuando se comprobaran hechos diferentes a los ya revisados, lo cual no salvó la inconstitucionalidad decretada por la Suprema Corte de Justicia, tan es así que la vigencia de dicho dispositivo sólo duró diez meses.

Ahora bien, el punto toral del presente trabajo de investigación, radica en la consideración de que el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación vigente, también deviene inconstitucional, a causa de que las autoridades tributarias, con fundamento en dicho dispositivo, reinician facultades de comprobación a la misma persona, por el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones y aprovechamientos que ya fueron materia de inspección o fiscalización, aduciendo que esa nueva visita se realiza, supuestamente, por tratarse de “hechos diferentes” a los ya revisados.

En efecto, en la mayoría de las veces, esas visitas domiciliarias iniciadas por “hechos diferentes” no solo contravienen el orden constitucional, sino además ni siquiera cumplen con la condicionante señalada en el propio artículo 46, in fine, del Código tributario en cuanto a que deberán comprobarse hechos diferentes a los ya revisados, debiendo sustentar dicha comprobación en información, datos o documentos de terceros o con cualquier otro medio de los supuestos ahí mencionados; es decir, las visitas domiciliarias así llevadas a cabo son producto de un manejo subjetivo y caprichoso por parte de la autoridad al utilizar arbitrariamente el concepto “hechos diferentes” sin que lo sean, o al menos sin

que esté comprobado que lo sean, lo que conculca en perjuicio de los contribuyentes las garantías de legalidad y seguridad jurídica.

En efecto, estimo que el último párrafo del artículo 46 del Código tributario, vigente desde el año 2007, es inconstitucional, al expresar en la parte que nos interesa: “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 nueva revisión 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, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten...”, lo cual contraviene lo dispuesto por los artículos 16 y 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Con tales antecedentes, resulta oportuno proceder a la explicación de los conceptos en que se basa nuestra opinión para señalar la inconstitucionalidad de las órdenes de visita emitidas por hechos diferentes a los revisados en la visita domiciliaria concluida, particularmente de los artículos Constitucionales que se infringen.

- > Se infringe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 16 Constitucional dispone: “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”.

Conforme a este principio las visitas domiciliarias deben practicarse a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, de acuerdo con tales señalamientos, de manera que dichos entes a cuyo cargo se encuentre la obligación de tributar, gocen de la garantía de la inviolabilidad de su domicilio.

El artículo 46, último párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente, 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 tributaria para que una vez concluida una visita fiscal emitan nuevas órdenes de visita para iniciar otra al mismo contribuyente, por “hechos diferentes” a los anteriormente revisados, con la salvedad de que esos hechos se comprueben, 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, ya que se pueden emitir tantas ordenes de visita como hechos diferentes que la autoridad considere se estén generando, lo que coloca a los contribuyentes en un estado de inseguridad jurídica por la 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.

Se sostiene lo anterior, en virtud de que en la práctica, las visitas domiciliarias se siguen ordenando ilimitadamente, aplicándose lo dispuesto por el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, sin que exista una justificación lógico-jurídica de lo que se invoca como “hecho diferente”.

Efectivamente, en el ambiente en que se practican las visitas domiciliarias,

se estima que no existe posibilidad alguna de que con posterioridad a la celebración del acta final de la visita primigenia, puedan existir “hechos diferentes” en la contabilidad del contribuyente que ya fue revisado.

Tampoco es lógico ni jurídico, que el visitado haya ocultado datos a la autoridad, en virtud de que la misma cuenta con todas la herramientas a su disposición para cerciorarse que al momento de la primera visita, se le haya proporcionado la contabilidad y la documentación relativa a la revisión ya sea en forma directa o por cruce de información o por la constatación que se realiza en los sistemas electrónicos del Registro Federal de Contribuyentes, del Sistema de Administración Tributaria, de la Banca Electrónica y, de todos los sistemas implementados por dicha autoridad, dado que no hay que olvidar que el artículo 45, del Código tributario, impone a los contribuyentes la obligación de permitir a los visitantes el acceso al lugar o lugares objeto de la visita, mantener a su disposición la contabilidad y papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales (de los que podrán sacar copias para cotejo).

Asimismo, les obliga a 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; inclusive, a poner a disposición de los visitantes el equipo de cómputo (cuando lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilm o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) y, a sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

De lo antes argumentado, resulta evidente, que el artículo 46, último párrafo del Código tributario vigente, infringe la garantía de legalidad y seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 Constitucional, toda vez que al ocuparse la autoridad tributaria del reinicio de sus facultades de comprobación a la misma persona, por

el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones o aprovechamientos, siendo que estas ya se habían revisado y, además sin que exista indicio de que los “hechos diferentes” que motivan la repetición de la visita, se encuentran debidamente comprobados, toda vez que la existencia de ellos va a formar parte de la propia verificación, lo que coloca a los gobernados en un estado de inseguridad jurídica, contraviniendo el artículo 16 constitucional citado, en cuanto a la protección de la inviolabilidad del domicilio, pues en función de lo comentado, la autoridad jamás podrá sustentar el acto de molestia, o sea la nueva orden, en hechos diferentes a los ya revisados.

Por tanto, para que la actuación de la autoridad al momento de llevar a cabo sus facultades de comprobación se ajuste a derecho, es indispensable que se realice conforme a lo regulado por el artículo 16 constitucional, así como a lo previsto en el Código Fiscal de la Federación, pues del contenido de los diversos preceptos que regulan su actuación se desprende la inviolabilidad del domicilio y todo acto de molestia en relación con la persona y papeles del contribuyente, lo cual constituye un derecho público subjetivo del gobernado, elevado a garantía individual y sólo se autoriza el acceso al domicilio del gobernado así como de sus bienes y papeles del contribuyente mediante el cumplimiento de determinadas formalidades, por lo que, el hecho de que la autoridad tenga facultades en materia de comprobación, estas no pueden ni deben ser reiterativas so pretexto de realizar nuevas facultades de comprobación al mismo contribuyente, por las mismas contribuciones y por el mismo ejercicio ya revisado, cada vez que la autoridad interprete que se está en presencia de “hechos diferentes” a los ya revisados.

En consecuencia, se comprueba la ambigüedad del artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que 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.

- > Se infringe el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece a la letra: “Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia.”

La hipótesis a que se refiere este numeral, en materia tributaria, no sólo se puede encontrar en el caso de que “cuando se pretenda sancionar a un contribuyente que ha eludido dolosamente el pago de impuestos, tanto con pena pecuniaria como pena privativa de la libertad, mediante dos procedimientos distintos, uno administrativo y el otro judicial, se estará violando en perjuicio del mismo dicha garantía”; sino incluso dentro del período en el que se desarrolla la visita domiciliaria por hechos diferentes que contempla el artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

El citado precepto legal viola la garantía de que ningún juicio deberá tener más de tres instancias y de que nadie puede ser juzgado más de dos veces por el mismo delito; contenida en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al facultar a las autoridades fiscales para que una vez concluida una visita fiscal emitan nuevas ordenes para iniciar otra u otras a la misma persona, por el mismo ejercicio fiscal previamente revisado, y, por las

mismas contribuciones o aprovechamientos, lo cual a todas luces resulta inconstitucional, pues como se dijo, previene en cierta medida más de dos instancias, fiscalizando dos veces al contribuyente invocando hechos diferentes, independientemente de que se le determine o no un crédito fiscal.

A efecto de justificar el porque el equiparamiento de dicha garantía constitucional al ámbito del Derecho tributario, y, más concretamente al procedimiento de visita domiciliaria por hechos diferentes, es necesario realizar las siguientes disertaciones:

Como ya se indicó en capítulos anteriores, la visita domiciliaria, da inicio con la emisión de una orden de visita por hechos diferentes para verificar el cumplimiento de las mismas obligaciones fiscales revisadas con fundamento en una primera orden de visita, concluyendo dicho procedimiento de verificación con el levantamiento del acta final de visita.

Desde dicha emisión la autoridad fiscal se encuentra obligada a acreditar que en el caso concreto existen hechos diferentes a los observados en la primera visita, lo cual, como ya dijimos resulta difícil de acreditar con la simple emisión de la propia orden.

Ahora bien, con el objeto de evitar que los conflictos jurídicos generen incertidumbre entre los gobernados, nuestro sistema jurídico ha instituido, como un medio para adquirir certeza sobre los alcances de los deberes y obligaciones de los mismos, lo que conocemos como proceso o juicio, cuya finalidad es presentar ante un juez la "litis del juicio", o sea, la cuestión medular del conflicto; de tal manera que este juez (Ministros, Magistrados, Cuerpo Colegiado, etc.) resuelva esa litis, dictando una sentencia, en la que se determine la verdad acerca de los deberes y derechos en conflicto.

Por esa razón se afirma que la sentencia encierra una “verdad legal”, que puede coincidir con la verdad de los hechos (como situación deseable y buscada), pero que finalmente corresponde a la definición formal de lo cierto y de lo falso, por lo tanto, con la sentencia concluye el juicio.

De lo que se colige que el conflicto ya ha sido objeto de juzgamiento, por ende, no se encuentra pendiente como lo estuvo hasta antes de la sentencia, consecuentemente, es una cosa juzgada, sobre la cual nadie podrá volver a ocuparse más adelante, porque hacer lo contrario sería como si se desechara la “verdad legal” y se mantuviera incierta la solución del conflicto.

Lo importante para nuestro tema radica en lo siguiente: una vez dictada la sentencia, no puede iniciarse un nuevo juicio en el cual se pretenda resolver la misma litis planteada entre las mismas personas por razón de los mismos antecedentes acontecidos en la misma época. Excepto que una autoridad judicial superior mande modificar la sentencia, en razón de que se hubiere demostrado, en instancia alzada, que la sentencia fue dictada contrariamente al derecho procesal aplicable, que es precisamente lo que el artículo 23 Constitucional, impide, o sea, que el mismo proceso alzado no se reinicie.

Esto es lo que se conoce como “cosa juzgada”, conforme a la cual el proceso que sirve de sustento a lo decidido por una autoridad judicial en una sentencia no puede ser repetido, sin perjuicio de que la misma sentencia (*pero no el proceso que PER SE existe previo al dictado de la sentencia*) sea ordenada modificar por una autoridad de alzada.

Dicho argumento se apoya en el siguiente criterio judicial, que obviamente conoce como la cosa juzgada la contenida en sentencias ejecutorias, es decir, en sentencias irrevocables:

“ARTÍCULO 23 CONSTITUCIONAL. Preceptúa el párrafo segundo del artículo 23 constitucional, que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito. Para fijar el sentido y alcance de este mandamiento, es necesario definir lo que ha de entenderse por haber sido juzgada una persona. Se dice que una persona ha sido juzgada, cuando se ha pronunciado sentencia irrevocable en el proceso que se le hubiere instruido; pero una sentencia tiene el carácter de irreparable: primero, cuando la ley no establece recurso alguno, por el que pueda ser modificada, confirmada o revocada; y segundo, cuando admitiendo algún recurso, se le haya consentido expresamente, o haya expirado el término que fija la ley para interponerlo, sin haberlo interpuesto. Si en estas condiciones, es decir, si tanto el reo como el Ministerio Público, se han conformado con la sentencia de primera instancia, debe sostenerse que el reo ha sido juzgado; y si a pretexto de que la Legislación Local establece la revisión de oficio, se lleva nuevamente el proceso al tribunal de alzada, seguramente que se viola, en contra del reo, la garantía que le otorga el artículo 23 constitucional, ya que la revisión de oficio está en pugna con lo mandado por el artículo 21 constitucional.”

Semanario Judicial de la Federación, quinta época, t. XXIX, pp. 1746-1747.

La cosa juzgada no sólo impide que un proceso acontecido de manera previa al dictado de una sentencia sea repetido, sino además implica que en algún momento se dictará sentencia irrevocable, con lo cual hemos de advertir que el Derecho no puede proveer autoridades judiciales de alzada de modo ilimitado.

En el caso de México, es la Suprema Corte de Justicia de la Nación la última autoridad judicial que resuelve toda litis vertida en perjuicio o en asuntos

ajenos a juicio (verbigracia: *impugnación de leyes, procedimientos que no son juicios y que son impugnables mediante juicio de amparo, etc.*), en su caso. Sobre esta institución no existe autoridad judicial superior que conozca de un recurso planteado en contra de sentencia dictada por la misma Corte.

Se observa pues cómo es que el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al proveer el principio *ne bis in idem* se refiere a “juicios” y “delitos”; sin embargo, pareciera que ese precepto sólo es aplicable a juicios penales en forma absoluta por lo que toda cuestión civil, administrativa, mercantil, laboral, tributaria, militar, quedaría exenta de observar dicho principio por lo que en dichas materias nunca existiría la seguridad jurídica en ocasión de la “cosa juzgada”.

No obstante ello, creemos que es factible la aplicación de dicho principio a procesos que necesariamente revistan el carácter de “juicios”; toda vez que sabemos que en materia administrativa y tributaria existen muchos procedimientos que no son juicios y que fijan la determinación de una situación que implica consecuencias jurídico-objetivas (que atañe al patrimonio) y jurídico-subjetivas (que atañe a la persona).

Podrá argumentarse, que si bien, el acta final de visita domiciliaria, da por terminado el procedimiento de verificación, no es un acto que produzca la fuerza de cosa juzgada, puesto que no consiste en una sentencia ejecutoriada; también lo es, que dicha acta final sirve para dar por terminada la verificación, y, dejar en posibilidad a la autoridad tributaria para determinar o no algún crédito.

Por lo tanto, cuando se encuentra motivada la liquidación, el contribuyente se hace sabedor de los razonamientos por los cuales un antecedente fáctico en el que haya incurrido permite que un precepto legal sea aplicado y en consecuencia, a causa de la aplicación de ese precepto, se creen facultades y obligaciones

tributarias a favor y a cargo del contribuyente.

Es decir, el acta final de una visita domiciliaria sirve al propósito de que la motivación sea certera; el acta final sirve de sustento fáctico a la motivación de una resolución en la que se liquida una contribución.

Por lo tanto, cabe insistir que si bien el acta final por si sola no produce derechos y obligaciones tributarias, si sirve para tal efecto (aunque sea de modo indirecto) cuando la autoridad emite el acto de la liquidación.

En otras palabras, para poder determinar una contribución en el acto de la liquidación es menester probar su causación, y, para probar la causación, la autoridad tributaria se hace valer de argumentos fácticos y jurídicos, los cuales se encuentran vertidos en el acta final de una visita domiciliaria, constituyendo el catálogo de antecedentes tributarios que permiten conocer el fondo de la causación de una contribución, por lo tanto sirve de sustento para motivar una posterior liquidación.

De lo que sigue, una vez señalados los argumentos fácticos y jurídicos en el acta final, la autoridad tributaria es ahora capaz de demostrar la conexión entre los antecedentes y los razonamientos jurídicos que la motivan a actuar en la emisión de una liquidación junto con los preceptos legales que le sirvan de fundamento legal a la liquidación.

Es así que no sólo en materia penal la cosa juzgada existe y que no sólo en juicio se presenta la misma figura. La cosa juzgada debe extenderse para los procedimientos que se siguen en forma diversa a la de un juicio, ni que decir, en los procedimientos que como el recurso de revocación fiscal o el de revisión administrativa parecen juicios no obstante no lo sean; es decir la cosa juzgada se debiera considerar presentable en procedimientos administrativos contenciosos y

no contenciosos.

Ahora bien, continuando con la idea principal, en materia tributaria es de reconocerse que las autoridades tributarias dictan resoluciones que de modo coactivo afectan a la persona y el patrimonio de los contribuyentes, de donde resulta una contravención a la garantía de seguridad jurídica que a la misma persona del contribuyente, por el mismo hecho generador y por la misma época se le determinase una contribución idéntica a la que con anterioridad una autoridad tributaria le haya dictado; es por esto que se propone que, al procedimiento de verificación se le dé un tratamiento similar al de la cosa juzgada, para de esa manera eliminar la hipótesis de practicar visitas por hechos diferentes.

Aceptar lo contrario es perpetuar la problemática que se pretende afrontar ante el texto del último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que permite una interpretación subjetiva y caprichosa por parte de la autoridad tributaria, es decir, resulta necesario admitir que una vez terminada una visita en el tiempo establecido por la ley, no pueda emitirse una nueva orden de visita por supuestos hechos diferentes.

Lo cual implica que una vez desahogada la visita domiciliaria dentro del plazo normal de doce meses y una vez dictada el acta final, la autoridad tributaria ya no podrá visitar al potencial contribuyente si ella pretende repetir el objeto de la orden de visita previa atentos a que se busca determinar contribuciones causadas en una misma época que aquella que interesaba a dicha orden original.

Además, cabe hacer énfasis en la necesaria interpretación extensiva que del artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por interpretación extensiva debemos entender: "... cuando precisa ampliar o restringirse el sentido de la norma; tiende a ampliar el sentido de las palabras del

texto legal, lo que „el autor de la ley quiso decir y no logró expresar correctamente...”, “... la interpretación extensiva, sólo tiene de interpretación el nombre, ya que realidad es una autentica forma de integración, puesto que consiste en incluir dentro del contenido de una norma jurídica casos que no están expresamente contenidos en su texto.”³⁹

Así entonces la interpretación extensiva nos permite integrar a la letra de una norma, hipótesis que no son expresamente contempladas por el mismo ordenamiento; bajo esa tesitura, si bien el acta final de una visita domiciliaria no proviene de un juicio y si bien no proviene de un juicio penal, no deja de ser un acto de autoridad que causa molestia al contribuyente visitado por lo que semejante acto no debiera ser repetido dado que hacerlo implica reiniciar el proceso de la visita domiciliaria en su integridad, no obstante que se trate de un mismo ejercicio y de las mismas contribuciones.

El artículo 23 constitucional debe interpretarse de manera extensiva de modo que no se restrinja a la materia de los juicios penales por lo que la materia de las visitas domiciliarias tributarias, dado que éstas sirven a que se formulen actas parciales y un acta final, las cuales, a su vez sirven de sustento fáctico para el dictado de una liquidación tributaria, deben apreciarse como actos definitivos e irrepetibles por conducto de la autoridad.

Aceptar lo contrario implica se puedan emitir tantas liquidaciones como visitas domiciliarias se hayan realizado por lo que el patrimonio del contribuyente se vería reducido con cada nueva liquidación hasta llegar a la nada económica.

Por lo que, si ya existen criterios judiciales que interpretan artículos de rango constitucional de modo extensivo no hay razón entonces para que el artículo

39 LASTRA LASTRA, José Manuel. Fundamentos de Derecho, Editorial McGraw-Hill, México, 1966, p. 57.

23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no pueda ser interpretado en ese sentido, de manera que las actas finales levantadas a efecto de una visita domiciliaria debiesen considerarse en autoridad de cosa juzgada en tanto hayan sido levantadas tras agotado el período normal de doce meses.

En resumen, existe justificación importante de fondo para acreditar que la autoridad fiscal tiene una facultad repetible en forma ilimitada para efectuar visitas domiciliarias al mismo domicilio, a la misma persona y, por las mismas contribuciones del mismo ejercicio fiscal, tal y como acontecía hasta antes de la última reforma, consecuentemente tenemos que esa conducta contraviene lo dispuesto por el artículo 23 del Pacto Federal y, como consecuencia de ello que el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación sea inconstitucional.

4.3 Modificación al último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

Una vez que ha sido explicado el contexto de inconstitucionalidad que contiene el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, es evidente que si con motivo de la interposición de los medios de defensa procedentes, los contribuyentes no obtienen un criterio jurisprudencial que contrarreste el efecto negativo de dicho dispositivo, entonces, lo adecuado y procedente será realizar el planteamiento de modificación de dicho dispositivo a través del proceso legislativo correspondiente:

Mediante ese procedimiento los contribuyentes tendrán la certeza y seguridad jurídica de que la determinación de su situación fiscal efectivamente corresponderá a la realidad y no con base en supuestos equivocados o decisiones arbitrarias de las autoridades tributarias, en virtud de que las visitas domiciliarias deben agotarse dentro de los plazos y las formalidades que garanticen la

observancia de la garantías constitucionales.

Con base en lo anterior, a continuación me permito formalizar mi propuesta, con el contenido del documento que debe ser presentado para su discusión y aprobación final del poder legislativo.

INICIATIVA
QUE REFORMA EL ARTÍCULO 46, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

“El suscrito (ponente), con fundamento en lo dispuesto en los artículos 71, fracción II, 72 y 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 26 de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos; y 55 fracción II, 56, 60 y 64 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, solicita que se turne a la Comisión de Hacienda y Crédito Público, para su dictamen y posterior discusión en el Pleno de la Cámara de Diputados de la Sexagésima Legislatura del honorable Congreso de la Unión, la siguiente iniciativa de ley, con base a la siguiente:

Exposición de Motivos:

La autoridad tributaria fue dotada por el legislador de facultades que le permiten verificar el debido cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, mediante la práctica de visitas domiciliarias, cuyas reglas se establecen actualmente en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

Con en el transcurso del tiempo, las reglas señaladas para las visitas domiciliarias se han ido ampliando, con la finalidad de agotar todas las posibilidades que se presentan en la actuación de las autoridades, frente al contribuyente, considerando en ellas, los

avances tecnológicos y, los nuevos métodos y sistemas implementados y autorizados para llevar la contabilidad del sujeto pasivo del impuesto.

Desafortunadamente en ejercicio de estas facultades de comprobación, la autoridad fiscal puede llevar a cabo procedimientos contrarios no sólo a las propias disposiciones fiscalizadoras, sino también en oposición a los principios de legalidad, seguridad y certeza jurídica que la Constitución consigna en favor de los contribuyentes, en su calidad de gobernados.

Pero no sólo la autoridad tributaria es vulnerable a la ilegalidad en el desempeño de sus funciones, también el legislador puede incurrir en error al aprobar disposiciones que en sí resultan inconstitucionales, sin percatarse de ello, sino hasta el momento en que los Tribunales Colegiados de Circuito, la Suprema Corte de Justicia de la Nación e incluso, el propio Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así lo resuelven.

Es el caso del último párrafo del artículo 46 del ordenamiento fiscal, que al efecto transgrede la garantía de seguridad jurídica consagrada en los artículos 16 y 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En efecto, si bien es cierto la aplicación de la norma tributaria corre a cargo de la autoridad fiscal, ésta procede al amparo de la disposición emanada del legislativo federal, que indebidamente la ha facultado para una acción que deriva en violación clara de la garantía constitucional anotada, pues al permitir - en términos del ordinal cuya modificación pretendemos – que la autoridad fiscal cuente con una facultad repetible en forma ilimitada para efectuar visitas domiciliarias al mismo domicilio, a la misma persona y, por las mismas contribuciones del mismo ejercicio fiscal previamente revisado, sin que efectivamente se hayan comprobado hechos

diferentes a los ya revisados, ni se haya sustentado dicha comprobación en información, datos o documentos de terceros o con cualquier otro medio de los mencionados en el último párrafo del artículo citado, atenta contra un derecho primordial del gobernado, ya que tal proceder de la administrativa no está encaminado directamente a comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales.

De tal manera lo ha considerado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis dictada para el mismo numeral con vigencia anterior, pero perfectamente aplicable a la presente, misma que se transcribe bajo el siguiente rubro:

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. Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, enero de 2007; Segunda Sala, página 823. Tesis: 2a. III/2007.

Efectivamente, al amparo de la tesis que antecede es dable insistir por la constitucionalidad que debe observar toda ley emanada del Legislativo. En el caso, siendo que el ordinal a que aludimos en la presente infringe el mandamiento constitucional de protección a la garantía de seguridad jurídica, es que solicitamos al Pleno de este Poder Legislativo que tenga a bien hacer suya esta propuesta, instando al Congreso de la Unión a procurar con la reforma que proponemos se eviten actos de molestia indebidos por parte de la autoridad fiscal sobre los gobernados.

En congruencia con lo anterior, es de estimarse que el referido artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, al facultar a las autoridades fiscales para ejercer sus facultades de comprobación respecto de la misma persona y, las mismas contribuciones, aprovechamientos y períodos, sin que se cumpla con lo señalado ahí mismo, en cuanto a la comprobación de hechos diferente y sin que tal comprobación se sustente en

información datos o documentos de terceros, ni en los demás documentos y revisiones señalados, viola la garantía constitucional de referencia.

Ello es así, porque el citado último párrafo del artículo 46 permite que el contribuyente sea molestado por las autoridades fiscales, sin que el acto de molestia guarde relación alguna con la visita original la cual fue cumplida puntualmente.

Conviene precisar también, que si a criterio de las autoridades tributarias, los contribuyentes no proporcionan la documentación o contabilidad requerida por la autoridad fiscal durante el desarrollo de las facultades de comprobación y ante la determinación presuntiva éstos presentan (al interponer los medios de defensa) como prueba la documentación que les fue solicitada, con el propósito de desvirtuar los hechos asentados en la determinación del crédito fiscal, entonces tampoco es congruente la redacción del dispositivo que nos ocupa, pues el texto no abarca, ni presupone procedimiento alguno a través del cual se compruebe que dicha documentación fue ocultada a la autoridad o, inclusive, que se hubieren elaborado documentos apócrifos o de dudosa procedencia.

Por otro lado, también es cierto que la disposición, cuya modificación se solicita, faculta a la autoridad para ejercer una acción que deriva en violación de la garantía constitucional contenida en el artículo 23 constitucional, al permitir dentro del período en el que se desarrolla la visita domiciliaria por hechos diferentes que, en cierta medida se apliquen más de dos instancias, juzgando dos veces al contribuyente invocando hechos diferentes, independientemente de que se le determine o no un crédito fiscal.

Por esa razón, es conveniente establecer el equiparamiento de

dicha garantía constitucional al ámbito del Derecho tributario, concretamente al procedimiento de visita domiciliaria por hechos diferentes.

Así tendríamos que la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales tendría que agotarse necesariamente en la primera y única orden de visita, concluyendo dicho procedimiento de verificación con el levantamiento del acta final de visita.

Es por esto que la propuesta de modificación daría al procedimiento de verificación un tratamiento similar al de la cosa juzgada, para de esa manera sea eliminada la hipótesis de practicar visitas por hechos diferentes, consecuentemente se admitiría que una vez terminada una visita en el tiempo establecido por la ley, no puede emitirse una nueva orden de visita por supuestos hechos diferentes.

Ahora bien, la iniciativa que se propone, suprime la discrecionalidad en el inicio de una visita por hechos diferentes a la visita de origen, dejando intocado el procedimiento contemplado en el propio artículo 46, toda vez que éste agota por si mismo, los casos en que, de ser procedente podría emitirse una nueva orden, pero sin conculcar las violaciones a las garantías constitucionales de referencia.

Así justificamos que, esta modificación, de aprobarse, no sólo evitaría el uso arbitrario de la facultad de merito, sino que tendría un impacto positivo en la observancia de las obligaciones a cargo del contribuyente, ya que no permitiría a la autoridad fiscal iniciar el procedimiento de comprobación bajo supuestos arbitrarios.

Por todo lo antes expuesto, me permito someter ante el pleno de esta Soberanía, la siguiente iniciativa con proyecto de Decreto por el que se reforma el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo Único. Se reforma el último párrafo del artículo 46 del

Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

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

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

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

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

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

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

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

contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.

Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo

éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.

V. 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 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.

VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitantes 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. 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.

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

VIII. 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.

Lo señalado en la fracción anterior, será sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivó la violación.

(párrafo reformado)

Concluida la visita en el domicilio fiscal, la autoridad

fiscalizadora deberá proceder a emitir el dictamen correspondiente, dentro del plazo consignado para tal efecto en el artículo siguiente”.

Transitorios

Primero. La reforma entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Segundo. Las modificaciones contenidas en este Decreto, serán aplicables a las visitas domiciliarias que actualmente se desarrollen.

Dado en el Palacio Legislativo de San Lázaro, sede de la cámara de diputados del honorable Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, a los __ días del mes de _____ de 2009.

Ponente: (rubrica)”.

Efectivamente, considero que el contenido de mi propuesta reúne los requisitos legales para someter a consideración del Congreso de la Unión la modificación al artículo 46 del Código Fiscal de la Federación y de esta manera suprimir lo correspondiente a las órdenes de visita por hechos diferentes, por las razones precisadas y analizadas en el presente capítulo.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El Estado tiene como una de sus principales funciones dotar de bienes y servicios a sus gobernados, quienes tienen como obligación contribuir con el gasto público de manera proporcional y equitativa.

SEGUNDA.- El Derecho Fiscal como eje rector de la actividad jurídica del fisco, encuentra a través del Derecho tributario un sistema normativo que regula los actos de fiscalización del cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes.

TERCERA.- El Estado desde su origen adquiere una participación relevante en la relación jurídico tributaria, actuando como sujeto activo del impuesto y, actualmente, en algunas circunstancias, como sujeto pasivo del mismo.

CUARTA.- Las obligaciones de los contribuyentes necesariamente deben encontrarse reguladas por la ley, la cual encuentra sus limitantes en los principios y las garantías consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

QUINTA.- Las facultades de comprobación en nuestro sistema jurídico, tienen como una de sus principales características, la de irse ajustando a la evolución de los sistemas modernos de registro de la contabilidad de los contribuyentes.

SEXTA.- Los diversos métodos de verificación de cumplimiento de las obligaciones fiscales se encuentran contenidos en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (rectificación de errores; revisión de escritorio; visitas domiciliarias; revisión de dictámenes; visitas domiciliarias en materia de expedición de comprobantes fiscales; prácticas de avalúos; recabar informes y

datos de funcionarios y empleados públicos y de fedatarios; así como de allegarse de pruebas para formular denuncias o querellas).

SÉPTIMA.- La orden de visita domiciliaria como un acto de molestia debe satisfacer la garantía de legalidad y seguridad consagrada en el artículo 16 Constitucional.

OCTAVA.- De toda visita en el domicilio fiscal del contribuyente se debe levantar acta o actas en las que se hagan constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes.

NOVENA.- El acta final de visita no crea derechos subjetivos, pero sirve como catálogo de antecedentes, para que la autoridad fiscal proceda a emitir la resolución determinante de los créditos.

DÉCIMA.- El artículo 46 del Código Fiscal de la Federación prevé que concluida la visita en el domicilio fiscal, se podrá iniciar otra a la misma persona, con la salvedad de que se emita una nueva orden, cuando se compruebe la existencia de hechos diferentes a los ya revisados, sustentados en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares, en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales; lo cual se considera inconstitucional toda vez que este dispositivo legal posibilita la práctica de innumerables visitas domiciliarias al contribuyente, so pretexto de tratarse de hechos diferentes, al contravenir lo dispuesto por los artículos 16 y 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

DÉCIMA PRIMERA.- Al amparo del artículo 46 último párrafo del Código Fiscal de la Federación, las visitas domiciliarias se siguen reactivando ilimitadamente, sustentándose en información, datos o documentos de terceros, lo cual evidentemente crea inseguridad jurídica al contribuyente previamente revisado.

DÉCIMA SEGUNDA.- Resulta inconstitucional el contenido del artículo 46 último párrafo del Código Fiscal de la Federación, al contemplar la posibilidad de que se emita una nueva orden por hechos diferentes, considerando a la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubieran sido exhibidos ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación, habida cuenta que las autoridades fiscales tuvieron oportunidad durante el desarrollo de la visita de requerir toda clase de documentación y no hasta que el contribuyente promueve su medio de defensa, toda vez que tales documentos los aporta como defensa a la determinación del crédito, amén de que estos serán valorados en el juicio de nulidad por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Lo anterior, en atención a que con ello se hace nugatorio el medio de defensa que el propio dispositivo legal previene en favor del contribuyente.

DÉCIMA TERCERA.- Se propone que una vez levantada el acta final, con la cual se pone fin a la visita domiciliaria, la revisión a dicho ejercicio fiscal ya no pueda ser materia de una nueva visita, por lo que las ordenes de visita por hechos diferentes deben desaparecer.

DÉCIMA CUARTA.- Como consecuencia de lo anterior el artículo 46, último párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente, debe ser modificado suprimiendo lo correspondiente a las órdenes de visita por hechos diferentes.

BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VIZCAÍN, Adolfo. Derecho Fiscal, 2a, edición, Editorial Themis, México, 1997, 250 págs.

BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. El Régimen Federal Mexicano, Antigua Librería Robredo, México, 1964, 701 págs.

BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales, 20a, edición, Editorial Porrúa, México, 1986, 768 págs.

CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela. Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal, Colección de Ensayos Jurídicos, Editorial Themis, México, 1994.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 18a, edición, Editorial Porrúa, México, 1994, 1025 pág.

ESQUIVEL VAZQUEZ, Gustavo A. El Juicio de Lesividad y Otros Estudios, Editorial Porrúa, México, 2002.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, 34a, edición, México, 2004.

FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo, 19a, edición, Editorial Porrúa, México, 1979, 496 págs.

GARCÍA MAYNES, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, 21a, edición. Editorial Porrúa. México, 1984.

GARZA, Servando J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Editorial Cultural, México, 1949.

GIANNINI, Archille Donato. Instituciones de Derecho Tributario, Traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, Biblioteca Central UNAM.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, Editorial De Palma, Argentina, 1969.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. Compilador. Principios Constitucionales Tributarios, Universidad Autónoma de Sinaloa, Universidad de Salamanca, Editorial UAS, México, 1993.

GUTIÉRREZ y GONZÁLEZ, Ernesto. Derecho de las Obligaciones, 5a, edición, Editorial Cájica, S.A., México, 1979.

JARACH, Dino. El Hecho Imponible, Editorial Revista de Jurisprudencia, Argentina, 1943.

LANZ DURET, Miguel. Derecho Constitucional Mexicano, 5a, edición, Compañía Editorial Continental, S. A., México, 1980, 419 págs.

LASTRA LASTRA, José Manuel. Fundamentos de Derecho, Editorial McGraw-Hill, México, 1966.

LUCERO ESPINOSA, Manuel. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, 3a, edición, Editorial Porrúa, México, 1995.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. De lo Contencioso Administrativo, “De Anulación o de Ilegitimidad”, 5a, edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1995.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Facultades de Comprobación Fiscal, 3a, edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 2005.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 8a, edición, Editorial Universitaria Potosina, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1985, 354 págs.

MARTÍNEZ VERA, Rogelio. La Fiscalización de Impuestos Federales, Editorial Banca y Comercio, Monterrey, México. 1981.

ORTEGA, Joaquín B. Apuntes de Derecho Fiscal, Reimpresión Instituto de Estudios Superiores de Monterrey, Monterrey, 1946.

PENICHE BOLIO, Francisco J. Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, S.A., México, 1970, 187 pág.

PÉREZ BECERRIL, Alonso. México Fiscal. Reflexiones en Torno al Sistema Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 2004.

PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero, Fondo de Cultura Económica, Traducción española, México, 1946.

PUGLIESE, Mario. La Prueba en el Proceso Tributario, Traducción de Alfonso González Rodríguez, Editorial Jus, México, 1949.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Notas de Derecho Financiero, Tomo I, vol. 3, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1974.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Sistema de Derecho Financiero, I, vol. 2, Universidad Complutense, España, 1986.

SÁNCHEZ PIÑA, José. Nociones de Derecho Fiscal, Publicaciones Administrativas y Contables, S.A. de C.V.

TENA RAMÍREZ, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano, 19a, edición, Editorial Porrúa, México, 1983, 643 págs.

VALLADO MIGUEL, Fausto Enrique. Principios Generales de la Administración Tributaria, Editorial Pac, México, 1986.

LEGISLACIÓN.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998.

Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004.

Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006.

Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de Octubre de 2007.

Ley de Amparo.

Ley de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Ley del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

Ley del Seguro Social.

Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Reglamento del Sistema de Administración Tributaria.

OTRAS HERRAMIENTAS DE INVESTIGACIÓN

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2009.

Curso Superior de Derecho Tributario. Versión Taquigráfica del Curso Dictado en el año 1957, Liceo Profesional "CIMA", Buenos Aires. Biblioteca de la Facultad de Derecho, Seminario de Derecho Fiscal, UNAM.

DE PINA, Rafael. Diccionario de Derecho, 7a, edición, Editorial Porrúa, México, 1978.

LÓPEZ RUIZ, Miguel. Elementos para la Investigación, "Metodología y Redacción. 3A, edición, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1998.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativas 1917-2009.

Página Web de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para acceso a Jurisprudencias de 1917 a 2009. Localizable en la siguiente dirección electrónica: portalSCJN@mail.scjn.gob.mx.