



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
ARAGÓN**

## **LICENCIATURA EN DERECHO**

TRABAJO POR ESCRITO QUE  
PRESENTA:

**JUANA IBETH GUTIÉRREZ NOCHEBUENA**

TEMA DEL TRABAJO:

**“ANTICONSTITUCIONALIDAD EN LA DETERMINACIÓN DEL  
CRÉDITO FISCAL, DERIVADO DE LOS INFORMES  
PRESENTADOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES  
EXTRANJERAS”**

EN LA MODALIDAD DE “SEMINARIO DE TITULACIÓN COLECTIVA”

PARA OBTENER EL TÍTULO DE

**LICENCIADO EN DERECHO**

BOSQUES DE ARAGÓN, EDO. DE MÉXICO, 2010.



**FES Aragón**



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.

## **AGRADECIMIENTOS**

*Agradezco enormemente a **DIOS** por ser mi guía, al estar presente en los momentos más felices, pero sobre todo en aquellos que no lo fueron, porque me acercaron más a él, gracias por haberme puesto en este camino, con las personas que me rodean y por ser la persona que soy. Siempre te llevo en mi mente y en mi corazón.*

*Agradezco a aquel hombre que a lo largo de su vida se ha dedicado en cuerpo y alma a su familia, que nunca dudó en apoyarme en mi formación personal y profesional, pero sobre todo a quien me ha dado el mejor de los ejemplos con su fortaleza, constancia y amor, a ti papá el señor **IGNACIO GUTIÉRREZ BECERRA**, pues eres una gran persona, pero sobre todo un gran padre, gracias por tu apoyo incondicional, recuerda que éste también es tu triunfo, Dios te bendiga.*

*Gracias a mi madre, la señora **CRISTINA NATALIA NOCHEBUENA CRUZ**, por haberme dado no sólo la vida, sino además tu incondicional apoyo, los sabios consejos que me han permitido llegar a donde estoy, el ánimo de seguir adelante a pesar de todos mis temores y de las circunstancias adversas, gracias por nunca haber dudado de mi capacidad, aún tengo muchas cosas que aprender de ti como tu gran fuerza de voluntad, tu valentía, tenacidad, pero sobre todo el amor que una gran mujer como tú tienen para todos los que la rodean, te amo mami y que Dios te bendiga siempre.*

*Agradezco con todo mi corazón a la **UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO** por haberme abierto las puertas, concediéndome los elementos necesarios para ejercer una de las profesiones más hermosas en la vida, la de Licenciado en Derecho. Mi vida en sus aulas ha sido la experiencia más maravillosa de mi vida.*

*Gracias a todos y cada uno de los maestros de la Facultad de Estudios Superiores "Aragón", que dedicaron parte de su tiempo en mi formación profesional y personal, sin su sabiduría y su esmero, nunca podría haber logrado concluir mis estudios, pero especialmente doy las gracias a la Licenciada **ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA** por ser una persona muy especial para mí al haberme otorgado todo su apoyo, muchas gracias por todo.*

*Doy gracias a los profesores que integran el jurado de mi examen profesional, los Licenciados **GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN**, la Maestra **DIANA SELENE GARCÍA DOMÍNGUEZ**, la Licenciada **PATRICIA GARCÍA CARRASCO**, los Licenciados **OSCAR UGALDE ROSALES** y **JORGE ALEJANDRO LÓPEZ ARENA**, por haber invertido parte de su tiempo en ayudarme a corregir los errores de este trabajo y por estar presentes en este momento tan especial en mi vida.*

*Gracias a mis hermanos **ALFONSO**, **ERNESTO** y **ANA MARÍA GUTIÉRREZ NOCHEBUENA** por todo el apoyo y los regaños que me dieron, nunca voy a olvidar nuestras travesuras y la infancia feliz que viví a su lado, saben que cuentan conmigo, los quiero mucho carnalitos.*

*A mis sobrinos **ÁNGEL**, **DIANA**, **ERICK** y **RODRIGO**, quiero decirles que los quiero con toda mi alma, saben que cuentan conmigo para todo, nunca duden que voy a estar ahí apoyándolos en lo que necesiten, gracias por sus risas, travesuras y por darle a mi vida una enorme alegría. Dios los acompañe donde quiera que estén.*

*Gracias a mi novio **JOSÉ MÉNDEZ LÓPEZ** por ser la ilusión más grande de mi vida y estar conmigo en todo momento. Sé que me tarde un poco en tomar esta decisión, pero agradezco mucho tus palabras y el apoyo que me brindaste, hoy empieza una etapa en*

*mi vida y como tú algún día dijiste, vendrán situaciones que nos permitirán ser mejores personas y yo en que así será, ya lo verás, nunca olvides que te amo.*

*A NOEMÍ, JUAN PABLO, BRENDA, JONATHAN, YANETH y EMMA por ser mis mejores amigos, por su apoyo, consejos, palabras de aliento, por darme un pequeño lugar en sus vidas, los quiero mucho.*

*Doy gracias a mis abuelos, tíos, primos, compañeros de la Universidad y a todas aquellas personas que confiaron en mí, nunca olvidaré sus palabras de aliento, que me sirvieron de mucho.*

*No me queda más que pedirle a DIOS los bendiga donde quiera que se encuentren, GRACIAS por todo.*

**JUANA IBETH GUTIÉRREZ NOCHEBUENA**

# ÍNDICE

## ANTICONSTITUCIONALIDAD EN LA DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL, DERIVADO DE LOS INFORMES PRESENTADOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES EXTRANJERAS

INTRODUCCIÓN.....	I
-------------------	---

### CAPÍTULO PRIMERO.

#### CONCEPTOS Y GENERALIDADES

1.1 SEMEJANZA O DIFERENCIA ENTRE LOS TÉRMINOS ANTICONSTITUCIONALIDAD E INCONSTITUCIONALIDAD.....	1
1.2 CONTRIBUCIÓN.....	5
1.2.1 Fundamento Constitucional.....	5
1.2.2 Definición.....	6
1.2.3 Clasificación.....	8
1.2.4 Elementos.....	11
1.2.5 Principios Constitucionales.....	16
1.2.5.1 Proporcionalidad y equidad.....	16
1.2.5.2 Garantía de Audiencia inmersa en el artículo 14 Constitucional. . . .	17
1.2.5.3 Garantía de Legalidad, fundamentación y motivación de los actos de autoridad.....	22

1.3	DERECHO FISCAL. ....	.27
1.4	CRÉDITO FISCAL. ....	.30

## **CAPÍTULO SEGUNDO.**

### **POSICIÓN QUE ADOPTA EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.**

2.1	VISITA DOMICILIARIA Y REVISIÓN DE GABINETE. FACULTADES DE COMPROBACIÓN CONTEMPLADAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. ....	33
2.2	CRITERIOS Y PROCEDIMIENTOS QUE SIGUEN LAS AUTORIDADES FISCALES A EFECTO DE DETERMINAR EL CRÉDITO FISCAL, UNA VEZ CONCLUIDAS SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN. . . .	44
2.3	DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA A EFECTO DE QUE LAS AUTORIDADES FISCALES MEXICANAS HAGAN EFECTIVO EL COBRO DEL CRÉDITO FISCAL. ....	50

## **CAPÍTULO TERCERO.**

### **ANTICONSTITUCIONALIDAD EN LA DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DERIVADO DE LOS INFORMES PRESENTADOS POR AUTORIDADES FISCALES EXTRANJERAS**

<b>3.1</b>	<b>ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 54 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....</b>	<b>59</b>
<b>3.2</b>	<b>VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE AUDIENCIA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN.....</b>	<b>.61</b>
<b>3.3</b>	<b>MENOSCABO EN LA ESFERA JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE. .</b>	<b>.64</b>
<b>3.4</b>	<b>NECESIDAD DE ESTABLECER UN PROCEDIMIENTO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE QUE SE ENCUENTRE RELACIONADO CON LA HIPÓTESIS PLANTEADA EN EL ARTÍCULO 54 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. .</b>	<b>71</b>
	<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>.76</b>
	<b>FUENTES CONSULTADAS.....</b>	<b>79</b>

## INTRODUCCIÓN

En la actualidad, la Ley Suprema de los Estados Unidos Mexicanos obliga a las autoridades a cumplir formalidades dentro de los procesos que se siguen ante ellos, a fin de no vulnerar los derechos que los gobernados poseen de acuerdo al contenido del artículo primero de la Carta Magna. Desafortunadamente, la legislación que forma parte del sistema jurídico mexicano padece enormes lagunas que impiden a las autoridades dar cumplimiento al texto del precepto 14 de la Constitución Federal y, por ende, los gobernados ven afectada su esfera jurídica. Dicha circunstancia se ve reflejada en el cuerpo del numeral 54 del Código Fiscal de la Federación, debido a que en el mismo no se precisa un procedimiento detallado que deban seguir los contribuyentes y las autoridades fiscales, lo que implica que el contribuyente se encuentre en pleno estado de indefensión, dejándolo al arbitrio de las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales mexicanas.

Antes de entrar al estudio del tema sugerido, es necesario proporcionar al lector una idea general de los conceptos y artículos que servirán de base para el desarrollo y comprensión del mismo. El presente trabajo se encuentra dividido en 3 capítulos; el primero de ellos se titula “Conceptos y Generalidades”, que como su nombre lo indica brinda los conceptos más generales e importantes, mediante los cuales el lector tendrá una mayor claridad de la situación planteada. Dentro de éste apartado se encuentra el significado de una rama del Derecho como lo es Derecho Fiscal. Por otra parte se realiza un análisis en torno a la inconstitucionalidad y la anticonstitucionalidad, gracias al cual se le ha otorgado un título al presente trabajo de investigación; asimismo, se hace referencia al concepto de contribución, a su clasificación, a los elementos que integran ésta figura, los principios constitucionales que la rigen, como es sabido forman parte medular del tema que se analiza. Además se contempla la garantía de audiencia y de Legalidad, las que deben ser consideradas por las autoridades y los

particulares con la finalidad de evitar la transgresión de sus intereses y por último se encuentra la definición de crédito fiscal a las contribuciones.

El segundo episodio se denomina “disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación para la determinación de los créditos fiscales”, y en él se realiza un análisis de dos de las principales facultades de comprobación fiscal, como lo son la visita domiciliaria y la revisión de gabinete. Por otra parte se establecen los criterios que de acuerdo a la doctrina toman en cuenta las autoridades fiscales para hacer efectivo el cobro del crédito fiscal por parte del contribuyente. También se abordan temas como la residencia de los contribuyentes para el cobro de contribuciones y evitar la doble tributación.

Por último, el tercer capítulo se titula “anticonstitucionalidad en la determinación de los créditos fiscales, derivado de los informes presentados por las autoridades fiscales extranjeras”, que presenta el motivo de esta investigación, y en el cual se otorgan los argumentos necesarios por los que debe reformarse el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación y adicionarse un artículo que contribuya a la protección de los intereses de las autoridades y de los contribuyentes, analizando detalladamente el contenido del numeral anteriormente citado del Código Fiscal de la Federación. Dentro de esta sección se realiza un análisis más profundo de la violación que se presenta en el numeral 14, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, por último se otorga una posible solución al problema planteado, consistente en la necesidad de establecer un procedimiento a favor del contribuyente, quien se encuentra en una situación similar a la planteada dentro del precepto 54 del código federal en mención.

Se espera que en un futuro no muy lejano, los legisladores observen la necesidad que existe de reformar el contenido del artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, y la creación de otro precepto que apoye dicha reforma, por que esta laguna representa una serie de problemas que afectan a las autoridades y a

los contribuyentes que pueden encontrarse ante la situación planteada por el precepto jurídico en comento. Los métodos de investigación utilizados dentro de la presente investigación son el analítico, debido a que una vez que se obtuvo la información relacionada con el tema sugerido se efectuó una lectura y un breve análisis para sintetizar dicha información.

Asimismo dentro del primer capítulo se aplicó el método exegético y el discursivo, por que se hicieron diversas interpretaciones de los conceptos otorgados por diversos autores respecto a las contribuciones y las características que ellas poseen, así como los términos anticonstitucionalidad e inconstitucionalidad, Derecho y crédito fiscal, garantía de audiencia y legalidad.

El método exegético también se hizo presente dentro del segundo y tercer apartado, precisamente en las dos principales facultades de comprobación de las autoridades fiscales mexicanas, la visita domiciliaria y la revisión de gabinete, porque se interpretó el contenido de los artículos relativos a éstas figuras jurídicas. De igual forma se realizó un análisis e interpretación de la definición que la Ley del Impuesto sobre la Renta considera como establecimiento permanente y no permanente.

En tanto que el método hermenéutico se hizo presente en la tercera sección de éste trabajo, por que se llevó a cabo un análisis minucioso del numeral 54 del Código Fiscal de la Federación, que dio origen al desarrollo de la presente tesina. Por su parte el método inductivo y deductivo en el desarrollo de toda la investigación, por que de una serie de elementos generales se pudo abordar un tema específico, precisamente el referente a la omisión que el precepto 54 del Código Fiscal de la Federación sufre y sobre la cual recae una propuesta.

# CAPÍTULO PRIMERO

## CONCEPTOS Y GENERALIDADES

### 1.1 SEMEJANZA O DIFERENCIA ENTRE LOS TÉRMINOS ANTICONSTITUCIONALIDAD E INCONSTITUCIONALIDAD

Dentro del presente apartado se pretende dar una idea de aquello que debe entenderse por anticonstitucionalidad. Esto se debe a que el título de la investigación a desarrollar tiene relación estrecha con dicho término jurídico.

Para Ignacio Burgoa la anticonstitucionalidad y la inconstitucionalidad son lo mismo, dado que: “Entraña oposición abierta, manifiesta e indudable de algún acto o ley contra la constitución. Es una inconstitucionalidad evidente, que no requiere demostración”<sup>1</sup>.

Tan es así que Ignacio Burgoa en su propia definición contempla a estos dos conceptos como sinónimos, porque considera que son actos o leyes que atentan el contenido de la Constitución de un país.

Por otra parte, Rogelio Moreno plantea que son anticonstitucionales “...las normas legislativas, actos o disposiciones que infrinjan la letra o el espíritu de la Constitución o la Ley Fundamental del Estado”<sup>2</sup>.

En otras palabras, Rogelio Moreno considera que existen actos o leyes, cuyo contenido y características atentan directamente el espíritu o esencia del ordenamiento jurídico supremo con que cuenta un Estado, es decir, su constitución.

---

<sup>1</sup> BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, 5ª edición, Editorial Porrúa, México, 1998, p. 51

<sup>2</sup> MORENO RODRÍGUEZ, Rogelio. Diccionario Jurídico, Economía, Sociología, Política, Ecología, Editorial La Ley, Argentina, 1998. p. 70

En la opinión de Manuel Ossorio, adentrarse al término inconstitucionalidad implica partir del principio de la Supremacía Constitucional “Partiendo del principio... de la Supremacía de la Constitución, se han de reputar como inconstitucionales todos los actos, leyes, decretos y resoluciones que se aparten de sus normas o las contradigan...La declaración de un acto o precepto legal se obtiene por regla general planteándola ante tribunales de justicia...”<sup>3</sup>

Si bien es cierto, el término inconstitucionalidad se refiere a aquellos actos o leyes que van en contra de lo establecido en las normas que integran el cuerpo más importante de un Estado, su constitución, también lo es que dicha oposición que esos actos o leyes revisten contra dicho cuerpo legislativo, se impugna ante tribunales judiciales a quienes éste ordenamiento jurídico les dio vida, quienes tienen que manifestarse al respecto; claro, siempre tendiendo a proteger el espíritu del mismo conservando así el bien común.

De hecho, dentro del sistema jurídico mexicano este tipo de actos o leyes se plantean bajo la denominada acción de inconstitucionalidad, la cual consiste en interponer juicios ante el máximo tribunal constitucional, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ante la cual se denuncia una posible contradicción entre normas de carácter general, alguna ley, decreto o reglamento, tratados internacionales, por una parte, y por la otra la Constitución Federal, cuyo objeto es invalidar la norma general o tratado internacional impugnado para que prevalezcan los mandatos constitucionales.

Los sujetos que forman parte de este juicio con el carácter de actores son el Procurador General de la República, un partido político o una minoría parlamentaria y a la Comisión Nacional de los Derechos Humanos, por otra parte se encuentran como demandados los órganos legislativos y ejecutivos que hubieren emitido y promulgado las normas generales impugnadas. El fundamento

---

<sup>3</sup> OSSORIO, Manuel Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Editorial Heliasta, Argentina, 1990. pp. 373 – 374.

legal de las controversias constitucionales es el artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Atendiendo a las definiciones establecidas con anterioridad, se percibe que los términos inconstitucionalidad y anticonstitucional son considerados sinónimos por diversos autores, porque ellos implican una oposición de una determinada ley, tratado internacional, decreto, reglamento o cualquier otro ordenamiento jurídico, en perjuicio de los principios contenidos en la Ley Suprema del Estado de que se trate, dentro de la cual se reconocen derechos fundamentales de los individuos que se encuentran bajo la protección o amparo de dicha Constitución y en algunos casos se puede ver afectada la esfera de competencia que reviste cada uno de los poderes constituidos y organizados por la misma, provocando así inseguridad jurídica por cualquiera de estos sujetos de derecho.

Lo anterior da pauta a citar la definición otorgada en el Diccionario Jurídico Mexicano que, a su vez hace referencia a lo contenido en el Diccionario de Etimologías Latinas respecto a la diferencia existente entre tales términos jurídicos, el cual a la letra reza: "...el vocablo inconstitucionalidad etimológicamente es equívoco por multívoco, que lo mismo puede significar dentro de la Constitución, que contra la misma. Por el contrario, el término anti es muy preciso. No se presta a confusiones pues significa "contrario a la Constitución".<sup>4</sup>

El párrafo anterior muestra claramente la similitud que los autores citados en este apartado le conceden a los términos jurídicos en comento, puesto que ambos conceptos entrañan una contradicción a lo ordenado y regulado por la Constitución que rige el sistema jurídico de un determinado Estado.

Como se percata, diversos autores coinciden en otorgarle las mismas características a los términos en estudio, sin embargo el Diccionario de la Lengua Española, publicado por la Real Academia Española contempla el significado

---

<sup>4</sup> INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I A-B, UNAM, México, 1991, p. 168.

etimológico de la palabra in, que a la letra dice: “*in*<sup>2</sup> (Del lat. in- de valor negat. O privat.) pref. Se convierte en im- ante b o p, y en i- ante l o r. Indica negación o privación. Inacabable, incomunicar, inacción, impaciencia, ilegal, irreal”.<sup>5</sup>

Atendiendo a lo manifestado por la Real Academia Española y al tema que se desarrolla, la palabra in implica una negación o privación de algo, es decir, que una cosa, acto o hecho, no se encuentra previsto en cierto lugar. En este aspecto la palabra compuesta por el prefijo in y la palabra constitucionalidad, significa aquello que no se encuentra previsto en la Constitución política de un país.

En ese orden de ideas, la Real Academia Española también contempla la palabra anti, dentro de esa misma fuente etimológica, manifestando que: Anti-. (Del gr. *αντι*-). Pref. Significa “opuesto” o “con propiedades contrarias”. Anticristo, antipútrido.<sup>6</sup>

El término anti es muy claro y preciso, porque significa una oposición expresa a alguna cosa, acto, acontecimiento, etcétera. Entonces, sería importante que los autores, autoridades y estudiosos del Derecho utilizaran correctamente la palabra anticonstitucionalidad al referirse a aquellas leyes, Tratados Internacionales, reglamentos, que atentan el espíritu de la Carta Magna.

Por lo tanto se concluye que la palabra anticonstitucionalidad e inconstitucionalidad no son sinónimos, porque la primera de ellas hace referencia a aquella Ley, Tratado Internacional, Reglamento, que se opone a lo contenido por la Constitución de un determinado país, en tanto que la segunda hace alusión a aquella situación que no está regulada por la ley fundamental de un Estado.

---

<sup>5</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española, Tomo II, 22ª edición, Editorial Espasa Calpe, España, 2001, p. 1258.

<sup>6</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española, Tomo I, 22ª edición, Editorial Espasa Calpe, España, 2001, p. 164.

## 1.2 CONTRIBUCIÓN

Las contribuciones, constituyen el origen del tributo que las personas físicas y morales deben conceder a favor del Estado en su calidad del sujeto pasivo de la obligación fiscal y considerando las necesidades del tema que se aborda, es conveniente entrar al estudio de esta figura jurídica que sirve de apoyo para la comprensión del Derecho Fiscal.

### 1.2.1 Fundamento Constitucional

Antes de comenzar este apartado es necesario precisar el fundamento constitucional de las contribuciones, puesto que en él nace esta figura jurídica fundamental en el presente trabajo de investigación.

Es precisamente el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el que contempla el origen jurídico de las contribuciones, el cual reza lo siguiente:

**“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:**

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

Como se desprende de este último artículo, todos los mexicanos, cualquiera que sea su situación jurídica, ya sea persona física o moral, están obligados a brindarle a las autoridades fiscales en cualquiera de sus ámbitos de competencia, los recursos necesarios para satisfacer el gasto público, sin que ello implique que los contribuyentes vean afectado su patrimonio por cumplir con la obligación; el entero de esas contribuciones debe realizarse de acuerdo a los ingresos que obtiene el contribuyente y a la capacidad económica que posea, implicando

también la menor de las molestias tanto para la autoridad como para los contribuyentes.

Si bien es cierto que el numeral 31 en su fracción IV establece que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, no debe olvidarse que también los extranjeros deben contribuir de igual forma con el Estado para la satisfacción de las necesidades de éste y su población, tal y como lo señalan los diversos ordenamientos jurídicos que en materia de contribuciones existen en los Estados Unidos Mexicanos. Asimismo no debe olvidarse el contenido del artículo 1º de la Carta Magna, el cual hace referencia a que todos los individuos gozarán de las garantías que ella misma establece, no hace excepción alguna de nacionalidad, condición social, económica, étnica, etcétera, pero si obliga a estos sujetos a cumplir con ciertos lineamientos para hacerse acreedores de estos derechos o prerrogativas, por ejemplo relacionando el contenido de los preceptos 1º y 31 fracción IV de la Constitución Federal todos los individuos quienes se encuentren en posibilidad de generar contribuciones que deban pagar a las autoridades, tienen que hacerlo para evitar cualquier acto de molestia e inclusive de privación por parte de las autoridades fiscales por no cumplir con sus obligaciones respectivas, estos artículos son fundamentales en la determinación de contribuciones.

### **1.2.2 Definición**

Atendiendo a los diversos conceptos abordados en el presente capítulo, es conveniente precisar qué debe entenderse por contribución, por lo tanto se procede a señalar las diversas acepciones de esta figura.

El autor Refugio Fernández define a las contribuciones como: “Las prestaciones en dinero o en especie establecidas en ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y las morales, para sufragar los gastos

públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”<sup>7</sup>.

Esta definición es muy completa al señalar que las contribuciones, constituyen un tributo a favor del Estado, y esas prestaciones se encuentran a cargo de los particulares, cuyo fin es apoyar al gasto público, y las cuales son impuestas a través de un ordenamiento jurídico.

Por su parte, el autor Mayolo Sánchez opina que las contribuciones son: “...prestaciones establecidas en la ley a cargo de las personas que deben cubrir las al ente público y que se destinan a satisfacer las necesidades colectivas”.<sup>8</sup>

Se interpreta que las contribuciones son aquellos beneficios económicos que en dinero o en especie puede recibir el Estado por parte de los contribuyentes, personas físicas o morales, las cuales se encuentran reguladas en una ley y son destinados a cubrir las necesidades elementales de los gobernados.

Narciso Sánchez Gómez concede una definición de lo que debe entenderse por esta figura jurídica, la cual manifiesta que: “Las contribuciones son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas”.<sup>9</sup>

Gracias a la idea planteada por Narciso Sánchez, se concluye que las contribuciones son aquellos beneficios que en dinero o en especie los contribuyentes están obligados a proporcionar al Estado, para que este último pueda cumplir con uno de sus principales fines, la satisfacción de las necesidades

---

<sup>7</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal, Editorial Mc Graw Hill, México, 1998, p. 154.

<sup>8</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Derecho Tributario, 2ª edición, Cárdenas Distribuidor y Editor, México, 1999, p. 24.

<sup>9</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa. México, 1999. p. 207.

de sus gobernados. Y dichas contribuciones adquieren el carácter de generales, en virtud a que no son creadas para un determinado sujeto en particular, sino para un conjunto de personas cuya situación se encuentra regulada en un precepto legal y el carácter de obligatorio lo adquiere debido a que es el Estado quien las establece de forma unilateral, haciendo uso de su potestad reconocida por la Ley Suprema que le dio origen.

En resumen, una contribución es aquella prestación que en dinero o en especie el contribuyente se encuentra obligado a otorgar a favor del Estado, porque su situación jurídica encuadra en una ley fiscal de carácter general y, cuya finalidad es cubrir el gasto público.

### **1.2.3 Clasificación**

De acuerdo a lo que establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º, las contribuciones se clasifican en: Impuestos, Derechos, Aportaciones de Seguridad Social y Contribuciones de Mejoras. Para tener una idea más concreta de cada una de ellas, es necesario plantear una definición en la cual se establezcan sus características, y el numeral que anteriormente fue señalado las concede. Este precepto en su fracción I plantea una definición de impuestos, que a la letra dice

**“I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.”**

Es oportuno brindar un ejemplo que dejará en claro la idea que el legislador planteó en la creación de la Fracción I, del artículo 2º, del Código Fiscal de la Federación. Un sujeto dedicado a la venta de calzado que proviene de otro país,

pretende ingresar más de 1000 pares de zapatos a territorio nacional para la distribución y venta de dicha mercancía, las autoridades fiscales en materia de comercio exterior deben solicitar de este individuo un importe perfectamente determinado por la importación. En este supuesto las autoridades fiscales de los Estados Unidos Mexicanos protegen la actividad realizada por empresas nacionales dedicadas a la fabricación, distribución y venta de calzado.

En su fracción II se contemplan las Aportaciones de Seguridad Social la cual dice

**“II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”.**

Un ejemplo de dicha fracción se presenta cuando una persona física dedicada a la elaboración y venta de trajes sastres, quien tiene a su cargo treinta trabajadores, entre los cuales se encuentran costureras, transportistas y vendedores, se ve obligado (mediante un ordenamiento jurídico) a retener de ellos, parte del sueldo que perciben por su trabajo, y dicha cantidad retenida es destinada a servicios de salud, a pensiones en caso de retiro o por accidente de trabajo, entre otras prestaciones más.

En tanto que la fracción III, de este mismo artículo indica que debe entenderse por contribuciones de mejoras:

**“III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”**

En materia de contribuciones de mejoras existe una ley de carácter federal que las regula, y se denomina Ley de contribución de mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica. Considerando el contenido de dicha Ley se procede a otorgar un ejemplo: las autoridades fiscales federales realizan una obra hidroagrícola en una comunidad rural, donde sus habitantes se dedican a la siembra de maíz. Esa obra consiste en modernizar sus sistemas de riego, y el agua utilizada proviene de un río sobre el cual las autoridades fiscales tienen jurisdicción. Tal obra provocará que las cosechas de los habitantes de ese lugar serán mejores a las obtenidas en años anteriores, es decir, las obras hidroagrícolas generarán beneficios para esa comunidad de forma directa y por tal motivo estos últimos estarán obligados a cubrir una determinada cantidad a favor del Estado.

Y por último, la fracción IV del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación señala:

**“IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del 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. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.**

Como puede observarse, el contenido de esta fracción abarca diversas hipótesis, por lo tanto sólo se ejemplificará una de ellas: una empresa dedicada a la extracción de carbón en minas ubicadas dentro de territorio nacional se encuentra obligado a pagar a favor del Estado una cantidad de dinero por el uso o aprovechamiento de las minas en cuestión y que constituyen parte de los bienes

del dominio público de la Federación, de acuerdo a lo contenido en el artículo 27 de la constitución federal.

#### **1.2.4 Elementos**

Los elementos de las contribuciones se traducen como las partes esenciales de la obligación fiscal, porque gracias a ellas se sustentan todas las prestaciones que los contribuyentes deben enterar al Estado. Partiendo de este punto, diversos autores afirman que los elementos de las contribuciones son los siguientes: A) sujetos, los cuales se clasifican en a) sujeto activo, b) sujeto pasivo; posteriormente encontramos al B) objeto, C) la base y por último D) la cuota, tasa o tarifa.

Para dar inicio al estudio de los elementos de las contribuciones es conveniente precisar las definiciones que diversos autores proporcionan a cada uno de ellos. Desde la perspectiva del autor Narciso Sánchez Gómez, el sujeto activo de la obligación es: "...el acreedor de la obligación contributiva, el que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago del tributo; en esas condiciones compete a la Federación, a las Entidades Federativas, incluyendo al Distrito Federal y a los Municipios, como entidades jurídicas de Derecho Público, pueden ejercer el poder o autoridad del Estado para exigir legalmente el entero del gravamen dentro de su propia esfera de competencias, la finalidad que persiguen... cubrir el gasto público".<sup>10</sup>

Este autor manifiesta que el sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado a través de sus tres esferas de competencia, es decir, la Federación, los Estados, Municipios incluyendo la capital del país, sin olvidarse de los organismos fiscales autónomos como por ejemplo el IMSS y el ISSSTE, los cuales representan a las autoridades fiscales, y quienes se encargan de exigir el pago de una prestación a

---

<sup>10</sup> Ibídem, p. 218.

los contribuyentes, por haber incurrido en un supuesto jurídico establecido en una ley de carácter fiscal, y cuyo fin es satisfacer las necesidades de la población.

Para el autor Mayolo Sánchez el sujeto pasivo “aquella persona o entidad que de acuerdo con la ley, debe soportar a favor del sujeto activo una prestación determinada”.<sup>11</sup>

En este caso Mayolo Sánchez se refiere a un determinado sujeto o conjunto de personas, quienes se encuentran obligadas a proporcionar una prestación específica a favor del Fisco, porque está inmersa en una ley.

Por lo manifestado anteriormente se concluye que el sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado en sus tres ámbitos de competencia, Federal, Estatal y Municipal, quien a través de determinadas autoridades exigen y recaudan de los particulares las contribuciones o prestaciones que él mismo ha precisado en los artículos de una ley. Por otra parte, el sujeto pasivo es aquella persona física o moral, independientemente de su nacionalidad quien debe pagar una serie de prestaciones que el Estado le exige por haber incurrido en un supuesto jurídico previamente determinado para coadyuvar con el Estado para cubrir el gasto público.

Continuando con la clasificación de los elementos que constituyen a las contribuciones se plasma el criterio que el autor Raúl Rodríguez Lobato tiene referente al objeto del tributo, y lo define como: “la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etcétera... El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible”.<sup>12</sup>

El objeto de las contribuciones debe entenderse como el hecho materializado que da nacimiento a la obligación fiscal, es decir, la actividad o

---

<sup>11</sup> *Ibíd.*, p. 238.

<sup>12</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2ª edición, editorial Oxford, México, 1999, p. 112.

situación gravada por las leyes fiscales que originan el pago de una determinada contribución. Por ejemplo, la ley del impuesto al valor agregado grava el arrendamiento o el uso y goce temporal de algún bien, como lo expresa dicha ley, el objeto entonces es el arrendamiento inmobiliario, por el cual un sujeto obtiene un ingreso y parte de éste debe ser entregado a la autoridad fiscal correspondiente.

De acuerdo a la perspectiva de José Alberto Garrone, la base imponible de las contribuciones es la “la cifra líquida sobre la cual se aplican las tasas pertinentes para efectuar el cálculo de aquello que debe abonarse por el concepto de un impuesto, tributo o gravamen. La base imponible resulta de restar del monto bruto las deducciones y exenciones autorizadas”.<sup>13</sup>

Entonces, la base de las contribuciones es aquella cantidad sobre la cual las autoridades y los contribuyentes deben aplicar la tasa o tarifa aplicable al caso en concreto. Esta cantidad resulta de la disminución de las ganancias totales obtenidas por los contribuyentes por el desarrollo de sus actividades fiscales en un ejercicio fiscal, por ejemplo, de otra cantidad o cantidades que hayan generado para el particular alguna erogación o en su defecto una pérdida, que de acuerdo a la ley correspondiente y a su situación fiscal, procedan.

Tal sería el caso de una persona que obtuvo ingresos brutos por \$100.000.00 cien mil pesos 00/100 M. N., en el ejercicio de 2009, pero generó gastos por \$15.000.00 quince mil pesos 00/100 M. N., En este caso la base gravable es de \$85.000.00 ochenta y cinco mil pesos 00/100 M. N.

---

<sup>13</sup> GARRONE, José Alberto. Diccionario Jurídico, Tomo I, A- D, editorial Abeledo- Perrot, Argentina, 1986, p. 238.

Por otra parte, Juan Manuel Ortega Maldonado indica que la tasa, tarifa o cuota de las contribuciones es “la unidad que debe aplicarse a la base imponible para obtener la cuantía del impuesto a pagar”.<sup>14</sup>

Al referirse a la palabra unidad, desde una perspectiva particular, el autor se refiere a la cantidad que debe aplicarse a la base de la contribución generada. Pero en realidad es una definición poco precisa, debido a que el mismo autor refiere que existen diversas tarifas aplicables en el sistema jurídico mexicano, y sólo explica tres, las cuales son: fija, proporcional y progresiva.

Por tal motivo se establecerá el criterio de Juan Manuel Ortega respecto a esas tres tarifas. La tarifa fija cuando “la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria”.<sup>15</sup>

Un supuesto en el que se aplicaría esta tarifa es el importe de \$3.000.00 tres mil pesos 00/100 M. N. (por manifestar alguna cifra), que deben pagar las personas que importan un vehículo a territorio nacional ensamblado en los Estados Unidos de Norte América, es una cantidad exacta.

En el caso de la tarifa proporcional Ortega dice que “es aquella que permanece constante a pesar de que la base varíe, de manera que la obligación aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible”.<sup>16</sup>

En este caso la tarifa proporcional se encuentra establecida dentro de una ley fiscal y se aplica independientemente de la situación de cada contribuyente. Por ejemplo, la tarifa implementada en la ley del impuesto al valor agregado del año 2010, que es del 16%, anteriormente era del 15%.

---

<sup>14</sup> ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México, 2004, p. 69.

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 70.

<sup>16</sup> *Ídem*.

Y por último, la tarifa progresiva “Ésta aumenta al aumentar la base imponible, de modo que a aumentos sucesivos e iguales de la base, corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria”.<sup>17</sup>

Desde una perspectiva particular, este tipo de tarifa representa un perjuicio para los contribuyentes, puesto que al aplicárseles una tarifa igual a ingresos diferentes no significa que sea equitativo. En el supuesto en que 2 sujetos pasivos paguen la misma tarifa contenida dentro del artículo 113, de la ley del impuesto sobre la renta, vigente en 2009, si uno de ellos obtuvo un ingreso de \$25.000.00 veinte mil pesos 00/100 M. N. y el otro por una cantidad de \$30.000.00 treinta mil pesos 00/100 M. N., y ambas conforman la base imponible del impuesto que deberán pagar, y el límite inferior aplicado de acuerdo a la ley que se analiza, es el que corresponde a \$20.770.30 y el límite superior es de \$32,736.83, les corresponde un porcentaje del 21.95% sobre el excedente del límite inferior.

En esta hipótesis, los ingresos de ambos sujetos se encuentran dentro del rango al cual se aplicará ese porcentaje anteriormente señalado, a pesar de ser ingresos totalmente diferentes, pero sin embargo así lo establece la ley del impuesto sobre la renta, vigente en el 2009, se les debe aplicar la misma tarifa por que su situación coincide en el renglón de la tabla del artículo 113.

Del estudio anterior de los elementos que constituyen una contribución se llega a la conclusión de que éstos brindan una seguridad jurídica a los dos sujetos de la obligación fiscal, debido a que existen determinados lineamientos a seguir por ambos, que impide que el actuar de cualquiera de ellos sea arbitrario perjudicando así el patrimonio o esfera jurídica de alguno de éstos.

---

<sup>17</sup> Ídem.

## **1.2.5 Principios Constitucionales**

Los principios constitucionales de las contribuciones son: a) Proporcionalidad; b) Equidad; c) Garantía de Audiencia; d) Garantía de legalidad (fundamentación y motivación). Estos principios se encuentran regulados en diversos preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tales como: el artículo 31, fracción IV, que hace alusión al principio de proporcionalidad, equidad tributaria; los numerales 14 y 16, que contienen la Garantía de Audiencia y la Garantía de Legalidad que obliga a las autoridades a fundar y motivar todos sus actos y resoluciones, mediante la emisión de un mandamiento por escrito que cumpla con dichas características y la posibilidad de llevarse un procedimiento para evitar la afectación de las prerrogativas que la Constitución otorga a todo individuo. Para tener una idea general de cada uno de ellos, se realizará un breve estudio de los mismos.

### **1.2.5.1 Proporcionalidad y Equidad**

La Constitución Federal establece que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, tal y como lo indica en su artículo 31, fracción IV, establecido en un apartado anterior, este precepto manifiesta que los gobernados están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público en la medida de los ingresos que percibe, es decir, que todos aquellos que posean una capacidad contributiva otorguen en beneficio del Estado alguna prestación, que servirá a éste para brindar los servicios que los contribuyentes y demás individuos necesitan, para satisfacer sus necesidades. Dicha prestación debe representar el mínimo sacrificio posible.

El objeto del principio de equidad debe ser enfocado a cubrir el gasto público, en tanto que el principio de proporcionalidad parte de la base de las fortunas con que cuentan los sujetos pasivos de la obligación tributaria. De ambos principios se desprenden dos elementos muy importantes para que se cumpla con

lo establecido en la Constitución Federal, estos elementos son la generalidad y la uniformidad, la primera de ellas consiste en que toda contribución debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la ley señala como el hecho generador del crédito fiscal sin hacer excepciones en perjuicio o beneficio de algunos.

Por cuanto hace a la uniformidad es un requisito que debe entenderse en el sentido de que todos aquellos sujetos cuya situación da nacimiento al crédito fiscal sean tratados por igual.

Se concluye que, el principio de proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una cantidad justa y adecuada a sus ingresos; mientras que la importancia del principio de equidad radica fundamentalmente en la igualdad que los sujetos pasivos de la obligación fiscal poseen ante la ley tributaria, los que en tales condiciones deben recibir por parte de las autoridades un trato idéntico en cuanto a su causación, a sus deducciones, plazos de pago entre otros aspectos más, aclarando que sólo varíen las tarifas tributarias aplicables a la capacidad económica de cada contribuyente.

#### **1.2.5.2 Garantía de audiencia inmersa en el artículo 14 Constitucional**

Como bien es cierto, todos los actos de autoridad deben regirse por este principio constitucional, que se contempla en el párrafo segundo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que sienta una de las principales bases del actuar de la autoridad en cualquier materia y ámbito de competencia, precisamente porque no permite que las autoridades emitan actos o resoluciones de forma arbitraria causando perjuicios a los gobernados que están involucrados directa o indirectamente en esos actos y resoluciones, y con la intención de realizar un análisis detallado de este principio se procede a su

transcripción para desentrañar el contenido de cada uno de los elementos que lo integran.

**“ART. 14.- A ninguna ley se dará efecto retroactivo...**

**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.”**

El titular de la denominada garantía de audiencia es sin duda todo gobernado que, sin haber adquirido la nacionalidad mexicana y por el hecho de residir o ejercer diversas actividades en territorio nacional, por medio de las cuales adquiera ganancias lícitas, se encuentra protegido por este principio constitucional, ya que haciendo alusión al contenido del artículo primero de nuestra Carta Magna todo sujeto sin importar su condición jurídica tiene derecho a gozar de las garantías que otorga la misma. En otras palabras, todo individuo sujeto a las normas mexicanas se beneficiará por esta garantía cuando así lo solicite, porque es la máxima oportunidad que el gobernado tiene para defender sus bienes y derechos antes de la ejecución de un acto de autoridad que implique la privación definitiva de aquellos.

Dentro del contenido del artículo transcrito con anterioridad se presentan diversas situaciones; es por ello que se desentrañan cada uno de los elementos que forman el contenido de esta garantía de audiencia. En vista del contenido del artículo 14, segundo párrafo, de la Ley Suprema de los Estados Unidos Mexicanos, se está ante la presencia de un acto de privación, el cual se traduce como aquel menoscabo o afectación que sufre el gobernado en su esfera jurídica por el actuar de la autoridad.

Cabe aclarar que esa afectación sufrida por el gobernado debe ser el último fin que persiga la autoridad que emite el acto de privación conforme a lo manifestado por la legislación aplicable al caso concreto y debiendo tomar como característica la definitividad.

La esencia de esta garantía de audiencia es proteger a los individuos de un acto arbitrario por parte de la autoridad con el cual se le prive definitivamente de sus propiedades, posesiones y derechos.

El artículo 14 constitucional tutela o protege la libertad, las propiedades, posesiones y derechos que posee un individuo, entendiéndose por libertad aquella prerrogativa o facultad que posee un individuo para llevar a cabo sus fines vitales a través de los medios que considere necesarios para poder alcanzarlos, siempre y cuando sean lícitos. Por otro lado se encuentra a la propiedad, es decir, la facultad que tiene el gobernado para usar, disfrutar y disponer de los bienes materiales que tiene; como ejemplo, un acto traslativo de dominio que es la compra venta de una casa habitación. Y por último, se tiene a los derechos que, como se señaló en párrafos anteriores, consiste en aquellas prerrogativas que una persona posee respecto de algún objeto materialmente existente.

De acuerdo al criterio de Martha Elba Izquierdo, autora de la obra garantías Individuales, dentro de la garantía de audiencia se contemplan cuatro subgarantías o requisitos que deben cubrirse para dar nacimiento a la misma, los cuales son: a) mediante Juicio; b) tribunales previamente establecidos; c) formalidades esenciales del procedimiento, y d) conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho; las cuales serán analizadas enseguida.

“Requisitos o subgarantías de la Garantía de Audiencia

Existen cuatro subgarantías de la Garantía de Audiencia:

1. Mediante Juicio. Consistente en la oportunidad que tienen los gobernados para acudir a los Tribunales en defensa de sus derechos...”<sup>18</sup>

Es la oportunidad más importante que posee todo gobernado para presentar las pruebas que considere oportunas, hacer peticiones a las autoridades, realizar alegaciones en su beneficio, entre otros actos más. Esto debe efectuarse antes de que las autoridades judiciales emitan una resolución que refleje un efecto jurídico en su persona, posesiones o derechos, pudiendo ser en perjuicio, en beneficio, sea éste total o parcial.

Por otra parte, Martha Elba Izquierdo señala la segunda subgarantía que a la letra dice “2. Tribunales previamente establecidos. Significa que los tribunales deben crearse para resolver un sin número de casos y durante un lapso indeterminado...”<sup>19</sup>

Esos tribunales no son más que los lugares donde los gobernados que ven afectada su esfera jurídica, acuden a dirimir la controversia que implica tal afectación, los cuales deben cumplir con la característica de haber sido creados antes de suscitarse ese conflicto de intereses; asimismo, sus funciones deben ser ejercidas por tiempo indefinido, inclusive una vez resuelto el conflicto de intereses planteado ante él. Es decir, los tribunales deben subsistir independientemente de haber dado solución a ciertos litigios, porque deben resolver futuras controversias.

En una tercer subgarantía se encuentran las formalidades esenciales del procedimiento “3. Formalidades esenciales del procedimiento. Su antecedente se remonta al “debido proceso legal” (due process of law)..., es decir, el que se

---

<sup>18</sup> IZQUIERDO MUCIÑO, Martha Elba. Garantías Individuales, Editorial Oxford, México, 2001, p. 69.

<sup>19</sup> Ídem

conozca y se adapte a las características y a la idiosincrasia de los habitantes del país...”<sup>20</sup>

Las formalidades esenciales del procedimiento son los diversos pasos a seguir que contemplan las leyes sustantivas de los Estados Unidos Mexicanos, cuya característica consiste en la observancia obligatoria por parte de aquellos individuos que intervienen en un proceso legal, y cuya finalidad es llegar a la solución de la litis planteada ante tribunales, a través de las resoluciones que emitan las autoridades judiciales competentes.

Es conveniente señalar un breve ejemplo de lo que debe entenderse por formalidades esenciales del procedimiento son: a) Etapa expositiva. Dentro de la cual se encuentra la notificación al demandado, la contestación a la demanda y en su caso la reconvención, dentro de las cuales se ofertan las pruebas que consideren oportunas las partes involucradas y en la que apoyen su dicho; b) Etapa probatoria. Donde se otorga a los litigantes la oportunidad de desahogar las pruebas que posean para la defensa de sus intereses; c) Etapa conclusiva. Es el momento procesal en que los sujetos en conflicto realizan sus alegaciones con la finalidad de persuadir de sus pretensiones al juzgador, que conoce de la litis planteada; y d) Etapa resolutive. Es el momento en que el juzgador emite una resolución respecto a las pretensiones planteadas por los sujetos que intervinieron en un proceso judicial y quienes poseen un interés jurídico reconocido por la autoridad.

La última de las subgarantías manifestadas por la autora Martha Izquierdo hace referencia a que ese acto de privación debe realizarse “4. Conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. Surge como reafirmación a la garantía de irretroactividad de las normas...contenidas en el primer párrafo del Artículo que se comenta.”<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> Ídem.

<sup>21</sup> Ídem

Esto significa que antes de la emisión y de la respectiva notificación de un acto de autoridad al afectado, es indispensable que exista una ley, reglamento u ordenamiento jurídico vigente en el cual las autoridades funden y motiven su actuar, porque en caso de no ser así, la autoridad actuaría de forma arbitraria afectando a los gobernados. Pero no debe olvidarse que en caso de la creación y vigencia de una ley que conceda un beneficio a los gobernados debe tomarse en cuenta y surtir sus efectos jurídicos, y en una situación contraria, las autoridades deben apegarse al principio de la no retroactividad de las leyes en perjuicio de cualquier individuo, el cual se encuentra contenido en el primer párrafo del artículo 14 del ordenamiento jurídico en estudio.

En este caso se solicita a los legisladores que al momento de la creación de leyes a través del proceso legislativo, tomen en cuenta las necesidades de los gobernados y de las autoridades que se ven inmiscuidas en un conflicto, a fin de establecer en ellas un procedimiento que le brinde al afectado la oportunidad de defender sus intereses para evitar así una afectación considerable en su esfera jurídica y les evite a las autoridades una carga excesiva de trabajo.

De lo anterior se llega a la conclusión que la garantía de audiencia sienta las bases para la defensa legal de los intereses de los particulares sujetos al régimen jurídico del país, contra cualquier acto de autoridad que tenga como fin afectar su esfera jurídica por un hecho ocurrido con anterioridad a ese menoscabo.

### **1.2.5.3 Garantía de Legalidad, fundamentación y motivación de los actos de autoridad**

Si bien es cierto que a todo individuo se le concede la oportunidad de acudir ante tribunales previamente establecidos a defender sus intereses contra cualquier acto o resolución emitido por autoridad competente, también lo es que ese acto o resolución debe ser perfectamente fundado y motivado por esas

autoridades, tal y como lo señala el numeral 16 de la Ley Suprema de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra reza

**“Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”**

Dentro de la redacción de este numeral, se observan diversos elementos que son susceptibles de ser analizados, los cuales son: a) acto de molestia; b) mandamiento escrito; c) autoridad competente e inciso d) fundado y motivado.

En atención a la clasificación anterior, corresponde el turno al concepto de acto de molestia que de acuerdo al criterio que el autor Ignacio Burgoa plasma en su obra *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*, un acto de molestia es “El acto de autoridad que causa cualquier agravio en la esfera del gobernado, afectándolo en alguno de sus derechos subjetivos o intereses jurídicos.”<sup>22</sup>

El acto de molestia se traduce en la afectación provisional que sufre un individuo en su esfera jurídica por el actuar de alguna autoridad; por ello, la Constitución Federal obliga a estas autoridades a fundar y motivar ese acto de molestia para que surta efectos jurídicos y no se vulneren los derechos de los gobernados.

Un ejemplo se presenta en el aseguramiento que realiza una autoridad fiscal sobre un inmueble que pertenece a un contribuyente que no ha dado cumplimiento al pago de sus contribuciones, pero en dicho inmueble se encuentran vehículos que pertenecen a los clientes del sujeto pasivo, por lo que ese acto ejecutado por la autoridad afecta no sólo al contribuyente moroso, sino

---

<sup>22</sup> BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Op. cit, p. 19.

también a terceras personas que no tienen algún vínculo con la deuda que originó el acontecimiento, produciéndose así una afectación a la esfera patrimonial de este tercero, es decir, se le priva de la propiedad y posesión de su vehículo (exclusión de dominio), sin que exista un mandamiento escrito de autoridad competente donde se establezca que las autoridades tienen la facultad de disponer de ese vehículo para cubrir el monto de las contribuciones que el contribuyente se encontraba obligado a cubrir.

Por otra parte, el legislador, al referirse al término mandamiento escrito, tiene la intención de que las autoridades expongan sus determinaciones, actos o resoluciones mediante un documento, en el cual se establezca la existencia de ese acto o resolución que afecte la esfera jurídica de los individuos, esto es, que les haga saber el contenido de éstos y sobre todo, las consecuencias jurídicas que se pueden generar a partir de su emisión. Es importante precisar que esos mandamientos escritos deben ser firmados por la autoridad que los crea o emite, en razón a que le confiere existencia jurídica y por ende, seguridad a los individuos a quienes les es expedido.

Por cuanto hace a las autoridades competentes, éstas pueden ser cualquier autoridad legislativa, administrativa o judicial, siempre y cuando actúe en su ámbito correspondiente, en el que puedan ejercer sus funciones y atribuciones. En otras palabras, las autoridades competentes pueden definirse como aquellos individuos a quienes la Ley les ha otorgado la potestad suficiente para llevar a cabo determinadas funciones y en un ámbito perfectamente definido. Los autores Alberto Saíd e Isidro González en su obra *Teoría General del Proceso* manifiestan que “Los aspectos competenciales más estudiados son: por la materia, por la cuantía, por el grado y por el territorio.”<sup>23</sup>

El autor José Ovalle en su obra *Teoría General del Proceso* define a los criterios de competencia de la siguiente forma: “Este criterio se basa en el

---

<sup>23</sup> GONZÁLEZ GUTIÉRREZ, Isidro M. y otro. *Teoría General del Proceso*, IURES Editores, México, 2007, p. 217.

contenido de las normas sustantivas que regulan el litigio o conflicto sometido al proceso.”<sup>24</sup>

Es decir, la competencia de las autoridades jurisdiccionales se determinará con base en la legislación procesal aplicable al conflicto que se plantea ante ellas. Por ejemplo, si se trata del incumplimiento de un contrato de compra venta, el litigio se debe ventilar ante un Juzgado Civil.

Así mismo, José Ovalle manifiesta que “El criterio de la cuantía o del valor toma en cuenta el quantum, la cantidad en la que se puede estimar el valor del litigio”<sup>25</sup>.

La competencia por cuantía se determina por las prestaciones que solicitan los sujetos en conflicto. Por ejemplo, dos individuos celebran un contrato de compra venta; dentro de éste se establece una cláusula en la cual los contratantes se obligan a pagar una sanción pecuniaria en caso de no cumplir lo estipulado en el acto jurídico que celebraron. Atendiendo a la cantidad establecida por estos dos sujetos se determinará la competencia del juez que resolverá el conflicto en caso de que éste se presente.

Cipriano Gómez Lara afirma que la competencia por grado es aquella que “...presupone los diversos escalones o instancias del proceso y trae aparejada la cuestión relativa a la división jerárquica de los órganos que desempeñan la función jurisdiccional... la primera instancia se lleva ante jueces de primer grado y la segunda ante jueces de apelación o de segundo grado”<sup>26</sup>.

La competencia por grado se refiere al estudio que las autoridades jurisdiccionales tienen sobre los conflictos que los gobernados someten a su

---

<sup>24</sup> OVALLE FAVELA, José. Teoría General del Proceso, 6ª edición, Editorial Oxford, México, 2005, p. 137.

<sup>25</sup> *Ibidem*, p. 137

<sup>26</sup> GÓMEZ LARA, Cipriano. Teoría General del Proceso, 10ª edición, Editorial Oxford, México, 2004, p. 147.

consideración para darle solución a los mismos, pero es importante señalar que el conocimiento de ese litigio y por tanto su resolución, no depende de una sola autoridad. Esto se debe a que si una de las partes en conflicto considera que sus derechos fueron vulnerados por la decisión que tomó la autoridad ante quien se ventiló por primera vez ese asunto, tiene la oportunidad de presentar su inconformidad ante otra autoridad de mayor jerarquía para que ésta analice nuevamente la resolución emitida por la primer autoridad. Esto acontece si las leyes aplicables a ese caso en concreto conceden esta oportunidad a las partes en conflicto. La finalidad de la competencia por grado es agotar todos los recursos que las leyes les otorgan a los sujetos que intervienen en un litigio.

Por último la competencia por territorio es definida por José Ovalle como “...el ámbito espacial dentro del cual el juzgador puede ejercer válidamente su función jurisdiccional.”<sup>27</sup>

Por ello, se concluye que la competencia por territorio es la capacidad que tiene una autoridad para conocer de un litigio en un espacio geográfico perfectamente determinado y en las que se aplican leyes creadas por los legisladores de ese lugar.

Una vez aclarados los ámbitos de competencia, se procede al estudio de los conceptos fundamentación y motivación. Atendiendo al criterio de la autora Marta Elba Izquierdo, la palabra motivación significa: “...que la autoridad debe señalar las causas o circunstancias de hecho en que se encuentre el gobernado, para que se aplique la ley al caso en concreto”<sup>28</sup>.

El término motivar debe entenderse como aquel razonamiento lógico jurídico emitido por una autoridad mediante la expedición de un mandamiento escrito, referente a una determinada situación; es decir, son las razones que posee la autoridad para emitir su mandamiento, el cual tiene que ver con un

---

<sup>27</sup> OVALLE FAVELA, José. Op. cit., p. 139.

<sup>28</sup> IZQUIERDO MUCIÑO, Martha Elba, Op. cit., p. 98

acontecimiento cierto y determinado, dentro del cual intervienen uno o más sujetos generando consecuencias jurídicas.

Por otra parte, Martha Elba Izquierdo define al término fundamentación como "... el deber que tiene la autoridad de expresar en el mandamiento escrito los preceptos legales que regulan el hecho y las consecuencias jurídicas que pretende imponer el acto de autoridad".<sup>29</sup>

En otras palabras, la fundamentación es la obligación que cualquier autoridad debe cumplir, mediante el señalamiento de los artículos y por consiguiente, de las leyes, reglamentos y demás ordenamientos jurídicos en los que aquella basa su actuar dentro del contenido del mandamiento por escrito que expide.

Cabe aclarar que el titular de esta garantía de legalidad es todo individuo que se encuentre dentro del territorio nacional, ejerza alguna actividad lícita en este país, que cuente con algún representante legal en el territorio, sin importar cual sea su nacionalidad, es decir, sea mexicano o extranjero, tal y como lo señala el numeral 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Asimismo, los bienes que tutela son la persona, la familia, el domicilio, los papeles y posesiones que un individuo llegase a tener.

### **1.3 DERECHO FISCAL**

En vista de que el tema analizado en este trabajo de investigación hace referencia en gran medida a figuras reguladas por el Derecho Fiscal, es conveniente precisar una definición de esta rama del Derecho para lograr un criterio uniforme de lo que debe entenderse por Derecho Fiscal.

---

<sup>29</sup> *Ibíd*em, p. 100.

A lo largo de la historia se le han otorgado diversas denominaciones a esta rama del Derecho; algunos autores la han denominado Derecho Tributario; otros Derecho Impositivo y actualmente se ha adoptado la idea de llamarla Derecho Fiscal. Esto se debe a que cada una de ellas posee determinadas características que han dado lugar a una serie de discusiones, gracias a las cuales no se ha podido llegar a un acuerdo total, tanto de los legisladores como de los estudiosos del Derecho. Pero partiendo de esa idea y atendiendo la necesidad del tema principal de esta investigación, se procede a otorgar definiciones de Derecho Fiscal.

Para Raúl Rodríguez Lobato, el Derecho Fiscal es: “el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regulan el establecimiento, recaudación y control de los ingresos del Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”.<sup>30</sup>

Entonces, el Derecho Fiscal es el encargado de regular todas las acciones que el Estado, a través de sus autoridades, ejecuta para allegarse de ingresos económicos, debido a que lo dota de una serie de facultades para realizar actos encaminados a cumplir su objetivo en materia de contribuciones, consistente en el bien común.

Mayolo Sánchez señala que “el Derecho Fiscal está integrado por el conjunto de normas jurídicas que se ocupan, fundamentalmente, de regular la percepción de las contribuciones y las relaciones entre el Poder Público (Fisco) y los contribuyentes, que tienen la obligación de cubrirlas”.<sup>31</sup>

Se concluye que el Derecho Fiscal se encuentra integrado por una serie de normas que regulan las funciones o atribuciones que las autoridades fiscales,

---

<sup>30</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. cit., p. 13.

<sup>31</sup>SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Op. cit., pp. 23 – 24.

quienes forman parte del fisco, derivadas de la relación que existe entre éste y los particulares, quienes atendiendo a determinadas características se encuentran comprometidos a enterar al Fisco una serie de prestaciones, mejor conocidas como contribuciones.

Asimismo, el autor Narciso Sánchez manifiesta que el Derecho Fiscal se encuentra constituido por: “. . .conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la actividad del Estado como fisco, entendiéndose como éste (sic) último al órgano del Poder Ejecutivo que se encarga de determinar, recaudar, exigir y administrar los ingresos del Estado por vías de derecho público y privado. . .”.<sup>32</sup>

En conclusión, el Derecho Fiscal regula las actividades de los órganos encargados de precisar el monto de los ingresos que tiene derecho a percibir el Estado a través del cobro de aquellos, ya sea exigiendo o por el pago espontáneo de los entes de derecho público (organismos descentralizados, entre otros) y de derecho privado (contribuyentes, personas físicas, personas morales como sociedades mercantiles, etcétera) respecto de las obligaciones que éstos contrajeron con el Estado.

En tanto que Refugio Fernández Martínez define al Derecho Fiscal como el “conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y su relación con otros particulares.”<sup>33</sup>

El concepto que este autor manifiesta es breve y quizá no establece específicamente a quién o a quiénes debe considerarse como fisco y a quienes como particulares; sin embargo, en estos momentos se cuentan con los elementos suficientes para poder identificar y distinguir perfectamente a estos sujetos. Por ello se puede resumir que para Refugio Fernández el Derecho Fiscal es aquella disciplina encargada de establecer las actividades que el Estado, a través de sus autoridades deben ejecutar para poder allegarse de ingresos los cuales tiene

---

<sup>32</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op cit., p. 28.

<sup>33</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. cit., p. 11.

derecho percibir de los particulares o contribuyentes, atendiendo a circunstancias específicas.

Dado que se han planteado una serie de definiciones sobre el Derecho Fiscal y atendiendo a cada uno de sus elementos y características precisadas en ellas, se está en condiciones de brindar una definición de Derecho Fiscal, al cual se puede definir como el conjunto de normas jurídicas que regulan las actividades del Fisco en cualquiera de sus ámbitos de competencia (Federal, Estatal o Municipal), respecto a la relación que existe entre éste y los particulares en su calidad de contribuyentes, las cuales van encaminadas a la obtención de ingresos que el Estado tiene derecho a percibir por su calidad de autoridad y las cuales son exigidas por sus autoridades a quienes dotan de facultades o funciones. Dichos ingresos tienen como objeto lograr el bien común.

#### **1.4 CRÉDITO FISCAL**

Es relevante establecer el significado y las características que integran a una figura fiscal de gran importancia como lo es el crédito fiscal, y él cual servirá para plantear la propuesta que dio origen a la presente tesina.

La autora Doricela Mabarack considera que al crédito fiscal lo integran “todas las cantidades de dinero determinadas y liquidadas de conformidad con una ley tributaria... Ese mismo carácter tienen los accesorios de las contribuciones, como las cantidades procedentes de la actualización de un adeudo fiscal,...así como los intereses los recargos y las multas derivadas de una contribución”<sup>34</sup>

Observando la opinión de la autora Doricela Mabarack, un crédito fiscal se traduce en, el derecho que posee el sujeto activo (autoridad fiscal) de la obligación fiscal para poder recibir y en su caso exigir del sujeto pasivo (contribuyente,

---

<sup>34</sup> MABARACK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público, 2ª edición, Editorial McGraw Hill, México, 2000, página, 118.

responsable solidario) una cantidad de dinero, derivada de los hechos o actos materializados, que generan un ingreso económico en beneficio de éste último, y por tal motivo se encuentra obligado a entregar parte de ese ingreso a la autoridad correspondiente.

El Código Fiscal de la Federación proporciona una definición de lo que debe entenderse por crédito fiscal, el cual a la letra reza lo siguiente:

**“Artículo 4º. 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”.**

Son varios los elementos que integran la definición concedida por el Código Fiscal de la Federación, en el artículo que anterior, por tal motivo se procede a un breve análisis de los más importantes, con la finalidad de tener una idea más clara de lo que debe entenderse por crédito fiscal.

Se habla acerca de los aprovechamientos que no son más que ingresos que recibe el Estado a través de sus autoridades fiscales correspondientes, en su carácter de autoridad superior frente a los derechos de algún particular y que son de diferentes a la naturaleza de las contribuciones, así como aquellos que se generan por las inversiones que hace el Estado en el financiamiento de determinados proyectos y los que obtienen sus organismos descentralizados, encargados de áreas estratégicas, de la prestación de servicios públicos o sociales y dichos ingresos son destinados al gasto público o a la seguridad social. Tal como lo señala el artículo 3 del tan citado Código Fiscal.

Un ejemplo de aprovechamientos es la multa impuesta por una dependencia de gobierno por haber incurrido en una infracción a una disposición administrativa.

Por cuanto se refiere a los accesorios de las contribuciones se encuentran los gastos de ejecución, los recargos y actualizaciones, que se generan en los supuestos en que los pasivos de la obligación fiscal no cumplen con el pago oportuno de los tributos que hayan generado por cualquier actividad desempeñada y que además esté grava por alguna ley en materia tributaria.

Asimismo, se habla acerca de las responsabilidades en que incurren los servidores públicos del Estado o los particulares, que se traducen en aquellas cantidades de dinero provenientes de actos que atentan contra lo establecido en las leyes de los Estados Unidos Mexicanos. Por ejemplo el desvío de fondos públicos que un servidor público federal realiza en perjuicio del Estado.

Por lo anteriormente expuesto, se observa que los créditos fiscales son todos aquellos ingresos en dinero o en especie, que el Estado en su calidad de sujeto activo de la obligación fiscal tiene derecho a percibir de los contribuyentes, generados por la actividad que estos realizan o por los bienes que posean, contemplados por una ley fiscal.

## **CAPÍTULO SEGUNDO**

### **DISPOSICIONES ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES**

#### **2.1 VISITA DOMICILIARIA Y REVISIÓN DE GABINETE. FACULTADES DE COMPROBACIÓN CONTEMPLADAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

Antes de abordar los temas sugeridos en este apartado, es conveniente precisar una definición de lo que debe entenderse por facultad de comprobación fiscal. Una facultad de comprobación se traduce como aquellas atribuciones que un ordenamiento jurídico otorga a las autoridades, en este caso a las fiscales, cuyo objeto es verificar que los contribuyentes cumplan con las disposiciones que dicha ley establece, en caso de que su situación se encuentre regulada en ella.

La revisión de gabinete y la visita domiciliaria son algunas de las facultades de comprobación que poseen las autoridades fiscales y atendiendo a las necesidades del presente trabajo de investigación, es conveniente establecer en forma breve en qué consiste cada una de ellas y el procedimiento que la autoridad está obligada a cumplir.

En primera instancia se hará mención a la Revisión de Gabinete. Esta facultad de comprobación tiene el objeto de solicitar a los sujetos de la obligación fiscal (contribuyentes y responsables solidarios principalmente), informes, datos, documentos, la contabilidad total o parcial del contribuyente, a efecto de revisar el contenido de ellos, y sirvan a las autoridades para verificar si el requerido ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales expedidas con anterioridad y en su caso, hacer efectiva la aplicación de sanciones por el incumplimiento de sus obligaciones en materia tributaria (artículo 48, del CFF).

La revisión de gabinete se inicia con la notificación personal del oficio de requerimiento de datos, documentos o informes. La notificación puede llevarse a cabo con el contribuyente o con su representante legal, dentro de las oficinas de la autoridad fiscal, en el supuesto en que las personas a quienes debe notificarse acuden a dichas oficinas; o en el domicilio fiscal otorgado ante el Registro Federal de Contribuyentes o el lugar donde la persona a quien pretende notificar, se encuentre (artículo 48, fracción I y 136, del CFF).

El oficio de requerimiento debe cumplir con los requisitos contemplados en el artículo 16 Constitucional, 38 y 48, fracción III, del CFF, los cuales son: constar por escrito, debidamente fundado y motivado, es decir, debe contener los preceptos legales y las circunstancias que llevaron a la autoridad a efectuar dicha facultad de comprobación. Asimismo contendrá el objeto de la revisión, que consiste en establecer el periodo que se va abarcar y el tipo de contribución que se revisará, el lugar y plazo para proporcionar los documentos o informes.

Éste oficio debe ser emitido por la autoridad competente (Administración General de Auditoría Fiscal Federal, tratándose de competencia federal) y será firmada por la misma. De igual forma precisará el nombre, la denominación social, su Registro Federal de Contribuyentes asignado, los datos, documentos o informes que se solicitan. Los informes, libros o documentos requeridos, deben ser proporcionados por el sujeto requerido o por su representante legal (artículo 48, fracción III, CFF).

En caso de que el sujeto a quien va dirigido el oficio o su representante legal no se encuentre, el notificador deberá dejar citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que cualquiera de estos sujetos (responsable solidario o un tercero), lo espere a la hora determinada del día siguiente para hacerle entrega del escrito y en caso contrario, la diligencia deberá entenderse con la persona que se encuentre en ese sitio el día señalado en el citatorio.

El oficio con que se inicia la revisión de gabinete deberá contener en su parte final, un apercibimiento en caso de no atender la solicitud realizada por la autoridad fiscal. Puede suceder que la autoridad efectúe hasta tres requerimientos, sino existe respuesta por el contribuyente en un primer o segundo requerimiento, la sanción aplicable será de carácter monetario. Pero en caso de que se presente un tercer requerimiento, la sanción consistirá en la determinación presuntiva de contribuciones por parte de la autoridad. Esta situación sin duda alguna repercutirá en el patrimonio del contribuyente u obligado.

Los requeridos tienen un plazo de quince días para presentar esos datos, informes y documentos, que se computarán a partir del día siguiente a aquel en a que surte sus efectos la notificación del oficio de requerimiento. El sujeto pasivo requerido puede solicitar una prórroga de diez días, cuando el contenido de los informes solicitados sea difícil de proporcionar u obtener (artículo 53, inciso c, del CFF).

La prórroga contenida en el párrafo anterior, debe solicitarse antes que fenezca el término que fue fijado en el oficio inicial; esto mediante un escrito de la parte interesada, en el cual se especifiquen los motivos por los cuales no pueden ser proporcionados en los términos y bajo las condiciones fijadas por la autoridad; así, en el ocurso se especificará el nombre del requerido y la ubicación de éste.

Una vez que los informes, datos o documentos fueron entregados por las personas a quienes les fueron solicitados, las autoridades proceden a su revisión en donde se pueden dar dos situaciones; que no existan irregularidades en el contenido de esos documentos o informes proporcionados y la autoridad emita un oficio en el que concluya la revisión de gabinete satisfactoriamente (artículo 48, fracción V, del CFF); o que la autoridad no se encuentre conforme con la información que arrojaron los documentos o datos entregados. En tal circunstancia las autoridades solicitarán más información, o cuando aquella se haya percatado de hechos u omisiones en que hubiere incurrido el contribuyente o responsable

solidario, que signifiquen el incumplimiento de las disposiciones fiscales (artículo 48, fracción IV, del CFF), emitirá un oficio denominado de observaciones, dentro del cual se establecen precisamente esas anomalías contenidas en los documentos e informes presentados por los requeridos.

Este oficio de observaciones debe contener una narración de hechos, es decir, las conclusiones a las que llegan estas autoridades respecto a las omisiones o hechos irregulares que contenían los datos y documentos presentados por los requeridos. Este escrito también debe ser notificado al contribuyente, al tercero o al responsable solidario en su caso, en el domicilio contenido en el Registro Federal de Contribuyentes, teniendo estos sujetos un plazo mínimo de veinte días contados a partir del día siguiente al en que surta sus efectos la notificación de este oficio de observaciones para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en los mismos, u optar por corregir su situación fiscal (artículo 48, fracción VI, del CFF). Cuando la revisión abarque varios ejercicios, fracciones de otros, el plazo se ampliará por quince días más, siempre que el contribuyente de aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Todo lo anterior con la finalidad de que los sujetos a quienes se les notificó el oficio en comento presenten datos, libros, documentos o registros que desvirtúen las irregularidades observadas en los documentos o informes presentados por ellos, y en su caso puedan optar por corregir su situación fiscal mediante la presentación de declaraciones complementarias o realicen el pago respectivo (artículo 48, fracción VI, del CFF).

Continuando con las sanciones aplicables en el oficio de observaciones, si los requeridos no presentan en tiempo y forma esos nuevos datos o registros para dejar sin efecto los hechos u omisiones asentados en el cuerpo de tal oficio, los individuos facultados por los ordenamientos jurídicos fiscales tendrán por ciertas esas irregularidades, procediendo a emitir una resolución en la que van a determinar las contribuciones omitidas por el contribuyente, mediante una

notificación personal en su domicilio fiscal o convencional (artículos 48, fracción VI, IX y 51, del CFF).

Es conveniente aclarar que la autoridad tiene un plazo de seis meses para emitir la resolución en la cual determinará las contribuciones omitidas. Esos seis meses comienzan a computarse a partir del día en que concluyan los plazos de quince o en su defecto de veinticinco días si se solicitó una prórroga, de acuerdo al contenido del numeral 53, inciso c, del CFF.

Por su parte la visita domiciliaria es una facultad de comprobación que representa un verdadero acto de molestia por parte de la autoridad fiscal porque generará grandes gastos para ambos sujetos de la obligación fiscal. Dicha diligencia se realiza en el domicilio fiscal del contribuyente a quien se pretende revisar su contabilidad y documentos que comprueben que el particular a dado cumplimiento o no, a las disposiciones contenidas en los diversos cuerpos legales que en materia fiscal o tributaria existen, y es el sujeto pasivo de la obligación fiscal quien tiene que proporcionar todo lo que el o los visitadores necesiten durante su estancia en ese lugar.

Esta facultad de comprobación fiscal inicia con un documento denominado “orden de visita”, la cual debe cubrir los requisitos que exigen el artículo 16 constitucional y 38 del Código Fiscal de la Federación, expuestos anteriormente, sólo que en este caso además se establece el lugar o lugares a revisar, sean bodegas, sucursales o establecimientos (artículo 43, fracción I, del CFF), el nombre de las personas que ejecutarán la visita, quienes podrán ser aumentados, disminuidos o substituidos por la autoridad en cualquier tiempo (artículo 43, fracción II, del CFF), debiendo constar en el ocurso la firma de la autoridad que lo expide.

Al igual que el oficio de requerimiento en la revisión de escritorio, la orden de visita debe ser notificada personalmente en el domicilio fiscal del contribuyente,

esa diligencia debe entenderse con el sujeto pasivo de la obligación o con su representante legal, pero en caso de no encontrar a cualquiera de ellos, se procederá a dejar un citatorio bajo las mismas circunstancias en que se dejó en la revisión de gabinete, y si no se encontrara a los interesados, la diligencia se efectuará con la persona que se encuentre en el domicilio fiscal (artículo 44, fracción II, primer párrafo, del CFF).

Al iniciarse la facultad de comprobación, los visitadores tiene la obligación de identificarse con el visitado o la persona con quien se está entendiendo la diligencia, procediendo a la designación de dos testigos por parte del visitado, quienes deben otorgar su consentimiento, y en el supuesto que el requerido se rehúse al nombramiento de los testigos, las autoridades visitadoras serán quienes los designen, estableciendo esta situación en el acta redactada en esos momentos (artículo 44, fracción III, primer párrafo, del CFF).

Asimismo, puede ocurrir que los individuos asignados como testigos sean sustituidos por otros en las mismas condiciones que aquellos, esto puede suceder atendiendo a diversas circunstancias, como por ejemplo la muerte de alguno de ellos, la manifestación expresa para renunciar a su cargo, porque no se encuentre presente en las diligencias practicadas por motivo de la visita, entre otras más, como lo señala el artículo 44, fracción III, segundo párrafo, del CFF.

Durante la notificación, los visitadores podrán actuar conjunta o separadamente, procediendo a levantar acta circunstanciada donde se establecerá la relación de los libros, registros y documentos que integran la contabilidad del contribuyente. Si los visitadores durante la notificación de la orden de visita considera que existe peligro de que el visitado o contribuyente realice maniobras para impedir se efectúe el desarrollo de la visita, la ley faculta a aquellos para el aseguramiento de la contabilidad del sujeto pasivo, así como de aquellas mercancías o bienes que tenga dentro de las instalaciones o lugares donde debe practicarse la diligencia, respecto de las cuales no pueda demostrar

su tenencia, importación, producción, explotación, captura o transporte por no haberla manifestado a las autoridades fiscales competentes (artículo 44, fracción II, tercer y cuarto párrafo, del CFF).

El aseguramiento se ejecuta con la finalidad que no se haga mal uso de ellos o para no causar alteraciones en los registros asegurados, procediendo a la colocación de sellos, al armado carpetas especificando el contenido de cada una de ellas, a colocar marcas en la contabilidad del contribuyente, muebles, archiveros, bienes u oficinas donde se encuentren. El visitado podrá fungir como depositario de la contabilidad y bienes asegurados previo inventario de aquellos, aclarando que la autoridad al asegurar los bienes del sujeto pasivo, no debe impedir que el particular realice sus actividades cotidianas (artículo 46, fracción III, del CFF).

Dentro del acta circunstanciada se establece la descripción pormenorizada de todas las mercancías aseguradas, esto es, la marca, el modelo, número de serie, el color, etcétera (artículo 46, fracción IV, del CFF). Por cuanto hace a la contabilidad, el aseguramiento es total, por que entran todas las pólizas firmadas por los clientes del contribuyente, todas las facturas expedidas, las cuales deben estar organizadas en número progresivo, e inclusive se pueden asegurar las computadoras que contengan archivos o registros que forman parte de la contabilidad del visitado así como las cajas registradoras, si es que operan con ellas, los archiveros, entre otras cosas más.

Los requisitos que deben cubrir las actas circunstanciadas en las que se ejerce la notificación de la visita domiciliaria son los siguientes:

- a) Lugar, fecha y hora que se levanta el acta.
- b) El nombre y la identificación del notificador
- c) El nombre de la persona con quien se entiende la diligencia.

- d) Los generales de los dos testigos designados y los documentos con los que se identifican.
- e) La hora en la cual se inicia y se concluye el aseguramiento.
- f) Las firmas de todos los que participaron en la elaboración del acta y del aseguramiento de la contabilidad y de las mercancías del contribuyente visitado. Siempre y cuando haya existido una conducta tendiente a ocultar o desaparecer los bienes o la contabilidad que tanto se ha mencionado.

Es importante decir que los visitadores tienen la obligación de entregar a los sujetos con quienes se entiende la diligencia una carta de derechos, para que el afectado verifique que la autoridad que lleva a cabo la facultad de comprobación se encuentra legalmente autorizada para ejecutarla. Este primer conjunto de actos ejecutados por la autoridad fiscal debe quedar asentado en un ocuro denominado acta parcial de inicio.

Se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar los hechos, omisiones o circunstancias conocidas por la autoridad durante el desarrollo de la visita, cumpliendo con las formalidades contempladas en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación. Una vez que se levante el acta final, no podrán levantarse actas complementarias a menos que exista una nueva orden de visita (artículo 46, fracción IV, del CFF).

Cuando las autoridades fiscales en el desarrollo de la vista domiciliaria se percaten de hechos u omisiones que impliquen el incumplimiento de alguna disposición en materia fiscal, o se trate de hechos u omisiones de terceros, los visitadores deberán establecerlo dentro del acta parcial correspondiente (artículo 46, fracción IV, segundo párrafo, del CFF).

El plazo que debe transcurrir entre la última acta parcial y el acta final es de veinte días, tiempo en el que el visitado debe presentar los documentos, registros o libros que desvirtúen los hechos u omisiones plasmados en esos documentos; o

en su caso el particular podrá optar por corregir su situación fiscal. Aunque también existe la posibilidad que la autoridad revise más de un ejercicio fiscal o fracción de él, en este supuesto, el sujeto pasivo de la obligación fiscal podrá solicitar una prórroga de quince días para presentar esos datos, registros o documentos, pero el contribuyente tiene que pedirla dentro de los primeros veinte días.

Tratándose de empresas multinacionales deben transcurrir dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final, teniendo una prórroga de un mes previa solicitud del sujeto pasivo (artículo 46, fracción IV, del CFF).

Cuando el particular no presente los documentos, registros, libros, o en su defecto no señale el lugar donde se encuentran aquellos antes del cierre del acta final de la visita domiciliaria, las autoridades tendrán por consentidos los hechos u omisiones contenidos en esa última acta (artículo 46, fracción IV, párrafo tercero, del CFF).

Cuando a la autoridad fiscal que haya iniciado con la vista domiciliaria le resulte imposible continuar o concluir con ella dentro del domicilio fiscal del contribuyente, las actas parciales podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales, previa notificación de tal circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto cuando el visitado desaparezca del domicilio fiscal en donde se desarrollaba la facultad de comprobación que nos ocupa (artículo 46, fracción V, del CFF).

También puede suceder que las autoridades fiscales soliciten de instituciones bancarias, o terceros relacionados con los actos, actividades o negocios de los contribuyentes visitados, informes y documentación respecto de la situación financiera o transacciones comerciales celebradas con el sujeto pasivo de la obligación fiscal, que servirá para integrar la información que necesita, para que en su momento se proceda a la determinación del crédito fiscal que debe

enterar al fisco, en el supuesto en que el contribuyente no haya dado cumplimiento a sus obligaciones, o simplemente las autoridades corroboren los datos que el sujeto pasivo presentó en sus declaraciones respectivas (artículo 56, fracción III, del CFF).

En la última acta parcial las autoridades visitadoras realizan un vaciado de la información obtenida durante la ejecución de la visita y de todos los hechos acontecidos en el transcurso de ésta. Por ejemplo, se asentará la fecha en que fue levantado el primer escrito, los hechos que conoció durante la vigencia de la visita domiciliaria, la contabilidad entregada por el o los visitados, el periodo que abarcó, y los diversos ocurso elaborados durante el desarrollo de la misma (artículo 46, fracción VII, del CFF).

En caso de que el sujeto pasivo opte por la autocorrección de su situación fiscal, lo deberá hacer mediante una declaración complementaria. Por regla general desde la notificación de la orden de visita hasta el levantamiento del acta final deben transcurrir doce meses, aunque existen dos excepciones a ésta regla. Por ejemplo, tratándose de contribuyentes que integran el sistema financiero en los Estados Unidos Mexicanos o que pertenecen a sociedades controladoras, el plazo para concluir la visita domiciliaria es de dieciocho meses. Cuando se trate de empresas multinacionales la facultad de comprobación tendrá una duración máxima de veinticuatro meses (artículo 46-A, del CFF).

Una visita domiciliaria puede suspender sus plazos para ser concluida tal como lo indica el artículo 46-A, fracciones I, II, III, V y VI, del CFF, al concurrir alguna de las siguientes causas:

- 1) Por el estallido de una huelga por parte de los trabajadores que laboren en el lugar donde se practica la visita durante el tiempo que ésta se encuentre vigente.

- 2) En caso del fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto no se designe a un representante legal de la sucesión.
- 3) Cuando el contribuyente cambie de domicilio fiscal sin dar aviso previo al Registro Federal de Contribuyentes, o simplemente desaparezca. La suspensión se da hasta que la autoridad localice al contribuyente.
- 4) Cuando se trate de la reposición del procedimiento, la suspensión no podrá exceder de dos meses.
- 5) Cuando la visita no pueda continuarse por caso fortuito o de fuerza mayor hasta que ésta desaparezca, la autoridad deberá publicarla dentro del Diario Oficial de la Federación.
- 6) El tiempo que transcurra desde la interposición del recurso o medio de defensa por el contribuyente, hasta la resolución otorgada al mismo, siempre que lo haya efectuado durante la realización de la visita.

Pero una visita domiciliaria puede ser concluida anticipadamente de acuerdo a lo establecido en el numeral 47, del CFF.

- 1) Cuando el visitado está obligado a dictaminar sus estados financieros por conducto de un contador público autorizado.
- 2) Cuando el visitado haya optado libremente por el dictamen de sus estados financieros por contador público autorizado.
- 3) Cuando el contribuyente que no reside en territorio nacional, pero que cuenta con un establecimiento permanente en el país, decide de igual forma que contadores públicos autorizados dictaminen sus estados financieros.

## **2.2 CRITERIOS Y PROCEDIMIENTOS QUE SIGUEN LAS AUTORIDADES FISCALES A EFECTO DE DETERMINAR EL CRÉDITO FISCAL UNA VEZ CONCLUIDAS SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.**

Son diversos los criterios que las autoridades pueden considerar antes de llevar a cabo la determinación de créditos fiscales, pero considerando los lineamientos que el sistema jurídico mexicano sigue, es oportuno ahondar en aquel que las autoridades fiscales en México emplean, pero no dejando a un lado los utilizados por otros sistemas legales.

El autor Narciso Sánchez considera a la determinación de la obligación tributaria como "... el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Pública, de los particulares o de ambas partes coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular, la configuración del hecho que dio nacimiento a esa obligación, identificando plenamente a la base gravable, para concretizar el monto del tributo que deba enterarse al fisco".<sup>35</sup>

La anterior acepción se refiere a que ambos sujetos de la obligación fiscal, sujeto pasivo principal y sujeto activo realizan actos tendientes a fijar el monto total del pago de contribuciones generadas por el primero de ellos, esto es a través de las declaraciones presentadas por el contribuyente atendiendo a lo establecido por las leyes aplicables al caso en concreto, o en su defecto a los datos que arrojaron las facultades de comprobación que el sujeto activo llevó a cabo por la omisión del cumplimiento de las obligaciones por cuanto hace al sujeto que dio nacimiento a las contribuciones.

Entrando en materia, los métodos conocidos en la doctrina del Derecho Fiscal, para efectuar la determinación de un crédito fiscal son el indiciario, el objetivo y el declarativo, por lo que es necesario entrar a su estudio. Para Narciso

---

<sup>35</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. cit., p. 360.

Sánchez el método indiciario consiste en “tomar en cuenta ciertos indicios, elementos, documentos o pruebas indirectas de la actividad del contribuyente, del objeto, ingresos o acto gravado, para determinar con mayor precisión, la capacidad contributiva del sujeto pasivo o pagador del gravamen, para que la base gravable y la liquidación del tributo esté apegada a derecho.”<sup>36</sup>

Esto es, que el método indiciario toma en cuenta factores no relacionados originalmente con los actos o actividades ejecutados por el particular; las autoridades fiscales determinan las contribuciones a pagar tomando en cuenta el giro del negocio del sujeto pasivo, las materias primas que emplea en la elaboración de sus productos o servicios, el capital invertido por él, por mencionar algunos. Por ejemplo, un individuo posee una agencia dedicada a la contratación de promotoras que laboren en tiendas departamentales, de esta actividad genera para el dueño del negocio ganancias y, una parte de ellas debe ser entregada al Estado porque así lo señala la Ley. Este criterio señala que de esa actividad realizada por el contribuyente, las autoridades deducirán el monto total de las contribuciones a pagar.

Continuando con este estudio, corresponde el turno al método objetivo, y de acuerdo a Narciso Sánchez éste consiste en “... establecer una cuota o tasa en razón del peso, medida, volumen y valor o calidad de las mercancías y bienes gravados, y no requiere grandes investigaciones para precisar la base gravable y calificar el porcentaje del impuesto a pagar...”<sup>37</sup>

En este caso la autoridad sólo toma en cuenta las características físicas que poseen las mercancías o bienes de los particulares para hacer efectivo el cobro de las contribuciones que correspondan, de hecho el sujeto activo de la obligación fiscal no inicia una investigación a fondo respecto al origen y producción de los bienes en comento.

---

<sup>36</sup> *Ibíd.*, p. 367.

<sup>37</sup> *Ídem.*

Y por último, Narciso Sánchez considera que en el método declarativo “se debe valorar un precio, un ingreso, una venta o un capital, mediante la presentación de una declaración por el que lo fijó, percibió o celebró, para que el juramento que ha hecho ante la autoridad fiscal el propio contribuyente aplique la cuota, tarifa conducente a esa base, y así pueda tener correctamente el monto del tributo que deba pagarse.”<sup>38</sup>

Prácticamente éste es el método adoptado por la legislación en los Estados Unidos Mexicanos, porque son los contribuyentes quienes a través de las declaraciones que presentan de sus actividades, de los ingresos y egresos obtenidos por éstas, determinarán la cantidad final que deberán entregar al Estado, es decir, las contribuciones que deben pagar por motivo de sus actos y actividades.

Por cuanto hace a los procedimientos que las autoridades siguen para dar lugar a la determinación y liquidación de las contribuciones son dos; el de liquidación o cuantificación sobre base cierta, dado que el importe de las contribuciones se calcula con base en los estados financieros que el pasivo tiene y los cuales se derivan de la contabilidad que este individuo está obligado a llevar, así como del valor de los bienes o actos que realiza. Éste se encuentra en manos de ambos sujetos; por un lado los contribuyentes determinan el monto total de las contribuciones que deben enterar al fisco y la autoridad fiscal lo hará en el momento en que ejerce sus facultades de comprobación, mediante la determinación de las prestaciones que los particulares pagarán al fisco, así como la forma en como deben liquidarse las mismas.

Un segundo procedimiento es el denominado de liquidación sobre base presunta, éste se origina en el momento en que los particulares incurren en irregularidades que la ley señala como graves, lo que lleva a las autoridades a

---

<sup>38</sup> *Ibidem.* p. 368.

presumir que los obligados han incumplido con el pago total o parcial de los tributos generados por sus actividades o bienes.

Este segundo procedimiento tiene una importancia relevante, debido a que gracias a él surge la necesidad de abocarse al estudio de este tema de investigación, dicho procedimiento se encuentra regulado por los numerales 55, 56, 57, 59 y 61 del Código Fiscal de la Federación; por ello, es conveniente un breve estudio del contenido de dichos fundamentos jurídicos.

De acuerdo a lo establecido por el precepto 55 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales determinarán presuntivamente la utilidad fiscal, el valor de los actos o actividades del contribuyente tomando como base diversos supuestos, como lo es la obstaculización u oposición al inicio o desarrollo de las facultades de comprobación por parte del contribuyente (esto en perjuicio del sujeto activo); cuando los pasivos no presenten declaraciones hasta el momento en que las autoridades inicien sus facultades de comprobación; cuando no se presenten libros, registros de contabilidad, la documentación que compruebe por lo menos el 3% de algunas de las operaciones o conceptos establecidos dentro de esos libros o registros; cuando la autoridad se percate de la existencia de irregularidades en la contabilidad del contribuyente, por ejemplo no se hayan registrado operaciones respecto de los ingresos o compras, o que existan una alteración en el costo de los bienes y servicios que el contribuyente tuvo en el periodo que se revisa, cuando se registraron compras, gastos o servicios que nunca se recibieron; cuando no se haga uso de equipos electrónicos de registro fiscal o de máquinas registradoras de comprobación fiscal proporcionados y autorizados por la SHCP, o se alteren o destruyan los mismos, entre otros supuestos más. En estos casos la autoridad determinará las contribuciones presuntivamente sin dejar de observar las sanciones que deberán aplicarse al pasivo de la obligación fiscal.

Por su parte, el artículo 56 hace referencia al cálculo de los ingresos brutos, tomando en consideración el valor de los actos o actividades que realizan los contribuyentes, y servirán para la determinación presuntiva de las contribuciones a pagar a las autoridades. El cálculo de los ingresos brutos de los particulares se hará tomando en cuenta los datos de la contabilidad presentada por éstos, los datos contenidos en declaraciones anteriores de cualquier contribución, claro está con sus modificaciones respectivas; con la información que las autoridades obtengan durante el desarrollo de sus facultades de comprobación o la utilización de otros medios de investigación económica o de cualquier otra clase, como pueden ser informes de instituciones bancarias en donde los pasivos de la obligación tienen cuentas a su nombre o en representación de los socios con los que haya formado una empresa, que les haya generado ingresos gravados por una ley en materia fiscal.

Por cuanto hace al fundamento legal 57 del mismo ordenamiento, se refiere a la determinación presuntiva en perjuicio de los retenedores de contribuciones que incumplen con dicha obligación fiscal, o que habiendo retenido las contribuciones respectivas, no las entreguen en tiempo y forma a las autoridades o instituciones autorizadas para ello. Por ejemplo los patrones quienes retienen una parte del salario de sus trabajadores para entregarla a las instituciones de salud (aportaciones de seguridad social), la sanción a que se hace acreedor dicho retenedor se determina tomando en cuenta la situación que generó el incumplimiento de su obligación.

El artículo 59 del Código Federal en comento señala que, para la comprobación de los ingresos, el valor de los actos, actividades, o activos por los que el pasivo se encuentre obligado al pago de contribuciones, las autoridades fiscales presumirán como ciertos, salvo prueba en contrario, la información contenida en la contabilidad, en la documentación comprobatoria que la acompañan y que el contribuyente tenga en su poder, respecto de las operaciones celebradas por él, siempre que pueda demostrarse que, por lo menos una de ellas

fue realizada por él, aun y cuando esas operaciones las haya celebrado sin establecer su nombre o que otro sujeto las haya ejecutado en su nombre; que la información contenida en la contabilidad, se encuentra en manos de alguno de sus trabajadores, administradores o accionistas corresponden a operaciones que el contribuyente realizó; que el particular haya efectuado depósitos bancarios en su cuenta personal y tales operaciones no se encuentran precisadas en la contabilidad, a pesar de ser ésta su obligación; el pasivo de la obligación debe pagar las contribuciones generadas por esa actividad; asimismo, si éste ha librado cheques a sus proveedores, prestadores de servicios y no los haya registrado en su contabilidad, pero que gracias a ellos, el contribuyente obtuvo ingresos; entre unos supuestos más.

Un artículo primordial para la determinación presuntiva de las contribuciones es el 61 del ordenamiento fiscal federal; esto se debe a que los contribuyentes se encuentren en alguna de las situaciones contenidas en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, analizado anteriormente, y a quienes no se les puedan comprobar los ingresos obtenidos durante el periodo objeto de revisión, el valor de sus actos o actividades se obtendrá de la siguientes forma:

1. Mediante la reconstrucción de la contabilidad de cuando menos 30 días, los cuales deben ser los más cercanos al cierre del ejercicio que se revisa. Por ejemplo, si se está revisando el mes de mayo, se deben obtener datos del mes de abril o anteriores hasta formar por lo menos la contabilidad de 30 días, es decir, los ingresos y egresos que el contribuyente realizó a lo largo de ese tiempo, los cuales forman parte de su contabilidad, señalando registros, facturas expedidas a los clientes del sujeto pasivo, los cheques que le fueron girados al contribuyente, o en su caso los cheques girados por él a favor de alguno de sus proveedores, entre otros datos y documentos más; el valor de esos actos o actividades se determinará con base en el promedio diario del periodo reconstruido, ésta se multiplicará por el número

de días que corresponden al periodo revisado. Por ejemplo, si el periodo a revisar es de 1 año completo, y la base promedio diaria es de \$2,500.00 esta cantidad se multiplicará por 365 días porque son los que constituyen un año generalmente, el resultado es \$912,500.00 pesos; entonces esos actos o actividades se calculan sobre el monto o cantidad de \$912,500.00 pesos y se determinará el pago de las contribuciones que deberán pagarse. Ese resultado se obtuvo de la reconstrucción de la contabilidad del contribuyente.

2. En caso de no ser posible la reconstrucción de la contabilidad del particular por el periodo de treinta días, la autoridad tomará en cuenta los ingresos o el valor de los actos o actividades generados en 7 días cuando menos, incluyendo los días inhábiles, y de esa cantidad se obtiene un promedio diario, que a su vez se multiplicará por los días que comprende el periodo que se revisa, como en el caso anterior.

### **2.3 DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA A EFECTO DE QUE LAS AUTORIDADES FISCALES MEXICANAS HAGAN EFECTIVO EL COBRO DEL CRÉDITO FISCAL.**

La determinación de la residencia a fin de que las autoridades puedan establecer el monto de las contribuciones que deban entregar los sujetos pasivos de la obligación fiscal a las autoridades de nuestro país, constituye sin duda alguna un punto muy relevante para la propuesta que se planteará en el siguiente capítulo y que constituye la base fundamental de la presente tesina.

Para el Código Fiscal de la Federación serán sujetos del pago de contribuciones todas las personas físicas y morales que residan en nuestro territorio, sin hacer distinción entre nacionales o extranjeros, e inclusive en materia fiscal no importa la capacidad jurídica de las personas, lo que le interesa a la autoridad es la solvencia económica de los sujetos pasivos que posean bienes o

realicen actividades que impliquen un ingreso económico que les beneficie, lo anterior se encuentra regulado con exactitud en el artículo 9º de tal ordenamiento jurídico. Por ello es importante establecer el contenido del numeral en comento:

**“Artículo 9.- Se consideran residentes en territorio nacional:**

**I. A las siguientes personas físicas:**

**a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales...”**

En ese sentido, el Código Fiscal de la Federación considera residentes del territorio de los Estados Unidos Mexicanos a las personas físicas que hayan establecido su casa habitación dentro de él y aquellas que a pesar de tener su casa habitación en país diferente al de México, cuentan con un lugar en el cual desarrollan sus actividades vitales, como pueden ser actividades deportivas, de recreación, culturales, escolares, laborales, entre otras más.

Analizando el contenido de la fracción I, inciso a, del numeral que nos ocupa es importante precisar qué debe entenderse por casa habitación y por centro de intereses vitales.

De acuerdo al autor Guillermo Cabanellas en su obra *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, una casa habitación es “aquella en que se vive; a diferencia de la destinada a alguna ocupación: estudio, bufete, academia, comercio”<sup>39</sup>.

En este caso, una casa habitación es cualquier lugar en donde una persona vive, desarrollando actividades diversas a la de una profesión u oficio, que

---

<sup>39</sup> CABANELLAS, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo II, C-CH, 21ª edición, editorial Heliasta, Argentina, 1989, p. 95

signifique para él algún ingreso. Prácticamente es el lugar designado para el descanso de un individuo.

Pero también es importante señalar lo que el mismo autor Guillermo Cabanellas manifiesta al respecto de aquello que debe entenderse como vivienda: “Habitación (v). II Casa (v). II Morada (v). II Lugar habitado o habitable. II Manera de vivir. II Género de vida. II. Domicilio (v). II Residencia (v)... un lugar en torno del cual giran las actividades personales con cierta estabilidad y con un mínimo de independencia y de seguridad frente a los demás y ante otras contingencias...”<sup>40</sup>

Esta definición proporcionada por el autor Guillermo Cabanellas, expresa más elementos que determinan las características esenciales de una vivienda, debido a que señala que es un sitio destinado por un ser humano para desempeñar aquellas actividades que le producen un bienestar personal, por que ese espacio le concede cierta independencia del resto de las personas que lo rodean y sobre todo le otorga tranquilidad, en razón de que en él se establecerán las reglas que deberán seguir las personas que la habitan.

El centro de intereses vitales, de acuerdo a lo que contempla el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, es aquel lugar dentro del cual un individuo obtiene determinados ingresos derivados de las actividades que gravan ciertos ordenamientos fiscales, que lo obligan a conceder a favor de las autoridades tributarias una cantidad determinada de dinero para cubrir el gasto público.

Una vez aclarados los conceptos anteriores se procede a continuar con el análisis de dicho inciso. El Código Fiscal de la Federación toma en consideración dos situaciones, la primera de ellas es que el sujeto pasivo de la obligación fiscal, en este supuesto personas físicas, posee un lugar en el cual desarrolla determinadas actividades como actividades culturales, sociales, deportivas, educativas, entre otras y, que además ese sitio se encuentra dentro del territorio

---

<sup>40</sup> CABANELLAS, Guillermo. “Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual”, Tomo VIII, T-Z, 21ª edición, editorial Heliasta, Argentina, p.409

de los Estados Unidos Mexicanos, en donde existen Leyes u ordenamientos que rigen el origen, determinación y entero de las contribuciones que pudieran generar esas personas físicas

Continuando con el análisis del numeral que nos ocupa, las autoridades deberán tomar en consideración las siguientes características para determinar la residencia de los contribuyentes y solicitar el pago de la contribución que proceda:

**“...Para estos efectos, se considera que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:**

**1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año calendario tengan fuente de riqueza en México...”**

De conformidad a lo transcrito anteriormente, las autoridades fiscales podrán determinar, cobrar y en su caso exigir el pago de las contribuciones generadas por una persona física, derivadas del desarrollo de sus actividades y las que se encuentran gravadas por la legislación de éste país, siempre que de ese ingreso total más de la mitad tenga su origen en los Estados Unidos Mexicanos.

Por ejemplo: un sujeto, al presentar su declaración anual, indica que forma parte de una empresa dedicada a la elaboración de bebidas alcohólicas en México, y la cual generó en su beneficio un ingreso de \$10,000.000 diez millones de pesos, así mismo obtuvo ganancias por \$4,000.000 cuatro millones de pesos en los Estados Unidos de Norte América por la distribución de combustible para automóviles (gasolina y diesel), lo que da un ingreso total de \$14,000.000 catorce millones de pesos. Es importante aclarar que esas dos actividades por las cuales el contribuyente obtiene ingresos se encuentran reguladas dentro de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2010.

En este supuesto si el 50% se encuentra representado por la cantidad de \$7,000.000 siete millones de pesos, y en territorio nacional obtuvo más de esta última cantidad, es decir, \$10,000.000 diez millones de pesos, el contribuyente se encuentra obligado al pago de contribuciones federales por considerarse residente de México de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.

**“2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales...”**

Para efectos del Código Federal que se analiza, es oportuno determinar que se entiende por centro principal de actividades profesionales. Desde un particular punto de vista, es aquel sitio o lugar dentro del cual un particular realiza actos relacionados con su conocimiento y habilidades adquiridas dentro de una formación escolar, o mediante la ejecución de determinada técnica, arte o ciencia.

**“...b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero...”**

Tal es el caso de los cónsules, embajadores, de los Estados Unidos Mexicanos, así como de las personas que se encuentran al servicio de aquellos funcionarios, y que desempeña sus funciones o actividades en un territorio diferente al mexicano. Debido a la naturaleza de su trabajo, las leyes de éste país reconocen, en todo momento, su nacionalidad y por ende su capacidad de generar contribuciones a favor del Estado mexicano que servirán para cubrir el gasto público. Esto es, que si bien su centro de intereses vitales se encuentra en aquel país en donde prestan sus servicios profesionales o no profesionales, según sea el caso, esos sujetos (cónsul, embajador o personal de seguridad y servicio, principalmente) perciben determinada cantidad de dinero por el desempeño de sus funciones, por lo que deben realizar su respectiva declaración y pago de contribuciones que generaron.

**“...No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta...”**

En esta ocasión, el numeral 9 del Código Fiscal de la Federación manifiesta que a pesar que los contribuyentes cambien de residencia a un país diferente al de la República Mexicana, y se encuentren sujetos a un régimen fiscal de preferencia al implementado por los Estados Unidos Mexicanos, con el cual México haya celebrado un tratado internacional, y debido a su reciprocidad, éste tenga que efectuar el pago de las contribuciones que procedan, no lo exime de acreditar su residencia en aquel otro país, por que en ningún momento perderá su condición de residente en México, debido a que en ningún momento perderá su nacionalidad y ese simple hecho lo obliga a mantener informadas a las autoridades sobre su situación fiscal en aquel territorio.

Por cuanto hace a la fracción II, del numeral 9 del Código Fiscal de aplicación en toda la República, expresa que las personas morales se considerarán residentes en territorio nacional cuando:

**“II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva...”**

Tratándose de personas morales, el artículo 9 del Código federal de la materia, considerará residentes en territorio nacional a las personas morales cuando, éstas establezcan en México un lugar en donde los miembros de la asamblea general de representantes de dicha empresa efectúe sus reuniones, para la toma de decisiones, que afecten directamente al patrimonio de los socios que la integran, por los ingresos que cada uno de ellos obtenga, que represente la

generación y el pago de contribuciones por parte de éstos sujetos, es decir, la principal administración de su empresa.

Suponiendo que los socios de la Cervecería Cuauhtémoc Moctezuma decidieron establecer en Avenida Jardín sin número, colonia Pro Hogar, Delegación Azcapotzalco, Distrito Federal, la sede de su empresa, es decir, el lugar donde se toman las principales decisiones, se lleva la contabilidad y se efectúa la celebración de contratos con los proveedores que tienen que ver con su actividad empresarial.

Es importante destacar que el artículo 5º de la ley del impuesto sobre la renta, tiene una estrecha relación con el contenido del numeral 9 del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra dice:

**“Artículo 5.- Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal. En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.**

**Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran”.**

Este precepto fiscal contempla tres aspectos importantes, como son: 1) trata de evitar la doble tributación, mediante la acreditación de la residencia del contribuyente, el cumplimiento de las disposiciones de los tratados y legislación aplicable en México. 2) pretende evitar la aplicación de tasas de retención diversas, que implique un perjuicio para las autoridades y principalmente para los contribuyentes. Por ejemplo, aplicar una tasa superior a la implementada en los Estados Unidos Mexicanos y cause un menoscabo al patrimonio del sujeto pasivo de la obligación fiscal. 3) A las constancias de residencia emitidas por las autoridades del territorio en que se encuentren los contribuyentes, les concede validez absoluta.

Precisamente el artículo 6, del reglamento de la ley del impuesto sobre la renta coadyuva con lo contenido en el artículo analizado, por que al respecto manifiesta:

**“Artículo 6.- Para los efectos del artículo 5º, de la Ley, los contribuyentes que deseen acreditar su residencia fiscal en otro país con el que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, podrán hacerlo mediante las certificaciones de residencia o de la presentación de la declaración del último ejercicio del impuesto.**

**En el caso de que al momento de acreditar su residencia no haya vencido el plazo para presentar la declaración del último ejercicio, se aceptará la certificación en la que conste que presentaron su declaración del impuesto por el penúltimo ejercicio...”**

Ambos preceptos coinciden en la presentación del certificado de residencia ante las autoridades fiscales mexicanas, para evitar la doble tributación. Sólo que el artículo del reglamento de la ley del impuesto sobre la renta, otorga dos opciones adicionales para el sujeto pasivo, que consiste en presentar la declaración del último ejercicio del impuesto referido o en su defecto, la

certificación emitida por las autoridades fiscales extranjeras en la cual consta que el particular presentó la declaración del impuesto sobre la renta, en el penúltimo ejercicio, esto si aún no concluye el plazo para presentar esa declaración.

Los artículos anteriormente analizados servirán para entender la propuesta que se planteará en el tercer y último capítulo de esta tesina.

## CAPÍTULO TERCERO

### ANTICONSTITUCIONALIDAD EN LA DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL, DERIVADO DE LOS INFORMES PRESENTADOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES EXTRANJERAS

#### 3.1 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 54 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El artículo 54 del Código Fiscal de la Federación es el motivo por el cual se propone esta investigación. Del siguiente análisis se sentarán las bases sobre las cuales se planteará una propuesta al final del presente capítulo. Por ello se procede a transcribir el contenido de dicho precepto jurídico contenido en el Código Fiscal de la Federación

**“ART. 54.- Para determinar contribuciones omitidas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, salvo prueba en contrario.”**

Es importante observar que este numeral posee una laguna, y representa una violación a la garantía de audiencia debido a que no precisa en que momento el contribuyente deberá ofertar y bajo qué condiciones las pruebas que contribuyan a salvaguardar sus intereses de la determinación que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público realice de acuerdo a la facultad conferida por el Código Fiscal de la Federación, por las contribuciones que el pasivo de la obligación fiscal dejó de cubrir.

Es importante resaltar que en materia de contribuciones, el tiempo transcurrido desde el momento del incumplimiento de la obligación fiscal hasta el

cobro de contribuciones, se estarán generando multas, recargos y actualizaciones que repercutirán directamente sobre el patrimonio del contribuyente.

Este artículo debe ser analizado con detenimiento en virtud a que surge una inquietud, por ejemplo: ¿qué sucedería en el supuesto en que el contribuyente que dejó de cumplir con sus obligaciones fuese una empresa que contara con su casa matriz (principal establecimiento de fabricación de mercancías y administración) y algunas sucursales en un territorio diferente a los Estados Unidos Mexicanos, en los cuales sus ganancias sean superiores a las adquiridas por pequeñas sucursales en territorio nacional, en atención a que su población posee un mejor poder adquisitivo?; en este supuesto las autoridades y el pasivo de las contribuciones deben atender muy bien esta situación, porque si bien es cierto las autoridades fiscales mexicanas tienen la facultad de solicitar informes a diversas autoridades extranjeras para determinar y hacer efectivo el cobro de contribuciones que no les han sido cubiertas en tiempo y forma, claro, atendiendo la reciprocidad generada por la celebración de tratados y convenios por autoridades mexicanas, también lo es que los particulares no vean mermada en gran medida su esfera patrimonial, a pesar de su falta.

El actuar de la autoridad, considerando la hipótesis planteada por el numeral 54 del Código Fiscal de la Federación, deja en un verdadero estado de indefensión al particular,

Considerando el contenido del artículo 14, párrafo segundo de la Constitución Federal y la hipótesis planteada por el numeral del Código Fiscal de la Federación que se analiza, se puede observar que el particular se encuentra en estado de indefensión debido a que vulnera su garantía de audiencia, precisamente porque en ningún momento en el artículo en comento, se establece un procedimiento en beneficio del contribuyente para salvaguardar sus intereses.

Si es cierto que el numeral 54 del Código Fiscal de la Federación le otorga al sujeto pasivo de la obligación fiscal la oportunidad de ofertar las pruebas que considere necesarias para desvirtuar el contenido de los informes rendidos por las autoridades fiscales extranjeras, sin embargo no precisa cómo y cuándo las debe presentar.

El contribuyente antes de ser privado de sus bienes, posesiones o derechos, debe tener un plazo suficiente para poder allegarse de las pruebas que sirvan para su defensa. Por tal motivo el Código Federal de la materia debe establecer perfectamente el procedimiento o serie de pasos a seguir y el tiempo procesal invertido en cada uno de ellos, antes que el patrimonio o situación jurídica de los sujetos pasivos de las contribuciones se vean afectados por la determinación definitiva de las contribuciones omitidas.

### **3.2 VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE AUDIENCIA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN.**

Como se ha establecido anteriormente la máxima oportunidad que posee todo individuo para la defensa de sus intereses ante los actos o resoluciones de las autoridades fiscales que le causan algún agravio y es precisamente el motivo que dio origen a la presente investigación, es el principio constitucional consagrado en el artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Federal que hace referencia a la garantía de audiencia.

Las autoridades fiscales son las encargadas de hacer cumplir el objetivo plasmado en un precepto de suma importancia en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como lo es el numeral 31, en su fracción IV, que a grandes rasgos manifiesta que los mexicanos se encuentran obligados a contribuir al gasto público, de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes expedidas en la materia, pero importante es el contenido de este artículo como el otorgado por el 14 constitucional.

Debido a que la garantía de audiencia otorga una serie de derechos a los individuos involucrados en un procedimiento ante tribunales previamente establecidos, dentro de los cuales existen órganos jurisdiccionales a quienes la propia constitución les concede la facultad de dirimir la controversia que llegan a suscitarse entre sus gobernados, o entre éstos y sus autoridades, produciéndose una afectación a los intereses de los sujetos involucrados en aquellos procesos.

Esos derechos otorgados por la Constitución Federal dentro de un procedimiento son la presentación y desahogo de pruebas que el gobernado o las autoridades pudiesen tener para defender sus intereses, el interponer algún medio de defensa contra un acto o resolución definitiva que transgreda los derechos de un individuo, sin dejar de observarse las disposiciones contenidas en los diversos cuerpos legales aplicables a esa controversia en concreto.

Esta garantía constitucional es uno de los principios constitucionales comúnmente invocados por los individuos que se ven afectados en sus intereses, por el actuar de algunas autoridades, como puede ser la emisión de resoluciones que pongan fin a una controversia planteada ante ellas, por conducto de uno o diversos sujetos que posean algún interés en la litis planteada, y en su defecto de algunos individuos que en un momento oportuno no tuvieron conocimiento del procedimiento seguido con relación a alguno de sus bienes o derechos, por lo que ven afectada su esfera jurídica, o simplemente aquellos actos tendientes a ejecutar las resoluciones o fallos de las autoridades.

Es indispensable determinar qué papel juega la garantía de audiencia en materia de contribuciones. La Suprema Corte de Justicia de la Federación se ha manifestado al respecto, que de conceder audiencia a los sujetos pasivos de la obligación fiscal previa determinación de contribuciones, implicaría una afectación considerable de la población nacional, debido a que el Estado dejaría de percibir los ingresos que requiere para brindar los servicios indispensables para la satisfacción de las necesidades de sus gobernados.

Por tal motivo, la garantía de audiencia en materia tributaria es una excepción a la regla general, esta garantía constitucional se otorga con posterioridad a la determinación de contribuciones, para que los sujetos obligados por la ley a pagar un tributo y ven afectados sus intereses patrimoniales, principalmente, concedan una garantía económica a favor del fisco, en el supuesto en que los gobernados afectados con esa resolución interpongan un medio de defensa en contra de ella.

Desde ese punto de vista, los legisladores pensaron en las graves consecuencias que se generarían, si se apegan totalmente al contenido de ese precepto constitucional, sin embargo no dejaron de observar el espíritu del mismo para evitar que las autoridades actuaran arbitrariamente en perjuicio de los contribuyentes.

A pesar de esta situación, desde un particular punto de vista, las autoridades no pueden ver seriamente afectado sus intereses, si le concedieran una pequeña oportunidad a los contribuyentes para allegarse de las pruebas que consideren sean suficientes para lograr que los informes enviados por las autoridades fiscales extranjeras, no afecten en gran medida su patrimonio.

Es decir, el Código Fiscal de la Federación debe otorgar a los sujetos pasivos de las contribuciones una oportunidad antes de interponer un medio de defensa que implicaría exhibir una garantía para proteger el interés fiscal de la Federación.

No debe olvidarse que las autoridades exigen de los contribuyentes una garantía monetaria para dar entrada al estudio de un medio de defensa que interponga el contribuyente, contra la determinación definitiva de contribuciones omitidas, como es el caso del recurso de revocación o el juicio de nulidad, la resolución de esos recursos representan una gran inversión de tiempo y dinero para ambos sujetos de la obligación fiscal, por ello sería conveniente que el

Código Fiscal de la Federación contemplara un plazo para ofertar pruebas para lograr que las autoridades agilicen la determinación de contribuciones, sus accesorios, y lo más importante, su respectivo pago por los contribuyentes.

Si bien es cierto, la garantía de audiencia consagrada en el párrafo segundo del artículo 14 de la ley suprema en los Estados Unidos Mexicanos exige a los gobernados y a las autoridades cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento, es común presenciar circunstancias dentro de las cuales los legisladores no establecen procedimientos claros que servirán para el buen desempeño de las facultades concedidas por la propia constitución y otras leyes que apoyan a esta ley fundamental, presentándose una serie de irregularidades que representan para los gobernados una afectación a sus derechos y bienes.

Tal es el caso de la determinación que las autoridades fiscales realizan a los contribuyentes por la omisión del pago de contribuciones, tomando como referencia los datos contenidos en informes solicitados a autoridades fiscales de otro Estado de la comunidad internacional, porque en diversas ocasiones las autoridades necesitan allegarse de diversos elementos para hacer efectivo el cobro de contribuciones a las que tiene derecho y que no le fueron enteradas en forma oportuna por los contribuyentes.

Como quedó asentado anteriormente, en muchas ocasiones los legisladores dejan de observar ciertas situaciones que generarán algún problema para los sujetos de la obligación fiscal, pero gracias a esas lagunas los contribuyentes y las autoridades utilizan los medios a su alcance para salvaguardar los intereses que cada uno de ellos posee.

### **3.3 MENOSCABO EN LA ESFERA JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE**

Antes de ahondar en el tema, se deben tener claros los términos menoscabo y esfera jurídica: por menoscabo debe entenderse el detrimento,

deterioro, perjuicio, daño que sufre alguna cosa, algún sujeto; y por otra parte, el término esfera jurídica hace alusión a los derechos patrimoniales o personales con que cuenta algún sujeto (persona física o persona moral) dentro de los cuales encontramos, tratándose de una persona física el nombre con el cual se diferencia de otro sujeto, el estado civil o la situación bajo la cual se identifica a esta misma persona del resto de las demás. Por ejemplo se establece si es casado, soltero, viudo o divorciado, la nacionalidad se refiere al vínculo jurídico que puede existir entre este sujeto y un determinado Estado de la comunidad internacional, el cual surge por diversas situaciones o acontecimientos, como es la adquisición de la nacionalidad por nacer en el territorio de un país o por haberla adquirido de forma voluntaria cumpliendo los requisitos establecidos por el Estado del que pretende adquirir ese vínculo jurídico que lo protege; por otro lado se encuentra la capacidad jurídica, que se traduce en la facultad o prerrogativa que tiene cualquier persona física para poder ser sujeto de derechos y obligaciones derivados de actos jurídicos y el último de ellos es el patrimonio, traducido en el conjunto de bienes o derechos con que cuenta un sujeto, y sobre los que puede ejercer actos de dominio o de administración, según sea el caso.

Lo mismo sucede con las personas morales, sólo que esta figura jurídica no cuenta con un nombre propio como lo es el caso de la persona física; cuenta con una denominación o razón social, es decir, el nombre que va adquirir la empresa será el que designen sus socios, que será diferente al que ostentan individualmente estos sujetos que la conforman, porque se está ante la presencia de dos sujetos completamente distintos y a quienes se les reconocen derechos y obligaciones en cada una de sus situaciones y también cuentan con un patrimonio, el cual se integra de las aportaciones que cada uno de los miembros que integran a esa persona moral, cuentan con un domicilio legal y capacidad jurídica para el desarrollo de sus actividades.

Una vez aclarados los dos significados se puede percatar que un contribuyente sea persona física o moral se ve afectado en su esfera jurídica

cuando una autoridad en materia fiscal, emite una resolución como lo es la determinación de un crédito fiscal, a pesar que el sujeto activo de la obligación tiene derecho a exigirlo del particular, que incumplió con sus obligaciones de presentar en tiempo y forma sus declaraciones y por consiguiente de realizar el pago de las contribuciones a que haya dado nacimiento por sus bienes o actividades, esa facultad que le confiere la ley no debe ejercerse en contravención a lo establecido por un mandamiento constitucional, en este caso la garantía de audiencia.

El artículo 54 del Código Fiscal de la Federación al concederle a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad de poder exigir el pago de las contribuciones omitidas por los contribuyentes en territorio nacional, considerando como verdadera la información proporcionada por las autoridades fiscales extranjeras sin antes aclarar cuanto tiempo y bajo qué circunstancias el particular va a presentar sus pruebas para defender de sus intereses contra los actos o resoluciones emitidas por la autoridad fiscal, está afectando en gran medida la tranquilidad y el patrimonio del contribuyente.

Dentro del Código Fiscal de la Federación existen artículos que demuestran las ventajas procesales que las autoridades tienen para realizar sus facultades de comprobación y determinar contribuciones omitidas, frente a la desventaja que los contribuyentes tienen referente al plazo procesal concedido dentro de ese ordenamiento fiscal federal. Esos artículos son el 46-A, apartado B, 50 y 63, que enseguida se analizarán.

El precepto 46-A, apartado B, del Código Fiscal de la Federación, establece los plazos para iniciar y concluir las facultades de comprobación fiscal, el cual indica lo siguiente:

**“Artículo 46-A.- Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la**

**revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de:**

**B. Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país... En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.”**

Este numeral concede, por regla general, 12 meses a las autoridades fiscales para concluir con la visita domiciliaria, y tratándose de la solicitud de informes que las autoridades mexicanas realicen a autoridades fiscales o aduaneras extranjeras un plazo de 24 meses, estas dos hipótesis planteadas otorgan al sujeto activo de la obligación fiscal el tiempo necesario para efectuar una investigación detallada de la situación real en la que se encuentran los contribuyentes y conseguir los recursos que requiere para cubrir el gasto público.

Pero aún se observa que los pasivos de la obligación fiscal se encuentran en una situación de desventaja cuando de las facultades de comprobación, el legislador le concede una oportunidad procesal adicional a las autoridades fiscales para obtener los recursos que tiene derecho de percibir por parte de los particulares que obtengan ingresos gravados por la ley. Por ejemplo, el artículo del Código Fiscal Federal 50 concede un plazo adicional al otorgado por el precepto antes analizado para determinar definitivamente las contribuciones omitidas por el sujeto obligado a cubrirlas, el cual expresa lo siguiente:

**“Artículo 50.- Las autoridades fiscales que al practicar vistas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u**

**omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contada o partir de la fecha en que se levante el acta final de la vista o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de los plazos en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código...”**

Esta disposición fiscal, indica que las autoridades fiscales poseen un plazo máximo de 6 meses para realizar y notificar, la determinación definitiva de contribuciones omitidas mediante una resolución. Esto siempre y cuando dichas autoridades se hubiesen percatado de hechos u omisiones en las cuales hayan incurrido los particulares, y que impliquen el incumplimiento de disposiciones de carácter fiscal.

En este supuesto, los 6 meses se contarán a partir del momento en que: 1) se levante el acta final de la visita domiciliaria (Artículo 50, párrafo primero, del CFF); 2) una vez cumplido el plazo para presentar los documentos, datos o registros solicitados por la autoridad fiscal que emitió el oficio de observaciones dentro de una revisión de gabinete, es decir, el plazo inicial de 20 días y en su caso, la prórroga de 15 días más (Artículos 50, párrafo primero y 48, fracción VI, párrafo primero, del CFF); y 3) tratándose de la revisión de gabinete de empresas multinacionales, el plazo se computará una vez cumplido el plazo inicial de 2 meses o en su caso los 2 meses y la prórroga adicional de 1 mes, para aportar los documentos que desvirtúen el contenido del oficio de observaciones (Artículos 50, párrafo primero y 48, fracción VII, párrafo primero, del CFF).

Es muy claro lo que manifiesta éste precepto jurídico, sin embargo las autoridades se encuentran bien protegidas por los legisladores dentro del Código

Fiscal de la Federación, al concederles tiempo adicional para determinar el monto total a pagar, de las contribuciones y de sus respectivos accesorios.

Pero dentro del Código Fiscal de la Federación se encuentra una disposición en la que se muestra la falta de equidad entre los sujetos de la obligación fiscal, es precisamente el numeral 63, párrafos primero y segundo, que dice:

**“Artículo 63.- Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código, o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder autoridades fiscales, así como aquéllos otros proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad y organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.**

**Cuando otras autoridades proporcionen expedientes o documentos a las autoridades fiscales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, éstas últimas deberán conceder a los contribuyentes un plazo de quince días, contada a partir de la fecha en la que les den a conocer tales expedientes o documentos, para manifestar por escrito lo que a su derecho convenga, lo cual formará parte del expediente administrativo correspondiente...”**

En esta orden de ideas, las autoridades fiscales tienen a su favor los plazos de 2 años para dar por concluidas las facultades de comprobación (visita domiciliaria y revisión de gabinete) y los 6 meses adicionales, para efectuar y notificar la determinación definitiva de contribuciones omitidas, en tanto que al

contribuyente, sólo se le concede un plazo de 15 días para manifestar por escrito lo que a su derecho convenga.

Los particulares deben tomar en consideración los expedientes y documentos que las autoridades fiscales tengan en su poder, y aquellos que les hayan sido proporcionados por otras autoridades, todos ellos tendientes a defender sus intereses particulares.

Es importante señalar, que el tiempo concedido a los contribuyentes en ésta situación, implica una serie de problemas para ellos, por ejemplo, si se tratan de más de dos ejercicios fiscales revisados por la autoridad, la búsqueda, organización y entrega de la contabilidad o documentos es difícil, y pudiesen servir a los pasivos de la obligación fiscal para proteger su patrimonio o intereses jurídicos, las consecuencias económicas y legales para éste sujeto serían considerables.

Es necesario conceder a favor de los contribuyentes, a quienes las autoridades fiscales les determinan contribuciones omitidas derivadas de las facultades de comprobación fiscal, una prórroga adicional al plazo concedido por el artículo 63, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación, tratándose de la hipótesis planteada por el numeral 54 del mismo ordenamiento federal.

Y debido a que el numeral 54 del Código Federal de la materia, no prevé un procedimiento que establezca las diligencias que deben realizar los contribuyentes y las autoridades involucradas en ésta hipótesis, se sugiere una reforma al contenido del artículo anteriormente citado, la cual establecerá las bases necesarias para cumplir con lo señalado por la garantía de audiencia constitucional.

### **3.4 NECESIDAD DE ESTABLECER UN PROCEDIMIENTO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE QUE SE ENCUENTRA RELACIONADO CON LA HIPÓTESIS PLANTEADA EN EL ARTÍCULO 54 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

Una vez desarrollados los temas en los cuales se apoya la presente propuesta, se procede a manifestar expresamente la solución que regulará de forma eficiente la hipótesis planteada dentro del artículo 54 del Código Fiscal de la Federación.

Se puede percatar que el numeral 54 de ordenamiento jurídico en comento no contempla un procedimiento a seguir por ambos sujetos de la obligación fiscal, para hacer efectivo el cobro y el respectivo pago de las contribuciones omitidas por el contribuyente, atendiendo al contenido de los informes solicitados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de autoridades extranjeras, se sugiere la reforma al artículo 54 y la creación del artículo 54-A al Código Fiscal de la Federación, en el cual se establecerá un procedimiento donde el particular tenga oportunidad de ofertar pruebas, que cumpla con las características que las disposiciones fiscales exigen y que por supuesto ninguna de ellas contravenga la disposición de algún mandamiento constitucional, proponiendo para tal efecto la siguiente:

#### **REFORMA AL ARTÍCULO 54 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

**“Artículo 54.- Para realizar la determinación definitiva de las contribuciones omitidas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones que conozcan las autoridades fiscales extranjeras, derivados de las facultades de comprobación, observando el plazo señalado por el artículo 46-A, apartado B, de este Código para la recepción de**

**dichos informes y el plazo concedido por el artículo 50 para efectuar la determinación de las contribuciones a que se refiere este artículo”.**

Por otra parte, la redacción del artículo 54-A que pretende crearse dentro del Código Fiscal de la Federación quedará de la siguiente forma:

### **CREACIÓN DEL ARTÍCULO 54-A AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

**Artículo 54-A.- A efecto de llevar a cabo la determinación de contribuciones omitidas de acuerdo a lo manifestado por el artículo precedente, y antes de interponer algún medio de defensa, las autoridades fiscales y los contribuyentes se sujetarán a las reglas siguientes:**

**I. Las autoridades deberán notificar personalmente a los contribuyentes de la determinación de las contribuciones omitidas, derivadas de los informes presentados por las autoridades fiscales extranjeras, concediéndoles un plazo de quince días, contados a partir del día siguiente en que surta sus efectos la notificación respectiva, para que presente por escrito las pruebas necesarias para la defensa de sus intereses, pudiendo hacer uso de una prórroga que no excederá de diez días, siempre que la obtención u organización de las pruebas sea difícil para el contribuyente. La prórroga deberá ser solicitada mediante un escrito antes de concluir el término fijado por la autoridad en la notificación de las contribuciones omitidas, en el que deberán indicarse los motivos por los cuales ésta se solicita, y en un término de treinta días la autoridad deberá manifestarse al respecto.**

**II. Una vez que el contribuyente presente por escrito las pruebas y alegatos respectivos, ante la autoridad que solicitó los informes de las autoridades fiscales extranjeras y que determinó las contribuciones omitidas por el particular, atendiendo al contenido de los mismos, procederá a su estudio y a emitir la resolución definitiva del monto total de las contribuciones que deben pagar los contribuyentes omisos, dentro de los quince días siguientes a su recepción. La determinación se realizará independientemente a las sanciones a que haya lugar por el incumplimiento de sus obligaciones.**

Esta propuesta se plantea debido a que las principales facultades de comprobación fiscal (revisión de gabinete y visita domiciliaria) cuentan con una serie de oportunidades para que el contribuyente no vea afectado sus intereses, en razón de que el Código Fiscal de la Federación les concede plazos o términos específicos para la presentación de declaraciones complementarias o realizar autocorrecciones, derivadas de las observaciones efectuadas por las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación, como es el caso de la visita domiciliaria.

Es importante que al particular se le concedan elementos suficientes para la defensa de sus intereses ante cualquier acto de autoridad, independientemente que incurra en una acción contraria a lo establecido en una disposición legal como la presentación de declaraciones y el pago respectivo de contribuciones en tiempo y forma, porque de esa manera no se está atentando contra los principios contenidos en la Ley Suprema de los Estados Unidos Mexicanos.

Dentro de este problema planteado se presentan diversas ventajas y desventajas para ambos sujetos de la obligación fiscal; por ejemplo, las desventajas que tendría la autoridad son la inversión de tiempo considerable y

dinero, por las autoridades encargadas de la resolución de recursos que pudiesen promover los contribuyentes por no ver afectado su patrimonio ante determinaciones elevadas de contribuciones, y por no conceder un tiempo razonable a favor del contribuyente (dentro del plazo de 45 días concedido por el Código Fiscal para interponer opcionalmente el recurso de revocación o juicio de nulidad), para que desvirtúe algunos hechos manifestados por las autoridades extranjeras en esos informes, es decir, agotar la más mínima posibilidad antes de empezar con un proceso largo, costoso y desgastante. Abarcando otras áreas, la pérdida de inversionistas extranjeros, el aumento de desempleo por el cierre de establecimientos por esta circunstancia.

Por otro lado, las desventajas que representan para el contribuyente son las siguientes: erogaciones económicas por las multas, recargos y actualizaciones de las contribuciones omitidas hasta el momento en el cual se haga efectivo el cobro de éstas; la determinación de contribuciones elevadas en caso que el contribuyente no lograra desvirtuar alguno de los hechos contenidos en los informes presentados por las autoridades fiscales extranjeras, por no haber tenido el tiempo suficiente para allegarse de las pruebas que apoyarían su situación; pérdida de tiempo y dinero en la formulación de recursos en contra de las autoridades por no haberse establecido un plazo en la recepción del informe a que se refiere el numeral 54 del Código Federal de la materia, porque generará más actualizaciones, recargos y multas de las contribuciones no cubiertas; el posible cierre del establecimiento donde el contribuyente distribuye sus prendas, por cubrir contribuciones elevadas.

En cuanto a las ventajas que pueden representar para las partes se encuentran las siguientes. La autoridad podrá recibir el pago de las contribuciones omitidas, si al sujeto pasivo se le determinan las contribuciones actualizadas junto con las multas y los recargos lo más pronto posible, evitará que el particular cierre su establecimiento por pérdidas económicas derivadas de la determinación elevada de contribuciones y por consiguiente la pérdida de empleos; seguirá

recibiendo ingresos por las contribuciones que generen las actividades y bienes del contribuyente. Para el sujeto pasivo las ventajas que pueden generarse del establecimiento de un procedimiento en su favor para evitar una determinación elevada de contribuciones, se le concederá un plazo razonable para recabar las pruebas para defender sus intereses frente a la determinación de la autoridad, y antes de interponer un medio de defensa, podrá continuar con sus actividades generando contribuciones que servirán para cubrir el gasto público, generará empleos y mantendrá los ya existentes, podrá realizar más inversiones en apoyo a sus actividades en lugar de pagar grandes cantidades de dinero, éstas son sólo algunos de los beneficios que sujeto pasivo y el activo de las contribuciones pueden recibir.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.-** Las palabras anticonstitucionalidad e inconstitucionalidad son términos distintos, debido a que cada uno de ellos poseen significados etimológicos diferentes, por que el primero de ellos entraña una oposición directa y firme de una ley, decreto, reglamento, Tratado Internacional en perjuicio de los mandamientos constitucionales plasmados en la Ley Suprema de un Estado y el término inconstitucional se refiere a aquella situación de hecho que aún no se contempla dentro de la Constitución.

**SEGUNDA.-** Contribución es aquella prestación que en dinero o especie el contribuyente, en su calidad de sujeto pasivo, se encuentra obligado a otorgar a favor del Estado quien reviste el carácter de sujeto activo, en virtud que su situación jurídica encuadra un precepto legal y cuya finalidad es la satisfacción de las necesidades colectivas de la población en donde éstas prestaciones se originen.

**TERCERA.-** La Garantía de Audiencia es el principio constitucional que brinda la oportunidad a todo individuo de defender sus intereses particulares frente a cualquier otro, a través de un procedimiento planteado ante los órganos jurisdiccionales, en los que se pongan en juego la seguridad jurídica de sus bienes o derechos, para que le sean reconocidos y protegidos por la autoridad jurisdiccional ante quien se plantea la controversia que dio materia al juicio.

**CUARTA.-** La Garantía de legalidad brinda seguridad a los individuos que son protegidos por la Constitución Federal, porque obliga a las autoridades a ejercer correctamente sus facultades a través de la emisión de actos y resoluciones debidamente fundados y motivados.

**QUINTA.-** El Derecho Fiscal es un conjunto de normas jurídicas que regula las relaciones existentes entre los contribuyentes y el Fisco en cualquiera de sus

ámbitos de competencia, derivadas de las facultades que ejecuta éste último para la determinación, recaudación y administración de los ingresos que el Estado tiene derecho a percibir por parte del sujeto pasivo de la obligación ya que su situación jurídica así lo amerita.

**SEXTA.-** El Crédito Fiscal está integrado por todos aquellos ingresos, que el Estado en su calidad de sujeto activo de la obligación fiscal tiene derecho a percibir de los contribuyentes, generados por la actividad que estos realizan, los bienes que posean, las responsabilidades en que incurran sus funcionarios o los gobernados, entre otros, y se encuentran gravados por alguna ley en materia tributaria.

**OCTAVA.-** Los criterios o resoluciones sustentadas por la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación para efectuar la determinación de contribuciones, deben basarse en los datos, formalidades y procedimientos que siguió durante el desarrollo de su actividad fiscal, y en los que pudo percatarse de los hechos generadores de las contribuciones, aún cuando los contribuyentes incumplan con sus obligaciones fiscales.

**NOVENA.-** La residencia es el elemento que toma en consideración la autoridad fiscal para determinar que sujetos se encuentran obligados a efectuar el pago de ciertas contribuciones, atendiendo a la fuente de los ingresos que obtenga, respecto a sus bienes y actividades ejecutadas, así como del establecimiento de sus oficinas centrales donde se lleva su administración o también conocido como su centro de intereses vitales.

**DÉCIMA.-** El menoscabo a la esfera jurídica del contribuyente es el deterioro, daño o perjuicio que sufre el sujeto pasivo de la obligación fiscal en su patrimonio o derechos, el cual puede ser parcial o total, definitivo o momentáneo atendiendo a las características del caso concreto.

**DÉCIMA PRIMERA.-** Es necesario reformar el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, debido a que no señala un procedimiento específico que deben seguir las autoridades fiscales y contribuyentes involucrados en el supuesto jurídico planteado en tal ordenamiento para la defensa de sus intereses.

**DÉCIMA SEGUNDA.-** Es indispensable crear el artículo 54-A al Código Fiscal de la Federación en el cual se establecerá un procedimiento en favor de los sujetos de la obligación fiscal, dentro del cual se establezcan los lineamientos que deben seguir, para ofertar pruebas, alegatos que servirán para evitar una determinación excesiva de contribuciones y sus accesorios, antes de que fenezca el plazo concedido por la ley para interponer un medio de defensa en contra de dicha resolución definitiva.

## FUENTES CONSULTADAS

### BIBLIOGRÁFICAS

- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Editorial Mc Graw Hill. México, 1998.
- GÓMEZ LARA, Cipriano. Teoría General del Proceso, 10ª edición, Editorial Oxford, México, 2004.
- GONZÁLEZ GUTIÉRREZ, Isidro M. y otro. Teoría General del Proceso, IURES Editores, México, 2007.
- IZQUIERDO MUCIÑO, Martha Elba. Garantías Individuales, Editorial Oxford, México, 2001.
- MABARACK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público, 2ª edición, Editorial MC Graw-Hill, México, 2000.
- OVALLE FAVELA, José. Teoría General del Proceso, 6ª edición, Editorial Oxford, México, 2005.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial Oxford, México, 1998.
- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1999.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Derecho Tributario, 2ª edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1999.

### LEGISLATIVAS

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Código Fiscal de la Federación
- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Valor Agregado

## ECONOGRÁFICAS

- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Diccionario de derecho Constitucional, Garantías y Amparo, 5ª edición, Editorial Porrúa, México, 1998.
- CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo II, C-CH, 21ª edición, Editorial Heliasta, Argentina, 1989.
- CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VIII, T-Z, 21ª edición, Editorial Heliasta, Argentina, 1989.
- GARRONE, José Alberto. Diccionario Jurídico, Editorial Abeledo- Perrot, Tomo I, A-D, Argentina, 1986.
- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I A-B, UNAM, México, 1991.
- MORENO RODRÍGUEZ, Rogelio. Diccionario Jurídico, Economía, Sociología, Política, Ecología”, Editorial La Ley, Argentina, 1998.
- OSSORIO, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Editorial Heliasta, Argentina, 1990.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española, Tomo I y II, 22ª edición, Editorial Espasa Calpe. España, 2001.