



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

**“ALCANCE JURÍDICO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA
AUTORIDAD FISCAL, EN LA VISITA DOMICILIARIA PARA LA VERIFICACIÓN
DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

SHARON ADRIANA HERNÁNDEZ FLORES

ASESOR:

Lic. MIGUEL ÁNGEL RAFAEL VÁZQUEZ ROBLES



Ciudad Universitaria, Diciembre 2013



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

A mi mamá, por su amor, esfuerzo y apoyo incondicional.

A mi papá por sus consejos, cariño y apoyo.

A mis hermanas, por ser mis compañeras de vida.

A mi abuelo, por ser una guía para mí,

A mis tíos por su cariño y ejemplo,

A mis ángeles

Elvirita, Ara y Gaby por haber creído en mí.

A mis padrinos por su apoyo y afecto.

A mis Profesores, por sus enseñanzas, consejos e impulso.

A la Universidad Nacional Autónoma de México y

a la Facultad de Derecho

porque me han brindado todas las herramientas

para formarme como profesionista.

ÍNDICE

INTRODUCCION.

I. ASPECTOS GENERALES

1.1 CREACIÓN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	1
1.2 LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	8
1.2.1 Naturaleza Jurídica.....	10
1.2.2 Objeto.....	14
1.2.3 Atribuciones del Servicio de Administración Tributaria.....	17
1.2.4 Estructura Orgánica	21
1.3 REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	25
1.3.1 Administración General de Aduanas	30
1.3.2 Administración General de Auditoría Fiscal Federal.....	34
1.3.3 Administración General de Servicios al Contribuyente.....	37
1.3.4 Administración General de Grandes Contribuyentes.....	38

II. CONCEPTOS.

2.1 EL COMPROBANTE FISCAL.....	43
2.1.1 Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación.....	45
2.1.2 Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.....	65
2.1.3 Artículo 29-B del Código Fiscal de la Federación.....	80
2.1.4 Artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación.....	86

2.2 OBLIGACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES PARA EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES	88
---	----

2.2.1 Sujetos obligados a la expedición de comprobantes fiscales.....	90
---	----

III. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA Y LA VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

3.1 FACULTADES DE COMPROBACIÓN	97
--------------------------------------	----

3.1.1 La revisión de gabinete	99
-------------------------------------	----

3.1.2 La visita domiciliaria	101
------------------------------------	-----

3.1.3 Revisión de Dictamen.....	107
---------------------------------	-----

3.1.3 Las visitas previstas en el artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación	111
---	-----

3.2 PRINCIPIOS GENERALES QUE DEBEN REGIR A LAS VISITAS DOMICILIARIAS	113
--	-----

3.2.1 Mandamiento escrito emitido por autoridad competente	115
--	-----

3.2.2 Fundamentación y motivación en la orden para practicar la visita domiciliaria.....	116
--	-----

3.2.3 Determinación de la persona y lugar en el que se practicará la visita...	117
--	-----

3.2.4 Objeto de la visita	119
---------------------------------	-----

3.2.5 Notificación de la orden de visita	119
--	-----

3.3 LA VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES	120
--	-----

3.3.1 La orden de visita	121
3.3.2 El acta de visita	124
3.3.3Desarrollo de la visita	127

IV. ALCANCE JURÍDICO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL EN LA VISITA DOMICILIARIA PARA LA VERIFICACION DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

4.1 FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA REALIZAR VISITAS DOMICILIARIAS.....	139
--	-----

4.1.1 Discrepancia de las facultades de comprobación contenidas en la fracción V del artículo 42 del código fiscal de la federación con las establecidas en el artículo 17 fracciones VIII y IX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria	139
---	-----

4.1.2 Fundamentos para efectuar la separación de los diversos supuestos contenidos en la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.....	147
---	-----

4.2 ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO PARA LLEVAR A CABO LA VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICACIÓN DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES	152
--	-----

4.2.1 Constitución del visitador en el domicilio	152
--	-----

4.2.2 Identificación del visitador y entrega de la orden de visita.....	153
---	-----

4.2.3.El acta de visita domiciliaria	155
--	-----

4.2.4 Cierre del Acta de visita domiciliaria	157
--	-----

4.2.5 Periodo para aportación de pruebas para desvirtuar los hechos asentados en el acta de visita	158
--	-----

4.2.6 Resolución.....	160
-----------------------	-----

4.3 ILEGALIDADES SUSCITADAS EN EL DESARROLLO DE LA VERIFICACIÓN DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.....	161
4.3.1 Inconsistencias en la orden de visita	161
4.3.2 Arbitrariedad del visitador al momento de asentar los hechos en el acta de visita.....	164
4.3.3 Indebida valoración de pruebas aportadas para desvirtuar los hechos asentados en el acta	167
CONCLUSIONES.....	173
BIBLIOGRAFIA.....	176

INTRODUCCIÓN

Las facturas, los recibos de honorarios, recibos de arrendamiento, las notas de cargo, las notas de crédito, los “*tickets*”, también conocidos como “*comprobantes fiscales*”, constituyen un instrumento preponderante en las actividades económicas de las personas físicas y morales que tributan, debido a que son el mecanismo idóneo para acreditar impuestos, hacer deducciones o amparar las operaciones comerciales que realicen con terceros, siempre y cuando, contengan los elementos que establece el Código Fiscal de la Federación.

Por tal motivo el Servicio de Administración Tributaria se ha dado a la tarea de revisar que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales conforme a las disposiciones fiscales aplicables, para lo cual, practica la denominada “*visita domiciliar para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales*” contemplada en la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

La referida facultad de comprobación será nuestro principal objeto de estudio, debido a que detectamos inconsistencias jurídicas en los preceptos normativos que sirven de base para fundamentarla, lo que a su vez, propicia que se susciten diversas ilegalidades en el desarrollo de la misma y como resultado de ello, se genera una sanción para los contribuyentes que son sujetos a esta clase de verificaciones.

En tal virtud, el objetivo de la presente investigación, es mostrar las múltiples ilegalidades en que incurre la autoridad hacendaria a consecuencia de un trabajo legislativo deficiente, que ha permitido a los funcionarios del Servicio de Administración Tributaria, ejercer facultades e imponer sanciones que llegan a ser excesivas y que rebasan la esencia de lo que debe ser una revisión de comprobantes fiscales.

I. ASPECTOS GENERALES

1.1 CREACIÓN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Atendiendo a los objetivos contenidos en el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 y ante la necesidad de mejorar las condiciones de la estructura tributaria en México, el entonces ejecutivo federal decidió proponer la creación de una serie de leyes que permitieran una evolución en el sector tributario mexicano, con la finalidad de lograr determinados objetivos para el desarrollo económico del País, como por ejemplo, el fortalecimiento de la recaudación, la inversión, el ahorro, la equidad tributaria, la simplificación fiscal y administrativa, el otorgamiento de mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y el fortalecimiento de las finanzas en los tres niveles de gobierno.

Fue así que durante la sesión parlamentaria del 14 de noviembre de 1995, celebrada por la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, se planteó la iniciativa de una reforma tributaria integral, con base en cinco rubros encaminados a cumplir fundamentalmente, con los siguientes objetivos:

- ✓ Impulsar un nuevo federalismo fiscal.
- ✓ Alentar la actividad económica y promover las exportaciones.
- ✓ Avanzar en la simplificación fiscal y administrativa.
- ✓ Otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.
- ✓ Modernizar la administración tributaria.¹

Dentro del PRIMER rubro citado, relativo a crear medidas *para “impulsar un nuevo federalismo fiscal”*, se planteó una redistribución de las facultades entre los integrantes del pacto federal para lograr el fortalecimiento las facultades jurídicas y económicas de los tres niveles de gobierno, mejorar la eficiencia en la

¹Exposición de motivos de 14 de noviembre de 1995. Crónica Parlamentaria de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.

provisión de servicios, contribuir al equilibrio de las finanzas públicas y promover la competitividad de la economía mexicana.²

Para el Gobierno Federal, se reservó la facultad de recaudar impuestos que por su naturaleza y características debían mantenerse a su cargo, tal fue el caso del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta. Esto se consideró, en virtud de que *“en el caso del impuesto sobre la Renta, la naturaleza global de este impuesto supera las fronteras estatales; esto es, un contribuyente con domicilio fiscal en un estado, puede obtener renta por sus actividades en cualquier parte del país o incluso en el extranjero. Igualmente, en el caso del impuesto al valor agregado, la experiencia ha demostrado que es mucho más eficiente recaudarlo a nivel federal, ya que el lugar del consumo final de un bien no siempre corresponde al lugar del entero del impuesto.”*³

Con la finalidad de fortalecer los ingresos de las Entidades Federativas y del sistema de participaciones, se propuso la eliminación de la exclusividad que tenía la Federación para establecer gravámenes sobre tenencia o uso de vehículos y sobre servicios de hospedaje, además directamente les fue asignada un porcentaje de la recaudación que se obtiene por el impuesto especial sobre producción y servicios.

El gobierno federal también propuso rediseñar el sistema de coordinación fiscal existente, otorgándole a los Estados y Municipios la facultad para gravar y recaudar impuestos locales, como la tenencia, el predial y los derechos del agua; atendiendo a la idea de que los gobiernos locales (Estados y Municipios) podían ocuparse directamente de las necesidades de cada una de sus comunidades, pues se consideró que de ésta manera habría mayor eficiencia en la distribución y utilización de los recursos públicos.

² *Idem*

³ *Idem*

Así entonces a partir de esta propuesta, se procuró un avance en cuanto a la distribución de los recursos de la Federación, pues el hecho de haber delegado ciertas facultades para que los Gobiernos Estatales y Municipales se encarguen de la recaudación de los impuestos locales, permite a cada una de las Entidades Federativas ejercer de manera más eficiente su soberanía, gravando y recaudando impuestos dependiendo de la capacidad económica de sus habitantes, pues es más factible que cada una de ellas conozca de cerca las necesidades y limitantes de cada región para una adecuada utilización de sus recursos públicos.

En cuanto al SEGUNDO rubro denominado **“medidas para alentar la actividad económica y promover las exportaciones”**, encontramos como principales propuestas: ⁴

- a) El establecimiento de un régimen opcional en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para que aquellos contribuyentes que realicen actividades empresariales y que enajenen bienes o presten servicios al público en general, paguen únicamente el 5% de sus ingresos brutos de manera cuatrimestral con la finalidad de que pudieran realizar deducciones inmediatas. De igual manera se introdujo la tasa 0% para alimentos procesados y medicinas dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- b) En materia de comercio exterior, se propuso la creación de la Ley Aduanera, con la finalidad de definir un marco normativo para agilizar el intercambio de bienes y servicios que además de estimular la competitividad, hiciera más eficiente la operación aduanera y permitiera combatir las prácticas ilícitas del comercio exterior, a fin de brindar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes. Dentro de este rubro se creó el Consejo de Clasificación Arancelaria, integrado por peritos en la materia,

⁴ *Idem*

para coadyuvar, en la resolución expedita de las consultas anticipadas, formuladas sobre la correcta clasificación de mercancías.

- c) También, con el objeto de establecer medios de defensa más expeditos para el contribuyente, se introdujo la posibilidad de que éste pudiera optar por acudir directamente al entonces Tribunal Fiscal de la Federación sin necesidad de agotar previamente el recurso de revocación.

La propuesta marcada con el inciso b), fue una de las aportaciones más importantes dentro de la reforma tributaria de 1995, pues con la emisión de la Ley Aduanera se estableció un marco normativo más especializado que permitió brindar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes en materia de comercio exterior.

En el TERCER rubro encaminado a la “**simplificación fiscal y administrativa**”, se estableció como principal objetivo eliminar el exceso de trámites y gestiones ante la administración tributaria, para ello, entre otros puntos se propuso:⁵

- a) En materia de simplificación administrativa, se propuso establecer como plazo máximo para la devolución de impuestos un periodo de 50 días; y se permitió que las empresas compensaran los impuestos que tuvieran a su favor contra el Impuesto Sobre la Renta o el Impuesto al Valor Agregado, excepto cuando se tratara de de operaciones de comercio exterior.
- b) Dado el avance de la tecnología también se permitió el uso de equipos de cómputo para realizar el cálculo de las obligaciones fiscales y se permitió garantizar el interés fiscal con títulos valor o carteras de crédito del contribuyente.

⁵ *Idem*

En el CUARTO rubro, nos encontramos con el establecimiento de medidas para “**otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes**”. Aquí se incorporó, un marco jurídico para limitar la posibilidad de interpretaciones discrecionales de la autoridad hacendaria en perjuicio de los contribuyentes y garantizar medios de defensa que resuelvan procedimientos de manera más eficaz. Para ello, se redujo a tres meses el plazo para que las autoridades fiscales resolvieran las instancias o peticiones formuladas por los particulares. También se eliminó el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, dejando únicamente al recurso de revocación, a través del cual se impugnarían actos y/o resoluciones que causaren agravio al contribuyente.

En materia de procedimiento contencioso, se permitió que dentro del juicio de nulidad se hicieran valer conceptos de impugnación que no hubieren sido planteados en el recurso de revocación respecto de aquella parte del acto recurrido que aún cause perjuicio (principio de *litis* abierta). También se estableció que el entonces Tribunal Fiscal de la Federación podía hacer valer de oficio la incompetencia de la autoridad y se introdujo el recurso de apelación como medio de defensa para las autoridades.

Dentro de este rubro se hicieron otras propuestas cuyo enfoque fue el mejoramiento del sistema de fiscalización, que consistía en:⁶

- Eliminar la posibilidad de que la autoridad fiscalizadora levantara actas después de concluida la visita domiciliaria.

- Se estableció un término de 15 días, con la posibilidad de ampliarse por otros 15 días, para otorgar a los contribuyentes un plazo suficiente para conseguir y aportar los documentos necesarios para desvirtuar las irregularidades consignadas en las actas de visita domiciliaria que se

⁶*Idem*

encuentran reguladas por el artículo 46 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

- Se estableció la obligación de las autoridades para dar a conocer mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete efectuada al contribuyente en el caso de que no se hubiesen encontrado observaciones dentro de la revisión.

- Por otra parte, se propuso que las visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales en la expedición de comprobantes fiscales, **podieran llevarse a cabo con quien se encuentre al frente de la negociación o del establecimiento de que se trate, apegándose siempre al marco previsto en el artículo 16 Constitucional.**⁷

En este último punto, podemos observar que aparece uno de los primeros antecedentes enfocados a regular de manera detallada, la práctica de las visitas domiciliarias para la verificación de expedición de comprobantes fiscales. Los legisladores consideraron indispensable que este tipo de verificaciones se ajustaran a lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con la finalidad de proporcionar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, caso concreto, para que la diligencia se lleve a cabo únicamente con aquella persona que se encuentre al frente del establecimiento o negociación, a fin de que el contribuyente visitado tenga certeza jurídica de que en ausencia éste o del representante legal, la diligencia se llevó a cabo con una persona con la que tiene determinado vínculo laboral.

Este último punto es el de mayor trascendencia en relación a nuestro tema de estudio, pues destaca la preocupación de los legisladores para delimitar con mayor precisión las actuaciones de la autoridad fiscal dentro de la visita domiciliaria para la verificación de la expedición de comprobantes fiscales.

⁷ *Idem*

Finalmente, en el QUINTO rubro de esta reforma fiscal integral, tenemos la **“modernización de la Administración Tributaria”**, cuyo objetivo principal era lograr una administración accesible y eficiente orientada al servicio, a las necesidades e intereses de la ciudadanía, que respondiera con flexibilidad y oportunidad a los cambios estructurales del país y que fomentara la dignidad y profesionalización de la función pública.

Por tal motivo, surgió la idea de crear un órgano moderno con autonomía técnica, de gestión interna y presupuestal, que contara con personal profesional calificado, que mejorara tanto los procesos recaudatorios como el servicio y atención a los contribuyentes y de la aplicación de las normas jurídicas que regulan la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, que brindara mayor calidad en los servicios al público y que asegurara una imparcial y transparente aplicación de la legislación fiscal y aduanera.⁸

Fue así que el gobierno federal decidió expedir la Ley del Servicio de Administración Tributaria en la que se reasignaron las atribuciones de determinación, recaudación de contribuciones y aprovechamientos, asistencia al contribuyente, servicios aduanales y auditoría fiscal que venía ejerciendo la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para trasladarlas a un nuevo Órgano desconcentrado de dicha Secretaría, que sería denominado como **Servicio de Administración Tributaria**.

Esta nueva autoridad con carácter fiscal, contaría con autonomía de gestión, recursos y organización administrativa propios; de igual manera le serían asignados el ejercicio de funciones de coordinación fiscal, colaboración en la negociación de tratados internacionales en la materia, incluyendo aspectos aduaneros.⁹

⁸ Crónica Parlamentaria de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.

⁹ Cfr. De la Cueva, Arturo. *Derecho Fiscal*. Ed. Porrúa 4ª edición, México 2011, pág. 153

Otro aspecto relevante en la modernización de la administración tributaria, fue la expedición de la Ley Orgánica del entonces denominado Tribunal Fiscal de la Federación.

En conclusión, tenemos que la reforma de 1995 fue un parte-aguas para la regulación tributaria en México, pues como podemos observar, se hicieron diversas reformas al Código Fiscal de la Federación, a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y a la Ley de Coordinación Fiscal, entre otras.

En adición, dicha reforma es igualmente trascendente porque dio origen a la Ley de Servicio de Administración Tributaria, así como a la Ley Aduanera y a la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. La importancia de la creación de estas leyes radica en el hecho de que, a pesar de que han tenido diversas reformas, hoy en día siguen siendo necesarias para la regulación de actividades fiscales o aduaneras tanto de las autoridades como de los contribuyentes.

1.2 LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Tal como señalamos con anterioridad, una de las aportaciones de la reforma tributaria de 1995 fue la creación de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que entró en vigor el 1 de julio de 1997. Sin embargo, con el transcurso de los años, el gobierno federal se percató de un incremento importante en el rubro de evasión fiscal en nuestro País, por lo que ante tal problemática se planteó la necesidad de realizar una serie de modificaciones a dicha ley.

Fue así que en el año de 2002, la LVIII Legislatura de la H. Cámara de Diputados, emprendió una serie de propuestas encaminadas a *transformar al Servicio de Administración Tributaria, en un órgano especializado para recaudar*

*eficientemente y a su vez, que respete las garantías de los contribuyentes.*¹⁰ Para lograr tales objetivos, la Comisión de Hacienda y Crédito Público y de estudios Legislativos de la Cámara de Diputados propuso las siguientes modificaciones:

1.- Se planteó modificar el objeto del Servicio de Administración Tributaria, otorgándole facultades para aplicar la legislación fiscal y aduanera, para fiscalizar a los contribuyentes, así como para incentivar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2.- Se propuso reducir gradualmente el costo de operación del Servicio de Administración Tributaria.

3.- Se establecieron disposiciones para incentivar el pago de impuestos, entre ellas, una que permite el pago de contribuciones en especie, es decir, el pago de Impuesto Sobre la Renta con Obras plásticas con sus respectivas especificaciones.

4.- Se modificó la integración de la Junta de Gobierno del Servicio de Administración Tributaria.

5.- Se estableció que la denominación del Titular del Servicio de Administración Tributaria, sería el de JEFE y no el de Presidente como se denominaba anteriormente. Además se estableció que el nombramiento del Jefe del Servicio de Administración Tributaria lo haría el Ejecutivo Federal con la ratificación del Senado o en su caso, a través de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión.

¹⁰ Proceso Legislativo de la Cámara de Diputados de 12 de noviembre de 2002.

6.- Se impuso la obligación del Servicio de Administración Tributaria de implementar un programa de mejora continua que le permitiera combatir la evasión fiscal y la corrupción.

7.- Se le asignó la obligación de proporcionar al Ejecutivo Federal y al Congreso de la Unión, información y estadísticas sobre el comportamiento y evolución del sistema de recaudación.

8.- Se señalaron disposiciones para regular la evaluación de la eficiencia recaudatoria y de fiscalización.

9.- Se estableció la regulación para el pago de daños y perjuicios causados por los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria a los contribuyentes.

Estas reformas fueron implementadas a partir del 13 de junio de 2003, como podemos observar, éstas fueron relevantes porque se enfocaron principalmente al fortalecimiento de la estructura y atribuciones del Servicio de Administración Tributaria como lo conocemos en la actualidad.

1.2.1 NATURALEZA JURÍDICA

El artículo primero de la Ley del Servicio de Administración Tributaria establece su naturaleza jurídica, definiéndola de la siguiente manera:

“El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta ley.”¹¹

Este precepto nos indica que el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo cual nos remite

¹¹ *Ley del Servicio de Administración Tributaria*, Ediciones Fiscales ISEF México 2009.

a recordar la estructura de la administración pública federal, puesto que se trata de órgano con características diversas a los que integran la centralización y la descentralización administrativa. Por tal motivo a continuación explicaremos brevemente en qué consiste cada una de ellas.

- En primer lugar tenemos a la **Centralización Administrativa** que es ante todo una forma de organización en la cual los entes del poder ejecutivo se estructuran bajo el mando unificado y directo del titular de la administración pública. Se caracteriza porque sus órganos se encuentran agrupados en forma tal que integran entre sí una relación de jerarquía. Así, habrá órganos superiores e inferiores con funciones y formas distintas, dependientes unos de otros.¹²
- Por otra parte están los **Organismos Descentralizados** son entidades creadas por Ley o Decreto del Congreso de la Unión, con personalidad jurídica y patrimonio propio, cuyo objeto es la realización de las actividades correspondientes a las áreas estratégicas o prioritarias, la prestación de un servicio público o social y la obtención o aplicación de recursos para fines de asistencia social.¹³ Como ejemplo de este tipo de organismos se encuentra el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, el Banco de México y por supuesto, nuestra Universidad Nacional Autónoma de México.
- Finalmente existen los **Organismos Desconcentrados**, que de acuerdo al profesor Alfonso Nava Negrete, se pueden definir como *“la forma jurídico-administrativa en que la administración centralizada, con organismos o dependencias propios, presta servicios o desarrolla acciones en distintas regiones del territorio del país.”*¹⁴ Como podemos observar los entes

¹² Cfr. Nava Negrete, Alfonso. *Derecho Administrativo Mexicano*. Fondo de Cultura Económica, 3ª Ed. México 2007 pág. 199

¹³ Cfr. Xopa Roldán, José. *Derecho Administrativo*. 1a Ed. Oxford México, 2008 pág. 251

¹⁴ Nava Negrete. *Op cit*. Págs. 278 y 279

desconcentrados forman parte de los órganos centralizados y por tanto no llegan a tener personalidad jurídica propia, sin embargo una de sus ventajas es que cuentan con competencia por materia o territorio lo cual les permite actuar de manera más ágil en virtud de que tienen mayor contacto con la población.

Partiendo de la definición del maestro Nava Negrete, podemos decir que los elementos que caracterizan a los órganos desconcentrados son los siguientes:

- Forman parte de la centralización administrativa.
- Mantienen liga jerárquica con algún órgano centralizado (secretaría, departamento o procuraduría)
- Poseen cierta libertad para su actuación técnica.
- Debe ser instrumento de derecho público el que los cree, modifique o extinga (ley, reglamento, decreto o acuerdo).
- Cuentan con competencia limitada a cierta materia o territorio.
- No poseen personalidad jurídica propia.¹⁵

De lo anterior podemos deducir, que los *órganos desconcentrados* son entes jurídico-administrativos creados por el Ejecutivo Federal, que no cuentan con personalidad jurídica propia, que de manera subordinada y dentro de los límites de su competencia, coadyuvan con los organismos centralizados para desempeñar de manera más eficaz las funciones de la administración pública federal.

Regresando al tema que nos ocupa, la Ley del Servicio de Administración Tributaria en su artículo primero indica, que se trata de un **órgano desconcentrado** de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; lo cual, significa que puede actuar únicamente dentro de los límites que la propia administración pública federal le impone.

¹⁵Martínez Morales, Rafael. *Derecho Administrativo, Primer curso*. 5ª Ed. Oxford, México 2004. pág. 133

Cabe señalar que la naturaleza del Servicio de Administración Tributaria, no solamente se ha definido por el Derecho Administrativo Mexicano, sino también ha sido claramente delimitada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien se ha pronunciado precisando sus atribuciones y características:

“SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. SUS CARACTERÍSTICAS LE OTORGAN LA NATURALEZA JURÍDICA DE UN ÓRGANO DESCONCENTRADO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

*El artículo 31, fracción XI, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponden, entre otras facultades, las relativas a la determinación y cobro de las contribuciones, funciones que había venido desempeñando desde el treinta y uno de enero de mil novecientos cincuenta y nueve a través de la Subsecretaría de Ingresos, pero mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, se promulgó la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en la que se creó el Servicio de Administración Tributaria, al que le fueron otorgadas las facultades que desempeñaba la Subsecretaría de Ingresos, debiendo considerarse que ese nuevo órgano tiene, en cuanto a su naturaleza, características fundamentales que lo ubican dentro de la desconcentración administrativa. Ello es así, en primer lugar, porque el artículo 1o. de la ley que lo creó declara expresamente que **el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por otra parte, carece de personalidad jurídica propia, pues ningún precepto le confiere una distinta de la que corresponde a la dependencia centralizada; de igual manera, no goza de independencia para tomar decisiones de propia autoridad, aunque goza de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones, como lo establece el artículo 3o. de la citada ley, de donde se infiere que tiene un catálogo de***

atribuciones y cierta libertad para ejercerlas, lo que releva a su titular de la necesidad de consultar con su superior la totalidad de sus actos; asimismo, **carece de patrimonio propio**, ya que no existe declaración formal alguna de que goce de uno distinto del que corresponde a la administración centralizada, siendo por ello irrelevante que se le confiera una suma de recursos que le garanticen la suficiencia presupuestal y financiera para el logro de sus objetivos; por último, **la ley le atribuye una esfera de competencia típicamente autoritaria**, propia, indudablemente, de la administración centralizada. Por tanto, **el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que sea óbice a lo anterior que algunas de sus características sugieran, por su diseño, los marcos legales comunes a los organismos descentralizados, pues apreciadas en su integridad permiten concluir que dada su escasa trascendencia, no alcanzan a transformar su naturaleza de órgano desconcentrado.**¹⁶

(Los elementos para resaltar el texto, son de nuestra autoría)

Con base en el pronunciamiento de nuestro Máximo Tribunal, queda claro cuáles son los elementos esenciales que caracterizan al Servicio de Administración Tributaria, y que como órgano dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por ende del Ejecutivo Federal ejerce innumerables facultades a fin de desempeñar las funciones de fiscalización en México, actuando siempre, dentro de los límites de su competencia.

1.2.2 OBJETO

El 15 de diciembre de 1995, cuando se expidió por primera vez la Ley que regiría a este Órgano, en su artículo 2º se estableció que el objeto del Servicio de Administración Tributaria sería el siguiente:

¹⁶Tesis P. CXLIII/2000 9a Época, Registro No. 191126, Pleno XII, Septiembre de 2000 Pág. 44 IUS 2011

“Artículo 2o. El Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación.”¹⁷

El objeto del Servicio de Administración Tributaria era muy limitado, pues básicamente se enfocaba a la realización de actividades estratégicamente encaminadas a la obtención de recursos públicos a través de:

- ✓ *Determinación de contribuciones.* Acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria y de ser así, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco, así como el importe de la deuda.
- ✓ *Liquidación.* Acto que tiene por objeto determinar el importe de la deuda tributaria mediante la aplicación a la base liquidable del tipo impositivo y, en su caso, los incrementos o recargos que procedan.¹⁸
- ✓ *Recaudación.* Procedimiento administrativo por el cual el Estado percibe los ingresos fiscales destinados al sostenimiento de los gastos públicos. Debemos destacar que el concepto de recaudación no se limita al cobro de los créditos fiscales, sino que comprende

¹⁷Diario Oficial de la Federación de 15 de diciembre de 1995. Fuente: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lsat/LSAT_orig_15dic95.pdf

¹⁸ Enciclopedia Jurídica Tributaria.

también la percepción del pago voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.¹⁹

Así tenemos que parte del objeto original del Servicio de Administración Tributaria estaba encaminado a la obtención de recursos públicos. Sin embargo, los legisladores intentaron no pasar desapercibido el hecho de que como autoridad también tenía ciertas obligaciones hacia los contribuyentes, por lo que se le impuso la tarea de aplicar correctamente la legislación fiscal y aduanera.

El 12 de junio de 2003, se reformó el artículo 2 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, quedando de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 2o.- El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.”²⁰

En la modificación referida, se agregó el deber de *“incentivar a los contribuyentes al cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales”*, lo cual significa que no sólo debía actuar de manera coercitiva para exigir el cumplimiento de dichas obligaciones fiscales, sino que también tenía que proporcionar a los contribuyentes, todos los elementos necesarios para facilitar el cumplimiento de las mismas en tiempo y de manera voluntaria.

¹⁹ Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Enciclopedia Jurídica Latinoamericana* (R-S) Porrúa, 1ª Ed. México 2006.

²⁰ Ley del Servicio de Administración Tributaria. Reforma publicada el 12 de junio de 2003 en el Diario Oficial de la Federación.

Con esta reforma se dio un giro al objeto para el cual fue creado originalmente el Servicio de Administración Tributaria, pues destaca la responsabilidad que tiene dicho Órgano en la observancia y aplicación de la legislación fiscal y aduanera a fin de alcanzar el objetivo señalado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; es decir, lograr que las personas físicas y morales contribuyan de manera proporcional y equitativa al gasto público.

También se destaca como una de sus principales funciones, la de fiscalización a los contribuyentes, pero a diferencia del precepto de 1995, ahora se da un enfoque diferente y establece que además debe orientarlos e incentivarlos a cumplir de manera voluntaria y oportuna con sus obligaciones fiscales.

Lo anterior le impuso un gran reto al Servicio de Administración Tributaria, que consistió en la implementación de programas y proyectos para reducir sus costos de operación y promoviera el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Asimismo, constituyó un avance en materia tributaria, al precisar las facultades que tiene para fiscalizar a los contribuyentes, brindándoles así mayor seguridad jurídica fiscal.

Con esta reforma, los legisladores ampliaron el objeto del Servicio de Administración Tributaria, dejando en claro, que se trata de una autoridad administrativa que desde sus inicios fue diseñada para fiscalizar y recaudar contribuciones, pero también fue creada para orientar a los contribuyentes con el fin de incentivarlos a actuar de manera conjunta y lograr objetivo principal que es el de contribuir al gasto público de nuestro País.

1.2.3 ATRIBUCIONES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Las múltiples facultades que le han sido otorgadas desde su creación, se encuentran contempladas de manera genérica en el artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que dispone:

“Artículo 7o. *El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:*

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;

III. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;

V. Ejercer aquéllas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;

VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;

VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;

VIII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;

IX. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, la información y documentación que sea objeto de la solicitud.

X. Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera;

XI. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;

XII. Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.

XIII. Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación. Se entenderá como política de administración tributaria y aduanera el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y elusión fiscales, ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

***XIV.** Diseñar, administrar y operar la base de datos para el sistema de información fiscal y aduanera, proporcionando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos estadísticos suficientes que permitan elaborar de manera completa los informes que en materia de recaudación federal y fiscalización debe rendir el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión.*

***XV.** Contribuir con datos oportunos, ciertos y verificables al diseño de la política tributaria.*

***XVI.** Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan.*

***XVII.** Emitir los marbetes y los precintos que los contribuyentes deban utilizar cuando las leyes fiscales los obliguen, y*

***XVIII.** Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.²¹*

Podemos observar que el Servicio de Administración Tributaria tiene atribuciones que están encaminadas a cumplir los objetivos para los cuales fue creado. Sin embargo, dentro de éstas no pasa inadvertida la fracción VII que establece, como una de sus principales facultades, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, la cual es importante para nuestro trabajo de investigación, pues advertimos que en esta fracción se acentúan las facultades de comprobación establecidas en el Código Fiscal de la Federación, que permiten que éste Órgano administrativo, cuente con potestades para ordenar y practicar visitas domiciliarias, revisiones de gabinete y evidentemente, las visitas domiciliarias para la

²¹ Artículo reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 12 de junio de 2003.

verificación de la expedición de los comprobantes fiscales, de las cuales hablaremos más adelante.

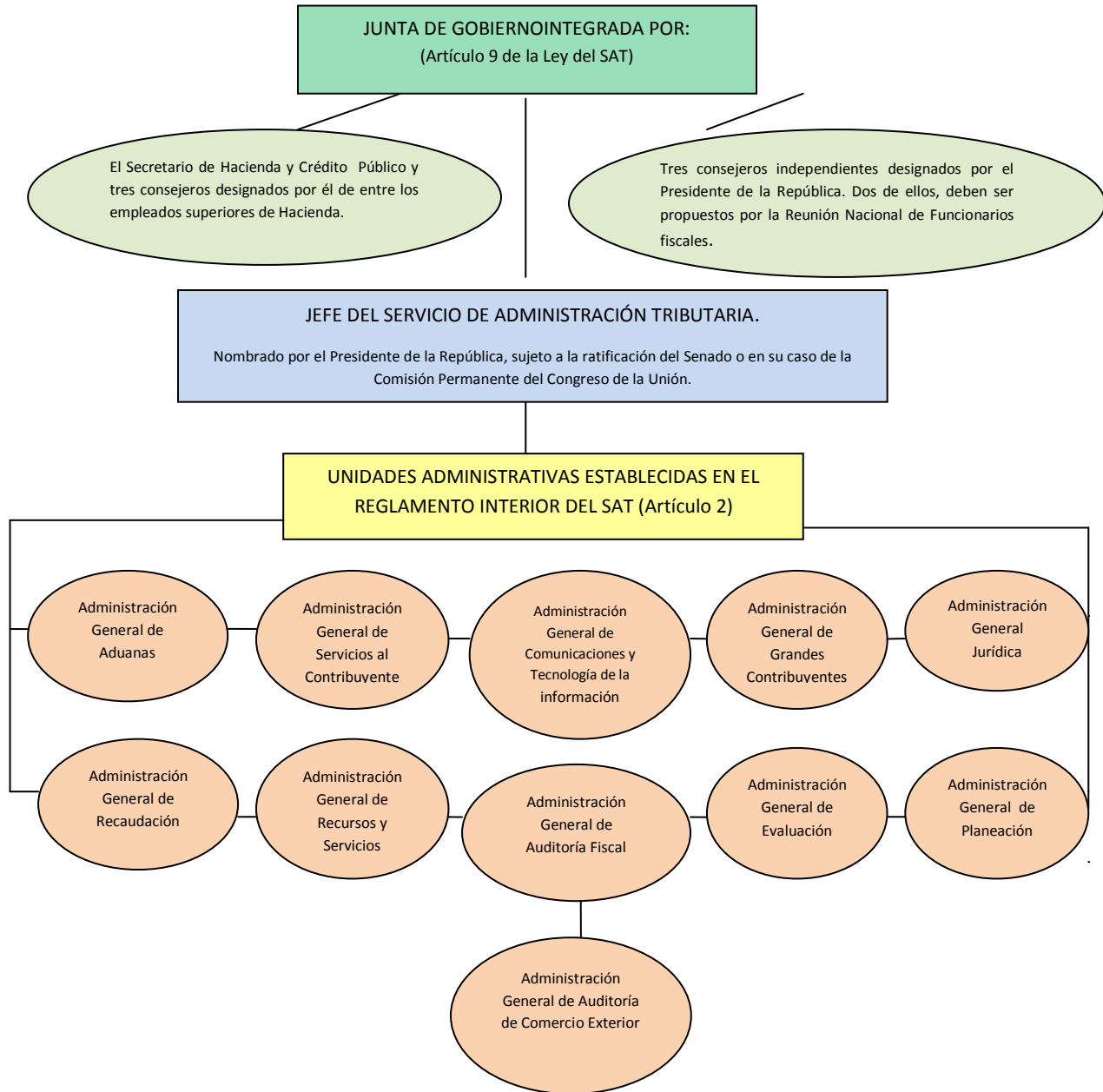
1.2.4 ESTRUCTURA ORGÁNICA.

Consideramos importante abordar brevemente el tema de los principales órganos que integran la estructura del Servicio de Administración Tributaria, en virtud de que para la consecución de su objeto y para el debido ejercicio de sus atribuciones debe auxiliarse de los miembros que lo integran. De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 8 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, sus principales órganos son:

- La Junta de Gobierno.
- El Jefe del Servicio de Administración Tributaria.
- Las Unidades Administrativas.

A grandes rasgos podemos decir que tanto la Junta de Gobierno como el Jefe del Servicio de Administración Tributaria trabajan de manera coordinada para tomar decisiones respecto de las funciones asignadas a las Unidades Administrativas, tanto Generales como Regionales, Locales y Aduaneras; asimismo, tienen injerencia respecto a los nombramientos de los titulares de cada una de esas administraciones. También trabajan de manera conjunta para proponer y modificar sus políticas, así como la estructura interna del Servicio de Administración Tributaria.

A continuación presentamos un esquema general para mostrar, cómo se encuentra integrado el Servicio de Administración Tributaria:



Cabe señalar que las Administraciones Generales están integradas por sus titulares y por Administradores Centrales, Coordinadores, Administradores, Subadministradores, Jefes de Departamento, Enlaces, Supervisores, Auditores, Ayudantes de Auditor, inspectores, Abogados Tributarios, Ejecutores, Notificadores, Verificadores, Oficiales de Comercio Exterior, personal al servicio de la Administración Central de Inspección Fiscal y Aduanera y por los demás servidores públicos que señala su Reglamento. También son integrantes de dicha

organización, las Unidades Administrativas Regionales, las Administraciones Locales y las Aduanas así como un Órgano Interno de Control.²²

Ahora bien, dentro de las facultades más importantes de la Junta de Gobierno y del Jefe del Servicio de Administración Tributaria establecidas en los artículos 10 y 14 de la Ley que rige a dicho Órgano, están:

Facultades de la Junta de Gobierno:

1. Opinar y coadyuvar con las autoridades competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la elaboración de las medidas de política fiscal y aduanera necesarias para la formulación y ejecución del Plan Nacional de Desarrollo.

2. Someter a la consideración de las autoridades competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público su opinión sobre los proyectos de iniciativas de ley, decretos, acuerdos, órdenes, resoluciones administrativas y disposiciones de carácter general que en las materias fiscal y aduanera.

3. Aprobar los programas y presupuestos del Servicio de Administración Tributaria.

4. Aprobar la estructura orgánica básica del Servicio de Administración Tributaria y las modificaciones que procedan a la misma, de conformidad con las disposiciones jurídicas aplicables, así como el anteproyecto de Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y sus modificaciones correspondientes;

²² Artículo 2 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente al 12 de julio de 2012. Fuente: <http://www.aduanas-mexico.com.mx/claa/ctar/leyes/risat.html>

5. Examinar y, en su caso, aprobar los informes generales y especiales que someta a su consideración el Presidente del Servicio de Administración Tributaria;

6. Estudiar y aprobar todas aquellas medidas que, a propuesta del Presidente del Servicio de Administración Tributaria, incrementen la eficiencia en la operación de la administración tributaria y en el servicio de orientación al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

7. Aprobar el programa anual de mejora continua, establecer y dar seguimiento a las metas relativas a aumentar la eficiencia en la administración tributaria y mejorar la calidad del servicio a los contribuyentes.

Facultades del Jefe del Servicio de Administración Tributaria:

1. Administrar y representar legalmente al Servicio de Administración Tributaria, tanto en su carácter de autoridad fiscal, como de órgano desconcentrado.

2. Dirigir, supervisar y coordinar el desarrollo de las actividades de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.

3. Expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, haciendo del conocimiento de la Junta de Gobierno aquéllas que considere de especial relevancia.

4. Presentar a la Junta de Gobierno para su consideración y, en su caso, aprobación, los programas y anteproyectos presupuestales, el anteproyecto de reglamento interior y sus modificaciones, el manual de

organización general, los manuales de procedimientos y los de servicio al público;

5. Fungir como enlace entre el Servicio de Administración Tributaria y las administraciones públicas federales estatales y municipales en los asuntos vinculados con la materia fiscal, de coordinación fiscal y aduanera;

6. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera;

7. Suscribir acuerdos interinstitucionales de cooperación técnica y administrativa en las materias fiscal y aduanera.²³

Como podemos observar, estos dos órganos actúan de manera conjunta para llevar a cabo el debido funcionamiento de las Unidades Administrativas; asimismo, tienen la facultad de proponer nuevas disposiciones que les permiten mejorar la coordinación existente entre sí, para lograr los objetivos para los que fue creado el Servicio de Administración Tributaria.

1.3 REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

El primer reglamento que regularía las funciones y competencia del Servicio de Administración Tributaria, fue publicado el **30 de junio de 1997** en el Diario Oficial de la Federación como consecuencia de la creación de la Ley del Servicio de Administración Tributaria de 1995, y de la entrada en funciones del propio órgano.

Este Reglamento ha sufrido múltiples modificaciones, pues no solamente ha sido reformado, sino también abrogado en diversas ocasiones. Así tenemos que el Reglamento original de 30 de junio de 1997 fue abrogado por el Reglamento

²³ Artículos 10 y 14 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación de **3 de diciembre de 1999**, donde se destaca la creación de las Administraciones Generales de Grandes Contribuyentes, de Coordinación y Evaluación Tributaria, así como las administraciones estatales y metropolitanas

Posteriormente, este ordenamiento fue abrogado y entró en vigor uno nuevo que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el **22 de marzo de 2001**, dentro del cual podemos resaltar que hubo cambios de denominación de las Unidades Administrativas, por ejemplo: La Administración General Jurídica de Ingresos cambió por Administración General Jurídica, la Administración General de Recursos cambió a Administración General de Innovación y Calidad y la Administración General de Coordinación y Evaluación Tributaria cambió su título por el de Administración General de Evaluación. También se crearon las administraciones de Asistencia al Contribuyente, Destino de Bienes de Comercio Exterior propiedad del Fisco Federal, la Administración Central de Investigación de Operaciones, las Administraciones Regionales de Evaluación y las Subadministraciones de Innovación y Calidad para las administraciones locales y Aduanas.

Nuevamente, el **6 de junio de 2005**, se publicó en el Diario Oficial de la Federación otro Reglamento del Servicio de Administración Tributaria, mismo que fue abrogado por el que se encuentra vigente, cuya publicación fue el **22 de octubre de 2007**. Como una de las nuevas aportaciones de este último relacionadas a nuestro tema de estudio, se destaca lo siguiente:

*“**Segundo.** Para los efectos del Artículo Primero del presente Decreto, se aplicarán las siguientes disposiciones:*

(...)

- V. Para los efectos de las visitas domiciliarias y revisiones de gabinete iniciados por la Administración General de Aduanas y las unidades administrativas adscritas a la misma antes de la entrada en vigor del presente Decreto, se estará a lo siguiente:*

- a) *Las facultades de comprobación establecidas en el artículo 42, fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación iniciados a partir del 29 de junio de 2006, serán sustanciados y concluidos por la unidad administrativa de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal o de la Administración General de Grandes Contribuyentes que por razón del sujeto y circunscripción territorial corresponda, en el momento en que entre en vigor el Reglamento que se emite mediante este Decreto, siempre y cuando no se haya levantado la última acta parcial o notificado el oficio de observaciones. En todos los casos, la nueva unidad competente notificará por escrito a los contribuyentes de la sustitución de autoridad.*
- b) *Las facultades de comprobación establecidas en el artículo 42, fracciones II y III del Código Fiscal de la Federación iniciados a partir del 29 de junio de 2006 en los que se haya levantado la última acta parcial o notificado el oficio de observaciones, así como los iniciados antes del 29 de junio de 2006 serán sustanciados y concluidos por la Administración General de Aduanas.*

VIII.- *Para efectos de las facultades de comprobación iniciadas por las unidades administrativas adscritas a la Administración General de Grandes Contribuyentes, se estará a lo siguiente:*

- a) *Las facultades de comprobación iniciadas por las Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes, serán sustanciadas y concluidas por las unidades administrativas centrales dependientes de la Administración General de Grandes Contribuyentes.²⁴*

Después de la emisión del nuevo Reglamento de **22 de octubre de 2007**, se expedieron Decretos para reformar dicho ordenamiento, la primera modificación fue

²⁴Artículo Segundo Transitorio del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 22 de octubre de 2007.

publicada el **29 de abril de 2010** en el Diario Oficial de la Federación, la cual consistió básicamente en cambiar la estructura orgánica de algunas unidades del Servicio de Administración Tributaria; finalmente el **13 de julio de 2012** se realizó la última reforma de la cual, consideramos que los puntos de mayor relevancia son:

“Cuarto. Cuando la competencia de alguna unidad administrativa establecida con anterioridad a la fecha de inicio de la vigencia de las disposiciones de este Decreto, que deba ser ejercida por otra u otras unidades que en el mismo se establecen, corresponderá a la unidad administrativa competente conforme al presente instrumento, terminar la sustanciación de los asuntos que se encuentren en trámite en la fecha señalada en el transitorio primero de este Decreto, con las excepciones siguientes:

A. Para efectos de las visitas domiciliarias, revisiones de gabinete y demás facultades de comprobación, iniciadas por las administraciones generales de Aduanas, de Auditoría Fiscal Federal y de Grandes Contribuyentes antes de la entrada en vigor del presente Decreto, se estará a lo siguiente:

I.- Las administraciones centrales de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, continuarán con el trámite de los asuntos que, por virtud del presente Decreto, resulten de su competencia y que se encontraban a cargo de las unidades administrativas centrales de las administraciones generales de Aduanas, de Auditoría Fiscal Federal y de Grandes Contribuyentes, conforme a lo siguiente:

a) La unidad administrativa competente de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, una vez que reciba la información que deba de transmitírsele, notificará por escrito a los contribuyentes respecto de la sustitución de autoridad.

b) Los procedimientos administrativos en materia aduanera iniciados con motivo de una orden de embargo en términos del artículo 151, antepenúltimo párrafo de la Ley Aduanera, seguirán siendo atendidos por la unidad administrativa que los inició.

II.- Las administraciones regionales de Auditoría de Comercio Exterior continuarán con el trámite de los asuntos que por virtud del presente Decreto resulten de su competencia y que se encontraban a cargo de las administraciones locales de Auditoría Fiscal, conforme a lo dispuesto en la fracción anterior.

III.- Los elementos de programación que puedan dar origen al inicio de facultades de comprobación en materia de comercio exterior por parte de las unidades administrativas de las administraciones generales de Aduanas, de Auditoría Fiscal Federal y de Grandes Contribuyentes que cambien de denominación o que se eliminen conforme a este instrumento, que se generen entre la fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación del presente Decreto y su entrada en vigor, deberán entregarse a las unidades administrativas de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior a las que corresponda su trámite, debidamente relacionados e identificados con el fin de que sean utilizados para el desempeño de sus atribuciones.

Lo dispuesto en este apartado no aplicará en los casos en que exista riesgo de que se lesionen los intereses del Fisco Federal, situación en la cual las unidades administrativas de las administraciones generales de Aduanas, de Auditoría Fiscal Federal y de Grandes Contribuyentes, iniciarán, continuarán o concluirán el ejercicio de las facultades de comprobación conforme a las atribuciones que les correspondan en los términos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.²⁵

²⁵Artículo Cuarto Transitorio del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado mediante decreto el 13 de julio de 2012 en el Diario Oficial de la Federación.

Por lo que respecta a las últimas modificaciones del decreto de 13 de julio de 2012, podemos observar que delimitan las actuaciones de las Administraciones Generales, pues se establece que la Administración que inicie facultades de comprobación, ya sea Auditoría Fiscal, Auditoría de Comercio Exterior o Grandes Contribuyentes, será la misma Administración que debe concluir las. Sin embargo, refiere que en caso de que en las disposiciones señaladas en el nuevo Decreto se otorguen facultades de comprobación a otra administración distinta a la que originalmente le habían sido designadas, la Administración competente tendrá la obligación de notificar la sustitución de la autoridad al contribuyente y de esa manera podrá continuar ejerciendo las funciones correspondientes.

En nuestra opinión han sido innecesarias tantas abrogaciones al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, puesto que bastaba únicamente que se hubieran reformado ciertos artículos para ir adaptándolos a las nuevas necesidades del órgano desconcentrado, ya que como podemos observar, no hubo grandes modificaciones entre un reglamento y otro. En tal virtud, consideramos que ha sido acertado que desde el año 2007 únicamente se han efectuado algunas reformas para regular el debido funcionamiento del Servicio de Administración Tributaria en lugar de optar por la creación de un nuevo reglamento.

1.3.1 ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ADUANAS.

Las facultades asignadas a la Administración General de Aduanas son numerosas, y van enfocadas evidentemente a la regulación de la importación y exportación de mercancías, así como a la observancia y aplicación de la legislación fiscal, aduanera y los convenios o tratados internacionales que México ha celebrado en materia de comercio exterior; sin embargo, en el presente subtema nos enfocaremos únicamente a las facultades de esta Administración, relativas a la comprobación de obligaciones fiscales. De esta manera, observamos que el artículo 11 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria establece lo siguiente:

“Artículo 11.- Compete a la Administración General de Aduanas:

*I.- Participar con las unidades administrativas competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el estudio y elaboración de propuestas de políticas y programas relativos al desarrollo de la franja y región fronteriza del país, al fomento de las industrias de exportación, regímenes temporales de importación o exportación y de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos, efectuado por la industria automotriz terminal; intervenir en el estudio y formulación de los proyectos de aranceles, cuotas compensatorias y demás medidas de regulación y restricción al comercio exterior en los que las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público participen con otras autoridades competentes; emitir opinión sobre los precios estimados que fije la citada Secretaría, respecto de las mercancías de comercio exterior que sean objeto de subvaluación o sobrevaloración, así como establecer las políticas, lineamientos y directrices que deben seguir las unidades administrativas que le sean adscritas y las aduanas, en las siguientes materias: **normas de operación, despacho aduanero y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras; embargo precautorio de mercancías extranjeras respecto de las cuales no se acredite la legal importación, tenencia o estancia en el país; procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras,** así como en materia de impuestos, derechos, aprovechamientos y sus accesorios de carácter federal; verificación del cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, inclusive en materia de normas oficiales mexicanas; inspección y vigilancia de los recintos fiscales y fiscalizados y, en este último caso, vigilancia del cumplimiento de las obligaciones derivadas de la concesión o autorización otorgada para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior.*

XIII.- Dar a conocer a los contribuyentes, responsables solidarios, productores, importadores, exportadores y demás obligados, **los hechos u**

omisiones imputables a éstos, conocidos con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación y hacer constar dichos hechos y omisiones en las actas u oficios que para tal efecto se levanten.

LX.- Practicar inspecciones, actos de vigilancia y **verificaciones, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte, derechos, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal; en materia de determinación de la base de los impuestos generales de importación o exportación, verificar y determinar la clasificación arancelaria de las mercancías de procedencia extranjera, así como **comprobar, de conformidad con los acuerdos, convenios o tratados en materia fiscal o aduanera de los que México sea parte, el cumplimiento de obligaciones a cargo de contribuyentes, importadores, exportadores, productores, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, inclusive en materia de origen, de acuerdo a las actuaciones levantadas por las oficinas consulares en términos del [artículo 63](#) del Código Fiscal de la Federación; verificar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior, inclusive las normas oficiales mexicanas; declarar que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves pasan a propiedad del Fisco Federal; **practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras para verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones; inspeccionar y vigilar los recintos fiscales y fiscalizados** y, en este último caso, vigilar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas de la concesión o autorización otorgada para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior; verificar el domicilio que los contribuyentes declaren en el pedimento, y ordenar y practicar la verificación de aeronaves y embarcaciones para comprobar su legal estancia en el país.****

LXII.- Recibir y requerir a los particulares, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, que exhiban y proporcionen la contabilidad, avisos, declaraciones, pedimentos, manifestaciones y demás datos, documentos e informes que, conforme a las disposiciones jurídicas aplicables, deban presentarse o conservarse, catálogos y demás elementos que le permitan identificar las mercancías, así como los títulos de crédito y demás documentos mercantiles negociables utilizados por los importadores y exportadores en las operaciones de comercio exterior y los originales para el cotejo de las copias que se acompañen a la documentación relacionada con las operaciones de comercio exterior; recabar de los servidores públicos y de los fedatarios los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, a fin de verificar el cumplimiento de las disposiciones jurídicas en materia aduanera; autorizar prórrogas para la presentación de la documentación a que se refiere esta fracción, y revisar los dictámenes que se formulan para efectos aduaneros.

LXXVII.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de registro de contribuyentes, para comprobar los datos que se encuentran en el Registro Federal de Contribuyentes y realizar las inscripciones y actualizaciones de los mismos por actos de autoridad, en el ámbito de su competencia.”²⁶

Las facultades contenidas en las fracciones anteriores tienen como objetivo principal verificar el debido cumplimiento de las disposiciones aduaneras y fiscales con motivo de la entrada y salida de mercancías de nuestro País, y en caso de que existan irregularidades o incumplimiento a estas disposiciones, la Administración General de Aduanas puede ejercer las facultades relativas a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, a través de la práctica de visitas domiciliarias, y de igual manera, puede iniciar

²⁶ Artículo reformado mediante decreto publicado el 12 de julio de 2012 en el Diario Oficial de la Federación.

procedimientos administrativos como por ejemplo, el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

Es importante señalar que esta Administración no solamente tiene facultades para revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras conforme a la legislación nacional, sino que también cuenta con atribuciones para verificar que los importadores y exportadores cumplan con sus obligaciones fiscales y aduaneras conforme las disposiciones establecidas en los tratados internacionales y convenios de que México sea parte.

1.3.2 ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL.

Las facultades de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal se encuentran contempladas en el artículo 17 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, pero una vez más, para efectos prácticos de nuestro trabajo de investigación únicamente nos abocaremos a aquellas atribuciones relativas a la comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales.

“Artículo 17.- Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

III.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones, verificaciones de origen y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de tales disposiciones por los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones, incluyendo las que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal, cuotas compensatorias, regulaciones y restricciones no arancelarias, inclusive normas oficiales mexicanas, y para comprobar de conformidad con los acuerdos, convenios o tratados en materia fiscal o aduanera de los que México sea

parte, el cumplimiento de obligaciones a cargo de los contribuyentes, importadores, exportadores, productores, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, inclusive en materia de origen; comunicar a los contribuyentes la sustitución de la autoridad que continúe con el procedimiento instaurado para la comprobación de las obligaciones fiscales y reponer dicho procedimiento de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

IV.- Solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización.

V.- Ordenar y practicar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, de vehículos de procedencia extranjera en tránsito, de aeronaves y embarcaciones; llevar a cabo otros actos de vigilancia para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones legales que regulan y gravan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y medios de transporte, el despacho aduanero y los hechos y actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida; analizar, detectar y dar seguimiento, en coordinación con las demás autoridades competentes, respecto de las operaciones específicas de comercio exterior en que se presuma la comisión de cualquier ilícito en cuanto al valor, origen, clasificación arancelaria de mercancías, evasión en el pago de contribuciones, cuotas compensatorias u otros aprovechamientos y derechos, incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, inclusive normas oficiales mexicanas, e infracciones administrativas, así como investigar y dar seguimiento a las denuncias presentadas dentro del ámbito de su competencia.

XXV.- Dejar sin efectos las órdenes de visita domiciliaria, los requerimientos de información que se formulen a los contribuyentes, así como la revisión de papeles de trabajo que se haga a los contadores públicos registrados.

XXVII.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de registro de contribuyentes, para comprobar los datos que se encuentran en el Registro Federal de Contribuyentes y realizar las inscripciones y actualizaciones de los mismos por actos de autoridad.

XLII.- Verificar que las autoridades fiscales de las entidades federativas ejerzan sus facultades de comprobación de conformidad con las disposiciones legales aplicables y los lineamientos normativos que al efecto se establezcan.

XLIII.- Continuar con la práctica de los actos de fiscalización que hayan iniciado otras autoridades fiscales.²⁷

La principal función de esta Administración evidentemente es la de realizar auditorías a los contribuyentes, pero también puede ejercer otro tipo de funciones como la de ordenar y practicar visitas domiciliarias o bien, vigilar que las autoridades fiscales de las entidades federativas ejerzan sus facultades de comprobación de conformidad con las disposiciones legales aplicables y los lineamientos normativos que establezcan las disposiciones fiscales y el propio Servicio de Administración Tributaria.

Del mismo modo, tiene la potestad de continuar con el ejercicio de las facultades de comprobación que hayan iniciado otras Administraciones del Servicio de Administración Tributaria y finalmente, al igual que la Administración General de Aduanas, tiene injerencia en las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia y verificaciones en materia de comercio exterior.

²⁷ Artículo reformado mediante decreto publicado el 12 de julio de 2012 en el Diario Oficial de la Federación.

1.3.3 ADMINISTRACIÓN GENERAL DE SERVICIOS AL CONTRIBUYENTE.

A diferencia de las demás Administraciones Generales, la Administración de Servicios al Contribuyente es la que tiene mayor contacto con los contribuyentes, pues en general sus funciones están diseñadas para orientarlos en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones, recibir solicitudes, quejas, etcétera. Además de éstas, cuenta con las facultades como las que a continuación se puntualizan:

“Artículo 14.- Compete a la Administración General de Servicios al Contribuyente:

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

XXXIII.- Otorgar a los contribuyentes el certificado que les permita la emisión de comprobantes digitales, así como llevar el registro y control de dichos certificados.

XXXIX.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia del Registro Federal de Contribuyentes, para comprobar los datos que se encuentran en dicho registro y realizar las inscripciones y actualizaciones de los mismos por actos de autoridad.

XLVII.- Resolver las solicitudes de autorización para registrar equipos electrónicos, imprimir comprobantes, auto imprimir y utilizar equipos propios para el registro de operaciones, registrar nuevos modelos de equipos electrónicos de registro fiscal y de máquinas registradoras de

comprobación fiscal autónomas y equipo terminal punto de venta, utilizar equipos propios y de franquicia en el registro de operaciones con el público en general y **para la autoimpresión e impresión de comprobantes fiscales**, inclusive tratándose de los sujetos a que se refiere el [apartado B](#) del [artículo 20](#) de este Reglamento.

LII.- Proponer estrategias para fomentar el uso de los medios electrónicos de pago, comprobantes digitales y otros programas auxiliares a la fiscalización, en coordinación con las demás unidades administrativas competentes del Servicio de Administración Tributaria y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.²⁸

Como podemos observar esta Administración es versátil en cuanto a sus atribuciones, puesto que por un lado ayuda a orientar y asesorar a los contribuyentes y por otro realiza visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia del Registro Federal de Contribuyentes, pero es sin duda su facultad de autorizar el certificado que permite la emisión de comprobantes fiscales la de mayor trascendencia para nosotros, pues sin dicha autorización los contribuyentes simplemente no podrán emitir sus comprobantes con los requisitos de ley.

1.3.4 ADMINISTRACIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES.

Las facultades de comprobación de esta Administración se encuentran contempladas en el artículo 20 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, que a la letra dispone:

“Artículo 20.- **Corresponde a la Administración General de Grandes Contribuyentes** la competencia que se precisa en el [apartado A](#) de este artículo, cuando se trate de las entidades y sujetos comprendidos en el [apartado B](#) de este mismo artículo.

²⁸Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria de 22 de octubre de 2007.

A. COMPETENCIA.

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

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

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

VIII.- Ordenar y practicar la clausura preventiva de los establecimientos de los contribuyentes por no expedir o no entregar comprobantes de sus actividades; que los expedidos no reúnan requisitos fiscales o que los datos asentados en el comprobante correspondan a persona distinta a la que adquiere el bien o contrate el uso o goce temporal de bienes o la prestación de servicios, así como ordenar y practicar la clausura de los establecimientos de los contribuyentes en el caso de que no cuente con controles volumétricos.

IX.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados o a contadores públicos registrados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes y, en el caso de dichos contadores, citarlos para que exhiban sus papeles de trabajo, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, con el propósito de comprobar el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales y aduaneras; autorizar prórrogas para su presentación; emitir los oficios de observaciones y el de conclusión de la revisión, así como comunicar a los contribuyentes la sustitución de la autoridad que continúe con el procedimiento instaurado para la comprobación de las obligaciones fiscales.

XXVI.- Dejar sin efectos las órdenes de visita domiciliaria, los requerimientos de información que se formulen a los contribuyentes, así como la revisión de papeles de trabajo que se haga a los contadores públicos registrados.

XXXI.- Ordenar y practicar actos de comprobación necesarios para la obtención de la información y documentación que resulten procedentes, para proporcionarlos a las autoridades de los países con los que se tengan celebrados convenios o tratados en materia fiscal o aduanera, u otros que contengan disposiciones sobre dichas materias, e imponer multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de los requerimientos que se formulen en los términos de esta fracción, así como solicitar a las autoridades de gobiernos extranjeros que, de conformidad con los tratados y demás instrumentos internacionales aplicables, ordenen y practiquen en su territorio las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, verificaciones, incluso las relativas a la existencia de los documentos que acrediten la legal estancia y tenencia de las mercancías de comercio exterior, y los demás actos que establezcan las disposiciones aplicables.

LXVI.- Continuar con la práctica de los actos de fiscalización que hayan iniciado otras autoridades fiscales.²⁹

La particularidad de esta Administración General de Grandes Contribuyentes, es que trabaja con personas morales que por su naturaleza jurídica o actividades económicas únicamente pueden ser fiscalizados por esta Administración. Como ejemplo de este tipo de contribuyentes tenemos a las instituciones de crédito, casas de cambio, instituciones de fianzas, sociedades anónimas bursátiles, sociedades financieras populares, casas de bolsa, contribuyentes que declaren en el último ejercicio fiscal ingresos acumulables para efectos del Impuesto sobre la Renta iguales o superiores a los quinientos millones de pesos, los Organismos Internacionales, el Poder Legislativo, el Poder Judicial de la Federación, los organismos constitucionalmente autónomos, las líneas aéreas y navieras extranjeras que se encuentren en territorio mexicano, entre otros.

²⁹ Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria de 22 de octubre de 2007.

Como podemos observar, esta Administración también tiene facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con la expedición de comprobantes fiscales, asimismo, puede solicitar la exhibición de los documentos que amparen la legal posesión o propiedad de los bienes y mercancías que vendan, pero únicamente respecto de las entidades que se señala el apartado B del artículo 20 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Otra atribución que consideramos importante, es que puede fiscalizar a contribuyentes extranjeros que se encuentren en territorio mexicano y como consecuencia de ello, puede ordenar y practicar actos de comprobación necesarios para la obtención de la información y documentación que resulten procedentes, para proporcionarlos a las autoridades de los países con los que se tengan celebrados convenios o tratados en materia fiscal o aduanera.

De lo expuesto podemos decir que el Servicio de Administración Tributaria surgió por la necesidad de modernizar las funciones que venía ejerciendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y fue así que a través de la expedición de la Ley del Servicio de Administración Tributaria de 15 de diciembre de 1995, le fueron delegadas un cúmulo de atribuciones que le permitieron tener presencia directa, amplia y específica dentro del territorio nacional para brindar servicios administrativos más eficientes, pero sobre todo para coadyuvar con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Actualmente el Servicio de Administración Tributaria realiza innumerables tareas como por ejemplo, la recaudación, la fiscalización, la modernización continua de su sistema electrónico para el cumplimiento de obligaciones vía internet, efectúa procedimientos administrativos de ejecución, resuelve de medios de defensa, facilita los servicios a los contribuyentes, etcétera funciones que lo han consolidado como uno de los Órganos más importantes de la Administración Pública Federal.

II. CONCEPTOS

2.1 EL COMPROBANTE FISCAL

Antes de profundizar lo que es un comprobante fiscal, consideramos que es esencial precisar **¿qué es un comprobante?**, al respecto podemos decir simplemente que es *“un documento en el que consta algo”*,³⁰ pero para brindar una idea más completa partiremos de la definición del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, que establece que el *comprobante* proviene del latín *comprobare*, es decir, *“la acción de comprobar que significa verificar una cosa, cotejándola con otra o repitiendo las demostraciones que lo comprueban y acreditan como cierta.”*³¹

Por su parte, la Real Academia de la Lengua Española lo puntualiza como un *“Recibo o documento que confirma un trato o gestión”*³². Consideramos que ésta es la definición más acertada de lo que es un comprobante para efectos jurídicos, pues aunque es un poco genérica, nos brinda una idea introductoria de lo que constituirá nuestro tema de estudio.

En nuestra opinión, el **comprobante** es un documento en el que consta de manera fehaciente alguna gestión, acto o servicio, cuya finalidad es poder demostrar, o verificar que el contenido de ese documento coincide con el acto o gestión que se hubiese realizado.

Una vez que hemos precisado lo que es un comprobante, podemos entrar al concepto del **COMPROBANTE FISCAL**. Encontramos un par de definiciones que nos ayudan a precisar lo que en esencia constituyen este tipo de documentos.

³⁰ Carrasco Iriarte, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*. Oxford University Press, 3a ed. México 2008 pág. 107

³¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Enciclopedia Jurídica Latinoamericana II C-CONCUB*, 1ª ed. Porrúa México 2006 pág. 448.

³² *Diccionario de la Real Academia Española*, Vigésima-Segunda Edición.

La primera de ellas, es la definición del Instituto de Investigaciones Jurídicas que establece lo siguiente:

“Il Son los documentos necesarios para poder deducir o acreditar físicamente (a. 29.CFF). Los comprobantes fiscales o con requisitos fiscales son los que reúnen los elementos que establecen los aa. 29 y 29 A del CFF...”³³

La segunda es del autor Compelo Francisco Pérez Chávez, quien considera que los comprobantes fiscales *“son la documentación comprobatoria de los ingresos que se obtienen, mismos que son la base para el cálculo de los principales impuestos mexicanos y por la otra, son la referencia para llevar a cabo la deducción de las adquisiciones de bienes y servicios.”³⁴*

A nuestro criterio el **comprobante fiscal** es aquel documento ya sea digital o impreso, que contiene información de carácter fiscal y cumple con los requisitos establecidos en los artículos 29, 29-A, 29-B o 29-C del Código Fiscal de la Federación, (dependiendo del caso) y que tiene como finalidad integrar físicamente la contabilidad, para acreditar ante las autoridades fiscales tanto los ingresos de los contribuyentes como las deducciones por adquisiciones de bienes o servicios.

Los comprobantes fiscales juegan un papel medular en el cálculo de las contribuciones pues ayudan a que los contribuyentes puedan efectuar correctamente la deducción de las adquisiciones de bienes y servicios, así como llevar a cabo el acreditamiento de impuestos conforme a las leyes correspondientes,³⁵ de ahí la importancia que tienen dentro de nuestro sistema tributario.

³³ *Enciclopedia Jurídica Latinoamericana II op cit.*

³⁴ Pérez Chávez, Compero Francisco. *El Correcto Manejo de los Comprobantes Fiscales*. Taxx Editores 5ª ed. México 2006, pág. 19

³⁵ *Idem*

2.1.1 ARTÍCULO 29 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Anteriormente, la expedición de comprobantes fiscales que ampararan las contraprestaciones realizadas por los contribuyentes se encontraba prevista en el artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el año 1979. Sin embargo, con la publicación en el Diario Oficial de la Federación del nuevo Código Fiscal de la Federación de 31 de diciembre de 1981, quedó instaurada en el artículo 29, el cual refería que *“Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señale el reglamento de este Código.”*³⁶

Posteriormente con la reforma al Código Fiscal de la Federación de 31 de diciembre de 1985 se modificó este artículo quedando de la siguiente manera:

*“**ARTÍCULO 29.-** Los contribuyentes con local fijo, tendrán la obligación de registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general. En las máquinas registradoras de comprobación fiscal, cuando se las proporcione la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedir los comprobantes respectivos; tenerlas en operación y cuidar que cumplan con el propósito para el que fueron proporcionados: cuando el adquiriente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante, que reúna requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones deberá expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo.*

*La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el registro de los Contribuyentes a quienes proporcione máquinas registradoras de comprobación fiscal y estos deberán presentar los avisos y conservar la información que señale el reglamento de este Código.”*³⁷

³⁶ Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1981.

³⁷ Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1985.

Como podemos observar la obligación de expedir los denominados “*comprobantes fiscales*” inicialmente era para aquellos contribuyentes que tuvieran un local fijo, y con el propósito de que los usuarios de un servicio o los adquirientes de un bien, los utilizaran para hacer deducciones o bien para acreditar contribuciones que les correspondiesen. Sin embargo, a este deber, se le agregó el de obtener el registro y autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para expedir dichos comprobantes, a través de máquinas registradoras que eran entregadas exclusivamente para este fin.

Con la finalidad de obligar a los contribuyentes a cumplir con este último punto, el 31 de diciembre de 1985 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la adición del artículo 53-C a la Ley Federal de Derechos que establecía:

“Artículo 53-C.- Por el registro anual de las máquinas de comprobación fiscal, a que se refiere el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, se pagará el derecho de registro de máquinas conforme a la cuota anual de \$62,500.00 por cada máquina.

Este derecho se pagará por 8 años completos contados a partir de la fecha en que le fue proporcionada al contribuyente la máquina de comprobación fiscal de que se trata, aun en el caso de que, por razones del funcionamiento, la máquina inicialmente proporcionada hubiere sido sustituida por otra. En este último supuesto, se reanudará el pago del derecho hasta que la máquina sea sustituida por otra.”³⁸

En efecto, los contribuyentes no solamente debían registrarse ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sino que además debían hacer el pago anual de derechos por cada máquina que tuvieran en sus establecimientos.

³⁸ Reforma a la Ley Federal de Derechos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1985.

Consideramos que el pago de derechos por cada máquina era excesivo, pues se imponía un costo adicional para poder cumplir con las obligaciones fiscales, además, dicho precepto resultaba inequitativo pues se implementó un costo único sin tomar en cuenta la capacidad económica de cada contribuyente.

Resulta criticable que este precepto nunca hubiese sido declarado inconstitucional, incluso cuando los Ministros que integraban en aquel tiempo la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideraron que el pago de derechos por las máquinas registradoras no era inequitativo ni desproporcional, tal como se puede advertir del criterio jurisprudencial que a continuación se cita:

“MAQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACION FISCAL. EL ARTICULO 53-C DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, REFORMADO POR LEY PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 20 DE DICIEMBRE DE 1991, EN CUANTO A LOS DERECHOS POR SU ASIGNACION, RESPETA LOS REQUISITOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. El derecho por la asignación de las máquinas registradoras de comprobación fiscal, establecido en el artículo 53-C de la Ley Federal de Derechos, reformado por ley publicada en el Diario Oficial de la Federación de veinte de diciembre de mil novecientos noventa y uno, **no resulta desproporcional e inequitativo porque se fije en una sola cuota de tres millones de pesos, aun cuando las máquinas fueran de diferentes tipos, con precios distintos en el mercado y costos diversos de arrendamiento, ya que estos elementos no influyen en el valor o costo que para el Estado tiene la prestación del servicio pues si éste lo constituye la asignación de la máquina, lo que tiene un mismo costo independientemente del tipo y precio de la máquina, se sigue que al fijarse una misma cuota como derecho por un servicio igual se satisface el requisito de equidad**

y al no resultar excesiva dicha cuota en relación al costo del servicio, se satisface también el requisito de proporcionalidad.³⁹

Efectivamente la Suprema Corte de Justicia consideraba que el pago de *tres millones de pesos* (de esa época) no eran inequitativos ni desproporcionales y lo consideraba como el pago de “un servicio” siendo que no lo era. Pese a las críticas, este artículo se mantuvo y sólo fue reformado en diversas ocasiones y las cantidades por el pago de derechos variaban. Afortunadamente este artículo ya fue derogado y hoy día, no se realiza más ese pago.

Retomando el estudio del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, tenemos que éste ha sido reformado en múltiples ocasiones y como resultado de ello se han ido modificando los requisitos para la expedición de comprobantes fiscales, por tal motivo, a continuación presentamos un breve análisis de la evolución de este artículo.

- 1) El **28 de diciembre de 1989** se publica en el Diario Oficial de la Federación la primera reforma al artículo 29 en la que se recorren los párrafos ya existentes y quedan como quinto y sexto párrafo. Asimismo se adicionan un segundo, tercer y cuarto párrafos que establecían lo siguiente:

“ARTÍCULO 29.- (...)

*Para poder deducir o acreditar fiscalmente, con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los **utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos. Asimismo, quienes expidan los comprobantes referidos deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social y domicilio***

³⁹IUS [Jurisprudencia]; 8a. Época; Pleno; Gaceta S.J.F.; Núm. 70, Octubre de 1993; Pág. 9 Número de Registro 205534 FUENTE: IUS 2011

asentados en los mismos, correspondan a la persona a favor de quien se expidan. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer facilidades para la identificación del adquirente.

*Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable para las operaciones que se realicen con el público en general.*⁴⁰

(El énfasis añadido es propio)

Esta adición establecía una obligación recíproca para los contribuyentes que utilizaran los comprobantes fiscales, pues consistía básicamente en que tanto quien los expedía como quien los utilizaba fiscalmente, debían cerciorarse que dichos documentos contuvieran datos de carácter fiscal que permitían identificar a cada contribuyente. Además se especifica que esto no era aplicable cuando se hicieran operaciones con el público general.

- 2) Posteriormente, el **20 de diciembre de 1991**, se publicó en el Diario Oficial de la Federación otra reforma al artículo de mérito, que modificó el primer y tercer párrafo de la siguiente manera:

“ARTICULO 29. Cuando las Leyes Fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que realicen, **dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de este Código. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.**

*Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, **deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general. Las personas que tengan establecimientos a que***

⁴⁰ Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de diciembre de 1989.

se refiere este párrafo deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la información relativa a sus clientes, a través de medios magnéticos, en los términos que fije dicha dependencia mediante disposiciones de carácter general.⁴¹

(Los elementos para resaltar el texto, son de nuestra autoría)

Por primera vez se establece como condición expresa, el que todos los comprobantes fiscales debían reunir determinados requisitos, los cuales a partir de ahora estarían señalados en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación. Además indica que los comprobantes deben ser impresos únicamente en los establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Finalmente dispone que las personas con establecimientos debían proporcionar a dicha Secretaría, la información relativa a sus clientes a través de medios magnéticos.

- 3) El **15 de diciembre de 1995**, se publicó en el Diario Oficial de la Federación otra modificación, en la que se reformó el penúltimo y último párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, quedando de la siguiente manera:

“Art. 29.- (...)

*Los contribuyentes con local fijo tendrán obligación de registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general **en las máquinas registradoras de comprobación fiscal o en los equipos electrónicos de registro fiscal autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público** distintos a las máquinas registradoras de comprobación fiscal, cuando la misma Secretaría se las asigne.*

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el registro de los contribuyentes a quienes proporcione máquinas registradoras de comprobación fiscal y éstos deberán presentar los avisos y conservar la

⁴¹ Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 20 de diciembre de 1991.

información que señale el reglamento de este Código. En todo caso, los fabricantes e importadores de máquinas de comprobación fiscal deberán presentar declaración informativa ante las autoridades administradoras dentro de los veinte días siguientes al final de cada trimestre, de las enajenaciones realizadas en ese periodo y de las altas o bajas, nombres y número de registro de los técnicos de servicio encargados de la reparación y mantenimiento."⁴²

Con esta reforma, además de la utilización de las máquinas registradoras de comprobación como un medio para expedir comprobantes fiscales, también se contempló la implementación de equipos electrónicos, siempre y cuando estos fuesen autorizados por la autoridad tributaria.

Como consecuencia de ello, también se impuso un deber para los fabricantes e importadores de las máquinas de comprobación fiscal, que consistía en presentar una declaración informativa, de manera trimestral, en donde señalaran las enajenaciones que fueron realizadas en ese periodo, así como altas o bajas, y nombres de los técnicos encargados de la reparación y mantenimiento de estos equipos.

- 4) El **30 de diciembre de 1996**, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación nuevas modificaciones, dentro de las cuales destacan las siguientes:

“ARTÍCULO 29.-** Los contribuyentes con local fijo están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal o en los equipos electrónicos de registro fiscal autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público distintos a las máquinas registradoras de comprobación fiscal; expedir los comprobantes respectivos; **tenerlos en operación y cuidar que

⁴² Diario Oficial de la Federación de 15 de diciembre de 1995, pág. 110 y 121

cumplan con el propósito para el cual fueron instalados. Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones, deberán expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo.

*La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el registro de los contribuyentes a quienes corresponda la utilización de máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos electrónicos de registro fiscal y éstos deberán presentar los avisos y conservar la información que señale el Reglamento de este Código. En todo caso, los fabricantes e importadores de **máquinas registradoras de comprobación fiscal y de equipos electrónicos de registro fiscal** deberán presentar **declaración informativa** ante las autoridades administradoras dentro de los veinte días siguientes al final de cada trimestre, de las enajenaciones realizadas en ese periodo y de las altas o bajas, nombres y número de registro de los técnicos de servicio encargados de la reparación y mantenimiento.*⁴³

(el énfasis añadido es propio)

Con esta modificación, se enfatizó la responsabilidad de tener en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o en su caso, los equipos electrónicos de registro fiscal y cuidar que fuesen utilizados para cumplir con el propósito para el cual fueron instalados, es decir, para registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general y expedir los comprobantes fiscales.

También se estableció una nueva condición que consistía en que el usuario del servicio o el adquirente de los bienes era quien debía solicitar que los comprobantes cumplieran con los requisitos fiscales para efectuar deducciones o acreditar contribuciones. Por otra parte, se cambió la denominación de “*máquinas*

⁴³ Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1996. pág. 1 y 3.

de comprobación fiscal”, por la de “máquinas registradoras de comprobación fiscal”.

- 5) El **29 de diciembre de 1997** nuevamente se publicó en el Diario Oficial de la Federación otra modificación al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación:

*“**ARTICULO 29.** Los contribuyentes con local fijo están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, así como a expedir los comprobantes respectivos conforme a lo dispuesto en este Código y su Reglamento. **Los equipos y sistemas electrónicos** que para tal efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberán ser mantenidos en operación por el contribuyente, cuidando que cumplan con el propósito para el cual fueron instalados. Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones, deberán expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo.*

*La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el registro de los contribuyentes a quienes corresponda la **utilización de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal** y éstos deberán presentar los avisos y conservar la información que señale el Reglamento de este Código. En todo caso, **los fabricantes e importadores de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal**, deberán presentar declaración informativa ante las autoridades administradoras dentro de los veinte días siguientes al final de cada trimestre, de las enajenaciones realizadas en ese periodo y de las altas o bajas, nombres y número de registro de los técnicos de servicio encargados de la reparación y mantenimiento.”⁴⁴*

(el énfasis añadido es propio)

⁴⁴ Diario Oficial de la Federación publicado el 29 de diciembre de 1997. pág. 1 y 3

Esta reforma marchaba a la par de los avances tecnológicos, pues por primera vez se implementó la utilización de los sistemas electrónicos. Estos constituyeron una herramienta nueva para los contribuyentes, que les brindaba la posibilidad de expedir los comprobantes a través de un sistema electrónico autorizado por el Servicio de Administración Tributaria, que se instalaba en sus equipos de cómputo, sin la necesidad de adquirir una máquina registradora de comprobación fiscal.

- 6) El 31 de diciembre del año 2000**, se publicó otra reforma a nuestro artículo de estudio en donde únicamente se adicionó un tercer párrafo que establecía:

“Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que el comprobante contiene los datos previstos en el artículo 29-A de este Código.”⁴⁵

Este nuevo párrafo dispuso que todos aquellos contribuyentes que utilizaran los comprobantes fiscales para deducir o acreditar fiscalmente contribuciones, tenían la obligación de verificar que los datos contenidos en los comprobantes fiscales fueran correctos y que además cumplieran con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del mismo Código, situación que no es más diferente de lo que ya se había establecido en anteriores reformas.

- 7) El 5 de enero de 2004**, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la reforma que constituye un parte aguas para el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, pues se establecieron una serie de requisitos y especificaciones para la debida la utilización y expedición de los

⁴⁵Diario Oficial de la Federación publicación del 31 de diciembre de 2000 pág. 3

comprobantes fiscales. A nuestro juicio, los puntos más relevantes de este artículo son los siguientes:

- ✓ Se establece que los comprobantes deben señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación que ampara se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Si el pago se hace en una sola exhibición, debe indicar el importe total de la operación y el monto de los impuestos que se trasladan.
- ✓ Si el pago se realiza en parcialidades, se debe expedir un comprobante por cada una de las parcialidades y debe señalar el monto de la parcialidad que se está pagando en ese momento, así como el monto de los impuestos que se están trasladando con dicha parcialidad. De igual manera, se debe anotar el importe y número de la parcialidad que ampara, la forma como se realizó el pago, el monto de los impuestos trasladados y en su caso, el número y fecha del comprobante que se hubiese expedido por el valor total de la operación.
- ✓ Se establece que aquellos contribuyentes que cuenten con Firma Electrónica Avanzada (FIEL)⁴⁶ vigente y que lleven su contabilidad mediante sistemas electrónicos, tendrán la posibilidad de expedir comprobantes mediante documentos digitales siempre que dichos documentos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, y que el titular de dicho certificado sea la persona física o moral que expida los comprobantes.

⁴⁶ De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2 fracción XIII de la Ley de **Firma Electrónica Avanzada**, es el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éstos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa.

- ✓ Se señalan los requisitos para la obtención del Certificado para el uso de sellos digitales y dispone que estos se regularán de la misma forma que la Firma Electrónica Avanzada. También se establece que la finalidad de los sellos es acreditar la autoría de los comprobantes electrónicos que emitan las personas físicas y morales.
- ✓ Se especifica que los comprobantes fiscales digitales deben contener los datos establecidos en las fracciones I, III, IV, V, VI y VII del artículo 29-A del Código Fiscal.
- ✓ Se instaure la asignación de un número de folio por cada comprobante fiscal digital que se expida, folios que deben ser solicitados al Servicio de Administración Tributaria.
- ✓ Se establece una nueva obligación para quienes expiden comprobantes, consistente en proporcionar mensualmente al Servicio de Administración Tributaria, a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales digitales que se hayan expedido con los folios asignados utilizados en el mes inmediato anterior, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.
- ✓ Se establece la obligación de proporcionar los comprobantes fiscales digitales, de manera impresa, cuando los clientes así lo soliciten.
- ✓ Se enfatiza la obligación de conservar y registrar en la contabilidad los comprobantes fiscales digitales que emitan.
- ✓ Finalmente se establece que los clientes que obtengan un comprobante fiscal deben consultar en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, si el número de folio que ampara el

comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado en el Servicio de Administración Tributaria y éste no ha sido cancelado.⁴⁷

El aspecto relevante de esta modificación fue la implementación y regulación de los **Comprobantes Fiscales Digitales**⁴⁸. En su momento, los argumentos que sustentaron la introducción de este tipo de comprobantes fueron entre otros, beneficiar a los contribuyentes con la disminución de los costos administrativos, reducir espacios de archivo, salvaguardar la información ante cualquier contingencia y preservación del medio ambiente en virtud de la disminución en el uso del papel.⁴⁹ Lo anterior, constituyó un avance en la materia, pues su finalidad es hacer más práctica la emisión y utilización de comprobantes fiscales; pero a consecuencia de ello, también se incorporaron nuevos requisitos y especificaciones adicionales.

8) Posteriormente el **28 de junio de 2006**, se publicó en el Diario Oficial de la Federación una nueva modificación al artículo en comento, que medularmente consistió en:

- Establecer que los comprobantes fiscales además de señalar el monto de los impuestos que se trasladan, debían ser desglosados por tasas de impuesto.
- Especificar que el trámite del certificado de sello digital únicamente podrá efectuarse mediante formato electrónico y el solicitante debe contar con firma electrónica avanzada.

⁴⁷ Publicación del Diario Oficial de la Federación de 5 de enero de 2004.

⁴⁸ El artículo 17-D cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, establece que un **documento digital** es todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

⁴⁹ Cfr. Hernández Rodríguez Jesús, Galindo Cosme Mónica. *Comprobantes Fiscales Digitales 2010*. Ed ISEF, 1ª edición, México 2010. Pág. 23

- Ahora se da cierta optatividad para los emisores de comprobantes fiscales, en el sentido de que éstos pueden emitirlos por medios propios o bien, a través de proveedores de servicios, siempre y cuando estos proveedores estén debidamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.⁵⁰

A partir de esta reforma, se fue dando un enfoque de mayor peso hacia los documentos digitales, puesto que diversos trámites como el certificado de sello digital deben hacerse de manera electrónica. Asimismo, se estableció que los sujetos obligados a la emisión de comprobantes podían hacerlo por sus propios medios o a través de proveedores autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, pero enfatizando el uso de una vía electrónica.

9) De igual manera, el **7 de diciembre de 2009** se publicaron en el Diario Oficial de la Federación nuevas modificaciones a nuestro artículo de estudio que consistieron en lo siguiente:

- ✓ Se establece de manera expresa que los contribuyentes obligados a expedir comprobantes fiscales, deben emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.
- ✓ Se especifica que aquellas personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce, o usen servicios deben solicitar el comprobante fiscal digital respectivo.
- ✓ Los contribuyentes pueden decidir tramitar un solo certificado de sello digital para ser utilizado en todos sus establecimientos o bien un certificado por cada establecimiento.

⁵⁰ Cfr. Publicación del Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de junio de 2006. Fuente: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_ref35_28jun06.pdf pág, 8 y 9

- ✓ Ahora los comprobantes fiscales digitales deberán contener el valor de la operación sin que se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto de los impuestos que se trasladen y deben reunir los requisitos contenido en las fracciones I y III del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.
- ✓ Nuevamente se cambian los términos y se señala que el Servicio de Administración Tributaria autorizará a los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello.
- ✓ Se implementa la facultad del Servicio de Administración Tributaria, para revocar las autorizaciones a los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales en cualquier momento, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en este artículo.
- ✓ Se adiciona un supuesto para la emisión de comprobantes que consiste básicamente en que, cuando se trate de operaciones cuyo monto no exceda de \$2,000.00, los contribuyentes pueden emitir sus comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, siempre y cuando reúnan los requisitos que se precisan en el artículo 29-A de este Código, con excepción del previsto en las fracciones II y IX del citado precepto.
- ✓ Se establece que la solicitud de folios para los comprobantes impresos debe hacerse a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

- ✓ Los contribuyentes deben emitir un informe de manera trimestral donde conste la información correspondiente a los comprobantes fiscales que hayan expedido con los folios asignados.
- ✓ Se establece que quien utilice los comprobantes fiscales, además de cerciorarse del nombre, denominación o razón social y clave de Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos, sean los correctos, debe comprobar la autenticidad del dispositivo de seguridad y la correspondencia con los datos del emisor del comprobante, en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.
- ✓ Se señala que cuando los comprobantes no reúnan algún requisito de los establecidos en el artículo 29 o en el diverso 29-A del Código no podrán utilizarse para deducir o acreditar fiscalmente.

Finalmente, el **12 de diciembre de 2011**, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la última reforma al artículo 29, cuyo texto es el vigente:

“Artículo 29.** Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que se perciban, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. **Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban servicios deberán solicitar el comprobante fiscal digital respectivo.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.

II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la expedición de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales que expidan las personas físicas y morales, el cual queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la firma electrónica avanzada.

Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.

La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.

III. Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

IV. Remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a:

a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.

c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción.

Los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales a que se refiere el párrafo anterior deberán estar previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria y cumplir con los requisitos que al efecto establezca dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general.

El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores a que se refiere esta fracción, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en este artículo o en las reglas de carácter general que les sean aplicables.

Para los efectos del segundo párrafo de esta fracción, el Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales.

V. Entregar o enviar a sus clientes el comprobante fiscal digital a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que se realice la operación y, en su caso, proporcionarles una representación impresa del comprobante fiscal digital cuando les sea solicitado. El Servicio de Administración Tributaria determinará, mediante reglas de carácter general, las especificaciones que deberá reunir la representación impresa de los comprobantes fiscales digitales.

VI. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

*Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando éstos consten en representación impresa, **podrán comprobar su autenticidad consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del comprobante fiscal digital el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.***

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios o a través de proveedores de servicios.⁵¹

Como podemos observar, el referido precepto contiene la conjunción de todos los elementos de los que hemos venido hablando, sin embargo, lo más destacable de esta reforma es que únicamente se enfoca en la regulación de comprobantes fiscales digitales, debido a que ahora los contribuyentes tienen la posibilidad de realizar la mayoría de los trámites vía internet y mediante la página del Servicio de Administración Tributaria.

Además, se amplifica el uso de los comprobantes fiscales, pues esta obligación ya no es sólo para quienes busquen deducir o acreditar fiscalmente, sino que además, deben utilizarlos todos aquellos contribuyentes que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban servicios.

⁵¹ Publicación de 12 de diciembre de 2011 en el Diario Oficial de la Federación pág. 23

Se establece que antes de emitir un comprobante fiscal, los contribuyentes deben enviarlo al Servicio de Administración Tributaria, para que éste corrobore que cumplen con los requisitos del artículo 29-A y les asigne tanto el folio como el sello digital correspondiente. Además, se marca un **plazo límite de tres días** siguientes al que fue efectuada la operación, para entregar o enviar a los clientes el comprobante respectivo. De igual manera, dispone que dicho documento se imprimirá, únicamente cuando sea solicitado.

Finalmente, señala la facilidad de comprobar en forma gratuita la autenticidad del comprobante digital a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, en donde se puede verificar si el número de folio del comprobante fue debidamente asignado, así como la vigencia del certificado del sello digital.

De lo anteriormente expuesto, se puede apreciar que las múltiples modificaciones efectuadas a dicha norma, obedecieron a la necesidad del Ejecutivo Federal en establecer medidas de simplificación administrativa que apoyaran la recaudación, y el fortalecimiento de los sistemas de comprobación ya existentes para evitar la evasión y la defraudación fiscal.⁵²

Consideramos que hoy en día es más accesible el uso de los comprobantes fiscales, debido a que los contribuyentes ya no tienen necesidad de adquirir una máquina “especial” que emita comprobantes y pagar derechos excesivos por el uso de ésta, como hacía en antaño, pues la mayoría de las operaciones ya se pueden hacer vía electrónica, y por tanto se tiene la practicidad de emitir, recibir y verificar la autenticidad de estos documentos digitales mediante la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

⁵² Cfr. Desentis Reyes Arturo, López López Gabriel. *Reforma Fiscal 2010*. Ed. Desentis Asesores Fiscales, México 2010, página 299

Es importante mencionar que el artículo 29 probablemente es de los pocos artículos del Código Fiscal de la Federación que ha tenido que ser reformado a la par del avance de la tecnología y como consecuencia de ello, se han adherido más requisitos y mecanismos de seguridad de carácter digital, lo cual ha servido para tener más control sobre la emisión de comprobantes fiscales y así evitar posibles defraudaciones ante la autoridad hacendaria.

2.1.2 ARTÍCULO 29-A CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Este precepto se incorpora por primera vez al Código Fiscal de la Federación mediante decreto publicado el **26 de diciembre de 1990** en el Diario Oficial de la Federación. El artículo original no era como lo conocemos actualmente, sino que disponía que los propietarios o poseedores que transportaran mercancías importadas dentro del territorio nacional tenían la obligación de conservar la documentación necesaria para amparar sus efectos fiscales, salvo cuando se transportara menaje de casa, bienes de uso personal o productos agrícolas, ganaderos, silvícolas o pesqueros.

El 20 de diciembre de 1991, casi un año más tarde, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la primer reforma al artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación la cual, modificó en su totalidad el contenido del precepto quedando el nuevo artículo de la siguiente manera:

*“**ARTÍCULO 29-A.-** Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán reunir los siguientes requisitos:*

- I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.*
- II. Contener impreso el número de folio.*

- III. *Lugar y fecha de expedición.*
- IV. *Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.*
- V. *Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.*
- VI. *Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deberán trasladarse, en su caso.*
- VII. *Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.*

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código.”⁵³

Este precepto reunió los requisitos que hasta ese entonces sólo habían establecido en las denominadas “*Reglas Generales y otras Disposiciones de carácter Fiscal*” que emitió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a partir del 1° de marzo de 1982. A nuestro parecer, es incoherente que los legisladores hayan esperado varios años para integrar los requisitos de los comprobantes fiscales al Código Fiscal de la Federación pues en todo caso, el numeral 29-A debió incorporarse a la par del numeral 29 esto con la finalidad de facilitar el uso de los mismos y de ese modo evitar que los contribuyentes incurrieran en alguna infracción.

Posteriormente, el artículo 29-A se fue modificando casi al mismo tiempo que el artículo 29 del Código Fiscal Federal, sin embargo, hoy en día este precepto es más amplio y más detallado en cuanto a los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales ya que establece:

⁵³ Publicación de 21 de diciembre de 1991 en el Diario Oficial de la Federación. Fuente: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

“Artículo 29-A. Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

- I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.*
- II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.*
- III. El lugar y fecha de expedición.*
- IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.*

Cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes a que se refiere esta fracción, se señalará la clave genérica que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, los comprobantes fiscales que se expidan en estos términos serán considerados como comprobantes fiscales simplificados por lo que las operaciones que amparen se entenderán realizadas con el público en general y no podrán acreditarse o deducirse las cantidades que en ellos se registren. Tratándose de comprobantes fiscales que se utilicen para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado a turistas extranjeros o que amparen ventas efectuadas a pasajeros internacionales que salgan del país vía aérea, terrestre o marítima, así como ventas en establecimientos autorizados para la exposición y ventas de mercancías extranjeras o nacionales a pasajeros que arriben al país en puertos aéreos

internacionales, conjuntamente con la clave genérica a que se refiere el párrafo anterior deberán contener los datos de identificación del turista o pasajero, del medio de transporte en que éste salga o arribe al país, según sea el caso, además de cumplir con los requisitos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

- V.** *La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.*

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

- a)** *Los que expidan las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 83, séptimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.*
- b)** *Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.*
- c)** *Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se*

trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

- d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.*

- e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de automóviles nuevos, así como aquéllos que importen automóviles para permanecer en forma definitiva en la franja fronteriza norte del país y en los Estados de Baja California, Baja California Sur y la región parcial del Estado de Sonora, deberán contener la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.*

Cuando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.

VI. *El valor unitario consignado en número.*

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

- a) Los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.*

- b) Los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.*
- c) Los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro de conformidad con lo establecido por el artículo 1o.-C, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.*

VII. El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

- a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante fiscal se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.*

Los contribuyentes que realicen las operaciones a que se refieren los artículos 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y 11, tercer párrafo de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos A) y F), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite.

Tratándose de contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

- b)** *Cuando la contraprestación se pague en parcialidades, se emitirá un comprobante fiscal por el valor total de la operación de que se trate en el que se indicará expresamente tal situación y se expedirá un comprobante fiscal por cada parcialidad. Estos últimos comprobantes deberán contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV de este artículo, además de señalar el número y fecha del comprobante fiscal que se hubiese expedido por el valor total de la operación, el importe total de la operación, el monto de la parcialidad que ampara y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.*

- c)** *Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria, indicando al menos los últimos cuatro dígitos del número de cuenta o de la tarjeta correspondiente.*

VIII.*El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.*

Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en los artículos 29 ó 29-B de este Código, según sea el caso, o cuando los datos

contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.”⁵⁴

Es importante destacar que en la reforma del 12 de diciembre de 2011, sólo se hace referencia a los **requisitos** de los **comprobantes fiscales digitales**, debido a que en el Artículo Décimo Transitorio del Decreto de 7 de diciembre de 2009, se estableció que los contribuyentes que tuvieran comprobantes impresos por establecimientos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, podrían continuar utilizándolos hasta que se agotara su vigencia (la cual es de dos años) y transcurrido este plazo, éstos debían ser cancelados.

Por tal motivo, los comprobantes fiscales impresos únicamente podían utilizarse hasta el **31 de diciembre de 2012** pues a partir del 1° de enero de 2013 los comprobantes fiscales deben ser digitales y por excepción impresos cuando así sean solicitados.

Derivado de la última reforma al artículo 29-A, no sólo se agregaron algunos requisitos fiscales, sino que además se modificaron ciertos términos, por lo que consideramos fundamental explicar cada uno de los puntos contenidos en el precepto actual a fin de que se comprenda cuáles son los requisitos de los comprobantes fiscales que se utilizan hoy en día.

Clave de Registro Federal de Contribuyentes.- Se debe indicar la clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien expida el comprobante.

Recordemos que esta clave alfanumérica no es otra que la que se asigna al contribuyente en el momento de realizar su inscripción ante el Servicio de Administración Tributaria.

⁵⁴ Código Fiscal de la Federación, Fisco Agenda 2013. ISEF. 44ª Edición, México 2013

Régimen Fiscal.- Dependiendo de la actividad económica que realicen las personas físicas o morales, se encontrarán en alguna hipótesis tributaria establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. De acuerdo a esa, también denominada como “régimen fiscal,” los contribuyentes que expidan comprobantes deben señalar el régimen en el que se encuentran y conforme al cual cumplen con sus obligaciones fiscales; por ejemplo, deben especificar si son personas morales del régimen general, si son pequeños contribuyentes, o si pertenecen al régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales, entre otros.

Existe la posibilidad de no integrar este requisito a los comprobantes fiscales durante este ejercicio fiscal, tal como lo dispone la Regla I.2.7.1.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013.

Domicilio.-Originalmente debía indicarse el **domicilio fiscal** de quien expedía el comprobante, el cual recordemos que para las **personas físicas** que realicen actividades empresariales, “*es el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios*”. En caso de que no realicen actividades empresariales, su domicilio fiscal será el local que utilicen para el desempeño de sus actividades y finalmente si las personas físicas no cuentan con un local, la casa habitación será el domicilio fiscal siempre y cuando acrediten ante el Servicio de Administración Tributaria que ese domicilio es utilizado para el principal asiento de sus negocios o bien, para el desempeño de sus actividades.

Por su parte, el domicilio fiscal de las **personas morales**, es el local donde se encuentre la administración principal del negocio y en el caso de que existan varios establecimientos, será el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el País, o en su defecto el que designen. De igual forma si se trata de establecimientos cuya residencia se encuentra en el extranjero, se considerará que dicho establecimiento es el domicilio fiscal.⁵⁵

⁵⁵Artículo 10, Código Fiscal de la Federación.

Actualmente, la fracción I del artículo 29-A no contempla que sea únicamente el domicilio fiscal el que debe plasmarse en el comprobante, pues para los casos en que los contribuyentes tiene más de un local o establecimiento se debe indicar el domicilio del local o establecimiento de donde fue emitido el comprobante.

Número de Folio.- Este número es asignado por el Servicio de Administración Tributaria, y sirve para llevar un control sobre la expedición de comprobantes fiscales, ya que se asigna un folio consecutivo para cada comprobante.

Sello Digital.- Es el mensaje alfanumérico generado de manera electrónica que está sujeto a la misma regulación que la firma electrónica avanzada y que sirve para indicar quien emitió el documento digital y el momento preciso en fue recibido.⁵⁶

De acuerdo a lo dispuesto la fracción II del artículo 29-A los comprobantes deben contener dos sellos digitales, el primero es el del Servicio de Administración Tributaria y el segundo el del contribuyente que emite el comprobante. Un ejemplo del sello digital, es el siguiente:

**XAal1cewqwLhbojmzzaRSt4AMwazmoq7leSdmtqhf+BNAAExzHrF0b
HWiltZEqril/FognP7lGIn9PQd+hdiv4qn3lcbmt0eV9rfj/5eBvUzfwZUSZ+
HoCkwVLmltg9/OYUUZoKeh+EYde/PzHK/KGXn3fatGFU8OAD4svG45
Wg=**

Lugar y Fecha de Expedición.- Como mencionábamos se debe señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se está expidiendo el comprobante fiscal. En el caso de la fecha, el comprobante debe indicar el día mes y año e incluso la hora en que fue realizada la operación comercial.

⁵⁶ Glosario del Servicio de Administración Tributaria.

Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida el comprobante.- Tal como se indica, se debe poner la clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a la que se le prestó determinado servicio o con la que hubo alguna relación comercial. La excepción a la regla es cuando se realizan operaciones con el público en general, ya que se desconoce cuál es la clave del Registro Federal de Contribuyentes, por lo que basta con que se asiente la clave genérica que establece el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Por su parte, la regla **I.2.7.1.6.** de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013 señala que para efecto de operaciones con el público general, la clave genérica es XAXX010101000 y para el caso de operaciones con clientes extranjeros, la clave es XEXX010101000⁵⁷.

Es importante destacar que cuando se trate de comprobantes para devolución del Impuesto al Valor Agregado a extranjeros, además de la clave genérica se debe indicar sus datos de identificación, tales como el nombre del turista, país de origen y el número de pasaporte.⁵⁸

Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio del uso o goce que amparen. Para cumplir con este requisito la mercancía debe describirse detalladamente considerando sus características esenciales como son marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otros a fin de distinguirlos de otras similares.

No obstante lo anterior, la regla **I.2.7.1.5.** de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013, exenta a los contribuyentes de señalar las especificaciones respecto a cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio del uso o goce únicamente en los siguientes casos:

⁵⁷ Resolución Miscelánea Fiscal para 2013. Fuente:

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5283743&fecha=28/12/2012

⁵⁸ Regla I.2.7.1.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2013.

- Tratándose de personas físicas que hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con el artículo 83 séptimo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, (es decir, contribuyentes que se dediquen al autotransporte terrestre de pasajeros o carga) pueden omitir señalar la identificación del vehículo correspondiente.
- Tratándose de los comprobantes que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, se podrá omitir señalar el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.
- Tratándose de los comprobantes que expidan los fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de automóviles nuevos, así como aquéllos que importen automóviles para permanecer en forma definitiva en la franja fronteriza norte del país y en los Estados de Baja California, Baja California Sur y la región parcial del Estado de Sonora podrán omitir indicar clave vehicular que corresponda.

La citada regla marca que los contribuyentes que emitan Comprobantes Fiscales Digitales a través de Internet (CFDI) o Comprobantes Fiscales Digitales (CFD) y apliquen la facilidad contenida en esta regla, señalarán en los apartados designados para incorporar dichos requisitos, la expresión NA o cualquier otra análoga y cuando resulte aplicable, no incluirán el complemento respectivo.

De igual forma, los contribuyentes tienen la facilidad aportar únicamente la información con la que cuenten al momento de expedir los comprobantes respectivos.

Valor unitario consignado en número.- Consiste en indicar con número, el valor o precio individual del bien o servicio que se haya cubierto.

El importe total consignado en número y letra. Para cumplir con este requisito, se debe asentar el importe, dependiendo de cómo se realice la operación comercial.

Es decir, si se trata de una contraprestación que se paga en una sola exhibición, se debe precisar tal circunstancia en el comprobante. De igual manera se debe indicar el importe total de la operación, el monto de los impuestos trasladados y desglosados con la tasa correspondiente así como el monto de los impuestos retenidos.

En cambio, si se trata de pagos en parcialidades, se debe emitir un comprobante por cada parcialidad que reúna los requisitos previstos en la fracciones I, II, III, y IV del artículo 29-A. En cada comprobante se debe señalar el valor total de la operación, número y fecha del comprobante que se expidió por el total de la operación, el importe de la parcialidad que ampara, el monto de los impuestos retenidos, el monto de impuestos trasladados y desglosados con la tasa correspondiente.

Finalmente, si la contraprestación se pagó con efectivo, mediante transferencias electrónicas, con cheques nominativos, tarjetas de crédito, débito o monederos electrónicos, se debe indicar los últimos cuatro dígitos del número de cuenta o de la tarjeta que corresponda.

Por otra parte, la regla **I.2.7.1.12.** de la Resolución Miscelánea actual indica que cuando se expida un comprobante por cada parcialidad, se cumple con el requisito de señalar el número de comprobante fiscal, cuando se indique el número del comprobante fiscal que se hubiese expedido por el valor total de la operación y se

señale el folio fiscal asignado por el Servicio de Administración Tributaria para Comprobantes Fiscales Digitales a través de Internet.⁵⁹

Aunado a ello, esta regla señala que a fin de cumplir con los requisitos de señalar el monto y número de parcialidad, estos datos también deberán consignarse en el campo de la descripción del bien, del servicio o del uso o goce de que se trate.

Es importante mencionar que en 2013 el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, estableció para el caso de pago en parcialidades, la opción de no expedir un comprobante fiscal por cada parcialidad, pues en lugar de ello, los contribuyentes podrán optar por emitir un sólo comprobante fiscal en donde señalen expresamente que el pago de la contraprestación es en parcialidades, mismo que además deberá contener el valor total de la operación, el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando la tasa del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el artículo 29-A, fracción VII, inciso a), segundo párrafo del propio Código Fiscal de la Federación.⁶⁰

El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación. Este es el último requisito que el artículo 29-A establece, pero en materia aduanera consiste básicamente en que los comprobantes deben contener el número y fecha del pedimento de la mercancía importada.

Al respecto cabe señalar que existen ciertas excepciones para el cumplimiento de este requisito, es decir aquellos contribuyentes que importen o exporten mercancías por medio de tuberías o cables, así como los organismos públicos descentralizados y sus organismos subsidiarios que realicen importaciones o

⁵⁹ Resolución Miscelánea Fiscal 2013.

⁶⁰ Regla I.2.7.1.13. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2013.

exportaciones de mercancías destinadas para el transporte, transformación, distribución y venta de primera mano de petróleo crudo, productos petrolíferos, petroquímicos y gas, quedan relevados de señalar en los Comprobantes Fiscales Digitales a través de Internet, el número y la fecha del documento aduanero a que se hace referencia.⁶¹

A continuación se muestra un ejemplar de un **comprobante fiscal** con los requisitos que hemos señalado:

Factura Electrónica (CFDI)

Folio Fiscal: ad662d33-6934-459c-a128-bdf0393e0f44

No de Serie del Certificado del CSD: 30001000000100000999

Régimen Fiscal: Régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales

Lugar, fecha y hora de emisión: MÉXICO D.F. 2012-01-02T20:20:00

RFC Receptor: CAUR390312S87

Cantidad	Unidad de medida	Descripción	Precio Unitario	Importe
1	Servicio	Asesoría Fiscal y Administrativa	\$2,000.00	\$2,000.00

Total con letra: Dos mil trescientos veinte pesos, 00/100 m. n.

Subtotal: \$2,000.00

IVA (16%): \$320.00

ISR Retenido:

IVA Retenido:

Total: \$2,320.00

PAGO EN UNA SOLA EXHIBICIÓN / **PAGO EN EFECTIVO**

Sello Digital del CFDI: 10Se+ExWwn33Y1GwfmrJwQ31Crd7I19VcH63TGjHfx5cftb3q9uSbDUGk9TXvo70YdOpiRvWw+9B2Six0mbu3PjoPp0909oAYITrRyomdeUGJ4vmA2/12L86EJLWpU7vlt4cl8HpkEw7TOFhSdpzb890+P+C1adBsHU1VHc=

Sello del SAT: 5bSpqM3w0+shGllmqOwqqy6+d659078ckfstu5vTSFa+2CVMj6Awfr18x4yMLGBwK6ruYbjBIVURodEII6nJhTTUUYQV1cbRDG9kwvhaNAakxqaSOnOnOx79nHxqFPRVoqh10CsjocS9PZkSM2jz1uwLgaF0knf1g8pDkLYwlk=

Cadena Original del complemento de certificación digital del SAT: ||1_0|ad662d33-6934-459c-a128-bdf0393e0f44|2011-07-02T20:20:00|47ZjYyIk1MIEPzTxY3h57KYJnEXNae9lvLMgAq3jGMePsDIEOF6XLWbrV2GLZTX00vP2+YsPN+5UJmyRdzMLZGEFESINQF9foINbtA487dWnCF5Uu0ikVpgHvpY7YoA4IB1D/JWc+zntkgW+ig49WhkKyX0LOIBOVuxckDb7EAx4=|12345678901234567890||

No de Serie del Certificado del SAT: 30001000000100000801

Fecha y hora de certificación: 2012-01-02T20:20:10

Este documento es una representación impresa de un CFDI

⁶¹ Regla I.2.7.1.14. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2013.

En nuestra opinión, este precepto es una parte fundamental para el debido cumplimiento de las obligaciones en materia de comprobantes fiscales, pues indica cada uno de los requisitos que deben contener los comprobantes para poder utilizarlos fiscalmente, sin embargo, algo que notamos, es que la redacción de este precepto no es muy clara para los contribuyentes que no están familiarizados con el ámbito fiscal, pues en un mismo artículo se combinan los requisitos esenciales de los comprobantes fiscales junto con otros elementos más específicos que a nuestro juicio, no necesariamente deben contener todos los comprobantes fiscales. Por tal motivo, creemos que sería recomendable que los legisladores hicieran más sencilla la redacción de este apartado a fin de facilitar a los contribuyentes la lectura de aquellos requisitos que sí son esenciales en todos los comprobantes fiscales.

2.1.3 ARTÍCULO 29-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Este precepto contempla formas alternas de comprobación fiscal, distintas a las que hemos venido analizando en los artículos 29 y 29-A del Código Federal Tributario.

La **PRIMER FORMA**, consiste en **emitir comprobantes fiscales impresos ya sea por medios propios o a través de terceros**, pero esto únicamente lo pueden hacer los contribuyentes que en el último ejercicio fiscal declarado, hubieran obtenido para efectos del Impuesto Sobre la Renta, ingresos acumulables iguales o inferiores a los \$4,000,000.00 (cuatro millones de pesos)*.

De igual forma, pueden optar por esta opción, los contribuyentes que en el ejercicio fiscal en que inicien actividades, estimen que obtendrán ingresos iguales o inferiores a la citada cantidad.

Otros contribuyentes que tienen la opción de expedir comprobantes fiscales impresos, son los que se encuentran dentro del régimen de personas morales con

finés no lucrativos de conformidad a lo dispuesto en el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.⁶²

Para este caso, los comprobantes deben expedirse y entregarse al momento de realizar los actos o actividades o al percibir ingresos, y los requisitos que deben contener son:

- a) Los requisitos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, exceptuando el número de folio, el sello digital y el número y fecha del documento aduanero.
- b) Deben contar con un dispositivo de seguridad, mismo que será proporcionado por el Servicio de Administración Tributaria, el cual debe cumplir con los requisitos y características que al efecto establezca dicho órgano mediante reglas de carácter general. Es importante señalar que estos dispositivos tienen una vigencia de dos años a partir de que hayan sido aprobados por el Servicio de Administración Tributaria por lo que en el comprobante debe señalarse la leyenda "*Este comprobante tendrá una vigencia de dos años contados a partir de la fecha de aprobación de la asignación de folios, la cual es dd/mm/aaaa*", misma que deberá ser impresa con letra no menor de 5 puntos.

El dispositivo de seguridad a que se refiere este artículo es el denominado **Código de Barras Bidimensional** o **CBB** el cual debe incluirse en el comprobante una vez que se haya aprobado la asignación de folios al contribuyente, y el cual debe contener los siguientes datos:

- Clave del Registro Federal de Contribuyentes del emisor.
- El número de aprobación.

⁶²Regla I.2.8.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2013.

*Cantidad establecida en la Regla I.2.8.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013.

- Los números de folios que fueron asignados.
- La fecha de la asignación de los folios.
- La vigencia.
- Debe tener un tamaño específico de 2.75 centímetros por 2.75 centímetros y una resolución mínima de 200/200 *dpi* (unidad de medida para resoluciones de impresión) tal como se muestra a continuación:



- c) Finalmente este tipo de comprobantes deben incluir el número de folio asignado por el Servicio de Administración Tributaria, a través del procedimiento que se establezca mediante reglas de carácter general y la leyenda *“La reproducción apócrifa de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales”*.⁶³

Adicionalmente, los contribuyentes que opten por emitir comprobantes fiscales impresos deben presentar trimestralmente al Servicio de Administración Tributaria, la declaración informativa con los datos correspondientes a los comprobantes fiscales que hayan expedido con los folios asignados, pues en caso de que no la proporcione, no se autorizarán nuevos folios.

Por su parte, los contribuyentes que reciban los comprobantes deben cerciorarse que la clave del Registro Federal de contribuyentes de quien los expide es correcta, por lo que pueden verificar la autenticidad del dispositivo de seguridad a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

⁶³ Requisitos de los comprobantes impresos establecidos por el Servicio de Administración Tributaria.

A continuación se muestra un ejemplar de un **comprobante fiscal impreso** con los requisitos que hemos señalado:

FACTURA
 Folio: **A 100**

1 RFC: **CACE830914602**

2 Régimen Fiscal: **Régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales**


3 ESPERANZA No. 16 COL. JACARANDAS CP 51530 TEL: 55 49 30 01
 DELEGACIÓN IZTACALCO MÉXICO DF.

4 México, D.F. a _____

NOMBRE: _____

5 RFC CLIENTE: _____

CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	DESCRIPCIÓN	P. UNITARIO	IMPORTE
			7	



13

8

TOTAL CON LETRA

SUBTOTAL

IVA.

10

TOTAL

11 PAGO EN EFECTIVO

14 NÚMERO DE APROBACIÓN SICOFI: **12345678**

NÚMERO Y FECHA DE DOCUMENTO ADUANERO: _____
 ADUANA: _____
(sólo aplica en la importación de mercancías respecto de las que realicen ventas de primera mano)

12

16 La reproducción apócrifa de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales

17 Este comprobante tendrá una vigencia de dos años contados a partir de la fecha de aprobación de la asignación de folios, la cual es: dd/mm/aaaa

9 Pago en una sola exhibición

La **SEGUNDA** forma se encuentra contemplada en la **fracción II del artículo 29-B**, y es la relativa a **estados de cuenta impresos o electrónicos** que expidan las entidades financieras, las sociedades financieras comunitarias, los organismos de integración financiera rural o bien, las personas morales que emitan tarjetas de

crédito, de débito o monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

Para que los estados de cuenta puedan utilizarse como comprobantes fiscales, deben contener lo siguiente:

- Los impuestos que se trasladen desglosados por la tasa aplicable.
- La clave del registro federal de contribuyentes tanto de quien enajene los bienes, otorgue su uso o goce o preste el servicio, como de quien los adquiera, disfrute su uso o goce o reciba el servicio.

No obstante lo anterior, también se pueden emitirse estados de cuenta sin que contengan los impuestos que se trasladan desglosados por tasa aplicable, siempre que se trate de actividades gravadas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado y que cada transacción sea igual o inferior a \$50,000.00 (cincuenta mil pesos)*, sin incluir el importe del Impuesto al Valor Agregado.⁶⁴

La **TERCER FORMA** de comprobación fiscal se encuentra contenida en la **fracción III** de dicho precepto y es a través de **comprobantes fiscales emitidos conforme a las facilidades administrativas** que determine el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Se considera que este tipo de comprobantes son los siguientes:

- I. Las formas o recibos oficiales emitidos por la dependencia o entidad respectiva, cuando se trate del pago de contribuciones federales, estatales o municipales, siempre que conste la impresión de la máquina registradora o el sello de la oficina receptora, o bien el sello digital generado a partir de un

⁶⁴ Regla I.2.8.2.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2013.

*Cantidad establecida en la Regla I.2.8.2.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2013.

certificado de sello digital expedido por el Servicio de Administración Tributaria o por la dependencia o entidad pública de que se trate.

- II. Formas o recibos oficiales que emitan las dependencias públicas federales, estatales o municipales, tratándose del pago de productos o aprovechamientos, siempre que en los mismos conste la impresión de la máquina registradora, el sello de la oficina receptora o bien el sello digital generado a partir de un certificado de sello digital expedido por el Servicio de Administración Tributaria o por la dependencia o entidad pública de que se trate, y reúnan como mínimo los requisitos establecidos en el artículo 29-A, fracciones I, III, IV, primer párrafo, V, primer párrafo, VI, primer párrafo y VII primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.
- III. Escritura pública o póliza, en las operaciones que se celebren ante fedatario público y se hagan constar en ellas, sin que queden comprendidos ni los honorarios, ni los gastos derivados de la escrituración.
- IV. Las copias de boletos de pasajero, los comprobantes electrónicos denominados boletos electrónicos o "E-Tickets" que amparen los boletos de pasajeros, las guías aéreas de carga, las órdenes de cargos misceláneos y los comprobantes de cargo por exceso de equipaje y por otros servicios asociados al viaje, expedidos por las líneas aéreas en formatos aprobados por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes o por la *International Air Transport Association "IATA"*.
- V. Las notas de cargo emitidas por las líneas aéreas a agencias de viaje o a otras líneas aéreas, de conformidad con la resolución vigente de la *International Air Transport Association "IATA"*.
- VI. Las copias de boletos de pasajero expedidos por las líneas de transporte terrestre de pasajeros en formatos aprobados por la Secretaría de

Comunicaciones y Transportes o por la *International Air Transport Association* "IATA".⁶⁵

Como podemos observar, el artículo 29-B establece requisitos similares a los contenidos en los demás comprobantes fiscales, sin embargo no se debe perder de vista que existen ciertas especificaciones que se deben cumplir para que estos documentos puedan ser utilizados para efectos fiscales.

2.1.4 ARTÍCULO 29-C DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Este precepto regula a los **comprobantes fiscales simplificados** que son los documentos que deben expedir aquellos contribuyentes que realicen operaciones con público en general, y que se encuentren obligados en términos de las leyes fiscales. La característica principal de estos comprobantes es que se expiden para los adquirentes de los bienes o receptores de los servicios que no requieran de un comprobante con todos los requisitos fiscales para hacerlo deducible o acreditable.

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 29-C, los comprobantes simplificados se pueden emitir en las siguientes modalidades:

- A través de **máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal**, con los siguientes requisitos:
 - Nombre, denominación o razón social, y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida.
 - Valor total de los actos o actividades realizadas y el número consecutivo del comprobante.
 - Número de registro de la máquina, logotipo fiscal y fecha de expedición.

⁶⁵ Regla I.2.8.3.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2013.

- En su caso cantidad unidad de medida y clase de bienes, mercancía o descripción del servicio que amparen.
- Por **medios propios o a través de terceros**, siempre que dichos equipos emitan comprobantes que reúnan los siguientes requisitos:
 - Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal o establecimiento donde se emite el comprobante, y clave del Registro Federal de contribuyentes de quien los expida.
 - El número de folio.
 - El valor total de los actos o actividades realizados, sin que se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación, y el monto de los impuestos que se trasladen.
 - Cantidad unidad de medida y clase de bienes, mercancía o descripción del servicio que amparen.

Es importante mencionar que los contribuyentes que expidan comprobantes fiscales simplificados por cualquiera de estas modalidades, deben conservar el original del comprobante fiscal y entregar al adquiriente o cliente una copia del mismo.

Ahora bien, los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general a través de transferencias electrónicas, mediante teléfonos móviles, tarjetas de crédito, débito o monederos electrónicos quedan eximidos de emitir este tipo de comprobantes. De igual manera, cuando las operaciones realizadas sean por un importe inferior a los \$100.00. (Cien pesos)*.⁶⁶

Finalmente es indispensable señalar que cuando los contribuyentes que se encuentren en los supuestos del artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación, deben elaborar al menos un comprobante fiscal al mes que abarque las

⁶⁶ Regla 1.2.9.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013.

*Cantidad establecida en la Regla 2.9.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013.

operaciones que hayan realizado con el público en general en dicho periodo, utilizando para ello la clave del Registro Federal de Contribuyentes genérico a que se refiere la regla I.2.7.1.6., donde consten los números de folio correspondientes a los comprobantes fiscales simplificados que avalen las citadas operaciones y el monto del Impuesto al Valor Agregado a cargo del contribuyente.⁶⁷

2.2 OBLIGACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES PARA EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES.

En el ámbito jurídico fiscal, tenemos lo que se denomina como **obligación fiscal** y esta nace del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y consiste, (desde un punto de vista estricto) en la imposición de Leyes por parte del Estado para obligar a los gobernados a pagar contribuciones con el fin de recaudar ingresos que serán destinados al gasto público de la Federación, de los Estados, Municipios y del Distrito Federal.

La autora Doricela Mabarak Cerecedo, puntualiza que la **obligación fiscal** es *“el vínculo jurídico que se establece entre el fisco y el gobernado, mediante el cual éste debe de dar, hacer, no hacer o tolerar algo a favor de aquel, en la forma y términos previstos por la ley fiscal.”*⁶⁸ Esta definición se refiere a que la obligación fiscal no se limita al pago de contribuciones pues también abarca una serie de actos o requisitos previstos en Ley, que los contribuyentes deben de cumplir para mantener su situación fiscal en orden por ejemplo, las declaraciones anuales, la elaboración y conservación de la contabilidad, la elaboración de dictámenes, etcétera.

Dentro de este rubro también se encuentran denominadas **obligaciones de carácter fiscal- administrativo** que consisten en la imposición de una serie de trámites y requisitos administrativos que los contribuyentes deben efectuar ante el

⁶⁷ Regla I.2.9.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013

⁶⁸ Mabarak Cerecedo, Doricela. *Derecho Financiero Público*. Mc Graw Hill, 2ª edición, México 2003 página 160.

Servicio de Administración Tributaria con la finalidad de complementar el correcto cumplimiento de las demás obligaciones fiscales; un ejemplo de ello sería la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, sin el cual sería imposible cumplir con alguna obligación fiscal.

La **expedición de comprobantes fiscales** constituye una **obligación fiscal-administrativa**, debido a que son documentos requeridos por el Servicio de Administración Tributaria, que deben contener determinadas especificaciones para que los contribuyentes puedan utilizarlos como un instrumento para amparar sus actividades comerciales y en su caso, para deducir impuestos o acreditarlos.

La referencia indirecta de la obligación de expedir comprobantes fiscales se encuentra establecida en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, que en su primer párrafo establece:

“ARTICULO 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que se perciban, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban servicios **deberán solicitar el comprobante fiscal digital respectivo.**”⁶⁹

(Los elementos para resaltar el texto, son de nuestra autoría)

Sin embargo, como podemos observar, este precepto nos remite a las leyes fiscales sustantivas que establezcan de manera expresa la obligación de expedir comprobantes fiscales.

⁶⁹ FISCO AGENDA 2013, Editorial ISEF cuadragésima cuarta edición, México 2013.

2.2.1 SUJETOS OBLIGADOS A LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES.

La **Ley del Impuesto Sobre la Renta** dispone quienes son los sujetos obligados para expedir comprobantes fiscales, así como los supuestos en los que se deben de encontrar para tal efecto. De acuerdo con la referida Ley, las personas obligadas a expedir comprobantes fiscales son las siguientes:

1. **Personas Morales del Régimen General.**- Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta las personas morales son: las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México, entre otras.⁷⁰

La referida Ley establece que las personas morales tienen obligación de expedir comprobantes por las actividades que realicen y de conservar una copia de los mismos. Sin embargo, cabe la posibilidad de que éstos contribuyentes puedan ser eximidos de dicha obligación cuando el Servicio de Administración Tributaria lo indique mediante reglas de carácter general. (Artículo 86, fracción II, de Ley del Impuesto Sobre la Renta).

2. **Personas morales del Régimen simplificado.**- Son empresas integradoras y sociedades cooperativas que se dedican exclusivamente a actividades como el autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, así como personas morales que realizan actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.⁷¹

⁷⁰ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Artículo 8.

⁷¹ *Ibidem* Artículo 79.

En este caso la obligación de expedir comprobantes fiscales es la misma que para los contribuyentes que se encuentran en el régimen general, por lo que a fin de evitar repeticiones innecesarias, nos remitimos a lo dispuesto por la fracción **II** del **artículo 86** de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- 3. *Personas morales con fines no lucrativos.***- Este rubro de personas jurídicas lo constituyen los sindicatos obreros, asociaciones patronales, cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras, colegios de profesionales, asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren de forma descentralizada las unidades de riego, Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, sociedades o asociaciones civiles organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos y que tengan como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos, así como las que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y demás grupos vulnerables.

De igual forma, se consideran personas morales con fines no lucrativos a las sociedades cooperativas de consumo, sociedades mutualistas y fondos de aseguramiento agropecuario y rural, sociedades o asociaciones que se dediquen a la enseñanza, a la investigación científica o tecnológica, las instituciones o sociedades civiles constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo a la Ley Federal de Derechos de Autor, asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos, las asociaciones o sociedades que otorguen becas, las que realicen actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o

acuática y las que se dedican a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat.⁷²

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo **101, fracción II**, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas morales con fines no lucrativos, deben expedir comprobantes fiscales que reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales respectivas, con la finalidad de acreditar las enajenaciones o servicios que presten por el uso o goce temporal de bienes y servicios. De igual forma tienen la obligación de conservar una copia de los mismos.

- 4. Personas físicas con actividades empresariales.-** Es decir, personas que reciben ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.
- 5. Personas físicas con actividades profesionales.-** Son aquellas que obtienen ingresos por un servicio personal independiente o bien personas cuyos ingresos no provengan de un salario o de la prestación de un servicio personal subordinado.⁷³

Si bien es cierto que la LISR prevé la obligación de emitir comprobantes fiscales, según corresponda en la propia Ley que la fracción III del artículo 133 establece que las personas físicas deben expedir comprobantes fiscales reuniendo los requisitos establecidos tanto en el Código Fiscal de la Federación como en su Reglamento, ello para poder acreditar los ingresos que perciban por prestar sus servicios o por la realización de actividades empresariales.

Los requisitos que prevé el citado artículo 133 son:

⁷² *Ibidem* artículo 95.

⁷³ *Ibidem* artículo 120.

- La leyenda “Efectos fiscales al pago”.
- El importe total de la operación, cuando ésta se cobre en una sola exhibición, pero si la contraprestación se cobró en parcialidades, el comprobante deberá indicar además, el importe de la parcialidad que se cubre en ese momento.
- Si el cobro de la contraprestación se hace en parcialidades y además el pago se hace con posterioridad a la fecha en que se hubiera expedido el comprobante, deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades el cual debe contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como el importe de la parcialidad que ampare, la forma como se realizó el pago así como el número y fecha del documento que se haya expedido.⁷⁴

6. Personas físicas con actividades empresariales del régimen intermedio.- Son aquellos contribuyentes cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubiesen excedido de \$4'000,000.00 (cuatro millones de pesos)*.

La obligación para este tipo de contribuyentes se encuentra en el tercer párrafo del propio artículo 134 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en donde medularmente se establece que las personas físicas que en el ejercicio fiscal inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos superiores a \$1'750,000.00** e inferiores a los cuatro millones de pesos, están obligados a tener máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal en donde deben registrar las operaciones que realicen con el público en general, mantenerlas todo tiempo en operación y realizar los informes correspondientes.⁷⁵

⁷⁴ *Ibidem* Artículo 133.

⁷⁵ *Ibidem* artículo 134.

7. Personas Físicas del Régimen de Pequeños Contribuyentes.- Es decir, aquellos contribuyentes que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$2'000,000.00. (dos millones de pesos)*.⁷⁶

Las personas físicas que se encuentran bajo este régimen, están obligadas a emitir comprobantes fiscales de acuerdo a lo dispuesto por el séptimo párrafo del artículo 137 y las fracciones III y V del artículo 139 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Es decir, deben expedir comprobantes reuniendo los requisitos fiscales conservando los comprobantes originales. Además, dichos contribuyentes pueden quedar exentos de expedir comprobantes siempre y cuando el Servicio de Administración Tributaria así lo disponga mediante reglas de carácter general, y se trate de operaciones menores a cien pesos.

8. Personas físicas con ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles. Tal como el nombre lo indica se trata de contribuyentes que obtienen ingresos por arrendamiento, subarrendamiento o bien, por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles.⁷⁷ Las personas que se encuentran en este supuesto, se encuentran obligadas a expedir comprobantes conforme a la fracción III del artículo 145 de la Ley de la materia, el cual dispone de manera genérica que los contribuyentes están obligados a expedir comprobantes por las contraprestaciones recibidas.

*Cantidad establecida en el primer párrafo del artículo 134 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

** Cantidad establecida en la fracción III del artículo 134 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

⁷⁶ *Ibidem* artículo 137

⁷⁷ *Ibidem* artículo 141.

*Cantidad establecida en el primer párrafo del artículo 137 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- 9. Residentes en el extranjero con ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.-** Se trata de personas que viven en el extranjero y que obtienen ingresos en efectivo por bienes, servicios o créditos siempre y cuando esos ingresos provengan de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.⁷⁸ El párrafo cuarto del artículo 183 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual indica la obligación de expedir recibos de honorarios por las contraprestaciones recibidas cumpliendo con los requisitos que fije el Reglamento de dicha Ley.
- 10. Residentes en el extranjero con ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.-** Estas personas son físicas o morales extranjeras, sin residencia en el país y con ingresos por arrendamiento de inmuebles ubicados en México.⁷⁹ La obligación para estas personas, se encuentra señalada en el numeral 186, cuarto párrafo, de la multicitada Ley y consiste básicamente en la expedición de recibos por las contraprestaciones recibidas.

En conclusión, podemos decir que la emisión de comprobantes fiscales constituye una obligación fiscal-administrativa que se ha ido modernizando considerablemente a la par del avance tecnológico, lo que permite que hoy en día la expedición de facturas, recibos de honorarios, de arrendamiento, etcétera, sea más ágil y accesible para todo tipo de contribuyentes, ya que éstos pueden elaborarlos de manera gratuita a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, o mediante los servicios de proveedores de facturación electrónica.

Adicionalmente, debido al uso de los certificados de sellos digitales, folios, la validación electrónica del Servicio de Administración Tributaria, o el Código de

⁷⁸ *Ibidem* artículo 179.

⁷⁹ Cfr. Pérez Chávez, Compelo Francisco. *El correcto manejo de los comprobantes fiscales*. Taxx editores, 5ª edición México 2006, pág. 21

Barras Bidimensional, la autoridad hacendaria puede conocer de manera más certera quienes están cumpliendo o evadiendo dicha obligación, pues en la actualidad, es imposible la emisión de comprobantes sin dichos mecanismos.

Partiendo de ese punto, si con ayuda de la tecnología el Servicio de Administración Tributaria puede detectar quien cumple o no con sus obligaciones fiscales, pensamos que en un futuro cercano sería factible que con base a este conocimiento, la autoridad fiscal construya un antecedente para ordenar justificadamente, la práctica de verificación de expedición de comprobantes fiscales y de esa manera evitar posibles actos de molestia o privación para los contribuyentes.

III. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD HACENDARIA Y LA VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

3.1 FACULTADES DE COMPROBACIÓN

En términos generales se pueden definir como la *“Facultad que tienen las autoridades fiscales para investigar y verificar la documentación que llevan, expiden y obtienen los contribuyentes con motivo de sus actividades, a fin de determinar si han cumplido con las disposiciones fiscales establecidas en leyes y reglamentos impositivos, así como para comprobar si han pagado correctamente las contribuciones causadas y sus accesorios, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, en su caso ejercer la acción penal y para comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre el control de cambios⁸⁰”*.

Estas facultades se encuentran contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que establece:

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

- I. **Rectificar errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de documentación que proceda para la rectificación del error u omisión de que se trate.***

⁸⁰ Cfr. Carrasco Iriarte Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*. Oxford University, 3ª ed. México 2008, página 106

- II. **Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.**

- III. **Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.**

- IV. **Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen.**

- V. **Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos.**

- VI. **Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.**

VII. **Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos** que posean con motivo de sus funciones.

VIII. **Allegarse de las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.**⁸¹

Si bien es cierto, cada una de las citadas atribuciones se consideran facultades de comprobación, también lo es, que algunas causan mayores afectaciones que otras, como lo son: la revisión de gabinete, la visita domiciliaria, la revisión de dictamen y la verificación de expedición de comprobantes fiscales, esto debido a que al momento en que la autoridad hacendaria decide ejercer alguna de ellas, trae aparejadas consecuencias para los contribuyentes. Por ello, consideramos que estas atribuciones son las de mayor relevancia y por tal motivo hablaremos de cada una de ellas.

3.1.1 LA REVISIÓN DE GABINETE (ARTÍCULO 42 FRACCIÓN II DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

Las autoridades fiscales pueden, desde su lugar de trabajo, proceder a revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, estando facultadas para solicitar adicionalmente a éstos, a los responsables solidarios o terceros, informes, datos, o documentos o la contabilidad o parte de ella.⁸²

A esta facultad de comprobación se le denomina revisión de escritorio o de gabinete, y se inicia con la notificación al contribuyente de la solicitud de informes, datos o documentos. Esta solicitud se notificará en el domicilio fiscal del sujeto al que vaya dirigido y, en tratándose de personas físicas, en su defecto podrá

⁸¹ Fisco Agenda. *Código Fiscal de la Federación* Ediciones Fiscales ISEF, México 2013.

⁸² Cfr. Margáin Manautou, Emilio. *Facultades de comprobación Fiscal*. Porrúa, 4ª ed. México 2011, págs.243-244.

notificarse en el lugar en donde éstas se encuentren; además se deberá indicar el lugar y el plazo en el cual se deben proporcionar los informes o documentos.

Estos documentos o informes deben ser presentados por la persona a quién le fue dirigida la solicitud o bien, por su representante. Una vez que las autoridades han revisado los informes, datos, documentos o contabilidad proporcionados, se formulará un **oficio de observaciones**, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido de aquellos y que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales.

En el caso de que no hubiere observaciones, la autoridad que efectuó la revisión comunicará al contribuyente, responsable solidario o tercero mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete, y dicha autoridad devolverá la documentación que solicitó.

En caso de que sí se hubiesen encontrado ciertas irregularidades, el contribuyente, responsable solidario o el tercero cuenta con un plazo de 20 días hábiles, contados a partir del día siguiente en que se le notificó el oficio de observaciones, para que presente pruebas documentales que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo y para corregir su situación fiscal. En su caso, este plazo se podrá ampliar por quince días más cuando se trate de más de un ejercicio revisado, o bien cuando el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días y demuestre la necesidad o razones de la ampliación que se necesita.

Hay una pequeña excepción al plazo de veinte días y ésta se da cuando se trata de una revisión de gabinete de contribuyentes que celebran operaciones con contribuyentes que residan en el extranjero (artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) para este caso, se tendrá un plazo de dos meses, pudiendo ampliarlo por un mes más para desvirtuar los hechos u omisiones encontradas en la revisión.

En caso de que no se aporten pruebas dentro del plazo establecido, se tendrán por consentidos los hechos consignados en el oficio de observaciones, pero, si el contribuyente no corrige totalmente su situación fiscal o no desvirtúa los hechos u omisiones, la autoridad fiscal emitirá una resolución que determinará las contribuciones omitidas y sus accesorios la cual debe ser debidamente notificada. (Artículo 48 Código Fiscal de la Federación).

La autoridad debe concluir la revisión dentro de un plazo máximo de 12 meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de facultades de comprobación, sin embargo; este plazo puede ser suspendido si el contribuyente agota algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.⁸³

Finalmente, una vez que las autoridades hayan conocido de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento a las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante una resolución, que debe ser notificada personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que concluyan los veinte días para desvirtuar hechos u omisiones o bien, cuando concluya el plazo de dos meses en el supuesto previsto en el artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.1.2 LA VISITA DOMICILIARIA. (ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

Esta facultad consiste, en esencia, en revisar en la residencia de los contribuyentes las particularidades relativas a las obligaciones fiscales a las que se encuentran sujetos, ya sea formales o materiales, lo que evidentemente

⁸³ *Ibidem* página 250.

constituye un acto de molestia, pues se trata de una de las excepciones a la garantía de inviolabilidad el domicilio.⁸⁴

Partiendo de esta idea, se puede definir a la visita domiciliaria, como “*la facultad que la ley concede a las autoridades fiscales para acudir al domicilio fiscal del contribuyente, del responsable solidario, o del tercero relacionado con éstos, para verificar si cumplen con las obligaciones a su cargo, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas y señalar el crédito fiscal mediante la revisión de la contabilidad, bienes o mercancías del sujeto pasivo*”.⁸⁵ La visita domiciliaria se rige por lo dispuesto en los artículos 44, 45, 46, 46-A y 47 del Código Fiscal de la Federación, por lo que debe llevarse conforme a lo siguiente:

- 1) Debe iniciarse en el domicilio fiscal del contribuyente, con la debida notificación al visitado que puede ser el propio contribuyente, un tercero o el obligado solidario, según sea el caso, y en el supuesto que no se encuentren, se les dejará citatorio para una hora determinada del día siguiente; y si al día siguiente no se encuentra el citado, la visita se iniciará con quien se encuentre en el domicilio.

- 2) Una vez que los visitantes se constituyen en el domicilio, deben identificarse debidamente ante la persona con la que se atiende la diligencia y entregarle la orden de visita la cual debe cumplir con todos los requisitos de legalidad. Posteriormente debe requerirse al visitado o a la persona que se encuentre en el lugar, para que designe dos testigos apercibiendo que en caso de que no los designe, será el visitador quien los elegirá.

⁸⁴ Cfr. Ríos Granados, Gabriela. *Conceptos de Reforma Fiscal*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1ª Ed. México 2000, pág. 23.

⁸⁵ Orellana Wiarco, Octavio. *Derecho Procesal Fiscal*. Editorial Porrúa, 1ª Edición México 2007 pág. 75

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo ya sea por ausentarse del domicilio antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita. (Artículo 44, fracción III, Código Fiscal de la Federación).

- 3) Posteriormente se levanta el **Acta parcial de inicio**, que debe contener: Lugar, fecha y datos de las personas que intervienen en la visita, los hechos u omisiones que en relación al objeto de la visita conozcan los visitadores, las consecuencias legales de los hechos y omisiones.

Durante el desarrollo de una visita las autoridades fiscales elaborarán en forma circunstanciada las **actas parciales** que *“son aquellas que forman parte de toda labor desarrollada en una visita domiciliaria hasta llegar con la que da término a la misma, conocida como acta final, en las que se van asentando los hechos, omisiones o irregularidades que van observando los visitadores, o la recepción de los datos, informes o documentación solicitada al visitado, o el aumento o sustitución de visitadores, así como cuando hay cambio de autoridades fiscales que se hacen cargo de la continuación de las visitas debido a novedades introducidas en la legislación aplicable.”*⁸⁶ De igual manera, se pueden emitir actas complementarias, entendiéndose por estas, *“aquellas que vienen a perfeccionar el contenido de lo asentado en un acta parcial”*.⁸⁷

Posteriormente se levantará la **última acta parcial** y entre ésta y el **acta final**, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el

⁸⁶ Margáin Manautou, Emilio. *Facultades de comprobación Fiscal*. Editorial Porrúa, 4ª edición. México 2011, pág. 194

⁸⁷ *Ibidem* pág.195

contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste; se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

- 4) La visita concluye cuando se emite el **acta final**. Si el visitado o su representante no están presentes, se le dejará citatorio para hora determinada del día siguiente y si al día siguiente no se encuentran, se levantará el acta con quien se encuentre en el domicilio y ante dos testigos. Sin embargo, si el visitado, la persona con quien se atendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta o se niegan a firmarla, o bien se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se anotará en el acta sin que esto afecte la validez de la misma. Finalmente, las actas parciales que se hubiesen generado a lo largo de la visita, se integrarán al acta final.

Una vez que las autoridades hayan conocido de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento a las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante una resolución, que debe ser notificada personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en que se haya levantado el acta final de visita.

- 5) Al igual que la revisión de gabinete, la visita domiciliaria por regla general, debe concluir dentro de un plazo máximo de doce meses contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación. Sin embargo, existen dos excepciones a esta regla:
 - La primera, es una duración de 18 meses, cuando la visita se practique a contribuyentes que integren el sistema financiero o bien que se trate de

personas morales que tributen en el régimen de consolidación fiscal conforme al Título II, Capítulo VI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- La segunda excepción es cuando se practiquen visitas en donde se solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país, cuando se verifique la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes en el extranjero, o bien, cuando se lleve a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países, en estos casos, el plazo para concluir la visita será de 2 años contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete, se suspenderán en los casos de:

- Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
- Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
- Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.
- Cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses.

- Por caso fortuito o fuerza mayor, hasta que la causa desaparezca, lo cual se deberá publicar en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.
- También se suspende el plazo, si los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Por otra parte, cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.⁸⁸

Es importante mencionar que es deber de los visitados cumplir con ciertas obligaciones para coadyuvar con las autoridades durante el desarrollo de la visita domiciliaria. Estas obligaciones se encuentran establecidas en el primer párrafo del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación y consisten en:

- ✓ Recibir la orden de visita.
- ✓ Permitir a los visitadores el acceso al lugar o lugares objeto de la misma.
- ✓ Mantener a disposición de los visitadores la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las obligaciones fiscales,
- ✓ Permitir a los visitadores obtener copia de la documentación que estimen necesarias;
- ✓ Permitir la verificación de bienes, mercancías, documentos, discos o cualquier otro medio de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente.

⁸⁸ Artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación 2013.

- ✓ Poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores para que los auxilien en el desarrollo de la visita.⁸⁹

Si bien es cierto no existe una sanción para los visitados que se opongan a cumplir con alguna de estas obligaciones, también es cierto que se pueden generar ciertas consecuencias para el resultado final de la visita, por ejemplo, si se niega a presentar los libros de contabilidad, los registros o la documentación comprobatoria, trae como consecuencia que la autoridad fiscal determine presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, sus ingresos y el valor de los actos o actividades que realicen, lo cual es arriesgado, pues las determinaciones presuntivas en ocasiones son excesivas y fuera de la realidad de los ingresos reales de los contribuyentes, por lo que pueden arrojar otros resultados que afecten de manera jurídica, contable y económica al contribuyente visitado.

3.1.3 REVISION DE DICTAMEN. (ARTÍCULO 42, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

En primer lugar, podemos decir que el dictamen de estados financieros con fines fiscales, es un procedimiento interno de revisión, obligatorio u optativo para algunos contribuyentes, en virtud de un contrato de prestación de servicios profesionales celebrado libremente entre dos particulares (el contribuyente y el Contador Público en el libre ejercicio de su profesión) con el objeto de que éste, practique una auditoría sobre los estados financieros elaborados por el propio contribuyente, con la finalidad de comprobar, mediante pruebas selectivas, la veracidad de la información contenida en la contabilidad, y emita un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.⁹⁰

⁸⁹ *Ibidem*, página 173.

⁹⁰ Cfr. Pérez Becerril, Alonso. *Dictamen Fiscal, Análisis Jurídico*. Editorial Porrúa 1ª Edición, México 2005, pág. 85

Ahora bien, las personas que están obligados a dictaminar sus estados financieros son: Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$39,140,520.00* o que el valor de su activo sea superior a los \$78,281,070.00*, las personas que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las que fusionen, escindan o liquiden la sociedad, las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal y los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país.⁹¹

Por otra parte, las personas físicas con actividades empresariales, las personas morales y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país que no estén obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, pueden optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Es importante precisar que esta facultad de comprobación generalmente se inicia y se desarrolla con el Contador Público Registrado que elaboró el dictamen, pero la autoridad también puede requerir cierta información a los contribuyentes dictaminados o a terceros relacionados con ellos si fuese necesario. El procedimiento para llevar a cabo la revisión de dictamen, se encuentra previsto en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, por lo que debe desarrollarse conforme a lo siguiente:

Primero, se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen:

⁹¹ Artículo 32-A Código Fiscal de la Federación 2013.

*Cantidades actualizadas a partir del 1° de enero de 2013, según anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2012.

- a)** Cualquier información que conforme al Código Fiscal de la federación y su Reglamento, debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b)** La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada.
- c)** La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Después de que se reciben los documentos solicitados, si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A del Código Federal Tributario, o si dicha información y los documentos están incompletos, las autoridades pueden ejercer sus facultades de comprobación directamente con el contribuyente.

Además, las autoridades fiscales pueden en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

En términos generales, este es el orden en que debe llevarse a cabo la revisión de dictamen, sin embargo, las autoridades fiscales pueden modificar este orden y ejercer facultades directamente con el contribuyente o con terceros o responsables solidarios por ejemplo, cuando en el dictamen exista abstención de opinión o salvedades que tengan implicaciones fiscales, cuando el dictamen no surta efectos fiscales, cuando el contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado, entre otras razones.

La revisión de dictamen no debe exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

Como hemos señalado, los dictámenes de estados financieros únicamente pueden ser elaborados por Contadores Públicos Registrados, los cuales forzosamente deben reunir los siguientes requisitos:

- ✓ Estar debidamente registrados ante las autoridades fiscales en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- ✓ Deben ser personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.
- ✓ Deben contar con certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública.
- ✓ Tener experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.⁹²

Además de cumplir con dichos requisitos, los contadores públicos registrados, tienen las siguientes obligaciones:

- ✓ Formular el dictamen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

⁹² Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación 2013.

- ✓ Emitir junto con el dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- ✓ Presentar el dictamen a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Por otra parte, si el Contador Público Registrado incumple con alguna de sus obligaciones o no aplica las normas o procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro. Pero si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal o no exhiba los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente, se procederá a la cancelación definitiva de su registro.

3.1.4 LAS VISITAS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 42 FRACCIÓN V DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

A diferencia de las facultades de comprobación que hemos visto anteriormente, las contenidas en la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, constituyen diversos tipos de visitas domiciliarias, que posiblemente no son tan complicadas ni tan prolongadas como la visita domiciliaria o la revisión de gabinete. Por ello, podemos decir en términos generales que la fracción V, contiene a su vez, seis clases de visitas domiciliarias, como son:

- a) Verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales;
- b) De la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes;

- c) El cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia;
- d) Verificar la operación de los sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales, así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías.
- e) Verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, o en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas, hayan sido destruidas.⁹³

Esta clase de visitas, pueden llevarse a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares en donde se almacenen mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera.

Una vez que los visitantes se presentan al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

⁹³ Margáin Manautou, Emilio. *Facultades de comprobación Fiscal*. Porrúa, 4ª edición. México 2011, página 11.

Además, los visitantes se deben identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos pero si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán.

Posteriormente se levantará un acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitantes o en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección. Si derivado de la visita domiciliaria las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se concederá al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes.

Finalmente la visita concluye con la emisión de la resolución, la cual, deberá emitirse en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir del vencimiento del plazo de tres días para desvirtuar los hechos, irregularidades u omisiones que se hubiesen encontrado en la visita.⁹⁴

3.2 PRINCIPIOS GENERALES QUE DEBEN REGIR A LAS VISITAS DOMICILIARIAS.

Es sabido que la visita domiciliaria es la principal facultad de comprobación con la que cuentan las autoridades fiscales, en términos del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Como hemos visto, dicha facultad consiste en esencia en revisar en la residencia de los contribuyentes, las particularidades relativas a las obligaciones fiscales a las que se encuentran sujetos, ya sea formales o materiales, lo que evidentemente constituye un acto de

⁹⁴ Artículo 49 Código Fiscal de la Federación 2013.

molestia, pues se trata de una de las excepciones a la garantía de inviolabilidad del domicilio.⁹⁵

El texto constitucional que legaliza a la visita domiciliaria, se encuentra contenido en el artículo 16 párrafo décimo primero y décimo sexto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual, en la parte que nos interesa, indica:

“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.

(...)

*En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, **la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan**, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.*

(...)

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.⁹⁶

(El énfasis añadido es propio)

⁹⁵ Cfr. Cadena Solórzano, María Teresa del Niño Jesús. Ríos Granados, Gabriela, Et al. *Conceptos de Reforma Fiscal*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1ª edición México 2000, página 23.

⁹⁶ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Fuente: <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/9.htm>

Es importante precisar que al igual que todo proceso judicial, las visitas domiciliarias deben apegarse a los preceptos constitucionales y normativos a fin de no afectar ni vulnerar alguna de las garantías constitucionales de los contribuyentes visitados. De ahí radica la importancia de que las autoridades fiscales cumplan cabalmente con estos preceptos constitucionales, pues va a ejercer una acción que en esencia constituye un acto de molestia, como lo es revisar los papeles, información de los contribuyentes dentro de su domicilio. Por ello, resulta indispensable que las autoridades que vayan a efectuar una visita domiciliaria, cumplan con lo siguiente:

3.2.1 MANDAMIENTO ESCRITO EMITIDO POR AUTORIDAD COMPETENTE.

Tal como lo refiere el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, “**Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento**”.

La primera formalidad que se exige para la práctica de un cateo es la existencia de una orden escrita; consecuentemente, por disposición del contribuyente, este mismo requisito debe regir para la práctica de una visita de carácter fiscal.⁹⁷ En este contexto, por **mandamiento** debe entenderse, un mandato u acto de molestia relacionada con la visita a desahogarse y por **autoridad competente**, aquella que por ley o reglamento tenga conferida la facultad que está ejerciendo.⁹⁸

Este mandamiento escrito se traduce en la “*orden de visita*”, la cual sólo puede ser expedida por la autoridad administrativa competente, que en el caso concreto es el Servicio de Administración Tributaria a través de sus unidades administrativas. Por tanto, la competencia de la autoridad fiscal, deriva de la Ley del Servicio de

⁹⁷ Cartas Sosa, Rodolfo. Ayala Vallejo, Gabriela. *Las visitas domiciliarias de carácter fiscal*. Themis, 3ª Ed. México 2001 pág. 10

⁹⁸ Margáin Manautou, Emilio. *Facultades de comprobación Fiscal*. Porrúa, 4ª edición. México 2011, páginas 21 y 23.

Administración Tributaria y del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, pues en ellos se establece de manera expresa y específica la función que cada autoridad puede ejercer.

En tal virtud, es indispensable que el documento donde se contenga dicho acto, se invoque la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, citando el apartado, fracción, inciso o subinciso. En su caso, si se trata de una norma compleja, deberá transcribirse la parte correspondiente,⁹⁹ a fin de que el visitado pueda cerciorarse, si la unidad administrativa tiene asignada la atribución de realizar visitas domiciliarias y si el funcionario que firma la orden de visita, tiene facultades para ello.

Es importante mencionar que en materia de competencia, un funcionario sólo puede realizar aquello que le esté expresamente autorizado y en ningún caso podrá realizar algo distinto a ello, porque de lo contrario, estaría infringiendo el precepto constitucional citado.

3.2.2 FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN EN LA ORDEN PARA PRACTICAR LA VISITA DOMICILIARIA.

La orden de la autoridad competente para practicar una visita domiciliaria con el objeto de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, debe como todo acto que provoque molestias en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado, tener un motivo justificante que encuentre apoyo en un precepto legal.¹⁰⁰ Es decir, en la orden de visita debe fundamentarse y motivarse las causas por las cuales se está decretando la práctica de la visita domiciliaria.

⁹⁹ Pérez de Acha, Luis Manuel. Tron Zuccher, Denise Marie. *Protección Constitucional en las visitas domiciliarias*. Dofiscal 1ª ed. México, página 9.

¹⁰⁰ Cartas Sosa, Rodolfo, *Ibidem*, página 43.

Recordemos que por **fundamentación** se entiende señalar el ordenamiento jurídico en el que se base la actuación mientras que la **motivación** significa indicar las razones y motivos por los cuales la disposición en la que se basa la autoridad, es aplicable al caso en cuestión.¹⁰¹ Por tanto, toda orden de visita, debe contener no sólo los preceptos que apoyan su expedición sino también las razones o motivos que tenga la autoridad administrativa para dirigirla a determinada persona física o moral, a efecto de que esté en aptitud de hacer valer sus defensas contra la misma, pues de lo contrario, se infieren molestias infundadas e inmotivadas y consecuentemente se viola la garantía que establece el artículo 16 Constitucional.

3.2.3 DETERMINACIÓN DE LA PERSONA Y LUGAR EN EL QUE SE PRACTICARÁ LA VISITA.

La primera formalidad de los cateos a que deben sujetarse las visitas domiciliarias, consiste en que la orden exprese el lugar en que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan. La orden de visita, para cumplir con el requisito esencial de los cateos, debe indicar con toda precisión el **lugar en que ha de desarrollarse y el ámbito al que debe circunscribirse la diligencia.**¹⁰²

Esta garantía tiene por objeto, restringir las actuaciones de la autoridad, delimitándolas únicamente al domicilio que está expresamente señalado en la orden. Por tanto, si la autoridad fiscalizadora pretende realizar una visita de manera simultánea en otros domicilios del contribuyente, entonces debe expedir una orden por cada lugar visitado, sin que sea válido designar en una sola orden, diversos domicilios para que se lleven a cabo las diligencias.

Es igualmente imprescindible, que toda orden de visita contenga de manera impresa, el **nombre de la persona** física o moral que será sujeta a esta facultad de comprobación. Tratándose de personas físicas, debe precisarse su nombre

¹⁰¹Martínez Bazavilvazo, Alejandro. *Visitas domiciliarias fiscales*. Taxx Editores 1ª ed. México 1999 página 13.

¹⁰²Cartas Sosa. *Ibidem*, páginas 47, 48 y 49.

completo, pues recordemos que éste, es el atributo de la personalidad que concreta su individualidad al hacer referencia únicamente a él, excluyendo a cualquier otro.¹⁰³ Sin embargo, cabe la posibilidad de que la orden también sea dirigida a su representante legal. Por lo que se refiere a las personas morales, se debe indicar la denominación o razón social pero la orden respectiva forzosamente debe dirigirse a su representante legal, pues es la persona física que tiene facultades para realizar actuaciones a nombre del ente visitado.

Consideramos que tratándose de visitas domiciliarias, es difícil que se desconozca el nombre del visitado, pues el Servicio de Administración Tributaria cuenta con los datos básicos de identificación de los contribuyentes, como lo es precisamente el nombre o la denominación social. No obstante ello, creemos que la última parte de la fracción III del artículo 43 del Código Fiscal de la Federación contraviene lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional pues dispone que “en caso de que se desconozca el nombre del visitado, se deben señalar los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos al momento de efectuarse la visita domiciliaria.”

A nuestro juicio resultaría inconstitucional que notifiquen una orden de visita que contenga supuestos *“datos que permitan la identificación del visitado”* mismos que pueden ser incorrectos o ambiguos, que en base a estos datos, inicien la visita y que posteriormente se recaben los datos de identificación del visitado, pues la autoridad de antemano ya está ejerciendo un acto de molestia dentro del domicilio de una persona indeterminada o desconocida, por lo que en ese supuesto evidentemente se estaría trasgrediendo el párrafo décimo primero del artículo 16 de nuestra Carta Magna.

¹⁰³ *Ibidem*, página 65

3.2.4 OBJETO DE LA VISITA.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el **objeto de la visita**, no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión.¹⁰⁴

En efecto, toda orden de visita debe especificar qué documentos o información serán objeto de revisión, los impuestos sobre los cuales versará la visita, así como el periodo o ejercicio fiscal que abarcará, esto con la finalidad de que el contribuyente visitado tenga conocimiento de las contribuciones que le deben ser revisadas y para que la autoridad no se exceda en sus facultades de revisión pues de lo contrario se deja margen para todo tipo de arbitrariedades.

3.2.5 NOTIFICACIÓN DE LA ORDEN DE VISITA

La notificación de una orden de visita domiciliaria debe realizarse de manera personal en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes o en el domicilio fiscal que le corresponda, conforme al artículo 10 del citado ordenamiento.¹⁰⁵

Si los visitadores acuden al lugar donde deba practicarse la diligencia y no encuentran al visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en el lugar para que el destinatario de la orden o su representante lo

¹⁰⁴ Cfr.[J]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo VI, Diciembre de 1997; Pág. 333 Registro 197273 Fuente: IUS 2011

¹⁰⁵ Cfr. Jurisprudencia; 10a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro IV, Enero de 2012, Tomo 4; Pág. 3810 Registro 2000181 Fuente: IUS 2012

esperen a determinada hora del día hábil siguiente, a fin de recibir la orden de visita.

En caso de que ninguno de los dos asista, la orden se entregará a la persona que se encuentre en el domicilio y con ella se iniciará la visita domiciliaria. Este tipo de diligencias deben realizarse en días y horas hábiles de conformidad con lo dispuesto en los artículos 12 y 13 del Código Fiscal de la Federación.

Es importante señalar que si bien, la notificación de la orden de visita no constituye un requisito constitucional sino de legalidad, es indispensable que se haga conforme a la Ley porque es a través de este medio que se hace del conocimiento de los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

3.3 LA VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

Mediante decreto publicado el 15 de diciembre de 1995 en el Diario Oficial de la Federación, cuya entrada en vigor fue el 1° de enero de 1996, se adicionó la fracción V al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la cual, por primera vez, otorgaba facultades a las autoridades para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales.¹⁰⁶

Esta reforma generó la necesidad de crear un precepto que se encargara de regular esta nueva facultad de comprobación, dado que su naturaleza era distinta a la de las visitas domiciliarias que comúnmente se conocían, por lo que dentro del mismo Decreto, se implementó el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁰⁶ Diario Oficial de la Federación, Segunda Sección de fecha 15 de diciembre de 1995. Fuente: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lsat/LSAT_orig_15dic95.pdf

Originalmente este precepto, se encargaba de regular únicamente el procedimiento para llevar a cabo la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, pero con las reformas que se hicieron en los años 1998, 1999, 2004, 2006, 2007, 2009 y 2011 a la fracción V del artículo 42, se incluyeron otro tipo de visitas como por ejemplo, la verificación de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, la verificación del cumplimiento de obligaciones en materia aduanera, entre otras.

Estas modificaciones, generaron reformas para el artículo 49 a fin de que también regulara este tipo de visitas, sin embargo, en el presente capítulo nos abocaremos únicamente a las visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales por tratarse de nuestro tema de estudio.

3.3.1 LA ORDEN DE VISITA

Esta modalidad de visitas domiciliarias, constituye también una excepción al principio de inviolabilidad del domicilio de los gobernados y por ende, les son aplicables los requisitos del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.¹⁰⁷

En el capítulo anterior, mencionábamos que toda visita domiciliaria inicia con la orden de visita, la cual, debe cumplir con elementos esenciales como son:

- a) Constar por escrito,
- b) Señalar la autoridad que lo emite.
- c) Estar fundada y motivada, así como expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

¹⁰⁷ Pérez de Acha, Luis Manuel, Tron Zuccher, Denise Marie. *Protección Constitucional en las visitas domiciliarias*. Dofiscal 1ª edición pág. 87

- d) Ostentar la firma del funcionario competente y en su caso, el nombre de la persona o personas a las que vaya dirigido.
- e) El lugar o lugares donde se deba efectuar la visita.
- f) El nombre de la persona o personas que efectuarán la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo, por la autoridad competente.¹⁰⁸

La orden de visita que se emite para verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia de comprobantes fiscales, debe cumplir con cada uno de estos requisitos pero además, debe contener ciertas características que sirven para distinguirla de otra clase de visitas.

De entre estas características, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que basta con que se haga la cita del artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación para considerar que la orden está **debidamente fundada**, en virtud de que este precepto es suficiente tanto para poder introducirse en el domicilio de los sujetos tributarios, como para verificar el cumplimiento de dichas obligaciones en materia de comprobantes. Además, considera que dicha facultad lleva inmersa, la de revisar la documentación y la de requerir los datos e informes necesarios a la persona con quien se entienda la diligencia a fin de poder llevar a cabo el objeto de la visita.¹⁰⁹

En lo referente al **objeto de la visita**, éste se debe centrar en verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales en general, es decir, debe entenderse que la verificación opera respecto de todos aquellos comprobantes que expidan, por ser ésta una

¹⁰⁸ Pérez Chávez, Compero Francisco. *El correcto manejo de los comprobantes fiscales*. Taxx Editores, 5ª Ed. México 2006, pág. 232.

¹⁰⁹ Jurisprudencia Constitucional Administrativa, 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXVIII, Registro 168299 Diciembre de 2008; Pág. 280 IUS 2011

obligación fiscal regulada por el Código Tributario Federal. Por tal motivo, la revisión no se enfoca a otros tipos de obligaciones fiscales a que se encuentre sujeto el contribuyente, pues si fuese el caso, estaríamos hablando de un tipo de visita, como la prevista por el artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación.¹¹⁰

Por lo que respecta al **tiempo de duración de la visita**, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha insistido que también debe acatarse lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Federal¹¹¹, de modo que es imprescindible en la orden se precise día mes y año en que se llevará a cabo.

En lo referente al **lugar**, el desahogo de este tipo de visitas no se limita al domicilio fiscal, por lo que es indispensable que la orden especifique el domicilio en cual se efectuará la visita e indique si se trata de un domicilio fiscal, de una sucursal, un establecimiento, etcétera.

Asimismo, es fundamental que la orden contenga el **nombre del contribuyente visitado**, en términos de lo dispuesto por el artículo 38 fracción V, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para los cateos, por lo que no aplica lo que señala el precepto 43, fracción III del multicitado Código.¹¹² Es decir, el nombre del visitado forzosamente debe estar plasmado en el documento ordenatorio, por lo que en este tipo de visitas no se admite el desconocimiento del nombre del contribuyente visitado, y por ende, que se asienten sólo los “*datos de identificación*” del mismo.

Además, la **orden** debe ser **específica** y no genérica, pues debe precisar la actividad económica que realiza el contribuyente, así como las disposiciones que

¹¹⁰ Pérez de Acha. *Ibidem* pág.90

¹¹¹ *Idem*

¹¹² Jurisprudencia; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXIII, Marzo de 2011; Pág. 2249 Número de registro 162446 Fuente: IUS 2011

le son aplicables respecto a los comprobantes que expide, ya que según el régimen fiscal a que esté obligado el contribuyente, varían los requisitos de los comprobantes fiscales que debe expedir, puesto que no son los mismos para contribuyentes sujetos al régimen general, que para aquellos que se encuentran sujetos al régimen simplificado; de ahí, que si se omite precisar cuáles son las disposiciones a las que se encuentra obligado el contribuyente, conforme a su aviso de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, debe concluirse que la orden resulta genérica y violatoria de las disposiciones legales.¹¹³

3.3.2 EL ACTA DE VISITA.

Una vez que se entrega la orden referida, se inicia la diligencia y los visitadores deben elaborar un acta que es fundamental en este tipo de visitas domiciliarias, pues es la única documental que se emite durante la visita; es decir, que no existen actas parciales ni mucho menos un acta final. Por tal motivo, es indispensable que el acta se encuentre debidamente circunstanciada, para que acredite la legalidad de la visita.

Para que el acta de visita que se levante se encuentre debidamente circunstanciada, debe cumplir básicamente con las condiciones de:

- ✓ **Lugar.-** Es decir, el visitador debe indicar en el acta, el domicilio en el que se constituyó, pero sobre todo debe circunstanciar pormenorizadamente las características físicas del lugar donde se encuentra para practicar la visita, con el fin de dar certeza de que se trata del mismo domicilio que señala la orden. Además, debe precisar si se trata de un establecimiento, sucursal, local, o bien si se trata de un puesto fijo o semifijo. En este punto, es fundamental que se indique con claridad el hecho de que el lugar visitado se encuentra **“abierto al público en general”**, así como los medios que

¹¹³ R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año I. No. 12. Diciembre 2001. No. Registro: 26,448 Tesis Aislada V-TASR-XVI-103, Sala Regional Peninsular, pág. 349 Fuente: Revista 2011.

utilizó el visitador para constatarlo, pues de no hacerlo, dicha omisión traería como consecuencia la ilegalidad del acta de visita, así como de los demás actos que de ésta se deriven.¹¹⁴

- ✓ **Tiempo.-** Debido a que esta clase de visitas han sido denominadas como “sumarias” porque se desahogan en un solo día, el acta debe indicar la hora en que inicia y concluye la diligencia, lo cual sirve para tener certeza de si la diligencia se realizó en horas hábiles, si el establecimiento ya estaba abierto al público en general, etcétera.

- ✓ **Modo.-** El funcionario debe precisar de manera detallada, cómo conoció la conducta infractora, es decir, cuáles fueron las circunstancias, hechos u omisiones observados durante la visita que originaron la consideración de que se cometió alguna infracción en materia de emisión de comprobantes fiscales.

En su caso, debe asentar lo manifestado por el cliente si es que observó alguna conducta irregular al momento de realizar alguna operación comercial, por ejemplo, el hecho de *“que no se le extendió el comprobante fiscal de la operación que realizó”*, e incluso, debe asentar las manifestaciones de la persona con la que se atendió la diligencia como el de *“no tener nota de venta o facturas al momento de la visita”*¹¹⁵ etcétera.

Es importante que al momento de elaborar el acta de visita, el visitador sea objetivo y plasme únicamente lo que le consta durante la visita, pero siempre dando oportunidad a la persona con la que se atiende la diligencia, de explicar en qué forma expiden sus comprobantes fiscales, en su caso, mostrar el equipo o

¹¹⁴ Cfr. R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año II. No. 23. Noviembre 2009. Tesis Aislada VI-TASR-XXVII-22 Sala Regional del Golfo, No. Registro: 51,951 pág. 305 Fuente: Revista 2011

¹¹⁵ R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año II. No. 19. Julio 2002. Tesis: V-TASR-VII-190, Sala Regional Noroeste II, No. Registro: 26,672. Pág. 95 Fuente: Revista 2011

sistema que los emite, ver si el comprobante fiscal fue ofrecido por el personal del establecimiento o en su caso, fue requerido por el cliente.

Además de estos elementos substanciales para la circunstanciación de la visita, el acta de debe indicar:

- ✓ Que el visitador se identificó debidamente frente al visitado, plasmando su nombre completo, su cargo, el número de constancia de identificación, su fecha de expedición y vigencia. Asimismo debe contener el nombre y cargo del funcionario que expidió su constancia de identificación, así como la cita de los preceptos legales que le otorgan facultades para llevar a cabo la visita.
- ✓ Que el visitador hizo entrega de la orden de visita y que ésta fue emitida y firmada de manera autógrafa por un funcionario competente. Es importante que esto se precise, porque la orden se entrega el mismo día y casi en el mismo momento en que se inicia la diligencia.
- ✓ Que se requirió la presencia del destinatario de la orden o su representante legal y en caso de que éstos no se encontraran al momento de la visita, entonces debe manifestar que la diligencia se entendió con el encargado al frente de la negociación o con algún tercero relacionado a la misma. Para ello, debe señalar los datos de esa persona como el nombre completo, documento oficial con el que se identifica y el cargo que ocupa dentro del lugar visitado.
- ✓ Que a la persona con la que se atiende la diligencia, le fue entregada la Carta de Derechos del Contribuyente Auditado y que al momento de recibirla, ésta plasmó de puño y letra lo siguiente: *“previa lectura del presente oficio e identificación del visitador, recibí un ejemplar de la Carta de Derechos del Contribuyente Auditado, y un volante informativo del programa*

anticorrupción de las auditorías fiscales” anotando al efecto su nombre, fecha, firma, hora y cargo.

- ✓ Debe contener los datos de identificación de las personas que fueron designadas como testigos ya sea por la persona con la que se está desahogando la diligencia o por el visitador. Estos datos incluyen nombre, domicilio, nacionalidad y el documento oficial con el que se identifican. Además, se debe asentar que dichos testigos aceptaron el nombramiento, *“protestando conducirse con verdad”* y que se encuentren presentes durante la misma.
- ✓ Debe indicarse que al contribuyente visitado, se le otorga un plazo de tres días hábiles contados a partir del día hábil siguiente en que se efectuó la visita, para presentar pruebas y formular alegatos que estime convenientes para desvirtuar los hechos que le sean adversos consignados en el acta.

Finalmente el acta de visita debe contener el nombre completo y firma autógrafa del visitador, de la persona que atendió la diligencia y de las personas que fungieron como testigos durante la visita.

3.3.3 DESARROLLO DE LA VISITA.

De acuerdo con el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, las visitas domiciliarias que se efectúan para verificar la expedición de comprobantes fiscales se deberán llevar a cabo de la siguiente manera:

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

mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera.”

En primer lugar podemos advertir que las facultades de comprobación dentro de la visita domiciliaria para la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes son amplias, pues las autoridades pueden ejercer sus atribuciones en el domicilio fiscal o en cualquiera de los demás sitios que indica esta primera fracción siempre y cuando dichos lugares estén relacionados con el contribuyente sujeto a revisión, y así se haga mención.

Además, podemos observar que este precepto impone una condicionante para que se lleven a cabo estas visitas y consiste en que los visitantes pueden constituirse en el domicilio para ejercer sus facultades, **“siempre que se encuentren abiertos al público en general”**. La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado al respecto y considera que la expresión lingüística "siempre que" establece una condición para efectuar la visita válidamente, y que si no se respeta tal condición, se estaría violando el principio de legalidad que exige expresamente la fracción I del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación para la validez de sus actos.¹¹⁶

Por tanto, de la interpretación de este ordenamiento se infiere que si un contribuyente no tiene establecimientos abiertos al público en general o lugares donde se almacenen bienes, no les aplicará esta facultad de comprobación de autoridades fiscales.¹¹⁷

De esta manera, la condición que impone el Legislador **“siempre que se encuentren abiertos al público en general”**, implica que los visitantes no pueden

¹¹⁶ Jurisprudencia Administrativa; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIX, Número de Registro 167585, Abril de 2009; Pág. 599 Fuente: IUS 2011

¹¹⁷ Pérez Chávez, Compero Francisco. *El correcto manejo de los comprobantes fiscales*. Taxx Editores, 5ª Ed. México 2006, pág 232.

actuar ni pretender ejercer sus facultades de comprobación cuando el domicilio objeto de la revisión se encuentra cerrado, pues la visita simplemente no tendría razón de ser ya que el objeto de éstas, es precisamente verificar el cumplimiento de determinados requisitos y el manejo de comprobantes fiscales al momento de realizar una contraprestación con el público en general, para lo cual, el domicilio forzosamente debe estar abierto.

Por otra parte, es importante señalar que de acuerdo a criterios de los Tribunales Colegiados de Circuito, es obligación de los contribuyentes conservar en el establecimiento mercantil donde realizan sus actividades, la documentación relativa a la expedición de comprobantes fiscales a que esté obligado el contribuyente, por haber sido voluntad del legislador otorgar facultades a las autoridades fiscales para practicar esas diligencias en todos los lugares previstos en el artículo 49 fracción I, del Código Fiscal de la Federación sobre dichos documentos.¹¹⁸

- II. *“Cuando se presenten los visitantes al lugar en donde se tenga que practicar la diligencia, deberán entregar la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.”*

Al tratarse de una acción instantánea, como lo es la expedición de comprobantes fiscales por actividad comercial con el público en general, la visita como tal no puede ser anticipada, sino practicada al momento, por lo que las autoridades fiscales no están obligadas a notificar previamente al visitado la práctica de dicha diligencia ya que la notificación sólo aplica para las visitas domiciliarias en general

¹¹⁸ Tesis Aislada; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XIX, Mayo de 2004; Pág. 1855, Número de Registro 181399. Fuente: IUS 2011

cuya naturaleza es diversa a aquellas que se realizan para la verificación de comprobantes fiscales.¹¹⁹

Es por ello, que tampoco hay citatorio pues el visitador llega directamente al domicilio señalado en la orden de visita, y si éste se encuentra abierto al público, inmediatamente hace entrega de la orden de visita a alguna de las personas señaladas en la fracción II del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación.

Algunos autores e incluso criterios de Tribunales Colegiados, consideran que la razón de que no exista citatorio para informar de la visita domiciliaria para verificar el cumplimiento de obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales, radica en que haría inoperante, ociosa e inútil la visita, cuya finalidad es la de detectar la verdadera situación del visitado, pues con la existencia de un citatorio se le daría oportunidad a los contribuyentes de prepararse para “cumplir” con sus obligaciones fiscales únicamente en presencia del visitador y no de la manera que habitualmente lo deberían hacer.

Por tanto, dadas las características especiales de este tipo de verificaciones, lo correcto es que entregue la orden inmediatamente, con la persona que se encuentre al frente del establecimiento, conforme lo dispone el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, previo requerimiento del contribuyente obligado o su representante legal.¹²⁰

III. *“Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos. En caso de que los testigos no sean designados o los designados no acepten servir como tales, los visitadores los deberán designar haciendo constar esa*

¹¹⁹ Ibidem pág. 233

¹²⁰ Tesis Aislada; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XVI, Septiembre de 2002; Pág. 1472 Número de Registro 185855. Fuente: IUS 2011

situación en el acta que se levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.”

Evidentemente en toda visita se requiere que el visitador, en este caso también llamado inspector se identifique con documento oficial con fotografía vigente, expedido por autoridad competente, y acto seguido requiera a la persona con la que va a desahogar la diligencia, que nombre dos testigos para que estén presentes durante la visita. En caso de que dicha persona no los quiera designar, éstos deben ser nombrados con el visitador.

La función principal de los testigos dentro de la visita domiciliaria, es presenciar el desarrollo de la visita para constatar que autoridad no actúe arbitrariamente en la diligencia. Posteriormente, cuando se haya elaborado el acta correspondiente los testigos firmarán como constancia de que lo asentado ahí corresponde a lo acontecido durante la diligencia.

En la práctica las autoridades no propician que los testigos se encuentren presentes en la diligencia, sino por el contrario sólo se limita a solicitarles su identificación oficial para llenar el acta con sus datos y una vez que ha concluido la diligencia, los llama nuevamente para firmar el acta respectiva sin que previamente hayan sido informados del contenido del acta o incluso del motivo de la diligencia, situación que consideramos grave, pues no se está cumpliendo con el mandato que establece el décimo primer párrafo del artículo 16 Constitucional.

En tal virtud, consideramos que los testigos deben ser un derecho del contribuyente, no de la autoridad, por lo que es indispensable que se encuentren presentes durante toda la visita y no solo en la firma del acta que se levante. Por otra parte si bien los testigos respaldan la legalidad de la diligencia, lo cierto es que no pueden actuar en contra del contribuyente, en caso de que quiera ejercer defensa en contra de la visita practicada.

- IV. *“En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitantes, en los términos de este Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección”.*

El acta de visita domiciliaria es un documento por medio del cual, el visitador manifiesta si los contribuyentes efectivamente emiten sus comprobantes fiscales conforme a las disposiciones fiscales o si incumplen con alguna norma o requisito fiscal. Por tal motivo, debe señalar en el acta, de manera pormenorizadamente todos los hechos u omisiones que detectó al momento de revisar los comprobantes fiscales o bien al momento de presenciar una operación comercial.

Lo anterior es indispensable a fin de justificar la manera en que la visita se llevó a cabo y, de ese modo, estar en aptitud de constatar si se ajusta o no a derecho. De ahí que sea ilegal la diligencia en que se omite asentar, circunstanciadamente, los hechos u omisiones con los que se demuestre qué fue lo que se observó durante el desarrollo de la visita y cómo se desahogó, pues con ello se impediría al gobernado defenderse de los eventos en los que pudiera fincarse una sanción por infringir disposiciones fiscales, ya que no estaría en condiciones de combatir situaciones imprecisas y, por ende, de ofrecer las pruebas conducentes para acreditar que la visita domiciliaria contraría lo que establece la Ley.¹²¹

Una vez que se ha terminado de observar si hay cumplimiento a las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes, se procede al cierre del acta a fin de dar por concluida la visita, para lo cual deben firmar la persona que atendió la diligencia, los testigos y el visitador. Sin embargo, si al concluir el acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en

¹²¹ Tesis Aislada; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XV, Febrero de 2002; Pág. 959 Número de Registro: 187648 Fuente: IUS 2011

la propia acta, sin que esto afecte la validez probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria.¹²²

V. *“Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.*

La resolución a que se refiere el párrafo anterior deberá emitirse en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir del vencimiento del plazo señalado en el párrafo que antecede.”

La referida fracción nos indica que una vez concluida la diligencia, si se encontraron algunas irregularidades o incumplimiento a las disposiciones fiscales, se otorgará un plazo de tres días hábiles contados a partir del día hábil siguiente en que se levantó el acta, para que el contribuyente visitado pueda desvirtuar los hechos asentados en el acta, presentando pruebas y alegatos.

Posteriormente la autoridad correspondiente evaluará los argumentos y las pruebas aportadas a fin de valorar si efectivamente se cometió alguna omisión que genere una infracción para lo cual, emitirá una resolución dentro de un plazo que no puede exceder de los seis meses.

En dicha resolución, se manifestará si las pruebas fueron suficientes para desvirtuar lo asentado en el acta. En caso de que no se hubiesen presentado

¹²² Artículo 49 fracción V, Código Fiscal de la Federación 2013.

pruebas ni alegatos dentro del plazo señalado o bien, que éstos no comprueben que el contribuyente cumpla debidamente con sus obligaciones fiscales en materia de comprobantes, la autoridad determinará un crédito fiscal cuyo importe será de acuerdo a la gravedad de la infracción.

Este crédito fiscal se traduce en una **multa** la cual, de acuerdo al artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, es un accesorio de las contribuciones y se puede definir como *“la consecuencia económica de la infracción cometida a las leyes fiscales”*.¹²³

La Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha indicado que resulta indispensable que las multas cumplan con los requisitos que establecen los artículos 16 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como son:

1. Que esté debidamente fundada, es decir, que exprese con precisión el precepto legal al caso.
2. Que se encuentre debidamente motivada, señalando con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la imposición de las multas debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.
3. Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción , así como la gravedad de los prejuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.
4. Que tratándose de multas en las que la sanción puede variar de un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y razones por las que se considere

¹²³ Castrejón García, Gabino Eduardo. *Derecho Tributario*. 1ª Edición México 2002, págs. 424 y 426

aplicable el monto mínimo o el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.¹²⁴

Estos elementos tienen la finalidad de otorgarle seguridad jurídica al infractor y por ende si la multa fue emitida cumpliendo con cada uno de ellos, puede estimar que se encuentra emitida conforme a derecho.

En el caso concreto, el fundamento de las multas por cometer infracciones en materia de comprobantes fiscales, se encuentra contemplado en el artículo 83 fracciones VII, IX, IX y XIII del Código Fiscal de la Federación que establece:

***“Artículo 83.-** Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:*

(...)

***VII.** No expedir, no entregar o no enviar los comprobantes fiscales de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin que cumplan los requisitos señalados en este Código, su Reglamento o en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.*

***IX.** Expedir comprobantes fiscales asentando la clave del registro federal de contribuyentes de persona distinta a la que adquiere el bien o el servicio, o a la que contrate el uso o goce temporal de bienes.*

(...)

***XI.** Expedir comprobantes fiscales que señalen corresponder a donativos deducibles sin contar con la autorización para recibir donativos deducibles a que se refieren los artículos 95, 96, 97, 98 y 99 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 31 y 114 del Reglamento de dicha Ley, según sea el caso.*

(...)

¹²⁴ *Ibidem* pág.427

*XIII. No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por las autoridades fiscales, cuando se esté obligado a ello en los términos de las disposiciones fiscales.*¹²⁵

De igual manera, el artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, prevé los montos y sanciones en caso de que se incumpla con las disposiciones fiscales en materia de comprobantes fiscales, para lo cual, a continuación relacionaremos cada infracción con la sanción correspondiente:

PRIMERO.- En caso de que no se expidan, no se entreguen o envíen los comprobantes fiscales, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o que éstos se expidan sin cumplir los requisitos señalados en el Código Fiscal de la Federación, la multa será de **\$12,070.00** (doce mil setenta) a **\$69,000.00**. (sesenta y nueve mil) pesos.*

En caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, adicionalmente, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de tres a quince días. En este punto es importante mencionar que se considera que hay reincidencia cuando las infracciones se cometan dentro de los últimos cinco años.¹²⁶

Si la infracción fue cometida por aquellos que tributan conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes, la multa será de **\$1,210.00** (mil doscientos diez) a **\$2,410.00** (dos mil cuatrocientos diez) pesos*. De igual manera, en caso de reincidencia, se aplicará la clausura preventiva.

¹²⁵ Código Fiscal de la Federación, Fisco Agenda 2013, Ediciones Fiscales ISEF, 44ª edición, México 2013.

¹²⁶ Artículo 75 fracción I b) Código Fiscal de la Federación, 2013.

*Cantidades establecidas en la fracción IV inciso a) del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación 2013.

Por otra parte, si la infracción fue cometida por contribuyentes que cuentan con autorización para recibir donativos deducibles conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el importe de la sanción será de **\$12,070.00** (doce mil setenta) a **\$69,000.00**. (sesenta y nueve mil) pesos. En caso de reincidencia, se revocará la autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.

SEGUNDO.- Si se expiden comprobantes fiscales asentando la clave del registro federal de contribuyentes de una persona distinta a la que adquiere el bien o el servicio, o a la que contrate el uso o goce temporal de bienes, el importe de la multa podrá ser de **\$13,570.00** (trece mil quinientos setenta) a **\$77,600.00***. (Setenta y siete mil seiscientos) pesos, siempre y cuando se trate de la primera infracción. Si este error fue cometido por pequeños contribuyentes, el importe podrá ser de **\$1,360.00** (mil doscientos diez) a **\$2,710.00***(dos mil cuatrocientos diez) pesos. Si hubiere reincidencia, también habrá clausura preventiva del establecimiento por un plazo de tres a quince días.

TERCERO.- Si se expiden comprobantes fiscales que señalen corresponder a donativos deducibles sin contar con la autorización respectiva conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, el monto de la sanción será de tres a cinco veces el valor señalado en el comprobante fiscal que ampare el donativo.

CUARTO.- En caso de no tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por las autoridades fiscales, cuando se esté obligado a ello en los términos de las disposiciones fiscales, el importe podrá oscilar entre los **\$4,900.00** (cuatro mil novecientos) y **\$24,480.00**** (veinticuatro mil cuatrocientos ochenta) pesos.¹²⁷

¹²⁷Artículo 84 fracciones IV, VI, VIII y X del Código Fiscal de la Federación 2013.

*Cantidades actualizadas a partir del 1° de enero de 2013, según anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, publicada en el D.O.F. el 31 de diciembre de 2012.

Como conclusión podemos decir, que al igual que todo acto de molestia, las visitas para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales en la expedición de comprobantes fiscales, deben apegarse a los lineamientos establecidos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a los requisitos de legalidad que contempla el Código Fiscal de la Federación.

De igual manera, consideramos que estas visitas tienen que ser breves y totalmente objetivas, a fin de no afectar la esfera jurídica de los contribuyentes pues como hemos mencionado, depende en gran medida de los hechos que hayan sido asentados en el acta, para que el contribuyente se haga acreedor a alguna sanción que puede variar desde una multa, hasta la clausura de su establecimiento.

** Cantidades actualizadas a partir de enero de 2009, según anexo 5 de la Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, publicado en el D.O.F. el 10 de febrero de 2009.

IV. ALCANCE JURÍDICO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL, EN LA VISITA DOMICILIARIA PARA LA VERIFICACIÓN DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

4.1 FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA REALIZAR VISITAS DOMICILIARIAS.

Una de las principales funciones del Servicio de Administración Tributaria es vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, para lo cual, delega o reserva determinadas atribuciones a cada una de las Administraciones Generales que lo conforman.

Las Administraciones que cuentan con facultades para practicar visitas domiciliarias, son la Administración General de Aduanas, Administración General de Servicios al Contribuyente, Administración General de Auditoría Fiscal Federal, Administración General de Grandes Contribuyentes y Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, sin embargo, éstas tres últimas son las únicas que tienen potestad expresa para verificar la expedición de comprobantes fiscales de acuerdo a lo dispuesto en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, por lo que analizaremos en qué consisten dichas atribuciones y cuál es su alcance jurídico.

4.1.1 DISCREPANCIA DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN CONTENIDAS EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CON LAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 17 FRACCIONES VIII Y IX DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Los preceptos que otorgan la competencia material para que los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria realicen la verificación de comprobantes fiscales, se encuentran contenidos en el artículo 17 fracciones VIII y

IX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria para la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, en el artículo 20 fracciones VII y VIII para la Administración General de Grandes Contribuyentes y en el numeral 36 Bis fracciones XXIV y XXX para la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior.

Estas atribuciones son idénticas para cada una de estas Administraciones, por lo que a fin de evitar repeticiones innecesarias, nos abocaremos únicamente al análisis de las facultades de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, debido a que es el órgano que de manera más frecuente realiza este tipo de verificaciones.

El artículo 17 en sus fracciones VIII y IX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria establece:

“Artículo 17.- Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

[...]

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

IX.- Ordenar y practicar la clausura preventiva de los establecimientos de los contribuyentes por no expedir o no entregar comprobantes de sus actividades; que los expedidos no reúnan requisitos fiscales o que los datos asentados en el comprobante correspondan a persona distinta a la que adquiere el bien o contrate el uso o goce temporal de bienes o la prestación de servicios, así como ordenar y practicar la clausura de los

establecimientos en el caso de que el contribuyente no cuente con controles volumétricos.¹²⁸

Del artículo transcrito podemos observar que en principio la fundamentación de competencia material por parte de la autoridad fiscalizadora se relacionaría con lo dispuesto en la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación a estudio que establece:

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

(...)

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases

¹²⁸ Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente.

que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.”¹²⁹

Sin embargo, de una revisión más estricta, podemos apreciar que el contenido de las fracciones VIII y IX del artículo 17 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria es contradictorio respecto del diverso contenido del artículo 42 por las siguientes consideraciones:

1. En la primer parte de la fracción V, tenemos la facultad de “**verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales.**”

Bajo este rubro identificamos que existe identidad con la competencia material descrita en la fracción VIII del artículo 17 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en cita, ya que también hace alusión a la facultad de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales relacionadas con la expedición de comprobantes fiscales.

2. Señala la fracción V del artículo 42 la facultad para que la autoridad “**solicite la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de mercancías.**”

En este punto encontramos la primera contradicción con el fundamento de la competencia material de la autoridad fiscal pues de acuerdo a lo dispuesto en el

¹²⁹ Código Fiscal de la Federación. *Fisco Agenda 2013*, Ediciones Fiscales ISEF 44ª Edición, México 2013.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria ésta solo sería competente para SOLICITAR LA EXHIBICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES QUE AMPAREN LA LEGAL POSESIÓN O PROPIEDAD DE BIENES Y MERCANCÍAS QUE EL CONTRIBUYENTE A REVISAR, ENAJENE.

El Reglamento en cita excede del ejercicio de la facultad reglamentaria al acotar que los comprobantes con los cuales deberá ampararse la posesión o propiedad de los bienes o mercancías del contribuyente al momento de la visita serán únicamente de naturaleza fiscal y respecto de aquellos bienes o mercancías que enajene.

En cambio la parte relativa en la fracción V faculta a la autoridad para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal **propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de mercancías**. Es decir, el Código Fiscal de la Federación otorga a la autoridad fiscal la potestad de solicitar la documentación de “cualquier mercancía importada” que se encuentre en el lugar de la inspección, e incluso permite que los funcionarios adscritos a la Administración de Auditoría Fiscal ejerzan atribuciones en materia aduanera, efectuando funciones que competen exclusivamente a la Administración General de Aduanas.

Incluso los Tribunales Colegiados de Circuito no se han percatado de la invasión de esferas competenciales, pues de hecho han considerado que las autoridades aduaneras pueden fundar una orden de visita para verificar el cumplimiento de obligaciones aduaneras, citando la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación:

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES EN MATERIA ADUANERA. BASTA CITAR LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA ESTIMAR QUE SE ENCUENTRAN DEBIDAMENTE

FUNDADAS LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD PARA REQUERIR AL VISITADO LA DOCUMENTACIÓN O LOS COMPROBANTES QUE AMPAREN LA LEGAL PROPIEDAD, POSESIÓN, ESTANCIA, TENENCIA O IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA.

La fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación faculta a las autoridades fiscales para practicar visitas domiciliarias, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, entre otras, en materia aduanera, pero esa atribución no es sólo para introducirse al domicilio del gobernado, sino también para requerirle datos, informes o documentos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones revisadas, esto es, la documentación o los comprobantes que amporen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de mercancías de procedencia extranjera, sin que esa porción normativa pueda interpretarse en el sentido de que sólo permite a la autoridad realizar la visita en el domicilio del particular, pero no tiene el alcance de permitirle que le requiera la indicada información para verificar el cumplimiento de las obligaciones objeto de la revisión y que, por ende, para estimar que se encuentran debidamente fundadas esas facultades deba invocar la norma que le otorgue la atribución específica en ese sentido, de forma que en la orden relativa es innecesaria la cita de las fracciones II o III del mencionado precepto, pues basta señalar la V.¹³⁰

De la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal en ningún momento se desprende el alcance de la facultad de la autoridad para requerir documentos respecto de las mercancías que se observen al momento de practicar la visita, pues en todo caso el Código únicamente refiere la solicitud de documentos para

¹³⁰[J]; 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XIII, Octubre de 2012, Tomo 4; Registro 2001984 Pág. 2155 Fuente: IUS 2013

acreditar la propiedad, posesión tenencia o importación de mercancías sin aclarar, si se trata de mercancías de naturaleza fiscal, mercantil o aduanera.

Luego entonces existe una contradicción entre los fundamentos legales para acreditar la verificación de comprobantes fiscales y el fundamento para acreditar la competencia material de la autoridad para el ejercicio de las mismas.

3. Es de observarse que la fracción IX del artículo 17 del Reglamento en cita, otorga la facultad de efectuar la **clausura preventiva** de los establecimientos de los contribuyentes, lo cual sin duda es un acto privativo. Sin embargo, en ninguna parte de la fracción V del artículo 42 se contempla la posibilidad de que las autoridades efectúen actos de esta naturaleza.

Esta circunstancia es preocupante, pues recordemos que la función del reglamento es proveer la exacta observancia de la Ley y por tanto el contenido de este instrumento jurídico, no puede ir más allá de la Ley o contravenirla.¹³¹ En ese sentido, consideramos que el citado Reglamento va más allá del Código Fiscal de la Federación y de la fracción en estudio, pues reconoce una facultad discrecional amplia al visitador que lleve a cabo esta clase de verificaciones y que le permite imponer actos privativos como consecuencia de una determinación presuntiva y/o preliminar de las obligaciones revisadas.

Si bien es cierto, la autoridad fiscalizadora tiene la potestad de ordenar la clausura, también cierto es que ese acto debe desarrollarse conforme a los artículos **145 y 145-A** del **Código Fiscal de la Federación**, por lo que no debemos pasar por alto que la fracción IX del artículo 17 para efectos de la clausura es ilegal, pues establece una hipótesis normativa distinta a las que sustentan la fracción V del artículo 42 Código Fiscal de la Federación.

¹³¹ Cfr. Kaye Dionisio. *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*. Ed. Themis 1ª edición, México 2002, pág. 23

Ello es así dado que dicha fracción IX faculta a la autoridad para efectuar acciones notoriamente privativas y violatorias del artículo 16 Constitucional en tanto que aún no se tiene determinación o certeza de un incumplimiento real por parte del contribuyente ni se ha desahogado el procedimiento respectivo para que el contribuyente mismo pueda tener derecho a su garantía de audiencia y defensa, lo cual contraviene los derechos fundamentales reconocidos tanto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como por la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José).¹³²

De ahí la necesidad de una delimitación y precisión de facultades de fiscalización de las contenidas en la fracción V del artículo 42 y su correlación con el fundamento legal de competencia material que el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria pueda describir.

4. Por último no pasamos desapercibido una de las atribuciones descritas en la fracción V del artículo 42 que es la de “*verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas cuenten con el marbete o precinto correspondiente*”, y en su caso una facultad o sub facultad de la primera, que consiste en verificar que los envases de dichas bebidas hayan sido destruidos cuando se genere el supuesto que prevé el Código.

Este punto resulta relevante por su contradicción respecto del *in fine* de la fracción IX del artículo 17 pues en este último además de reiterar una facultad que deriva en un acto de privación como es la clausura ya descrita y precisada en párrafos anteriores, se tiene que dicho rubro refiere la verificación de **controles volumétricos**¹³³ a cargo del contribuyente.

¹³² Convención Americana sobre Derechos Humanos Fuente: [http://www.oas.org/dil/esp/tratados B-32 Convencion Americana sobre Derechos Humanos.htm](http://www.oas.org/dil/esp/tratados/B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.htm)

¹³³ **Control Volumétrico:** Es la combinación de dispositivos electrónicos y mecánicos que miden las entradas y salidas de combustible en las estaciones de servicio al público. Fuente: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/servicios/terceros/control_volumetrico/122_6657.html

Estos dos preceptos son incongruentes debido a que ambos otorgan a la autoridad atribuciones para verificar objetos completamente distintos entre sí, pues la revisión de los marbetes y precintos en envases de bebidas alcohólicas no tiene nada en común con la inspección de los controles volumétricos en los establecimientos respectivos.

Como se observa, la desigualdad de ambos rubros es notoria ya que dichas facultades en ningún momento son coincidentes, por lo tanto la fundamentación de la competencia en términos 17 del Reglamento no es congruente ni procedente respecto de la fracción V del artículo 42, tanto por la omisión en la referencia del contenido en Reglamento como por la ambigüedad o generalidad de los supuestos contenidos en la fracción del Código.

Lo anterior justifica la necesidad reiterada de la separación e individualización de cada uno de los objetos de verificación descritos en la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, máxime que la naturaleza de cada uno de los supuestos no es coincidente y menos aún vinculante con los descritos en la diversa fracción IX del artículo 17 del Reglamento.

Lo anterior, con adición de las facultades discrecionales que el último párrafo de la fracción V del 42 Código Federal Federación concede a los visitadores y que evidentemente deja desprotegido al contribuyente por carecer de fundamentación de competencia.

4.1.2 FUNDAMENTOS PARA EFECTUAR LA SEPARACIÓN DE LOS DIVERSOS SUPUESTOS CONTENIDOS EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

En virtud de que hemos observado que la fracción V del numeral 42 referido contiene una mezcla de atribuciones tanto fiscales como aduaneras, consideramos necesaria una depuración a la citada fracción, con la finalidad

separar aquellas facultades u objetos de revisión que son innecesarios o incongruentes con la verificación de expedición de comprobantes fiscales. Para ello transcribiremos el precepto citado:

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

(...)

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado

registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.”¹³⁴

De lo anterior, podemos advertir que existen diversos objetos de verificación, pero en sentido estricto podemos señalar que tan sólo dos de ellos realmente atienden a la naturaleza de la verificación de expedición de comprobantes fiscales y sus requisitos de ley. Estas atribuciones son las de:

- ✓ Comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales.
- ✓ Verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales.

En principio percibimos que la facultad de revisar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales hoy en día es obsoleta, pues la emisión de comprobantes fiscales sólo es posible si se realiza de manera electrónica y a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

Por lo que respecta a los demás objetos de verificación queda en duda si realmente son aplicables o necesarios para llevar a cabo una revisión de comprobantes fiscales, pues por ejemplo, observamos que esta norma delega atribuciones que son exclusivas de la materia aduanera y como tal, deberían estar reguladas en la Ley respectiva y no dentro del Código Fiscal de la Federación ni mucho menos dentro de un precepto que tiene como único fin inspeccionar el cumplimiento de obligaciones de carácter fiscal-administrativo.

¹³⁴Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales ISEF 44ª Edición, México 2013

Además si conforme a este artículo la autoridad puede requerir la exhibición de documentos que amparen la legal estancia, tenencia y posesión de mercancías importadas, no queda claro qué objeto o relación tiene efectuar una revisión de comprobantes fiscales que expidan con motivo de sus actividades comerciales con el cercioramiento de la legal estancia de mercancías importadas que se encuentren en el establecimiento del contribuyente, máxime porque se trata de materias distintas que competen a autoridades distintas, tal como se advierte en la fracción IX del multicitado artículo 17.

Otro objeto de verificación que consideramos incompatible con la expedición de comprobantes fiscales, es la facultad de inspeccionar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente así como la de revisar la destrucción de los mismos, pues este es un supuesto muy particular, que únicamente concierne a aquellos cuyo giro comercial sea la producción, distribución o venta de bebidas alcohólicas por lo que no debe ser aplicable ni extensible para el resto de los contribuyentes.

De ahí la inminente necesidad de separar los enunciados que otorgan potestades para realizar verificaciones de expedición de comprobantes fiscales y concretar en una nueva hipótesis normativa lo relativo a la mismas, con la finalidad de restringir las actuaciones de la autoridad al momento de la visita y limitar las múltiples atribuciones en materia fiscal y aduanera que les han conferido en esa fracción.

Por tal motivo proponemos que la nueva adición al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación enuncie lo siguiente:

“Practicar visitas de verificación a los contribuyentes con el objeto de revisar que los comprobantes fiscales que emitan cumplan con los requisitos de ley y que la expedición de los mismos se realice conforme a las disposiciones fiscales.”

De esta manera quedaría delimitado el alcance jurídico de las atribuciones de la autoridad que se encargan de practicar esta clase de verificaciones y con ello se respetará en mayor medida la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes contenida en el artículo 16 Constitucional, pues la autoridad no estará en posibilidad de “justificar” sus diversas actuaciones y arbitrariedades con fundamento en la fracción V y tampoco podrá ejercer facultades que por materia no le corresponden.

Otro motivo para hacer la división de la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es que existen otras hipótesis normativas dentro del mismo Código, que se refieren a los supuestos de la fracción V, y que sí seccionan las materias que se encuentran ahí contenidas. Tal es el caso del artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación que establece los supuestos en que se debe realizar el embargo precautorio:

“Artículo 145-A. Las autoridades fiscales podrán decretar el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente cuando:

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

(...)

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

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

registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el aseguramiento realizado.

*V. Se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas sin que tengan adheridos marbetes o precintos o bien no se acredite la legal posesión de los marbetes o precintos, se encuentren alterados o sean falsos.*¹³⁵

Al respecto, debemos recalcar que si los Legisladores reconocieron en dicho precepto que el embargo precautorio podía ejecutarse sobre diversos objetos y que por ende, cada supuesto una merecía su propia fracción, entonces consideramos que también es viable que se haga el mismo reconocimiento al contenido de la fracción V y se haga la separación correspondiente.

En caso de que estos argumentos no fuesen suficiente motivo para efectuar una reforma a la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, consideramos que en todo caso, la autoridad tiene la obligación no sólo de señalar el precepto y fracción en que funde sus actos, sino además debe transcribir la parte correspondiente a fin de que los contribuyentes que sean sujetos a revisión conozcan con precisión cuales son las cosas que serán objeto de revisión y qué clase de atribuciones ejercerá la autoridad al momento de la inspección.

4.2 ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO PARA LLEVAR A CABO LA VISITA DOMICILIARIA PARA LA VERIFICACIÓN DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

4.2.1 CONSTITUCIÓN DEL VISITADOR EN EL DOMICILIO.

La determinación del sujeto a revisión y del lugar que será inspeccionado queda a plena discreción de la autoridad fiscalizadora, ya que a diferencia de otra clase de visitas, no hay un antecedente que indique el incumplimiento de obligaciones en

¹³⁵ Código Fiscal de la Federación, Ediciones Fiscales ISEF 44ª Edición, México 2013

los comprobantes fiscales. Por ejemplo, si se ordena la práctica de una visita domiciliaria para revisar la contabilidad del contribuyente, seguramente es porque previamente se detectó la irregularidad en alguna declaración o la omisión del pago de un impuesto, etcétera.

En cambio, en la visita domiciliaria para la verificación de expedición de comprobantes fiscales no hay un precedente que indique a las autoridades que se ha cometido alguna infracción o conducta irregular, que provoque o genere la visita, por lo que consideramos que en cierta medida hay un abuso de esta discrecionalidad, pues no existe un parámetro para saber en qué se basa la autoridad al momento de ordenar el ejercicio de esta facultad de comprobación.

Un ejemplo de ello es que a mediados de 2012, una Administración Local de Auditoría Fiscal ordenó la práctica de este tipo de verificaciones, para todos los establecimientos mercantiles que se encontraran dentro de determinada circunscripción de una Delegación del Distrito Federal, lo cual confirma, que las autoridades no cuentan con un precedente para determinar quiénes serán sujetos a revisión, sino que aplican un criterio en forma aleatoria e indiscriminada.

Una vez que el Servicio de Administración Tributaria ha seleccionado a la persona física o moral para practicar la verificación, el funcionario designado debe constituirse en el lugar que indica la orden de visita ya sea un establecimiento, sucursal, en un puesto fijo o semifijo en la vía pública. Posteriormente, el visitador debe cerciorarse que el lugar se encuentra abierto al público general, y es hasta ese momento, cuando puede introducirse al domicilio.

4.2.2 IDENTIFICACIÓN DEL VISITADOR Y ENTREGA DE LA ORDEN DE VISITA.

Una vez que el visitador se encuentra dentro del domicilio, debe identificarse inmediatamente ante las personas que se encuentren a cargo de dicho lugar, para ello, debe mostrar la credencial o documento que lo acredita como funcionario

autorizado por el Servicio de Administración Tributaria. Además, debe permitir que la persona que atenderá la diligencia corrobore los datos del documento de identificación, como por ejemplo, fecha de expedición, la vigencia, a qué Administración Local se encuentra adscrito, etcétera, pues esto proporcionará al visitado, plena seguridad de que se encuentra ante personas que efectivamente representan a la autoridad fiscal, que cuentan con facultades para llevar a cabo la visita y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio.¹³⁶

Después, el verificador requerirá la presencia del representante legal o en su caso, de la persona que se encuentre al frente del lugar visitado, y en caso de que ninguno de ellos se encuentre, podrá iniciar la diligencia con un tercero.

Hasta ese momento, se hará la entrega de la orden respectiva junto con la Carta de los Derechos del Contribuyente, por lo que el visitador también tendrá el deber de explicar que se trata de una visita domiciliaria para verificar el cumplimiento de obligaciones en la expedición de comprobantes fiscales, el motivo de la diligencia, la duración de la misma, así como una explicación breve y clara del contenido de la orden.

Posteriormente, debe requerir a la persona con la que atiende la diligencia, el nombramiento dos testigos, pero en caso de que ésta se negara a hacerlo, el visitador debe designarlos. En el capítulo anterior, hicimos alusión a que la presencia de los testigos durante la visita, es casi nula, pues en realidad sólo son requeridos al inicio de la visita para solicitarles su documentación oficial y al cierre del acta, para firmar.

Para evitar que la función de los testigos siga siendo inactiva y contraria a lo que la Constitución dispone, proponemos que el visitador les explique el motivo por el

¹³⁶ Tesis Aislada; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XVI, Julio de 2002; Registro: 186389 Pág. 1425 Fuente: IUS 2011

cual fueron designados como testigos, qué deben hacer durante la visita, qué es lo que se va a inspeccionar, todo esto, a fin de que los testigos cuenten con más elementos, para vigilar que la diligencia se lleva conforme a derecho, y con ello el contribuyente visitado tenga certeza jurídica sobre la legalidad de la diligencia y de los hechos asentados en el acta.

4.2.3 EL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA.

Antes de iniciar cualquier diligencia, es imprescindible que el verificador esté informado respecto a la situación fiscal de cada visitado, pues recordemos que dependiendo del régimen fiscal en que tributen, será el tipo de comprobantes fiscales que emitan y de esta forma pueda conocer de manera concreta y objetiva, en qué medida se está cumpliendo o infringiendo con las disposiciones fiscales.

Al inicio de la visita, el funcionario del Servicio de Administración Tributaria debe actuar como observador en las operaciones comerciales que pudieran surgir en su presencia. Conforme se vaya desarrollando la visita, el verificador podrá hacer algunas preguntas al encargado del establecimiento, como por ejemplo, *¿Qué tipo de comprobantes fiscales expiden? o ¿cuál es el sistema o medio por el cual emiten sus comprobantes fiscales?*, y por tanto, podrá solicitar que le muestren cuál es el instrumento de emisión de comprobantes fiscales para verificar cómo opera normalmente.

Ahora bien, una vez que el visitador ha presenciado la operación comercial y ha observado el contenido de los comprobantes fiscales y en su caso, el sistema electrónico que los emite, procederá al levantamiento del acta, en la que pormenorizará los hechos u omisiones observados durante la verificación, indicando, cual fue la infracción cometida y cuáles fueron las disposiciones fiscales transgredidas.

En ocasiones, los funcionarios llegan a cuestionar al cliente con el que se realizó la operación comercial, siendo que esta acción ya excede sus facultades pues de acuerdo a lo que hemos analizado, ninguna disposición les confiere atribuciones para interrogar a terceras personas durante la visita. En relación a este tema, la Sala Regional Noroeste II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa emitió una Tesis Aislada, en la que medularmente manifiesta:

*“Las actas de visita domiciliaria para la verificación de expedición de comprobantes fiscales cumplen con la debida circunstanciación preceptuada en el artículo 49 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, cuando en éstas se hace constar las condiciones de modo, tiempo y lugar como se conoció la conducta infractora; **sin que sea menester que se asiente el nombre del cliente, su identificación, su domicilio, así como su declaración de que no se le extendió el comprobante fiscal de la operación que realizó, ya que tales elementos del conocimiento únicamente son exigibles cuando la irregularidad se conoce de la información de un tercero (cliente).**”¹³⁷*

(Los elementos para resaltar el texto, son de nuestra autoría)

Por una parte, concordamos con la Sala Regional Noroeste II en que es innecesario que se utilicen los datos de los clientes para circunstanciar el acta de visita. Por otro lado, diferimos de su razonamiento, pues consideramos que el verificador o puede sustentar la comisión de una infracción con el dicho de un tercero (cliente), ya que esta afirmación debe desprenderse del contenido de los mismos y en su caso, de las declaraciones de la persona que se encuentra al frente de la negociación.

¹³⁷R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año II. No. 19. Julio 2002, No. Registro: 26,672, Tesis: V-TASR-VII-190, página 95. Revista 2011.

Otra deficiencia que se da al momento de circunstanciar el acta, es cuando las autoridades se basan en la observación de **un sólo acto** para estimar que sí se cometió alguna infracción, sin recabar más elementos que confirmen que efectivamente hay irregularidades en los comprobantes fiscales. Hacemos este señalamiento, porque comúnmente los verificadores aluden que **“no se expidieron comprobantes fiscales durante la visita”**; a pesar de que los establecimientos sí expiden comprobantes, sólo que lo pueden hacer al finalizar el día, mediante una facturación global en la que consta todas y cada una de las operaciones realizadas. Con este ejemplo, podemos ver que los contribuyentes emiten oportunamente sus comprobantes, pero a causa de una equívoca apreciación de los hechos, pueden hacerse acreedores a una sanción.

Por tal motivo, es indispensable que los visitadores pormenoricen todos y cada uno de los comprobantes, con los hechos u omisiones que les permitan constatar la transgresión o el cumplimiento a las disposiciones fiscales aplicables.

4.2.4 CIERRE DEL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA.

El verificador debe terminar de llenar el acta con los resultados arrojados durante la visita, indicando la hora en que concluyó la diligencia. Posteriormente debe mostrarla a la persona que atendió la diligencia, para que se cerciore que los datos asentados en el documento, son correctos.

Una vez que se ha hecho esta revisión, el funcionario del Servicio de Administración Tributaria firmará el acta y posteriormente solicitará lo propio al encargado del lugar y a las personas que fueron designadas como testigos. En caso de que dichas personas se negaran a firmar o a recibir el acta, se hará constar tal circunstancia sin que esto afecte la validez de la visita. Finalmente, si no hubiese inconveniente alguno, el visitador hará entrega de una copia del acta e informará que tienen un plazo de tres días hábiles contados a partir del siguiente en que se haya efectuado la visita, para presentar pruebas y alegatos.

4.2.5 PERIODO DE APORTACIÓN DE PRUEBAS PARA DESVIRTUAR LOS HECHOS ASENTADOS EN EL ACTA.

El artículo 49 fracción VI del Código Fiscal de la Federación indicaba en su texto original que *“si con motivo de la visita se habían conocido ciertas irregularidades, debía procederse a la emisión de la resolución correspondiente”*¹³⁸. Esta circunstancia era una limitante para los gobernados porque no tenían posibilidad de combatir las inconsistencias asentadas en el acta, ya que de manera inmediata se emitía la resolución. Este tema motivó un criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el que básicamente se concluyó que dicho precepto violaba la garantía de audiencia contemplada en el artículo 14 párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debido a que *“sin justificación alguna, se impide a los gobernados ejercer sus defensas antes de la emisión de un acto privativo...”*¹³⁹.

Ante el notorio quebrantamiento a la garantía de audiencia, mediante Decreto publicado el 5 de enero de 2004 en el Diario Oficial de la Federación¹⁴⁰, se modificó la fracción VI del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación y se concedió un plazo de **tres días hábiles**, para presentar pruebas y alegatos a fin de desvirtuar los actos u omisiones asentados en el acta de visita, con lo cual, los visitados tienen la posibilidad de demostrar que no han infringido las disposiciones fiscales en cuanto a comprobantes fiscales se refiere.

¹³⁸Decreto publicado el 31 de diciembre de 1998 en el Diario Oficial de la Federación. Entró en vigor el 1° de enero de 1999. Fuente: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_ref28_31dic98.pdf

¹³⁹Tesis Aislada; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XVI, Julio de 2002; Número de Registro 186388, Pág. 463 Fuente: IUS 2011.

¹⁴⁰Diario Oficial de la Federación. Decreto publicado el 5 enero de 2004. Entró en vigor, el 1° de enero 2004. Fuente: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_ref31_05ene04.pdf

No obstante ello, pensamos que este plazo de tres días hábiles debe ampliarse, pues notamos que existe una notoria incongruencia en los periodos establecidos en el propio Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Una muestra de ello, es la fracción V del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, la cual indica que los contribuyentes pueden “***entregar o enviar a sus clientes el comprobante fiscal digital a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquel en que se realice la operación*”¹⁴¹.**

Entonces, si durante una visita se expide un comprobante fiscal es lógico pensar que dicho documento constituirá parte de las pruebas para desvirtuar los hechos u omisiones; pero si tomamos en cuenta, que al mismo tiempo el contribuyente cuenta con tres días para entregarlo y enviarlo a la persona que lo solicitó, consecuentemente el visitado no tendrá tiempo suficiente para recabar todas las pruebas, **pues el término para entregar el comprobante fiscal se contrapone con el plazo otorgado para desvirtuar las irregularidades del acta.**

Tenemos el mismo conflicto con el artículo 32 fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual indica que:

“...en los casos en que el impuesto deba pagarse al momento que se realiza la contraprestación o cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, el comprobante fiscal puede enviarse o entregarse dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se debió pagar el impuesto”¹⁴².

Como podemos observar, este periodo es mucho más largo que el lapso otorgado para ofrecer pruebas, y por tanto, para los contribuyentes que se encuentran en esta hipótesis normativa les es complicado coordinar el tiempo de entrega de los comprobantes a los clientes con el periodo que tienen para hacer el ofrecimiento y presentación de pruebas.

¹⁴¹ Artículo 29 fracción V Código Fiscal de la Federación.

¹⁴² Ley del Impuesto al Valor Agregado. Fisco Agenda 2013, Ediciones Fiscales ISEF 44ª Edición, México 2013

Por tal motivo, consideramos pertinente un ajuste al periodo de aportación de pruebas y alegatos conforme a lo dispuesto en la fracción I del artículo 297 del Código Federal de Procedimientos Civiles (10 días), pues el plazo actual además de ser muy breve, intercepta a otros plazos que han sido otorgados para que los contribuyentes cumplan oportunamente con sus obligaciones en materia de comprobantes fiscales.

4.2.6 RESOLUCIÓN.

La autoridad fiscalizadora tiene la ineludible responsabilidad, de analizar todas y cada una de las pruebas y argumentos que se aporten para desvirtuar las supuestas irregularidades encontradas al momento de practicar la visita domiciliaria para verificar el cumplimiento de obligaciones en materia de comprobantes fiscales. Además, dicha autoridad debe ser imparcial, por lo que tiene que cerciorarse que lo asentado en el acta es coincidente con las anomalías encontradas en los documentos que fueron ofrecidos como prueba.

Si se llegasen a encontrar inconsistencias en los comprobantes fiscales, se debe señalar cuáles fueron las disposiciones fiscales que se infringieron y los motivos que generaron tal conclusión. En ese momento, la autoridad valorará cuál es la sanción aplicable. Por ejemplo, si se trata de una multa debe considerar la gravedad de la infracción, la reincidencia y la capacidad económica del contribuyente, todo ello acorde a los parámetros establecidos en el artículo 83 y 84 del Código Fiscal de la Federación. En cambio, si se advierte que el contribuyente sí cumple con sus obligaciones fiscales, se deberá asentar dicha circunstancia en la resolución.

La debida valoración de alegatos y pruebas es fundamental, puesto que de ésta dependerá la imposición de una sanción pecuniaria o el cierre temporal del establecimiento mercantil, situaciones que evidentemente generarán perjuicios para el contribuyente.

4.3 ILEGALIDADES SUSCITADAS EN EL DESARROLLO DE LA VERIFICACIÓN DE EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.

4.3.1 INCONSISTENCIAS EN LA ORDEN DE VISITA.

Todas las órdenes de visita que tienen por objeto verificar el cumplimiento de obligaciones en materia de comprobantes fiscales, sustentan su actuación fundamentalmente en el artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación. Existen diversos criterios tanto de los Tribunales Colegiados de Circuito como de las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en los que se considera que la sola mención de ese precepto, es suficiente para considerar que la orden se encuentra debidamente fundada.

En nuestra opinión, tanto la fracción V del artículo 42, los preceptos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria que otorgan competencia material en conjunto con las ordenes de visita, requieren ciertas modificaciones para que las diligencias sean concretas, efectivas y puedan cumplir con las finalidades para las cuales fueron creadas.

Recordemos que el artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación refiere sustancialmente, que las autoridades estarán facultadas para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales.

En este precepto indica cuales son las actuaciones de la autoridad hacendaria, pero en ocasiones, dicha autoridad excede estas atribuciones a causa de que la fracción V del 42 resulta ambigua y esto genera que las órdenes de visita no

delimiten la actuación de los visitantes. Para ejemplificar esto, transcribiremos un fragmento de una orden de visita:

“Esta Administración Local de Auditoría Fiscal (...) en el ejercicio de sus facultades le ordena la presente visita domiciliaria, con el objeto o propósito de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales que en materia de expedición de comprobantes por las actividades que se realiza por enajenación y prestación de servicios, establecen los artículos: 29, 29-A, 29-B, 29-C del Código Fiscal de la Federación; artículo 32, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; así como el artículo 86 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De acuerdo a lo anterior y a efecto de ejercer las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 primer párrafo fracción V y antepenúltimo párrafo en relación con los artículos 43, 45 y 49 del Código Fiscal de la Federación, se expide la presente orden de visita (...)”

(Los elementos para resaltar el texto, son de nuestra autoría)

Del análisis que hicimos a este documento, advertimos ciertas deficiencias que dan pauta a que los visitantes lleguen a exceder sus atribuciones.

⇒ La primera de ellas, es que otorga la facultad de revisar todo tipo de comprobantes que se encuentren regulados en el Código Fiscal de la Federación, cuando a nuestro juicio, debería especificar qué tipo de comprobantes serán sujetos a revisión. Pensemos que si el Servicio de Administración Tributaria tiene registrado en su base de datos la actividad económica de los contribuyentes, entonces puede saber qué tipo de comprobantes expiden cada uno. Además, recordemos que hoy en día, para que se emita un comprobante fiscal, es necesario que previamente sea

validado por ese Órgano, por lo que fácilmente podría señalarse qué es lo que estará sujeto a revisión.

- ⇒ La segunda deficiencia que percibimos, es que no indica si la visita versará únicamente sobre los comprobantes o también sobre las máquinas de comprobación fiscal o los sistemas electrónicos que emiten comprobantes fiscales, pues aun y cuando esta facultad está inmersa en la fracción V del artículo 42, consideramos indispensable que se indique esta circunstancia, pues de lo contrario se está omitiendo un aspecto fundamental de toda orden de cateo o de visita, que es precisamente indicar qué documentos u objetos serán sujetos a revisión.

- ⇒ Otra anomalía detectada, es la imprecisión de la temporalidad de los documentos que serán sujetos a revisión, debido a que no concreta si la revisión radicará sobre los comprobantes que se emitan durante el periodo de la visita domiciliaria, o si abarcará los que se expidan momentos antes de la inspección, o bien, si se requerirán los que se hayan emitido en días anteriores a la diligencia.

En síntesis, creemos conveniente que las órdenes deben precisar los tipos de comprobantes que serán revisados, es decir, si verificarán facturas digitales y/o impresas, recibos de honorarios, de arrendamiento, donativos etcétera. De igual manera, debe indicar las fechas de los comprobantes que serán sujetos a revisión y en su caso, deben mencionar si también se revisarán las máquinas de comprobación fiscal o los sistemas electrónicos o digitales que se utilizan para su emisión.

Las adiciones que proponemos, tienen la finalidad de otorgar mayor certeza jurídica a los contribuyentes sobre las actuaciones del funcionario que efectuará la visita, además, se cumplirán a cabalidad con los requisitos establecidos para las

órdenes de visita en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En nuestra opinión, el Servicio de Administración Tributaria debe modificar y adaptar las órdenes de visita para efectuar esta clase de diligencias, pues de la misma forma en que se exigen mayores requisitos para expedir comprobantes fiscales en sus diversas modalidades, las autoridades también deben ajustar sus facultades de comprobación para que durante la visita se tenga plena certeza de qué es lo que será sujeto a verificación y con ello se evite algún perjuicio para los contribuyentes.

4.3.2 ARBITRARIEDAD DEL VISITADOR AL MOMENTO DE ASENTAR LOS HECHOS EN EL ACTA DE VISITA.

Un tema controversial que emana de las visitas domiciliarias que estamos analizando, es el desconocimiento de los parámetros que utilizan los funcionarios del Servicio de Administración Tributaria para considerar que se ha cometido una infracción a la legislación fiscal, pues comúnmente los verificadores hacen constar en el acta, que se ha infringido una disposición que ha sido indebidamente interpretada.

Por ejemplo, los contribuyentes frecuentemente son sancionados porque durante la visita domiciliaria se advirtió que NO ENTREGARON los comprobantes fiscales correspondientes. Esta circunstancia nos constrañe a analizar, si esta omisión puede ser considerada como una infracción o no.

De acuerdo a los artículos 86 fracción II y 133 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se tiene la obligación de expedir y conservar una copia de los comprobantes, pero estos preceptos **no establecen** el momento en que deben entregarse dichos documentos. Por tanto, si no se indica cuál es el plazo para entregar un comprobante, entonces no debe considerarse que se ha infringido esta disposición y en todo caso, podría lo establecido en el artículo 29 fracción V

del Código Fiscal de la Federación es decir, dentro de los tres días posteriores en que se realice la operación.

Ahora bien, conforme al artículo 32 fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se otorga un plazo de 15 días siguientes a aquél en que se debió pagar el impuesto para entregar o enviar los comprobantes fiscales correspondientes. En este caso, sí se establece un plazo de entrega o envío, pero de ninguna manera se exige a los contribuyentes entregarlos al momento de la visita. Una situación similar se encuentra en la fracción V del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, que otorga un plazo de 3 días para la entrega de los comprobantes.

Acorde a estos preceptos, la fracción VII del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, dispone que se configura una infracción, por “no expedir, no entregar o no enviar los comprobantes fiscales de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan...” Bajo esa tesitura, la infracción se comete cuando se omite la entrega del comprobante, dentro de los plazos establecidos en la Ley.

De acuerdo a lo anterior, si en una visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes el funcionario presencia una operación comercial, en la que inmediatamente se paga el Impuesto al Valor Agregado y no se hace entrega del comprobante correspondiente por así permitirlo el artículo 32 fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entonces el visitador no puede considerar que se cometió una infracción, pues hasta ese momento, el contribuyente se encuentra sujeto al plazo establecido en la legislación fiscal.

De ahí que consideremos que los verificadores actúan de manera arbitraria, pues en el momento de elaborar el acta de visita, manifiestan la existencia de una irregularidad por no haber entregado un comprobante fiscal, lo cual evidentemente excede sus facultades pues de antemano, dan por hecho que se cometió una

infracción, cuando ni siquiera se ha comprobado el incumplimiento a las disposiciones fiscales.

Otra problema que ha surgido con motivo del contenido de las actas levantadas en las visitas, es que en la mayoría de las ocasiones, los visitadores se basan en la revisión de un sólo comprobante o en el dicho de la persona que está adquiriendo un bien o un servicio y conforme a ello, deducen que los contribuyentes no cumplen con determinadas obligaciones.

En este contexto, los visitadores no deben fundar sus criterios en el dicho de terceras personas (clientes), pues anteriormente ya habíamos analizado que no tienen facultades para interrogar a personas que no laboren en el establecimiento visitado, por tal motivo, un acta de visita que se basa en el testimonio de un cliente no debe tener validez puesto que el visitador debió limitarse a la revisión del contenido de los comprobantes tal como lo establece el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Una propuesta que consideramos prudente para evitar que existan indebidas interpretaciones a la legislación fiscal y que a consecuencia de ello los visitadores deduzcan incorrectamente la existencia de una infracción, es que el Servicio de Administración Tributaria capacite a sus colaboradores para que estén en aptitud de reconocer los tipos de comprobantes, sus requisitos, las disposiciones aplicables y en su caso, que tengan nociones de cuáles son las Reglas de la Resolución Miscelánea vigentes, que en ocasiones permiten que los contribuyentes omitan alguno de los requisitos señalados en el Código Fiscal de la Federación.

En ese sentido, consideramos que sería de gran ayuda que aquellos que hayan sido legalmente designados para verificar la expedición de comprobantes fiscales y que han sido debidamente capacitados, se dediquen exclusivamente a esta

tarea con el fin de que sea un “especialista” quien evalúe si existen infracciones a las disposiciones fiscales durante la visita.

Finalmente, hacemos énfasis en que los visitadores deben concretarse a ejercer las facultades que les han sido conferidas en el Código Fiscal de la Federación y en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Asimismo, deben ser objetivos al momento de elaborar el acta correspondiente y siempre deben brindar la oportunidad de que la persona que atiende la diligencia, explique de qué forma expiden sus facturas o recibos, para que en base a ello pueda verificar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales.

4.3.3 INDEBIDA VALORACIÓN DE PRUEBAS APORTADAS PARA DESVIRTUAR LOS HECHOS ASENTADOS EN EL ACTA.

Las resoluciones que emite el Servicio de Administración Tributaria como resultado de la evaluación de las pruebas aportadas para desvirtuar los hechos asentados en el acta de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, tienden a confirmar la validez de los hechos consignados por el visitador y como resultado de ello, determinan una sanción económica y en caso de reincidencia, la clausura temporal de la negociación.

La Administración de Local de Auditoría Fiscal, es la encargada de realizar la valoración de estas pruebas, pero recordemos que esta entidad, es la misma que ordena la práctica de las visitas para verificar la expedición de comprobantes fiscales. Esta circunstancia pone en tela de juicio, la objetividad de la evaluación a las documentales aportadas por los contribuyentes.

Por tal motivo, hemos decidido mencionar algunos casos en los que se demuestra la carencia de exhaustividad al momento de analizar las pruebas y la arbitrariedad de la autoridad fiscal al momento de emitir la resolución correspondiente.

Caso 1.

En enero de 2012 se realizó una inspección para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de comprobantes. Al momento en que se estaba desarrollando la visita, el establecimiento visitado se quedó sin luz de manera fortuita, y por ello, no fue posible la expedición de comprobante alguno. El visitador manifestó en el acta, que no se expidió ningún comprobante fiscal durante la visita, por lo que el contribuyente transgredía lo dispuesto en el artículo 29, 29-A y 83 fracción VII del Código Fiscal de la Federación.

Posteriormente, en la etapa probatoria, el contribuyente argumentó que sí expedía comprobantes fiscales, pero que si no lo hizo al momento de la visita, fue porque no contaba con energía eléctrica. Para comprobar esto, el visitado exhibió todos los comprobantes que expidió durante el día de la visita, una vez que volvió a operar con normalidad.

A pesar de las pruebas aportadas y del argumento del contribuyente visitado, el razonamiento de la Administración Local de Auditoría Fiscal fue el siguiente: *“el hecho de que la contribuyente haya o no tenido energía eléctrica en su establecimiento, no la exime de su obligación de expedir comprobantes fiscales con el público en general, por tanto, si en la visita se observó que no lo hacía, es evidente que su conducta encuadra en la infracción atribuida”*. Además no tomó en cuenta las documentales aportadas, objetando que el contribuyente pretendía subsanar las irregularidades cometidas, por lo que procedió a determinarle un crédito fiscal por la cantidad de \$12,070.00 pesos por concepto de multa.

Caso 2.

Durante una inspección para verificar la expedición de comprobantes fiscales, efectuada en 2012, el funcionario asentó en el acta respectiva, que se omitió la expedición de un comprobante fiscal, al momento de realizar una operación comercial por la cantidad total de \$87.90 pesos.

En el periodo para desvirtuar los hechos consignados en el acta, el objetante mostró un comprobante fiscal simplificado para demostrar que sí cumplía con sus obligaciones fiscales y argumentó que la razón de no haber expedido el comprobante fiscal al momento en que se efectuó la contraprestación, se debió a que la Regla I.2.9.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, lo exentaba de expedir comprobantes simplificados por importes menores a \$100.00 cien pesos.

No obstante ello, la autoridad valuadora determinó una sanción económica, el motivo de ésta, fue que la persona que estuvo al frente de la negociación, nunca mencionó que emitieran comprobantes fiscales simplificados y por ende no podía ser aplicable dicha excepción.

Caso 3.

En el año 2010, se practicó una visita domiciliaria a un establecimiento mercantil, que expedía comprobantes fiscales al público en general. En esa visita, el verificador advirtió que dos de los comprobantes que revisó, no contenían la clave genérica que establece el Servicio de Administración Tributaria mediante sus reglas de carácter general y que por tanto se había omitido el requisito previsto en la fracción IV del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Pasado el periodo para desvirtuar los hechos consignados en el acta, la autoridad fiscalizadora determinó que dichas facturas no podían ser consideradas comprobantes fiscales, debido a que no reunían los requisitos de Ley, en particular, el señalado en el artículo 29-A fracción IV del Código aludido. A consecuencia de ello, resolvió la imposición de dos multas, una por cada omisión cometida.

En este caso, la autoridad hacendaria no se percató que dicho contribuyente expedía facturas conforme al artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación y

mucho menos analizó, que éste no es un requisito para los comprobantes fiscales simplificados y que por tanto, el contribuyente no estaba obligado a incluir este dato.

Han sido tan numerosas las ilegalidades cometidas en las resoluciones y se ha perjudicado tanto a los contribuyentes, que incluso la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON)** ha emitido recomendaciones para las Administraciones de Auditoría Fiscal, **con la finalidad de solicitar que respeten los derechos de los contribuyentes**, tal como se muestra a continuación:

“Ahora bien, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, estima necesario que las autoridades fiscales observen y den plena vigencia con sus actuaciones a lo dispuesto en el nuevo texto del artículo 1° Constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, que en sus párrafos segundo y tercero, establece:

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar, los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la Ley.”

(...)

*“Premisas estas que han sido interpretadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que todas las autoridades del país, que no ejerzan funciones jurisdiccionales, como es el caso del **TITULAR DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE---- DE--- CON SEDE EN----**, DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, deben procurar al aplicar las normas legales, la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados.*

A partir de las consideraciones anteriores, se advierte que la autoridad fiscal responsable mencionada, no actuó conforme los principios de legalidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, que la obligan a cumplir con la máxima diligencia, el servicio que tiene encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que provoque la suspensión o deficiencia del mismo, ya que con su actuación causó a la contribuyente perjuicios que derivaron en la imposición de una multa fiscal.

II. RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

(...)

SEGUNDA.- Se recomienda al ----- ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE--- *cumpla con lo ordenado por el artículo 1° Constitucional, promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos de la Contribuyente Quejosa, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad, y progresividad, buscando la protección más amplia del contribuyente.*¹⁴³

¹⁴³ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Recomendación 021/2012 págs. 8 y 9. Fuente: http://prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_21_2012.pdf

Como podemos advertir, esta Institución ha exhortado a la Administración de Auditoría Fiscal, a apegarse a los lineamientos Constitucionales e incluso, recomienda que al momento de emitir resoluciones, debe velar por la protección a los derechos fundamentales de los contribuyentes, a fin de evitar que de manera absurda se impongan multas que normalmente terminan por resolverse en los juicios de nulidad o en los amparos, pero que de antemano ya causaron detrimento en el patrimonio de los contribuyentes y violaciones a sus derechos, al no respetarse plenamente su garantía de audiencia.

Concordamos con el criterio de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, pues **las autoridades fiscalizadoras, tienen la obligación de emitir sus resoluciones acorde a la Ley de manera objetiva e imparcial y deben analizar detalladamente cada una de las pruebas aportadas por los contribuyentes,** para que de esa forma, cuenten con elementos suficientes para pronunciarse sobre el resultado de la visita, y en base a ello puedan determinar, si efectivamente se cometió una infracción. En tal virtud, es indispensable, que las autoridades frenen este tipo de arbitrariedades, para que verdaderamente se respeten los derechos de los contribuyentes.

CONCLUSIONES

1. Como resultado de la observación de diversas ilegalidades que comúnmente se suscitan en las visitas domiciliarias que tienen por objeto verificar el cumplimiento de obligaciones en los comprobantes fiscales, advertimos la urgencia de que los Legisladores Federales modifiquen parcialmente los preceptos que se encargan de regular esta clase de procedimientos de verificación, pues de esta manera se podrán precisar objetivamente las atribuciones de la autoridad fiscal.

Estas modificaciones deben realizarse directamente a la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, pues actualmente, ésta regula cinco objetos de verificación, lo cual, desde nuestro punto de vista es inconcebible, pues consideramos que el fundamento de las visitas domiciliarias para verificar comprobantes fiscales no puede ser el mismo que el de una revisión de cumplimiento de obligaciones en materia aduanera, o el de la verificación de marbetes y precintos en los envases correspondientes, pues se trata de ámbitos completamente distintos.

La reforma a este precepto tiene como finalidad restringir las actuaciones de la autoridad hacendaria, pues la actual fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación se presta para que los visitadores efectúen la revisión de los comprobantes fiscales y al mismo tiempo verifique si existe alguna mercancía importada dentro del establecimiento visitado, e incluso puede solicitar los documentos que amparan la legal posesión de la misma, todo ello, porque esta fracción le confiere a la autoridad una serie de facultades que abarcan tanto a la materia fiscal como aduanera, lo que conlleva a una ambigüedad en el objeto de la visita.

De ahí la necesidad de hacer la separación de la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y concretar en una nueva fracción, lo concerniente a la revisión de los requisitos fiscales que deben contener los comprobantes que

amparan las operaciones comerciales que se realizan con el público general, pues el objeto de revisar los tickets, facturas, etcétera, que emiten los establecimientos mercantiles para tal efecto, no tiene la misma finalidad que una inspección para verificar la legal estancia de una mercancía importada.

Esta nueva fracción, tendría que indicar que se podrán practicar visitas de verificación a los contribuyentes con el objeto de revisar que los comprobantes fiscales que emitan cumplan con los requisitos de ley y que la expedición de los mismos se realice conforme a las disposiciones fiscales. Esta propuesta tiene como principal objetivo, restringir las múltiples atribuciones que le han sido conferidas a la autoridad fiscal en la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y esclarecer cuál es el alcance jurídico de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria.

2. Por lo que respecta al contenido de las órdenes de verificación que tienen por objeto revisar la expedición de comprobantes fiscales, consideramos que éstas deben indicar las fechas de los comprobantes que serán sujetos a inspección para que de este modo, los contribuyentes o los encargados de los establecimientos, conozcan con exactitud cuáles son los documentos o archivos electrónicos que deben exhibir ante los visitadores. Este señalamiento permitirá limitar las actuaciones de la autoridad pues no podrán requerir documentos adicionales al momento de la inspección.

Además, proponemos que durante la verificación la autoridad realice una circunstanciación veraz y pormenorizada de los hechos acontecidos en la misma. De igual manera, es indispensable que durante la visita, se reconozca la importancia de la figura de los testigos como un derecho de los contribuyentes para vigilar las actuaciones de la autoridad.

3. Por otra parte, es necesaria la uniformidad de plazos de entrega o envío de comprobantes fiscales establecidos en los artículos 29 fracción V del Código

Fiscal de la Federación (3 días) y 32 fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (15 días), en congruencia con el periodo probatorio del artículo 49 fracción VI del Código Fiscal de la Federación pues de esta manera, todos los contribuyentes tendrán el mismo plazo para entregar o enviar comprobantes a sus clientes y además, en caso de haber sido sujetos a verificación, contarán con tiempo suficiente para aportar como prueba el documento impreso que acredite que la entrega o envío de los mismos se hizo dentro del término de ley.

4. De igual manera, reiteramos la importancia de que las autoridades se adhieran a las facultades que les han sido expresamente conferidas tanto en el Código Fiscal de la Federación como en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, para no dar pauta a que se hagan indebidas interpretaciones de esos preceptos y evitar que excedan sus atribuciones durante la verificación.

Finalmente, es indispensable que la autoridad hacendaria respete la garantía de audiencia de los gobernados e implemente elementos de objetividad, imparcialidad y exhaustividad al momento de emitir sus resoluciones, pues sólo de esta manera, otorgará la protección más amplia a los derechos de los contribuyentes que se encuentra establecida tanto el artículo Primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como en el artículo Octavo de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José.

BIBLIOGRAFÍA.

1. Cadena Solórzano, María Teresa del Niño Jesús. Ríos Granados, Gabriela, Et al. Conceptos de Reforma Fiscal. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1ª edición México 2000.
2. Carrasco Iriarte, Hugo. Diccionario de Derecho Fiscal. Editorial Oxford University Press, 3ª Edición México 2008.
3. Cartas Sosa, Rodolfo. Ayala Vallejo, Gabriela. Las visitas domiciliarias de carácter fiscal. Editorial Themis 3ª Edición, México 2001.
4. Castrejón García, Gabino Eduardo. Derecho Tributario. 1ª Edición México 2002.
5. De la Cueva, Arturo. Derecho Fiscal. 4ª Edición, Porrúa, México 2011.
6. Desentis Reyes, Arturo. López López Gabriel et al. Reforma Fiscal 2010. Ed, Desentis Asesores Fiscales, México 2010.
7. Hernández Rodríguez, Jesús. Galindo Cosme, Mónica Icela. Comprobantes Fiscales Digitales 2010. 1ª edición, ISEF, México 2010.
8. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Enciclopedia Jurídica Latinoamericana II C-CONCUB 1ª Edición, Editorial Porrúa México 2006.
9. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Enciclopedia Jurídica Latinoamericana (R-S) Editorial Porrúa, 1ª Ed. México 2006.
10. Kaye, Dionisio J. Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo. 1ª edición, Ed. Themis México 2002.
11. Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Financiero Público. Editorial Mc Graw Hill, 2ª edición, México 2003.

12. Margáin Manautou, Emilio. Facultades de comprobación Fiscal. Editorial Porrúa, 4ª edición, México 2011.
13. Martínez Bazavilvazo, Alejandro. Visitas domiciliarias fiscales. Taxx Editores 1ª edición, México 1999.
14. Martínez Morales, Rafael I. Derecho Administrativo, Primer curso. 5ª Edición. Ed. Oxford, México 2004.
15. Nava Negrete, Alfonso. Derecho Administrativo Mexicano. 3ª Edición, Fondo de Cultura Económica, México 2007.
16. Orellana Wiarco, Octavio. Derecho Procesal Fiscal. Editorial Porrúa, 1ª Edición México 2007.
17. Pérez Becerril, Alonso. Dictamen Fiscal, Análisis Jurídico. Editorial Porrúa 1ª Edición, México 2005.
18. Pérez Chávez, Compero Francisco. El Correcto Manejo de los Comprobantes Fiscales. 5ª Edición, Taxx Editores México 2006.
19. Pérez de Acha, Luis Manuel. Tron Zuccher, Denise Marie. Protección Constitucional en las visitas domiciliarias. Editorial Dofiscal 1ª edición México.
20. Xopa Roldán, José. Derecho Administrativo. 1a Edición, Editorial. Oxford México 2008.

LEGISLACIÓN

- Código Fiscal de la Federación. Fisco Agenda 2013, Ediciones Fiscales ISEF 44ª Edición, México 2013.

- Ley del Impuesto al Valor Agregado. Fisco Agenda 2013, Ediciones Fiscales ISEF 44ª Edición, México 2013.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. Fisco Agenda 2013, Ediciones Fiscales ISEF 44ª Edición, México 2013.
- Ley del Servicio de Administración Tributaria, Ediciones Fiscales ISEF México 2009.

TESIS Y JURISPRUDENCIAS

- IUS 2011.
- IUS 2012.
- Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa 2011.

PÁGINAS DE INTERNET CONSULTADAS.

Crónica Parlamentaria de la Cámara de Diputados de 15 Diciembre de 1995.

<http://cronica.diputados.gob.mx/Iniciativas/56/93.html>

Definición de control volumétrico.

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/servicios/terceros/control_volumetrico/122_6657.html

Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1981.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1985.

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_ref06_31dic85_ima.pdf

Diccionario de la Real Academia Española, Vigésima-Segunda Edición.

Enciclopedia Jurídica Tributaria

<http://lema.rae.es/drae/?val=comprobante>

Glosario del Servicio de Administración Tributaria.

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/comprobantes_fiscales/15_6542.html

Ley de Firma Electrónica Avanzada.

http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5228864&fecha=11/01/2012

Ley Federal de Derechos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1985.

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfd/LFD_ref04_31dic85_ima.pdf

Proceso Legislativo de la Cámara de Diputados de 12 de noviembre de 2002.

<http://www2.scjn.gob.mx/leyes/ProcsLegs.asp?nldLey=727&nldRef=3&cFechaPub=12/06/2003&cCateg=DECRETO&cTitulo=LEY%20DEL%20SERVICIO%20DE%20ADMINISTRACION%20TRIBUTARIA>

Publicación de la Ley del Servicio de Administración Tributaria en el Diario Oficial de la Federación de 15 de diciembre de 1995

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lsat/LSAT_orig_15dic95.pdf

Recomendación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

http://prodecon.gob.mx/Documentos/Recomendaciones/2012/RECOMENDACION_21_2012.pdf

Reforma al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1989.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

Reformas a los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1991.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

Reforma al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación de 15 de diciembre de 1995.

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_ref23_15dic95.pdf

Reforma al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1996.

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_ref25_30dic96.pdf

Reforma al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1997.

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_ref26_29dic97.pdf

Reforma al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 2000.

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_ref30_31dic00.pdf

Reforma al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004.

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_ref31_05ene04.pdf

Reforma al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación de 12 de diciembre de 2011 en el Diario Oficial de la Federación.

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_ref44_12dic11.pdf

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria de 22 de marzo de 2007.

<http://www.aduanas-mexico.com.mx/claa/ctar/leyes/risat.html#>

Resolución Miscelánea Fiscal para 2013.

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5283743&fecha=28/12/2012

Servicio de Administración Tributaria.

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscales/66_19207.html