

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

CAMPUS ARAGON

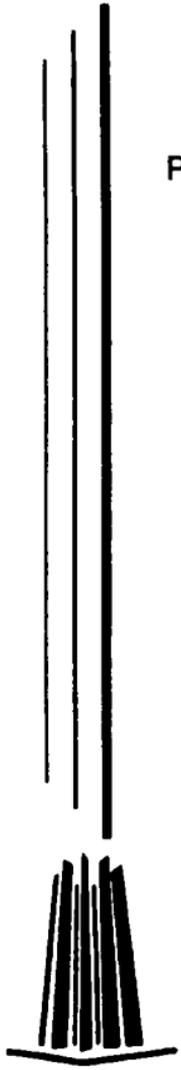
PROPUESTA PARA LA DEBIDA REGLAMENTACION DE LAS COMPULSAS QUE ESTABLECE EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
CORREDOR ESPINOSA PEDRO

ASESOR:
LIC. MAURICIO SANCHEZ ROJAS

SAN JUAN DE ARAGON ESTADO DE MEXICO, NOVIEMBRE DEL 2007

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

GRACIAS A DIOS Y A LA VIDA.

A Dios: Por los mensajes de amor y superación que ha enviado a mi vida, y a la;

Vida: Por enseñarme día tras día que lo mas importante en este tiempo es el valor a la humanidad.

A ambos por la oportunidad de llegar hasta este momento de mi carrera profesional, y poder demostrar que he aprovechado cada minuto de mi existencia.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

*AMIS PADRES: José Pedro Corredor Rodríguez y
Ma. Guadalupe Espinosa Moreno.*

Por el ejemplo de cariño y amor ganado y demostrado en nuestra familia, siendo aún mas importante el hecho que ante las adversidades no hay mejor apoyo que el de la pareja. A ustedes mis padres todos mis triunfos como mis fracasos, todas mis alegrías como mis tristezas a ustedes por tanto que agradecerles y tan poco para ofrecerles.

Por último solo queda decir GRACIAS.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Para mis hermanos:

Paola.

Guadalupe Paulina.

Pablo Alberto.

Priscila:

La confianza, es una gran virtud, y con base en esta, ustedes mis hermanos han demostrado quienes son y hacia donde pretenden ir, en mi opinión el gran éxito del ser humano no se mide por su riqueza o por su conocimiento, lo importante es ser lo que cada uno de nosotros pretenda.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A TU MARY:

Para poder realizar los sueños se necesita de las personas indicadas para alcanzarlos, a ti amiga y pareja, y sobre todo para que nunca te sueltes de mi, por aquello de que nos depara el destino te quiero. Pedro.

GRACIAS.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

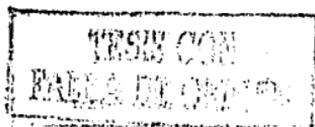
A TODOS LAS PERSONAS QUE
COMPONEN LA FAMILIA
CORREDOR:

Por enseñarme que la unidad de la familia, el trabajo y el principio de valores se aprenden desde la infancia, y sacan a flote los problemas de la vida cotidiana, gracias.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A TODOS LAS PERSONAS QUE
COMPONEN LA FAMILIA
ESPINOSA:

*Siendo que el temor y la adversidad son barreras de todos los días,
por esto mi admiración y respeto a cada uno de ellos por la gran lucha
que viven constantemente.*



A LA ESCUELA NACIONAL DE
ESTUDIOS PROFESIONALES
ARAGÓN:

Siendo la escuela que me arropo, en mis estudios profesionales y de la cual siempre pondré en alto su nombre ya que sin ella no podría haber terminado esta meta de mi vida.

GRACIAS.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A MIS MAESTROS:

A todos y a cada uno de ellos, desde el kinder hasta la profesional ya que gracias a su esfuerzo y capacidad, alcanzan sus objetivos particulares que se reflejan en la sociedad, ya que al estar frente a grupo retroalimentan sus conocimientos y se ven reflejados en sus alumnos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

AMI ASESOR: Lic. Mauricio Sánchez Rojas.

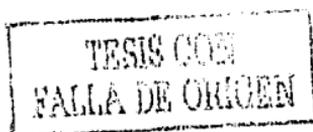
Siendo la guía para desarrollar el presente trabajo, aunado a contar con el sentido de humanidad que lo caracteriza.

GRACIAS.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INDICE

Introducción	3
Capítulo I Marco Conceptual de las Contribuciones	
1.1 Derecho Constitucional	6
1.2 Derecho Financiero	7
1.3 Derecho Fiscal	14
1.3.1 Contribuciones	15
1.3.2 Impuestos	18
1.3.3 Derechos	20
1.3.4 Contribuciones de mejoras	23
1.3.5 Aportaciones de seguridad social	26
Capítulo II. Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria	
2.1 Sujetos	30
2.1.1 Sujeto Activo	31
A) Federación	31
B) Entidad Federativa	32
C) Municipios	32
D) Organismos Fiscales Autónomos	34
2.1.2 Pasivo	36
A) Sujetos pasivos directos o por deuda propia	39
B) Sujetos pasivos indirectos o por deuda ajena	39



C) Sujetos pasivos exentos	39
D) Sujetos no comprendidos dentro del gravado por la ley fiscal.....	40
2.1.3 Terceros.....	42
 Capítulo III Marco Legal de las Compulsas	
3.1 Naturaleza Jurídica de las compulsas	54
3.2 Requisitos legales que establece el Código Fiscal de la Federación	70
3.3 La compulsas como facultad de comprobación de la Autoridad Fiscal.....	86
 Capítulo IV Propuesta para la debida reglamentación de las compulsas.	
4.1 Situación Jurídica del Tercero Contribuyente respecto de la compulsas	91
4.2 Causas económicas que originan las compulsas.....	97
4.3 Propuesta para la inclusión de los artículos reglamentarios para llevar acabo las compulsas en el Código Fiscal de la Federación.....	99
 Conclusiones.....	 111
Bibliografía.....	114

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INTRODUCCIÓN.

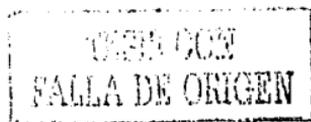
El presente trabajo de investigación, es un estudio minucioso referente a las facultades que tiene la autoridad fiscal para verificar lo comprobado por los contribuyentes; sin olvidar que esta verificación está contemplada en nuestra carta máxima, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La compulsas como facultad de comprobación de la autoridad fiscal, es un medio idóneo para verificar lo declarado por el sujeto pasivo, así como también del tercero ya que con este último se lleva acabo.

Esta forma de verificación llamado compulsas, debe satisfacer requisitos tanto de fondo como de forma, así como también secundarios, ya que de lo contrario y a nuestro punto de vista se vulnera la esfera jurídica del tercero, en la relación jurídica tributaria.

En nuestros días se escucha en medios de comunicación que debe de prevalecer el Estado de Derecho, en nuestro país, para que el gobernado pueda vivir en armonía con lo diferentes componentes del mismos Estado y que son: territorio población y gobierno.

Hacerla valer es muy complejo ya que se requiere de la participación de las autoridades y gobernados para que conjuntamente se hagan valer las normas jurídicas que regulan la actividad del hombre.



En este trabajo se intenta que la autoridad al momento de emitir una compulsasatisfaga requisitos legales para su buen funcionamiento.

Ya que pretende que se reforme o se incluya dentro del Código Fiscal de la Federación, una buena reglamentación de las compulsas ya que como observaremos mas adelante en este trabajo en estos momentos no existe tal.

Para concluir, es necesario observar los requisitos constitucionales para emitir actos de autoridad, y en este trabajo es de nuestra preocupación que se detalle con precisión las características necesarias para poder llevar acabo una compulsas.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO I.

MARCO CONCEPTUAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Para poder hablar del Derecho Fiscal y sus generalidades, es necesario llevar acabo el método deductivo de investigación, el cual va de lo general a lo particular, por lo que en este capítulo se presenta la base del Derecho Fiscal, que son conceptos en general.

El primer tema nos remite a nuestra Carta Magna y asimismo analizar lo relacionado con la obligación que tienen las personas para contribuir al gasto público, ya que en este máximo ordenamiento encontramos el origen o la fuente de la obligación fiscal, es decir el pago de contribuciones y que esta contemplado como tal en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.1 DERECHO CONSTITUCIONAL. Esta rama es la base fundamental del Derecho Fiscal, ya que de nuestra carta magna se derivan todas las demás leyes secundarias, por lo que se regula el derecho fiscal y en específico el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que a la letra dice:

Artículo. 31 FRAC. IV: *Son obligaciones de los mexicanos:*

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

Por lo que con fundamento en lo anterior, y haciendo una interpretación estricta de la ley, se afirma que es una *obligación* de los mexicanos cumplir para el

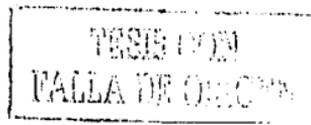
TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

gasto público, entendiéndose por *obligación* la imposición de exigir determinada prestación; y por mexicanos todas aquellas personas físicas y morales que reúnen los requisitos legales que establece la ley.

También señala que esta forma de contribuir sea de forma *proporcional y equitativa que dispongan las leyes*; coincidiendo con el doctrinario Ernesto Flores Zavala al señalar ambos conceptos en uno solo, y cuyo significado es *justicia en la imposición* es decir, entender por proporcional, a aquel contribuyente que obtiene recursos e ingresos, estos tienen que ser distribuidos en forma que cubra con todas sus necesidades, y equitativo es tratar igual a los iguales y desigual o los desiguales, es decir dar a cada quien lo que corresponda, retomando la idea original de Ulpiano al hablar de justicia.

Conforme a los párrafos anteriores y en nuestro punto de vista particular la interpretación que se hace respecto al artículo 31 fracción IV de la carta magna, es la de que el contribuyente tiene que pagar contribuciones con el fin de que el Estado, pueda cumplir con necesidades tales como vivienda, salud, educación etc, la rama que se encarga de tal cumplimiento es el derecho financiero y que a continuación se refiere.

1.2 DERECHO FINANCIERO. El Estado para poder satisfacer las necesidades básicas de su población, necesita allegarse de recursos para poder realizar este objetivo, por lo que al respecto, el maestro Pugliese Mario define al derecho financiero como:



*"Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas."*¹

Estamos de acuerdo con el concepto que antecede ya que el derecho financiero regula la obtención de recursos, el medio y el fin para los cuales el Estado debe vincularlos, también sin olvidar a los diferentes órganos públicos (Secretarías de Estado) a las que se les asigna un presupuesto, incluyendo la relación jurídica que existe entre poderes (Ejecutivo, legislativo y Judicial) que se da a través del proceso de la creación de una ley, dando mayor ingerencia al primero de ellos, que se ve reflejado en el *ius imperium*, o sea la subordinación por parte de los ciudadanos al Estado y figura que mas adelante analizaremos.

El maestro Martínez de la Garza manifiesta al respecto que el Derecho Financiero es: *"El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como de las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre*

¹ PUGLIESE, Mario. *Derecho Financiero*. Ed. Fondo de Cultura Económica, México 1989 p. 22



*los diversos órganos del Estado o entre dichos órgano y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.*¹²

En nuestra opinión particular el Derecho Financiero es el medio para que el Estado, primero a través de la ley, se allegue de recursos, segundo para canalizar esos recursos y tercero que estos recursos lleguen a los fines que fueron destinados, incluyendo las relaciones que se establecen al aplicar los diferentes ordenamientos jurídicos con los poderes ejecutivo, legislativo y judicial dentro de sus órganos de la administración pública.

El medio idóneo para que el Estado se allegue de recursos es a través de la ley, por que en ella se fundamenta la actuación de la autoridad, por lo que a continuación se hace mención, al hecho imponible y hecho generador ya que estos se derivan de un mismo fenómeno de la tributación la (ley), ya que como menciona el maestro Delgadillo Gutiérrez: *...“el hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria y el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general.”*¹³....

Por lo que podemos entender que el hecho imponible, en forma general, es la norma y el hecho generador es la conducta desplegada por el contribuyente.

¹² DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Tributario Mexicano*. Edit. Porrúa, México 1999, p. 17

¹³ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Ed Limusa. México 1993. p101 y 102

Mas no es, tan aislado el procedimiento para poder allegarse de recursos por lo que se necesita mencionar el mecanismo para hacerlos llegar, y este mecanismo esta contemplado en la Ley de Ingresos de la Federación, que es aprobada anualmente por la cámara ya sea la de (diputados o senadores) que haya sido la revisora y decretada por el Congreso de la Unión y que este año quedo de la siguiente manera:

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL
2001.

CAPITULO I

De los ingresos y el Endeudamiento Público

Artículo 1º. *En el ejercicio fiscal del 2001, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:*

I. **IMPUESTOS:**

1 Impuesto sobre la renta.

2 Impuesto al activo.

3 Impuesto al valor agregado.

4 Impuesto especial sobre producción y servicios.

A. Gasolina y diesel.

B. Bebidas alcohólicas.

C. Cervezas y bebidas refrescantes

D. Tabacos labrados.

6 Impuesto sobre automóviles nuevos.

7 Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.



8 Impuesto a los rendimientos petroleros.

9 Impuestos al comercio exterior.

A. A la importación.

B. A la exportación.

10. Accesorios.

II. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL:

1 Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

2 Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.

3 Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.

4 Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los Citados trabajadores.

5 Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.

III. CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS:

Contribución de mejoras por obras públicas de Infraestructura hidráulica.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

IV. DERECHOS:

1 Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:

A. Por recibir servicios que preste el Estado

B. Por la prestación de servicios exclusivos a

Cargo del Estados, que prestan Organismos

Descentralizados.

2 Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público.

3 Derecho sobre la extracción del petróleo.

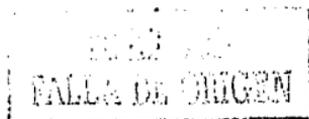
4 Derecho extraordinario sobre la extracción del petróleo.

5 Derecho adicional sobre la extracción de petróleo.

6 Derecho sobre hidrocarburos.

A nuestro criterio solo hasta este rubro manejaremos las contribuciones, por que son los denominados ingresos que tiene el Estado, además de que así lo establecimos en nuestro capitulado, y como mas adelante mencionaremos el concepto de cada uno de ellos para que quede mejor comprendido.

A continuación el sub-capítulo siguiente se refiere a la rama del Derecho Fiscal, regulador de los conceptos anteriores citados, y el cual se deriva nuestro tema de tesis ya que como materia se imparte en la Escuela Nacional de Estudios



Profesionales Aragón para mi es muy interesante e importante por lo que el Derecho Fiscal es:

1.3 DERECHO FISCAL. El Derecho Fiscal principal regulador de la obtención de recursos por parte del Estado y del cual se derivan todas las instituciones jurídicas que existen en nuestros días, por lo que el maestro Arrijo Vizcaino manifiesta que el Derecho Fiscal es el "*conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como fisco.*"⁴

Concordamos con el maestro Arrijo al señalar que el Derecho Fiscal es el conjunto de normas y principios que regulan la actividad del fisco para la obtención de recursos para el gasto público, mas para nuestro punto de vista, este concepto queda vago ya que deja sin señalar algunos principios que son de suma importancia para el derecho fiscal y que mas adelante señalaremos en nuestro concepto.

Otra definición de Derecho Fiscal es el que da el maestro Cárdenas Elizondo el cual, a nuestro punto de vista es mas completo porque reúne mayores elementos para definir al derechos fiscal que "*es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la obtención, cuidado y administración*

⁴ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 5 Ed. Tehmis. México 1989 p. 19

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

*de los recursos fiscales, así como de las relaciones que se dan con motivo de la actuación del Estado, considerado como fisco.*¹⁶

Nuestro concepto: es el conjunto de normas jurídicas y principios de derecho público que regulan la relación que existe entre el sujeto activo (Estado) y el pasivo (contribuyente), así como de la obtención de recursos por parte del Estado o fisco.

Por lo que podemos concluir, que del estudio del Derecho Fiscal se desprende la regulación de los recursos que por ley adquiere el Estado para satisfacer las necesidades de su población, hasta antes de destinarlos (ley de egresos) y que no comprende el estudio del Derecho Fiscal.

De lo anterior se desprende que el Derecho Fiscal, es el género y las diferentes figuras jurídicas como son *las contribuciones, impuestos o derechos etc*, son las especies, por lo que a continuación se menciona que son las contribuciones y por que son importantes.

1.3.1 CONTRIBUCIONES. Conforme al sub.-capítulo anterior se necesitan normas jurídicas y principios para regular el derecho fiscal, atendiendo el primero de ellos, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 preceptúa lo que se debe entender por contribuciones:

¹⁶ CARDENAS ELIZONDO, Francisco. *Introducción al estudio del Derecho Fiscal*. 3 ed, Ed Porrúa. México 1999 p. 38

"Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera"

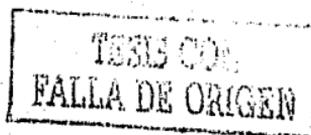
A lectura del artículo anterior, se interpreta de manera estricta que el legislador hace una clasificación de las contribuciones, siendo omiso al señalar que es una contribución, estableciendo las contribuciones de la siguiente manera: *impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos,*

El maestro Martínez de la Garza manifiesta al respecto : *"...Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades..."*⁶ agregando dicho autor:

"...En México no encontramos concepto de tributo en ninguna ley. El artículo. 1 del Código Fiscal de la Federación. Usa la palabra contribución, pero no define a esta. Sin embargo estimamos que en el Derecho Mexicano contribución y tributos sinónimos y establece que son contribuciones o tributos:

- A.- Los impuestos
- B.- Las aportaciones de Seguridad Social
- C.- Las Contribuciones de Mejoras.

⁶MARTINEZ DE LA GARZA. Francisco, Ob. Cit. p 319



D.- Los Derechos.

Estimamos que para el legislador mexicano las palabras contribución y tributo son para el género y las enunciadas contribuciones son las especies del género...⁷

Del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación se desprende que no es un concepto de contribuciones siendo esta una clasificación por lo que el doctrinario Refugio de Jesús Fernández da una definición y manifiesta que son: *"las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y las morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma."⁸*

Estamos de acuerdo con la definición del doctrinario Fernández, ya que desde nuestro punto de vista, es lo cercano a una definición real, por que reúne las características necesarias para serlo, manifestando que, las contribuciones es una obligación *ex lege* es decir que esta debidamente contemplada en ley, que su característica importante es el pago en dinero u en especie, y su finalidad importante es que esta destinada para el gasto público. Entendiéndose por especie toda aquel pago en materiales como oro, plata, o granos de maíz también con obras de arte como lo son pinturas u esculturas. Por lo anteriormente establecido, y conforme a nuestra carta magna y el Código Fiscal de la

⁷ Ibidem. P 320

⁸ FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. Ed. p.271-272



con obras de arte como lo son pinturas u esculturas. Por lo anteriormente establecido, y conforme a nuestra carta magna y el código fiscal de la federación, las contribuciones están establecidas en primer término por que son es de estas, las que se obtiene mayor recursos, para satisfacer el gasto público.

En el sub-capítulo siguiente se maneja el rubro concerniente a los impuestos, su definición y los características importantes que de ella emana por lo que los impuestos son:

1.3.2 IMPUESTOS: El maestro Margáin Manautou en su libro *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* menciona algunos efectos del impuesto y asienta:

*"En el establecimiento de todo impuesto el legislador debe estudiar cuidadosamente los posibles efectos que traerá su aplicación: si el sujeto señalado como contribuyente será realmente el pagador del mismo; cuál será la reacción de la economía nacional y, en especial, la de la actividad que quedará gravada; si se dará origen a la emigración de la fuente afectada si se producirá una disminución del capital destinado ala actividad que se pretende gravar; si se dará origen a una fuerte evasión ilegal, etc."*⁹

⁹ MARGAIN MANATOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. Edit. Porrúa. México 1996. p.103

"Las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las fracciones II, III, y IV de este artículo."

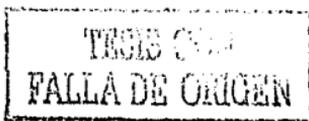
El artículo 2 del código fiscal fracción I no es un concepto de impuestos ya que no define que es un impuesto, el doctrinario Fernández establece que: *"Los impuestos son las cantidades en dinero, en especie o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos."*¹⁰

Para el maestro Rodríguez Lobato los impuestos son: *"la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato."*¹¹

A nuestro punto de vista los conceptos anteriores, no dan una buena explicación de lo que es el impuesto, por que no dan una razón de donde se derivan los impuestos y que son exactamente, es por consiguiente daremos nuestro propio concepto con el fin de que quede mejor comprendido que se entiende por impuesto.

¹⁰ FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús ob.cit. p. 271-272

¹¹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl p 61



Nuestra definición: El impuesto es una obligación *ex lege*, siendo el Estado la parte acreedora y el contribuyente la parte deudora su fuente principal la obtención de dinero, sin menospreciar a las especies, para sufragar el gasto público.

Una vez explicado que se entiende por impuestos a continuación pasaremos al rubro de los derechos, siendo al igual de los impuestos una de las contribuciones de la cual se tiene mayores recursos por sus características que la hacen tan especial por lo que por derechos se entiende.

1.3.3 DERECHOS. Según el artículo 2 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación establece que son: *"Las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado."*

Martínez de la Garza refiere al respecto:

"De un análisis del texto legal se desprende:



A.- Las contribuciones cuyo presupuesto de hecho, consiste en recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público; a estas contribuciones se les puede llamar *Derechos por Servicios*.

B.- Las contribuciones cuyo presupuesto de hecho consiste en aprovechar bienes del dominio público de la Nación. A estas contribuciones se le puede llamar *Derechos por uso del Dominio Público*.

C.- Ambas clases de prestaciones son contribuciones, es decir se trata de obligaciones cuya fuente es la voluntad unilateral del Estado.

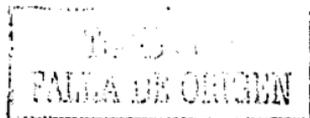
D.- Los demás elementos son diferentes y no tienen más nota común que encontrarse alojados en un mismo dispositivo legal.

Los derechos por servicios tienen su regulación en una ley propia que es la *Ley Federal de Derechos* y en el *Código Fiscal de la Federación*.

Los derechos por uso del Dominio Público tienen su regulación en la *Ley Federal de Derechos* y en ocasiones en leyes que regulan su materia como sucede con la *Ley de Bienes Nacionales*.¹²

Nuestro punto de vista referente al artículo 2 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, es que dista por mucho de ser un concepto de derecho, por que a manera de crítica y siendo estrictos en la interpretación de este concepto, deja abierta la posibilidad de confundirse con el concepto de Derecho, que manejamos al estudiar la licenciatura en Derecho, además de que a primera vista no se entiende que es un derecho. Por que a continuación mencionaremos otro

¹² MARTINEZ DE LA GARZA, Francisco. Ob. Cit. p.330



concepto para ceñir y tratar de concretar que es lo que se entiende por derecho en materia fiscal.

Para el maestro Rodríguez Lobato son: *"contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios."*¹³

El concepto que antecede aunque siendo muy concreto y preciso a nuestro punto de vista satisface los requisitos para definir a los derechos aunque por nuestro parte vamos a tratar de explicarlos.

El profesor Margáin Manautou manifiesta al respecto:

"...El Estado justifica la imposición del pago de derechos expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, debe entonces el usuario soportar el costo del servicio. Pero como en nuestra legislación fiscal federal ahora sólo se pagan derechos en la prestación de servicios como en la enajenación de bienes, con la característica de que en su prestación o enajenación se ejerza un poder de monopolio por la Federación, se justifica el pago de derechos, atendiendo el monto a pagar, al interés público, por

¹³ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit. p. 77



*lo que el precio puede estar abajo del costo del servicio, ser el equivalente al costo del servicio o arriba del costo del servicio...*¹⁴

Los derechos en materia fiscal, comprenden la obtención de recursos que tiene el Estado, el segundo mas importante después de los impuestos, ya que se derivan de la obtención de algún servicio, que se obtiene por el uso de aprovechamientos del dominio público prestados por organismos públicos descentralizados y desconcentrados, como por ejemplo la Comisión Federal de Electricidad.

El siguiente ingreso que mencionaremos es también de importancia, aunque no este contemplado como tal en nuestra legislación vigente, de manera contraria a como lo establece la ley de ingresos por lo que se entiende por contribuciones de mejoras.

1.3.4 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. La presente contribución, se origina de la satisfacción de un gasto público de interés general, para el maestro Pugliese es: *"...En los impuestos y contribuciones especiales la obligación tributaria encuentra su causa en una utilidad o ventaja particular que proviene de la actividad del órgano público y que va a favor de un grupo determinado de ciudadanos, en lugar de un solo ciudadano, como es el caso en el derecho, aun cuando no sea posible establecer la proporción entre el tributo y la ventaja*

¹⁴ MARGAIN MANATOU, Emilio. Ob cit., p.103

obtenida por cada ciudadano. Los impuestos y contribuciones especiales están en una posición intermedio entre los impuestos y los derechos..."¹⁵.

Por ejemplo, en su libro Derecho Tributario el maestro Martínez de la Garza asienta con respecto a las contribuciones de mejoras:

" □ △ ○"

Signos: □ = actividad o actuación estatal

△ = situación intermedia

○ = contribuyente.

En la contribución de mejora se dan los siguientes elementos:

- a) una actuación o actividad estatal: obra..... □
 b) una situación consecuyente: aumento de valor..... △
 c) un nexo de causa efecto.

En la contribución de mejora se necesita una actividad estatal referida mediata e indirectamente al contribuyente, más un aumento de valor de su propiedad..."¹⁶

¹⁵ PUGLIESE, Mario. Ob. Cit. p 31

¹⁶ MARTINEZ DE LA GARZA, Sergio. Ob cit. p.350

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

...“Ese beneficio debe ser de carácter subjetivo, e individual. De no existir el beneficio o por el contrario, de existir un perjuicio por la construcción de obra pública, el tributo no se genera”...¹⁷

Por lo que a continuación el maestro Fernández menciona: *“La contribución se ha definido como la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra, o la prestación de un servicio público de interés general que los benefició o beneficia en forma específica.”¹⁸*

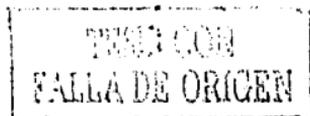
Por lo que el concepto anterior, estamos de acuerdo, ya que queda comprendido que se entiende por las contribuciones de mejoras, siendo obligaciones establecidas en ley, de carácter contributiva por el servicio de una obra pública de interés general siendo el destinatario el contribuyente.

Siendo así y a manera de reflexión que los mexicanos debemos de cumplir con nuestras contribuciones para sufragar el gasto publico, es decir satisfacer las necesidades básicas de la población, ya que cada día, la explosión demográfica va en forma ascendente y se necesitan mas recursos.

El siguiente impuesto referente a las aportaciones por parte de los patrones y trabajadores a la seguridad social, es de los elementos mas esenciales para la

¹⁷ Ibidem. p. 351

¹⁸ FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús. Ob.cit. p.210



obtención de recursos, ya que es de por mandato constitucional el pago del impuesto deducidos de su aportaciones.

1.3.5 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. La presente contribución, a nuestro punto de vista particular es de suma importancia porque protege la seguridad que se proporciona al trabajador en su actividad llevada a cabo, por el esfuerzo intelectual como físico, además de que es regulado a nivel constitucional quedando establecido en el artículo 123 fracciones XIV, XXIX y XII que a la letra dice:

...Los empresarios serán responsables de los accidentes de trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores, sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por lo tanto, los patronos deberán pagar la indemnización correspondiente, según que haya traído como consecuencia la muerte o simplemente incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen. Esta responsabilidad subsistirá aun en el caso de que el patrono contrate el trabajo por un intermediario...

.... Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y de ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicio de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares;....

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

.... Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos a favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a esto crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones ...

Por lo que el doctrinario Fernández establece lo siguiente "Las aportaciones de seguridad social han sido definidas por la doctrina, como las exacciones establecidas en la ley a favor de ciertos entes públicos, para asegurar su financiamiento económico en forma automática."¹⁹

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º. Fracción II, las define como:

"Las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcione la seguridad social a que hace mención la fracción II, o presten los servicios señalados en la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social."

¹⁹ *Ibidem.* p. 218

La definiciones que anteceden son vagas e inocuas en especial las del artículo 2 fracción II ya que primero, no señala quienes o cuales son las personas sustituidas por el Estado, y segundo no queda bien explicado que se entiende por *“organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, o presten los servicios señalados en la fracción II,* estos también son considerados de seguridad social, por lo que mas adelante haremos énfasis en explicar que se entiende por organismos descentralizados.

En el capítulo siguiente, se hará mención a la fuente que se deriva de la relación jurídico tributaria los (sujetos), sin menoscabar la presencia del *tercero*, figura que en este trabajo de investigación es de relevancia, porque de el se deriva la figura jurídica de las compulsas, propuesta para la debida reglamentación de esta en el Código Fiscal de la Federación, tema de tesis.

CAPÍTULO II.

SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.1 SUJETOS. En primer término deberemos explicar que se entiende por sujeto; El sujeto se deriva de la relación jurídico tributaria, en materia fiscal se esta obligado a contribuir, se exige por ley, el pago de contribuciones, por lo que el maestro Rodriguez Lobato manifiesta al respecto:

SUJETO.- *"En el impuesto como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la ley impositiva, lo que se llama hecho generador, surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo."*²⁰

En la norma debe estar contemplado el sujeto, y mas aun en materia fiscal porque en el; recae la carga tributaria de pagar el impuesto; De lo anterior, se desprende que el sujeto activo es el (Estado o fisco) y el pasivo es el (particular o contribuyente) ya sea una persona física o moral, generando derechos y obligaciones y figuras que observaremos en el sub-capítulo referente al sujeto activo y pasivo, por lo que a continuación observaremos el concepto de **sujetos** y la forma de como intervienen en la relación jurídica tributaria.

SUJETOS. Los sujetos en materia fiscal, son de relevancia ya que sin su intervención no podríamos hablar de la persona a quien se le hace la carga del tributo, ni mucho menos a quien se le tendrían que pagar dichas aportaciones.

²⁰ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit. p 131

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.1.1 SUJETO ACTIVO. Para el maestro Fernández *"el sujeto activo de la obligación contributiva o tributaria, siempre lo será el Estado (Federación, estado o municipios) de acuerdo con lo establecido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal."*²¹

Por lo que a nuestro punto de vista, estamos de acuerdo con el concepto que antecede, ya que estos entes jurídicos, son los únicos que pueden exigir el pago de los tributos, es decir que en nuestra Constitución esta establecido que estos sujetos activos están facultados para el cobro de los impuestos, con sus propias limitaciones, además de que a continuación analizaremos cada uno de sus componentes.

A) LA FEDERACION. *"Constituida por las diversas entidades territoriales que forman la República Mexicana, según los principios establecidos por la propia Constitución, llamado Pacto Federal, sometiéndose a la autoridad de un poder soberano superior, para la atención de todas las funciones propias del gobierno, no correspondientes a las entidades federativas, en virtud de que éstas por sí solas no podrían subsistir, uniéndose para dar origen a un ente superior, llamado Federación, con el objeto de que las represente y gobierné mediante el ejercicio de una serie de poderes y facultades que las entidades creadoras le otorgan y le reconocen, en los términos del artículo 40 Constitucional.*

²¹ *Ibidem*, p. 232

Atendiendo a la definición anterior, la Federación, es donde se concentran los poderes de la nación, integrada por los estados de la Republica Mexicana, e instituciones jurídicas, encargadas de gobernar a los ciudadanos.

B) LAS ENTIDADES FEDERATIVAS. *Son las partes integrantes de la federación, libres y soberanas, en las que toca a su régimen interior, es decir, en su extensión política territorial, sin que en ningún caso contravengan el pacto federal.*

En sí todos los Estados de la Republica Mexicana, a las cuales se le otorgan facultades establecidas en ley para establecer sus propias contribuciones a través de sus propias legislaturas, que están compuestas por las cámaras de Diputados respectiva de cada Entidad.

C) LOS MUNICIPIOS. *Se definen como la célula de la organización política del Estado mexicano, al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades federativas.*

Sociológicamente se le define como una reunión natural de familias dentro de un límite geográfico determinado, que busca satisfacer necesidades comunes y participar en la vida democrática sin invadir la intimidad del hogar.

Se manifiesta como una serie de pequeñas porciones territoriales cuyo conjunto integran una entidad federativa, y su objeto es dotarlos de autoridad, para que conjuntamente puedan atender y resolver los servicios primarios de la

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

comunidad, como lo es el de policía, agua, alcantarillado, drenaje, pavimentación, alumbrado.

De estos tres entes, que son los sujetos activos de la obligación contributiva o tributaria, únicamente la Federación y los estados tienen ejercicio pleno o material del poder fiscal, el cual se materializa a través del Poder legislativo, único órgano facultado para expedir leyes en materia fiscal, correspondiendo a las legislaturas de los estados, expedir las leyes correspondientes a los municipios, por carecer éstos de Poder Legislativo.²²

De lo anterior se desprende que los municipios, en nuestro país son la célula de población organizada para el buen funcionamiento del territorio donde se habita, y la buena administración de los recursos, siendo además que por mandato constitucional no pueden fijar sus propias contribuciones dejándoles a los legislaturas locales, esa función. En materia fiscal, los entes anteriores no son los únicos sujetos activos que regula nuestro Código Fiscal, existen otros entes públicos denominados "Organismos Fiscales Autónomos" que cuenta con personalidad jurídica propia, diferente a la del Estado, por lo que a continuación se mencionan las características de las mismas.

²² Ibidem. p. 233

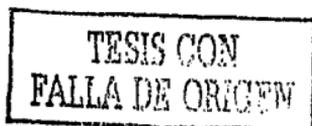
TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

D) ORGANISMOS FISCALES AUTÓNOMOS. Se llaman organismos fiscales autónomos, a los organismos públicos descentralizados que tienen el carácter de autoridades fiscales para la realización de sus atribuciones. Para atender el concepto anterior es de suma importancia, hacer mención al significado de *organismos públicos descentralizados* por lo que el maestro Narciso Sánchez Gómez manifiesta que: *"la descentralización es una forma de organización administrativa adoptada por el poder Ejecutivo, y que tiene como finalidad, atender actividades propias de la administración pública de carácter especializado, para hacerla mas pronta, ágil y eficaz para ese efecto cuenta con personalidad jurídica, régimen jurídico y patrimonio propios, bajo un sistema normativo de derecho público"*²³

Nuestro concepto: Se crea una nueva forma de administración pública, por parte del Ejecutivo Federal, *llamada organismos públicos descentralizados*, para el apoyo de los tramites administrativos que le corresponden, agilizarlos y resolverlos lo mas pronto posible, ya que el (Ejecutivo) por si solo no podría solucionarlos, a los cuales se les otorga facultades jurídicas y patrimonio propio, para su mayor manejo, sin dejar de observar bajo un régimen jurídico vigente. A continuación, se hace referencia a los organismos públicos descentralizados que existen en nuestro país:

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL..

²³ SANCHEZ GOMEZ, Narciso Primer Curso de Derecho Administrativo, edit. Porrúa, México 1985



**INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS
TRABAJADORES.**

**INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL PARA LAS FUERZAS ARMADAS
MEXICANAS.**

La ley del Instituto Mexicano del Seguro Social en su artículo 5 establece:

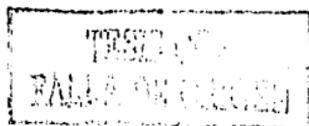
"La organización y administración del Seguro Social, en los términos consignados en esta Ley, están a cargo del organismo público descentralizado con personalidad y patrimonio propios, denominado Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, cuando así lo prevea la presente ley."

En la ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores en su artículo 2 establece:

"Se crea un organismo de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propio, que se denomina "Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores" con domicilio en la ciudad de México."

En la ley del Instituto de Seguridad Social para la Fuerzas Armadas Mexicanas establece en su artículo 1:

"Se crea con carácter de organismo público descentralizado federal, con personalidad jurídica y patrimonio propio, el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas con domicilio en la Ciudad de México."



En nuestro sistema fiscal mexicano, es imperativo por ley que existan sujetos para poder llevar acabo el pago de una contribución, debido a la conducta desplegada por el contribuyente, por haber realizado el hecho generador, a continuación hacemos mención al sujeto pasivo como el sujeto deudor de la obligación jurídica tributaria y la clasificación de esta.

2.1.2 SUJETO PASIVO. El sujeto pasivo de la relación tributaria, es el contribuyente por haber realizado el hecho imponible y el hecho generador ubicándose en la situación de hecho que presupone el legislador, por lo que el doctrinario Fernández manifiesta que: *"por sujeto pasivo debemos entender la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes fiscales está obligada a pagar contribuciones."*²⁴

El sujeto pasivo encuentra su fundamento en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

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

²⁴ FERNANDEZ MARTINEZ, Ob.cit. p.234

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

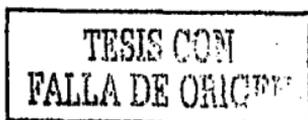
En nuestro sistema fiscal mexicano, es imperativo por ley que existan sujetos para poder llevar a cabo el pago de una contribución, debido a la conducta desplegada por el contribuyente, por haber realizado el hecho generador, a continuación hacemos mención al sujeto pasivo como el sujeto deudor de la obligación jurídica tributaria y la clasificación de esta.

2.1.2 SUJETO PASIVO. El sujeto pasivo de la relación tributaria, es el contribuyente por haber realizado el hecho imponible y el hecho generador ubicándose en la situación de hecho que presupone el legislador, por lo que el doctrinario Fernández manifiesta que: *"por sujeto pasivo debemos entender la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes fiscales está obligada a pagar contribuciones."*²⁴

El sujeto pasivo encuentra su fundamento en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

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

²⁴ FERNANDEZ MARTINEZ, Ob.cit. p.234



Por lo que a continuación el maestro Fernández desgana el concepto que establece el Código Fiscal y establece:

"Las personas físicas. Es decir todo ser humano considerado individualmente, con capacidad para ser titular de derechos y obligaciones.

Las personas morales. Que son todas las asociaciones y sociedades civiles y mercantiles, constituidas de acuerdo con las leyes mexicanas y las extranjeras que tengan domicilio o agencias en nuestro país.

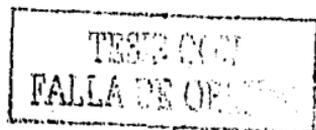
La federación, los estados y los municipios, cuando así lo determinen las leyes fiscales en forma expresa.

La federación, los estados y los municipios, cuando actúen como sujetos de derecho privado, como simples particulares.

Los establecimientos públicos u organismos descentralizados con personalidad jurídica propia.²⁵

A continuación daremos nuestro punto de vista con respecto al sujeto pasivo, que se desprende del artículo 1 del Código Fiscal de la Federación.

²⁵ Ibidem. p.235



Personas Físicas. Nuestro punto de vista es que es un ente jurídico, que sabe de las consecuencias de derecho y sobre de las cuales recae, siempre y cuando su conducta despliegue consecuencias de derecho.

Personas Morales. Para ser personas morales en nuestro sistema mexicano se necesita de requisitos que marca nuestro Código de Comercio para ser una sociedad o asociación mercantil y que son importantes en nuestro trabajo de investigación por que en la mayoría de las auditorías o práctica de visitas domiciliarias, van en contra de este tipos de empresas constituidas conforme a las leyes mexicanas en virtud de omitir en sus momento, declaraciones de impuestos que tienen que declarar.

La Federación, Estados y Municipios. Porque considerar a estos entes jurídicos sujetos pasivos, si anteriormente son considerados activos, en su momento y a través de una mala determinación estas que son autoridades, tienen que regresar el cargo que hicieron a su favor y que menoscaban en su patrimonio al contribuyente, mas sencillo es que tendrían que regresar el dinero que obtuvieron equivocadamente al emitir la auditoria.

La Federación Estados y Municipios. En ocasiones la federación, los estados o municipios generan el presupuesto de hecho que establece el legislador y es que estos entes jurídicos al momento de cumplir con sus funciones generan impuestos que se deben de pagar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Organismos Públicos Descentralizados Las personas que podrían ser sujetos pasivos serian los organismos públicos descentralizados como el Instituto Mexicano del Seguro Social ya que en su momento estos también podrían excederse en las operaciones al calcular en beneficio el crédito fiscal y el

contribuyente podía reclamar el pago a través de los medios de defensa que tenga este.

Ahora es importante recalcar que existen otros sujetos pasivos que la doctrina establece y que es importante señalar para tratar de comprender que el sujeto pasivo es al que se le fija un crédito fiscal y se menoscaba su patrimonio, tal y como lo establece el doctrinario Fernández quien da su clasificación de sujetos pasivos.

CLASIFICACION DOCTRINAL DE LOS SUJETOS PASIVOS.

A) SUJETOS PASIVOS DIRECTOS POR DEUDA PROPIA:

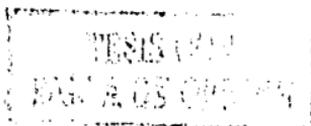
"Son las personas físicas o morales obligadas a contribuir para los gastos públicos del Estado, de acuerdo con las leyes fiscales respectivas; son quienes realizan directa o personalmente los hechos o situaciones jurídicas previstas como generadoras de la obligación contributiva o tributaria.

B) SUJETOS PASIVOS INDIRECTOS O POR DEUDA AJENA:

Se les llama también responsables solidarios; son todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago del crédito fiscal, a cargo del sujeto pasivo directo, ya derive dicha responsabilidad por sustitución, por solidaridad u objetiva.

C) SUJETOS PASIVOS EXENTOS:

Son aquellos que por disposición de la ley, se les exime o se les libre parcial o totalmente de pagar la contribución respectiva, no obstante haber realizado los hechos o situaciones jurídicas generadores de la obligación



contributiva o tributaria, quedando obligado únicamente a presentar los avisos, declaraciones o manifestaciones que exijan las disposiciones respectivas.

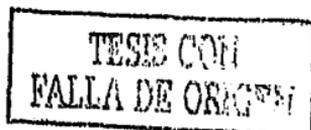
D) SUJETOS NO COMPRENDIDOS DENTRO DEL SUPUESTO GRAVADO POR LA LEY FISCAL.

Son aquellos que la conducta o acto que realizan, no encuadra dentro de lo previsto por la ley como generadora de la obligación fiscal.¹²⁶

Para entender esta clasificación doctrinal de sujetos pasivos, es necesario mencionar al maestro Martínez de la Garza quien hace una diferencia entre el sujeto pasivo directo y por deuda ajena y asienta:

"En el Derecho Mexicano, por el contrario, puede hacerse dicha distinción, con la consecuencia de localizar los dos tipos de sujetos pasivos tributarios. En efecto, nadie duda que el trabajador dependiente, de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta (artículo 78 y 82) y que lo es por adeudo propio, esto es, porque es el quien percibe la renta y, por consecuencia, quien tiene la capacidad contributiva que el legislador quiere gravar y que también es sujeto pasivo, aunque por adeudo ajeno, el patrón de dicho trabajador que paga el salario, y quien el legislador impone la obligación de retener y de entregar a la oficina de Hacienda el importe de lo retenido, con las circunstancias de que debe hacer dicha entrega a aún en el caso de que, por cualquier causa, no llegara a realizar la retención (Ley del Impuesto Sobre la Renta artículo 83).

¹²⁶ Ibidem, p.237



La distinción entre sujetos pasivos por adeudo ajeno propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno ha encontrado acogida tanto en la doctrina fiscal mexicana como en la legislación. (véase, por ejemplo, artículo 6 y 26.

El Código Fiscal de la Federación reconoce la distinción entre el sujeto pasivo principal o por adeudo propio, a quien llama simplemente "contribuyente" y a la categoría general de sujeto pasivo por adeudo ajeno, al que engloba con la expresión y responsable solidario.²⁷

Los primeros quienes son sujetos pasivos directos por deuda propia: son todas aquellas personas contribuyentes que directamente genero el presupuesto de hecho que establece el legislador y que bajo ninguna razón van a delegar su obligación a terceros sustitutos.

Los segundos los sujetos pasivos indirectos o por deuda ajena, son aquellos contribuyentes a los cuales se transfiere la deuda por tener la capacidad para hacerlo, y a los cuales en su momento y en caso de que el principal no pueda cumplir con la obligación a este último se le cobra el crédito fiscal.

Los terceros, sujetos pasivos exentos, dentro de lo que estipula el Código Fiscal de la Federación existen ocasiones en que el contribuyente queda eximido del pago, a lo que únicamente están obligados a presentar sus declaraciones.

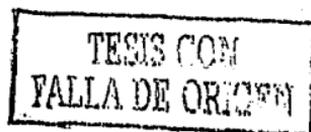
²⁷ MARTÍNEZ de la GARZA, José. Ob. Cit. p.489-490

La última clasificación doctrinal es sobre los sujetos no comprendidos dentro de los gravados de la ley fiscal, es decir que aunque su conducta parezca que genera contribuciones no esta contemplada como tal dentro del Código Fiscal.

Ahora es importante mencionar que al tratar de explicar lo referente al sujeto pasivo, y que a nuestro punto de vista hemos abarcado en su totalidad vamos a un punto importante dentro de nuestro material de investigación el **tercero**, que en materia fiscal no esta debidamente reglamentado ya que a diferencia del sujeto pasivo, no es un contribuyente directo la relación jurídica tributaria, al cual no se le deben violentar garantías ya que es un ente jurídico con capacidad jurídica y generar derechos y obligaciones, por lo que veremos a continuación su situación en sentido general para aterrizar en el campo del derecho Fiscal.

2.1.3 TERCERO. El tercero, en sentido amplio debe entenderse como lo maneja el Diccionario de Derecho Usual y que a la letra reza, *"tercero es el totalmente extraño; como C, cuando A le vende su casa a B y el primero no tiene relaciones económico-jurídica con los contratantes. Pero más propiamente se entiende por tercero al ajeno a una relación jurídica principal entre dos o más partes, pero que no tiene algún interés o derecho en ese negocio jurídico; ya en el momento de celebrarse, ya en su curso o por razón de su consecuencia."*²⁸

²⁸ CABANELLAS Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. T. VIII. 17 ed. Ed. Heliasta. Buenos Aires Argentina. 1981. p 45.



Tal y como se desprende de lo anterior el tercero es una persona ajena a cualquier relación jurídica, y que no tiene ningún interés o animo de intervenir en esa relación, ni al principio ni al final de esa consecuencia de derecho.

Ahora lo tratamos desde el punto de vista cuando trate de intervenir trabada la litis, por lo que en el diccionario usual estipula: *En lo procesal. Procesalmente, tercero es quien no interviene en un litigio ni como demandante no como demandado; y más estrictamente, quien interviene con carácter propio, y ya trabada la litis, cual tercerista (v.), para reclamar su dominio sobre los bienes o derechos litigiosos, o la prelación crediticia que le pertenece sobre el ejecutante (v. Tercería.)*²⁹

Por lo que nos queda comentar que el tercero en sentido amplio es figura jurídica no solo en materia fiscal, sino en materia de derecho privado donde es mas empleado.

Veremos a continuación a la figura jurídica del tercero en materia fiscal, nuestras coincidencias y nuestras diferencias con los diferentes opiniones de los doctrinarios al referirnos del tercero en materia fiscal y que mas adelante observaremos en las facultades de comprobación.

²⁹ Ibidem. p 45

El maestro Flores Zavala, asienta que los terceros, *"no pueden por definición, tener la obligación principal, solo pueden tener obligaciones secundarias que son las mismas que ya han sido señaladas para el sujeto pasivo, como de hacer, de no hacer y de tolerar, del primer ejemplo, es el caso de particulares que están obligados con el deudor principal a presentar declaraciones en su nombre, retener y enterar obligaciones fiscales, llevar la contabilidad de un negocio; los notarios y jueces que actúan por receptoría que deben determinar, retener y enterar una obligación fiscal, lo mismo los funcionarios y empleados públicos tienen que cuidar el pago de tributos antes de hacer un registro o certificación de un acto o contrato, y por lo mismo no deben quebrantar las normas jurídicas relativas a esas obligaciones de hacer, y en su caso permitir la práctica de inspecciones fiscales, relacionados con las obligaciones de alterar.*

Considero que si bien es cierto que es frecuente que los terceros que adquieren una responsabilidad solidaria, es indiscutible que la ley los obligue a respetar las obligaciones de hacer, no hacer y de tolerar, conocidas como secundarias, también lo es en el supuesto que omitan tales deberes, tiene que afrontar de su propio patrimonio o riqueza pagar el monto del gravamen, con sus accesorios legales, o bien a estos les corresponde enterar sólo la multa y al contribuyente la suerte principal y demás accesorios para evitar de esta manera caer en el fenómeno de la evasión fiscal.

Haciendo un paréntesis, el doctrinario Zavala menciona al tercero en materia fiscal, como aquel que tiene una responsabilidad solidaria con el sujeto

pasivo de la relación, por mandato de ley o por que a su criterio este quiere ser tercero solidario, estamos de acuerdo con el doctrinario porque si existen en nuestra materia este tipo de terceros, pero que en nuestro tema de tesis no son a los terceros que nos avocamos.

El tercero que nuestro trabajo investiga es a aquel que tienes una relación con el sujeto pasivo, pero que en ningún momento se obliga a hacerse responsable de la obligación de este, ni por mandato de ley ni por obligación, ahora sigamos viendo lo que hace mención el doctrinario respecto del tercero.

Como obligación de hacer de los terceros cabe expresar las siguientes: presentar las declaraciones manifestaciones y avisos que les ordene la norma jurídica, expedir los documentos, las constancias, las certificaciones previo pago de las contribuciones respectivas; determinar retener y enterar los tributos en nombre del sujeto pasivo principal; llevar la contabilidad, las facturas, comprobantes de operaciones sobre ingresos y egresos de un negocio o establecimiento, cuando tengan es responsabilidad a su cargo; hacer los pagos provisionales y definitivos con las declaraciones conducente ante la oficina fiscal correspondiente en forma correcta, completa y oportuna en nombre del contribuyente; los representantes legales mandatarios, gerentes y directores o administradores de negocios, empresas de no residentes en el país, deben cumplir con todas las obligaciones jurídicas que asuman ante el fisco; los adquirentes de negociaciones, bienes muebles e inmuebles deben pagar el tributo que no haya sido cubierto por el anterior de los mismos en forma solidaria;

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

garantizar las obligaciones contributivas en nombre del sujeto pasivo principal cuándo así se los imponga la ley.

Las obligaciones de no hacer de terceros, son entre otras, las siguientes no alterar registros con tablas, notas de ventas, facturas con el fin de evadir una obligación fiscal; no abstenerse de presentar declaraciones, manifestaciones, avisos o de realizar el pago, cuando deban hacerlo dentro de las condiciones, plazos, formas y oficina que corresponda; no hacer certificaciones, dar fe pública, realizar inscripciones de actos, contratos, documentos sin haber pagado previamente el monto de las contribuciones que se hayan acusado por cuentas del sujeto pasivo, no deben transportar bebidas alcohólicas, mercancías, insumos, persona o cosas si no se tiene las autorizaciones respectivas o los comprobantes que amparen el pago de impuestos o derechos de que se trate; no deben desorientar o incitar al sujeto pasivo a evadir el cumplimiento de su deber fiscal.

De lo anterior se desprende, que de las obligaciones antes referidas, se concentran a terceros que no reúnen las características de los terceros que hacemos en nuestro trabajo de investigación, por que estas obligaciones proponen al tercero, a sustituirlo de manera directa cuando el primero no pueda hacer sus declaraciones o llevar la contabilidad respectiva, la obligación pasa directamente al tercero solidario, que como vimos anteriormente no se le puede denominar tercero, si no que sujeto pasivo con responsabilidad solidaria.

Ahora veremos donde si puede engranar nuestro tercero y sus obligaciones que tiene con respecto al inicio de facultad de comprobación de la autoridad fiscal.

*Las obligaciones de tolerar de las terceras personas, están representadas por actos de fiscalización que deben cumplir las autoridades hacendarías, para comprobar si se ha determinado una obligación fiscal, si se ha formulado la liquidación respectiva o si se ha hecho en forma correcta y oportuna el entero del gravamén, mediante la cooperación y apoyo que deben brindarles los sujetos pasivos, para que se desahoguen las visitas de inspección fiscal, en eso estriba la esencia de dichas obligaciones.*³⁰

De lo anterior se desprende que aquí se podría encuadrar al tercero que buscamos, ya que como menciona el doctrinario este tercero tiene la obligación de permitir que la autoridad se cerciore de los documentos que son de su propiedad, como acto de fiscalización que tiene la autoridad

Por lo que concluimos que a este tercero ajeno a la relación jurídica se le podría practicar un acto de fiscalización que clasificaríamos como compulsiva y que mas adelante analizaremos.

Los mencionados deberes de terceros encuentran su respaldo en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, y que a la letra manifiesta:

³⁰ FLOREZ ZAVALA, Ernesto Introducción al estudio del Derecho Fiscal. Ed. Porrúa. México 1999. p352

26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

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

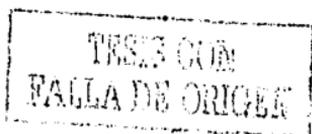
II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

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

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

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

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.*
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de*



que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

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

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

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

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

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

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

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

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

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause

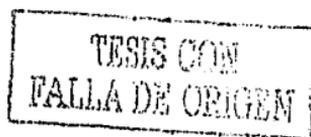
por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

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

XV. *La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 64-A y 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.*

XVI. *Derogada.*

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



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

El artículo anteriormente citado estatuye los diversos supuesto de las personas físicas y morales que asumen la responsabilidad solidaria de la obligación fiscal y cuyo contenido ya quedó expresado en líneas precedentes y a las cuales debemos remitimos para corroborar esta clase de obligaciones.

El nacimiento de la figura jurídica de la Compulsa, como medio de comprobación en materia fiscal, requiere de ciertas características para llevarla a cabo, por lo que a continuación el capítulo siguiente hacemos referencia al ordenamiento legal que en este momento establece el Código Fiscal de la Federación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO III.

MARCO LEGAL DE LAS COMPULSAS.

TESIS COM
FALLA DE OBJETIVO

3.1 Naturaleza jurídica de las compulsas. Hablar acerca de la naturaleza jurídica de la compulsas, como facultad de comprobación de la autoridad fiscal es hablar de salvaguardar y cumplir las garantías que otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque es fundamental para el Estado de Derecho que requiere nuestra República, el caso que nos ocupa, en particular el artículo 16 Constitucional, primer párrafo y undécimo referente a las garantía de legalidad y practica de visitas domiciliarias, son fuentes para comprender la naturaleza jurídica de las compulsas, de donde se deriva y su finalidad como facultad de comprobación de la autoridad fiscal.

Por lo que a continuación se menciona el artículo 16 Constitucional, en sus párrafos primero, recogiendo el principio de legalidad, octavo, referente a la libertad individual y onceavo este ultimo, referente a la practica de las visitas domiciliarias por parte de la autoridad.

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.

Del estudio del artículo 16 Constitucional, en específico del párrafo primero, donde se consagra la garantía de legalidad, donde se protege a la persona para que no sea molestada por cualquier acto de autoridad, este debe reunir ciertas características y las cuales son:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- a) **Por escrito.**
- b) **Por autoridad competente.**
- c) **Funde y motive.**

Atendiendo al primero de ellos, el primer elemento esencial del acto de autoridad, es que sea por **escrito**, este requisito sirve de base para que el ciudadano primero: tenga conocimiento de que existe un acto y de que autoridad previene, segundo: cual es su contenido y tercero: los alcances jurídicos que tenga.

Por lo que se manifiesta, el maestro Briseño Sierra que *"el mandamiento escrito viene a identificar el acto de molestia y a delimitarlo, de modo que la ejecutora no pueda traspasar linderos, ni modificar el contenido, lo que no impide que a su vez, cometa violaciones si opera fuera del procedimiento legal."*³¹

Es decir que en materia de Derecho Fiscal, la autoridad quien en la práctica hablamos del Servicio de Administración Tributaria, al momento de realizar el acto de autoridad tiene que revestir esta característica esencial que sea por **escrito**, ya que de la contrario se violentaría esta garantía constitucional.

El segundo requisito esencial del acto de autoridad, derivado del primero es que sea por dictado por **autoridad competente**, observándolo desde el punto de

³¹ BRISEÑO SIERRA, Humberto. *El artículo 16 de la Constitución Política*, Ed. UNAM. México 1967. p.89

vista, como requisito constitucional ya que mas adelante estos mismos requisitos los analizaremos en materia fiscal.

b) Autoridad Competente.

A nuestro criterio hay que establecer claro que se entiende por autoridad y después aclarar que se entiende por competente.

Autoridad. El doctor Ignacio Burgoa menciona que autoridad es *"el órgano estatal investido de facultades de decisión y ejecución, cuyo ejercicio engendra la creación, modificación o extinción de situaciones jurídicas en general de hecho o jurídicas, con trascendencia particular y determinada de una manera imperativa."*³²

En nuestras palabras autoridad: es el medio por el cual el Estado, crea, modifica y extingue situaciones de hecho y de derecho con consecuencias jurídicas exteriorizadas.

La autoridad para ejercer sus funciones requiere de competencia, por lo que competencia es.

Competencia. Para el maestro José Luis Martínez Bahena, competencia se refiere *"el conjunto de atribuciones o potestades de cada persona jurídica, las*

³² BURGOA, Ignacio. Las garantías individuales. Ed. Porrúa. México 1999. p 299.

otorgan a cada uno de los órganos que la integran para el ejercicio de sus funciones.³³

En este sentido añadimos que este requisito constitucional, de autoridad competente, donde esta solo puede realizar actos que la ley le permita, es decir no puede transgredir la esfera jurídica del gobernado, sin razonamiento jurídico alguno, y puede siempre y cuando actué dentro de los límites que le imponga la norma.

c) Funde y motive.

Ahora es preciso analizar el tercer requisito que declara nuestra Constitución, el cual se refiere al motivación y fundamentación del acto jurídico por lo que la Suprema Corte de Justicia establece en tesis jurisprudencial:

Tesis Seleccionada

Instancia: Segunda Sala

Época: Séptima Época

Localización

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Seminario Judicial de la Federación

Parte: 163-168 Tercera Parte

Tesis:

Página: 9

³³ MARTINEZ BAHENA, JOSÉ Luis. *Análisis jurídico de la visita domiciliaria*. 2 ed. Ed. SISTA. México, 1989. p. 59

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Rubro

**ACTOS DE MOLESTIA. DEBEN SER EFECTUADOS POR AUTORIDAD
COMPETENTE QUE LOS FUNDE Y MOTIVE.**

Texto

"La interpretación correcta de la garantía individual de legalidad que consagra el artículo 16 de la Constitución General de la República, respecto de los actos de molestia, es de que como requisitos imprescindibles, sean efectuados por autoridad competente y que ésta funde y motive la causa legal del procedimiento, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe expresar, como parte medular, los fundamentos legales que le den base jurídica al acto, pues de lo contrario adolece de incorrecta fundamentación al no invocarse el precepto normativo debido, que faculte a la autoridad para realizarlo"

Precedentes

Amparo en revisión 1618/81. Dolores Cordero de Pizarro Suárez. 23 de agosto de 1982. Unanimidad de 4 votos.
Ponente: Atanasio González Martínez.

Referente a lo anterior existe tesis jurisprudencial complementando la anterior y que a la letra dice:

Tesis Seleccionada

Instancia: Primera Sala

Época: Séptima Época

Localización

Instancia: Primera Sala

Fuente: Seminario Judicial de la Federación

Parte: 3-6 Tercera Parte

Tesis:

Página: 2

Rubro

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

*"Desde un principio la exigencia de fundamentación ha sido entendida como el deber que tiene la autoridad de expresar, en el mandamiento escrito, los **preceptos legales** que regulen el hecho y las consecuencias jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad; y la exigencia de **motivación** ha sido referida a la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que se basa se encuentran **probados** y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar".*

Entender la garantía de *fundamentación* que consagra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es de relevancia para el caso que nos ocupa ya que es un principio que debe observar cualquier autoridad, al emitir un acto, que como hemos observado este debe reunir requisitos como el de *escrito y por autoridad competente*, ahora no tan solo eso, se requiere que en ese acto se establezca los artículos correspondientes al acto de autoridad por ejemplo: en materia penal referentes a un auto de formal prisión, donde se fundamenta con artículos del código penal y código de procedimientos penales el escrito, donde se deba observar los artículos correspondientes donde la autoridad este facultada para girar la orden y los artículos referentes al procedimiento o el alcance jurídico que esta tiene, es decir en este caso privar de la libertad a un individuo o en materia fiscal con el escrito de notificación de una vista domiciliaria, donde la autoridad competente debe emitir los artículos correspondientes, fundamentando su competencia, y los artículos correspondientes del Código Fiscal de la Federación con respecto al procedimiento; ahora la *motivación* donde la autoridad debe estipular los razonamientos lógico jurídicos con base en los hechos, previamente valorados por el juzgador al admitir pruebas que versan sobre la litis.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia en tesis jurisprudencial sostiene:

Tesis Seleccionada

Instancia: Primera Sala

Época: Séptima Época

Localización

Instancia: Primera Sala

Fuente: Seminario Judicial de la Federación

Parte: 151-156 Segunda Parte

Tesis:

Página: 56

Rubro

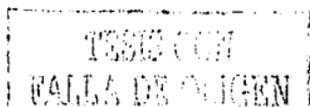
FUNDAMENTACION Y MOTIVACION., GARANTIAS DE.

"Fundamentación y motivación. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, atendándose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas"

PRECEDENTE

Amparo Directo 441/78 Primitivo Montiel Gutiérrez 14 de Octubre de 1981 5 votos Ponente Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Nuestra opinión sobre la tesis correspondiente es que debe interpretarse de forma estricta y la autoridad debe observarla al pie de la letra, ya que esta obligada a lo que la ley le ordene, por lo que es necesario que la autoridad al momento de emitir su acto, este valla debidamente fundado y motivado.



Añadiendo que se deben satisfacer otros requisitos como los de forma y fondo, los cuales deben ser exigidos para se haga cumplir lo preceptuado por el artículo 16 Constitucional, por lo que la Segunda Sala considera:

Tesis Seleccionada

Instancia: Segunda Sala

Época: Quinta Época

Localización

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Seminario Judicial de la Federación

Parte: XCII

Tesis:

Página: 1199

Rubro:

ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL GARANTIA DEL.

"Para cumplir lo preceptuado por el artículo 16 de la Constitución Federal, que exige que en todo acto de autoridad se funde y motive la causa legal del procedimiento debe satisfacerse dos clases de requisitos, unos de forma y otros de fondo. El elemento formal queda surtido cuando en el acuerdo, orden o resolución, se citan las disposiciones legales que se consideran aplicables al caso y se expresan los motivos que precedieron a su emisión. Para integrar el segundo elemento, es necesario que los motivos invocados sean reales y ciertos y que, conforme a los preceptos invocados, sean bastantes para provocar el acto de autoridad."

PRECEDENTE

Tomo XCII, pág. 1199 Aguilar Figueroa Ricardo: 2 de Mayo de 1947. Cuatro Votos

En conclusión estos requisitos Constitucionales, justifican el acto de autoridad, y ciñen a esta, por lo tanto **toda autoridad debe satisfacer estos**

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

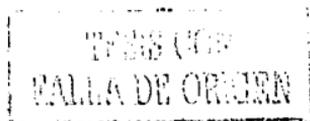
requisitos, ya que de lo contrario se transgrede garantías al ciudadano dejándolo en estado de indefensión.

Después de satisfacer los requisitos de fondo y forma, llega el momento de que la autoridad también reúna formalidades acerca del procedimiento, para llevar a cabo el acto de molestia en este caso orden de cateo, ya que nuestra Constitución también enumera las condiciones para realizarlas, en sus párrafos VIII y XI y que a la letra dice:

.... En toda, orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, al concluirla, una 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...

Del párrafo anterior se desprende que ampara la garantía de libertad individual y su fuente se deriva del constituyente de 1917, el cual se contempla en la Constitución comentada, por el instituto de investigaciones jurídicas y que a la letra dice:

"En el proyecto de reformas de Venustiano Carranza la necesidad de precisar en las órdenes de cateo el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que



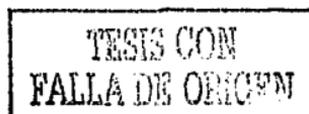
únicamente debía limitarse la diligencia; al concluir ésta, debía levantarse acta circunstanciada, en presencia de dos testigos que intervinieran en ella, que serían cuando menos dos personas honorables.

La opinión de la comisión en su primer dictamen estimó lo siguiente: Sin duda que las disposiciones que contiene el artículo, en lo relativo a la práctica de cateos, pueden estimarse como reglamentarias; pero creemos muy cuerdo establecerlas, porque en la práctica de esas diligencias se han cometido casi siempre no sólo abusos, sino verdaderos atropellos, que importa evitar en lo sucesivo, fijando las reglas esenciales a las que deberán sujetarse en esta materia las legislaciones locales.

Añadiendo dos modificaciones, las cuales fueron "reservó de manera expresa a la autoridad judicial, la facultad de expedir órdenes de cateo; y la segunda la de los dos testigos ante los cuales se debía practicar la diligencia, debían de ser propuestos por los dueños"³⁴.

De tal manera que hasta el día de hoy, esta consagrada esta garantía para que toda orden de cateo sea revestida con esta característica, observar esta formalidad para llevar a cabo las ordenes de cateo, incluyendo que solo podrá ordenarla una autoridad judicial entendiéndose por tal a los jueces que componen el poder judicial, que será por escrito, y que tal contenido es a lo que únicamente

³⁴ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICA. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada. Ed. 2 México 2001 p.185



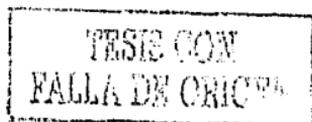
podrán limitarse a hacer, añadiendo la relevancia de señalar los testigos por parte del cateado ya que serán personas de su entera confianza.

A continuación el punto referente a la visita domiciliaria, que al igual que en materia fiscal se utiliza como medio de comprobación de autoridad fiscal, ende que se derive su naturaleza jurídica, por lo tanto primero consagrada en nuestro máximo ordenamiento y que esta plasmada de la siguiente manera.

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

Como se observa esta garantía va íntimamente ligada con la de orden de cateo, ya que con motivo de la norma, la autoridad no puede transgredir reglas que le permitan su accionar, es decir que al igual que en la orden de cateo, solo la autoridad podrá emitir tal acto.

Protege la garantía de inviolabilidad del domicilio, por lo que haremos una reseña de su naturaleza, también desentrañada de la Constitución comentada del instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM, para que posteriormente observemos nuestro punto de vista:



"En el proyecto de reformas de Venustiano Carranza se facultaba a la autoridad administrativa para practicar visitas domiciliarias con la finalidad de cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios de policía; y agregaba que dicha autoridad también podía exigir la exhibición de libros y papeles, para comprobar que se han cumplido las disposiciones fiscales.

En los debates, el diputado Mercado solicitó que se precisara que las visitas sólo podían practicarse cuando la ley lo ordene y, además de que las autoridades no puedan exigir más papeles que aquellos que tiene exacta relación con el objeto de la visita. En atención a esta observación al texto del proyecto, que la autoridad administrativa debía sujetarse en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. Esta parte del artículo 16 se conserva vigente y corresponde al actual párrafo décimo primero de dicho precepto"³⁵.

Haciendo hincapié en este párrafo, es de suma importancia señalar que se faculta a la autoridad administrativa, realizar visitas domiciliarias, sin haber explicado antes que se entiende por autoridad administrativa, quienes son, y cual es su competencia, por lo que nuestra intención es de crítica ya que no da un concepto que se entiende por autoridad administrativa.

De lo anterior se desprende, que la autoridad administrativa, al librar una orden de visita, única y exclusivamente verifica si se han cumplido con

³⁵ Ibidem. p.187



disposiciones sanitarias y de policía, y lo mas trascendente en nuestro tema de tesis, observar los libros y papeles que cumplan con las disposiciones fiscales.

De los requisitos "Constitucionales" antes citados para llevar acabo el acto que toda autoridad debe observar, nos trasladamos a los requisitos que señalan las leyes secundarias, en nuestro caso, las que reviste el Código Fiscal de la Federación, por lo que la autoridad fiscal, además debe ceñirse a los requisitos constitucionales, añadiendo los requisitos secundarios de los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación para la realización de la orden de visita domiciliaria y que son:

Artículo. 38 las actas administrativas que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito*
- II. Señalar la autoridad que lo emite*
- III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objetos propósitos de que se trate.*
- IV. Ostentar firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalaran los datos suficientes que permitan su identificación.*

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalara además, la causa legal de la responsabilidad.

Resulta interesante, a nuestra consideración satisfacer estos requisitos de manera estricta, por que se derivan de nuestro tema de tesis ya que proponemos que no se transgredan, garantías individuales al tercero, al no estar debidamente reglamentado un procedimiento específico para la actuación de las compulsas, y que se deban satisfacer requisitos Constitucionales como secundarios para su debida actuación.

Ahora es de suma de importancia, dar nuestro punto de vista de los requisitos que marca el artículo 38 del Código Fiscal de la federación con respecto, que debe constar por escrito, es decir la notificación hecha al contribuyente, en específico nos referimos al inicio de una visita domiciliar, se debe observar que esta sea por escrito, segundo *emitida por autoridad competente*, en el caso que nos ocupa las encargadas de realizarla en materia fiscal, que son Secretaria de Hacienda y Crédito Público SHCP, Servicio de Administración Tributaria, tercero *estar debidamente fundado y motivado y expresar el objeto o motivo de la resolución*, esta formalidad es trascendente en todo acto de autoridad, con la secuencia que llevamos del ejemplo esta debe expresar los artículos correspondientes a la notificación del acto, el procedimiento de la visita, los artículos correspondientes a los multas recargos etc. que se hace acreedor el contribuyente por ubicarse en la situación de hecho que propone el legislador, al haber omitido declaraciones de impuestos cuando estos debieron haberse realizado, la motivación son los hechos que dan a conocer la autoridad argumentado el porque del acto de autoridad, con base en pruebas para sustentar

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

su proceder, todo esto en relación, con el objeto y alcance jurídicos de la resolución, cuarto y último debe constatar la firma del funcionario quien emitió el acto, en tesis de jurisprudencia la Segunda Sala menciona al respecto:

Tesis Seleccionada

Instancia: Segunda Sala

Epoca: Séxta Epoca

Localización

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Seminario Judicial de la Federación

Parte: 16-28 Cuarta Parte

Tesis:

Página: 9

Rubro

**FIRMA AUTOGRAFA, REQUISITO ESENCIAL EN LA ORDEN DE
AUTORIDAD.**

"Tratándose de un cobro fiscal, el documento que se entregue al causante para efectos de notificación debe contener la firma autógrafa, ya que ésta es un signo gráfico que da validez a los actos de autoridad, razón por la cual debe estimarse que no es válida la firma facsimilar que ostente el referido mandamiento de autoridad"

Por lo que entendemos, de la tesis anterior citada, es que en la orden de notificación, debe constar la firma de puño y letra del funcionario competente para emitirla.

Añadiendo lo correspondiente al último párrafo referente en cuando se trate que exista relación de con terceros derivados de la relación jurídica, en estos casos se debe establecer que tipo de responsabilidad existe en esa resolución.

Las formalidades antes señaladas, por si solas no satisfacen la actuación de la autoridad fiscal, y menos aun cuando se trata para la auditoria fiscal, a través de una visita domiciliaria, ya que como observaremos más adelante se deriva de ella, la compulsa, ahora atenderemos los requisitos para la orden de visita.

Añadiendo los requisitos del 43 del Código Fiscal de la Federación y que son: *Artículo. 43 En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código se deberá indicar:*

- I. El lugar o lugares donde deban efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.*
- II. El nombre de la persona o personas que se deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentas o reducidas en su número, en cualquier tiempo pro la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuarse la visita se notificara al visitado.*

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

De lo anterior se desprende, que las personas o auxiliares de la autoridad fiscal, al momento de establecerse en el domicilio, del contribuyente para realizar la visita domiciliaria, deberán respetar la facultades que establece el artículo anterior, ya que de lo contrario el contribuyente podrá impugnarla a través del

medio legal que el propio código establezca, y así poder respetar la esfera jurídica del gobernado.

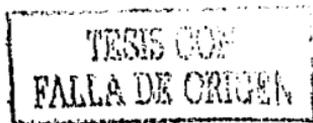
Ahora es importante, dejar claro el lugar, tiempo y circunstancia en que se aplica la ley, en el caso que nos ocupa de la figura jurídica de las compulsas, ya que a nuestro criterio en el presente código fiscal no esta debidamente regulado su accionar por lo que a continuación se señala.

3.2 REQUISITOS LEGALES QUE ESTABLECE EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El Código Fiscal de la Federación, establece en sus artículo 42 al 46 los requisitos para llevar acabo una visita domiciliaria, ya que rezan de la siguiente manera:

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

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

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas



de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

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

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, 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 en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

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

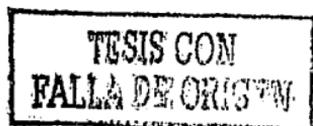
VII. *Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.*

VIII. *Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.*

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

42-A.- *Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.*

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.



43.- En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

44.- En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

I. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

II. Si al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

En este caso, los visitantes al citar al visitado o su representante, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo



domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

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

III. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los

visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

IV. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

45.- Los visitados, sus representantes, o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilm o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Cuando se dé alguno de los supuestos que a continuación se enumeran, los visitantes podrán obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitantes:

I. El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.

II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.

III. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.

IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el periodo al que se refiere la visita.

VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

VII. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitantes o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.

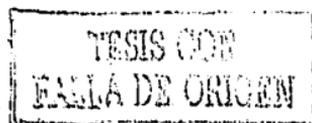
VIII. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.

IX. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

En los supuestos a que se refieren las fracciones anteriores, se entenderá que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

En el caso de que los visitadores obtengan copias certificadas de la contabilidad por encontrarse el visitado en cualquiera de los supuestos previstos por el tercer párrafo de este artículo, deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo 46 de este Código, con la que podrá terminar la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final, con las formalidades a que se refiere el citado artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitadores obtengan copias de sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos de los que se obtuvieron copias, pudiéndose continuar



la visita en el domicilio o establecimientos del visitado. En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.

46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

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

II. Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial, cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del artículo 44 de este Código.

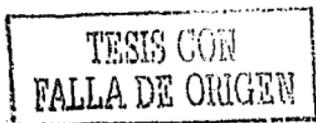
III. Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho

aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

ESTA TESIS NO SALI
DE LA BIBLIOTECA



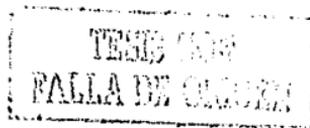
Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos tres meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.

Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la



divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.

V. Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha

circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

VII. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.

Es importante señalar este punto, porque de la visita domiciliaria deriva una compulsas, la visita domiciliaria como facultad de comprobación debe revestir requisitos de forma y fondo que marca la ley y que anteriormente ya han sido explicadas, ahora es de suma importancia la reglamentación que hasta el día de hoy estipula el mismo Código en relación con la compulsas que encuentra su fundamento en el artículo 51 y que a la letra dice:

Artículo 51: Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución.

Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros hechos y omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación a que se refiere el

artículo 48, le darán a conocer a este el resultado de aquella actuación mediante oficio de observaciones, para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo, dentro de las plazas a que se refiere la fracción VI del citado artículo 48.

Del primer párrafo del artículo 51 entendemos lo siguiente, que en uso de las facultades que le otorga la ley, la autoridad fiscal al iniciar sus facultades de comprobación, deberá emitir resolución, cumpliendo con los requisitos que como hemos visto anteriormente deberá satisfacer ciertas facultades.

Del segundo párrafo entendemos, que desprendiéndose de una visita la autoridad percatándose de hechos u omisiones que tengan que ver relación con personas ajenas (terceros) a la relación jurídica, se enviara un oficio de observaciones, a estas para que este desvirtuó lo que se acentúa en ellas.

El Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa ha emitido tesis al respecto y emite al respecto:

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (ACTOS DE INVESTIGACIÓN)

Cuarta Época.

No. de Registro: 25,890

Instancia: Segunda Sección

Precedente

R.T.F.F.: Cuarta Época. Año III. No.26. Septiembre 2000

Tesis: IV-P-2aS-274

Página: 8

OFICIO DE OBSERVACIONES.- QUIEN ES COMPETENTE PARA REVISAR DICTAMENES DE CONTADOR PÚBLICO, TAMBIEN LO ES PARA DICTAR AQUEL.-

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

El oficio de observaciones es el documento mediante el cual se confiere la garantía de audiencia en los procedimientos de revisión fiscal distintos a la visita domiciliaria. Las autoridades tienen el deber de proporcionar al gobernado la garantía de audiencia, aun cuando la ley que norme el procedimiento o la disposición que le atribuya competencia, no la señale expresamente. Por lo tanto, si dicho deber es al mismo tiempo una facultad, pues no podría ser concebido como una obligación imposible de cumplir, estamos frente a una potestad, derecho y obligación a la vez, la cual es la competencia que tiene toda autoridad para cumplir con la obligación constitucional de respetar la garantía de audiencia y satisfacer el derecho subjetivo público que tiene todo gobernado a ser oído antes de verse afectado en su esfera jurídica, es decir, conferirle la posibilidad de rendir las pruebas que se acrediten los hechos en que se base su defensa y la de producir alegatos. El oficio de observaciones es el medio administrativo que le concede al contribuyente 15 días par formular aclaraciones y probar los hechos que desvirtúen las irregularidades que en el mismo se señalan. En consecuencia, no puede ser incompetente el funcionario que obedece directamente el artículo 14 Constitucional y que concede la garantía de audiencia, aun en el caso en que la ley no previera un período de pruebas y alegatos en el procedimiento administrativo de que se trate.

Juicio No 16623/97-11-03-2/ac3/99-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 18 de enero del 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretario: Lic. Enrique Orozco Moles.

(Tesis aprobada en sesión de 18 de enero del 2000)

PRECEDENTE:

IV-P-2As-147

Juicio No. 100(A)-II-1217/96/1900/95.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 8 de abril de 1999, por unanimidad se aprobó la ponencia, con excepción del cuarto considerando, que queda con 3 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Isabel Gómez Velásquez.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Del anterior artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, se encuentra estipulada la figura jurídica de la compulsas, este artículo hace referencia a las personas ajenas a la relación jurídica (terceros) añadiendo que se le enviara un oficio de observaciones; para que se enteren de dichos hechos, por lo que a nuestro punto de vista, este artículo no **justifica** que se debe entender por compulsas ni mucho menos el procedimiento que debe llevar a cabo la autoridad.

Y de la tesis anteriormente citada deja lagunas ya que solo hace mención a salvaguardar la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional, aunque respetable el criterio falta observar lo consagrado en el artículo 16 ya que a nuestra consideración este oficio de observaciones debe revistar las características y que son: **por escrito, por autoridad competente y que funde y motive**, lo cual es exigible para todo acto de autoridad.

Dudas que mas adelante trataremos de solucionar ya que el sub-capítulo siguiente daremos una definición de que se entiende por compulsas y además por que es considerada una facultad de comprobación.

3.3 LA COMPULSA COMO FACULTAD DE COMPROBACIÓN. Para nuestro trabajo de investigación es necesario comprender en primer lugar que debe entenderse por compulsas en forma general y posteriormente en materia fiscal, por lo que el maestro Eduardo Pallares manifiesta que compulsas es:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

DEFINICIÓN DE COMPULSA: "Examinar dos o más documentos, comparándolos entre sí, para verificar la autenticidad o la exactitud de alguno de ellos"³⁶.

Entendemos que la compulsas es una cruce de documentos originales, para verificar de que lo que esta escrito es igual al del otro documento con el que se compara, esto es forma general, ahora es importante señalar que es lo que se entiende por compulsas a los especialistas en materia fiscal.

DEFINICIÓN DE COMPULSA EN MATERIA FISCAL: En materia fiscal por compulsas debemos entender: "solicitudes de las autoridades hacendarías a una empresa para verificar las compras y pagos a otros proveedores o clientes que, a su vez son contribuyentes"³⁷.

La anterior definición aunque siendo muy abstracta y a simple vista entendible a nuestro criterio no reúne las características necesarias para serlo, por lo que a continuación en la revista de la facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma del Estado de México por compulsas se debe entender:

³⁶ PALLARES, Eduardo. *Diccionario de Derecho Procesal Civil*. 13 ed. Ed. Porrúa. México 1981. p.166

³⁷ VILLAGRAN, Arturo. *Diccionario de términos tributarios*. Ed. Trillas. México 200. p.153

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

*"Se entiende por compulsua la revisión que efectúa la autoridad hacendaria a particulares ajenos al hecho generador, con objeto de recabar informes o datos de actividades que hayan desarrollado con los contribuyentes"*³⁸.

Ahora si bien es cierto que se entiende por compulsua la revisión por parte de la autoridad fiscalizadora al tercero, para observar lo acentuado en sus libros, o declaraciones, derivados de la relación que tiene este, con el sujeto pasivo, es necesario dejar claro por que a esta se le considera una facultad de comprobación añadiendo al respecto lo que señala el maestro Rogelio Martínez la define:

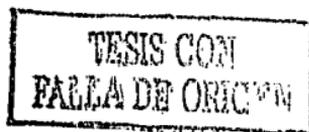
DEFINICIÓN DE COMPULSA COMO FACULTAD DE COMPROBACIÓN

FISCAL: *"como la acción llevada a cabo por los agentes del fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verificará si los sujetos pasivos o terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes."*³⁹

A lo que podemos concluir en nuestra opinión que la compulsua en materia fiscal, es un medio de comprobación que tiene a su favor el fisco para verificar si lo declarado por el contribuyente es correcto en relación por la acentuado por terceros ajenos a la relación jurídica tributaria.

³⁸ *Revista de la Facultad de Derecho*. Universidad Nacional Autónoma del Estado de México. Toluca. p.303

³⁹ MARTINEZ, Rogelio. *Ob. Cit.* p.249



El capítulo siguiente y último de nuestra tesis es nuestra propuesta observando primero en que lugar se ubica el tercero contribuyente con respecto a la compulsión.

CAPÍTULO IV.

PROPUESTA PARA LA DEBIDA
REGLAMENTACIÓN DE LAS COMPULSAS.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

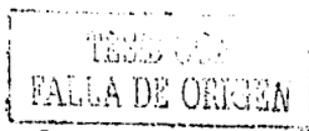
4.1 SITUACIÓN JURÍDICA DEL TERCERO CONTRIBUYENTE RESPECTO DE LA COMPULSA.

La pregunta aquí sería en que ubicación se encuentra el tercero contribuyente, respecto al presupuesto de hecho que observa el legislador al estipularlo en norma, al cual trataremos de dar una explicación al respecto.

En muchas ocasiones el contribuyente (pasivo) mantiene una actividad económica con diferentes personas (terceros), con las cuales se ubica en el supuesto de hecho que establece el legislador, ahora es muy importante dejar establecido que nos referimos al pago de alguna contribución en específico, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado etc; por lo que es de entenderse, que en esta actividad económica se requiere de la intervención de personas ajenas a la relación jurídica tributaria como lo son los clientes o proveedores de mercancías etc.

De lo anterior se desprende que los clientes ó proveedores son los terceros contribuyentes, y que son entes jurídicos con capacidad de adquirir derechos y obligaciones, derivados de la relación jurídica tributaria existente entre el sujeto activo y pasivo, directamente con este último y que pueden ser personas físicas o morales, a la cuales al notificarse una resolución en materia fiscal y esta no reúne requisitos de fondo y forma se violenta garantías.

Los datos que arroje esta investigación realizada de terceros ajenos a la relación jurídica, son confrontados con los que se observan en la visita domiciliaria



realizada por el sujeto activo (fisco) y el sujeto pasivo (contribuyente) y de donde la autoridad verificara si lo declarado por este último coincide con lo que se observa del tercero compulsado.

Como hemos observado en el transcurso de este trabajo de investigación el tercero esta contemplado dentro del artículo 42 del Código Fiscal que a la letra dice:

“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:

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

De lo anterior desprendemos, que la situación jurídica del tercero, no esta debidamente reglamentada, por que; En primer lugar el tercero carece de un concepto particular dentro del Código Fiscal de la Federación y segundo su finalidad como ente jurídico capas de adquirir derechos y obligaciones, es diferente al del contribuyente directo (sujeto pasivo), por lo que a nuestra consideración no se debe empelar como sinónimos dentro del Código Fiscal de la

Federación el contribuyente como el tercero es decir, nuestro objetivo primordial de este trabajo de investigación es hacer ver las diferencias existentes entre una visita domiciliaria y una compulsiva.

Esto es en relación con respecto al Código Fiscal de la Federación, pero existe ordenamiento expreso en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, donde se hace mención al tercero específicamente el artículo 55 que a la letra establece:

“Artículo. 55. Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refieren los artículos 52 del Código y 50, 51, 51-A de este Reglamento, podrán requerir indistintamente:

... III A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio del artículo 52 Código...”

Antes de entrar al estudio del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación es necesario observar lo que establece este artículo y que es:

“Artículo 52 Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaración formulada con motivo de la devolución de

saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por el contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúna los siguientes requisitos:

REGISTRO DEL CONTADOR PUBLICO

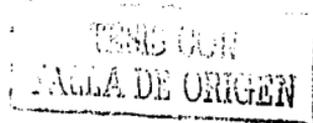
i. Que el contador público que dictamine este registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

DICTAMEN O DECLARATORIA DE ACUERDO CON REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y NORMAS DE AUDITORIA

II Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoria que

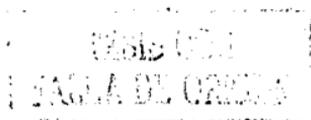


regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y al información que rinda como resultado de los mismos.

III Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que se consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el Contador Público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente o no formule el dictamen fiscal estando obligado a su presentación o no aplique procedimiento de auditoría., la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al Contador Público registrado, o suspenderá hasta por 2 años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código si hubiera reincidencia o el contador hubiere precipitado en la comisión de un delito de carácter fiscal., se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro.



En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso a la Federación de Colegios profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión..

Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyo integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento de este Código.

En principio del Reglamento del Código Fiscal en su artículo 55 fracción tercera, podemos establecer que se trata de una facultad de comprobación diferente a la visita domiciliaria y compulsas; llamada revisión de gabinete y que se da a través de los dictámenes de contadores públicos con su fundamento en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que nuestra crítica irrelevante al artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal, ya que se puede mal interpretar y confundir al estudioso del Derecho Fiscal, al encontrar un supuesto fundamento del tercero y peor aun no especificar que se trate de la facultad de comprobación llamada revisión de gabinete.

Por lo que concluiremos que es necesario por parte del legislador que ubique al tercero como aquel contribuyente derivado de la relación jurídica tributaria, con naturaleza y fines jurídicos diferentes la denominado contribuyente, y con el cual también se pueden llevar acabo facultades de comprobación para verificar lo comprobado por el sujeto auditado o visitado.

4.2 CAUSAS ECONOMICAS QUE ORIGINAN LAS COMPULSAS.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, El Servicio de Administración Tributaria, y la Administración General de Auditorias, tienen la facultad por medio de ley para emitir la visita domiciliaria, y por consecuente la compulsas, este tipo de investigación requiere por parte de la Secretaría, gastos que debe comprender dentro de su presupuesto destinado, ahora nuestra critica se enfoca en que el gasto que se realiza al tercero al enviarle el oficio de observaciones, es un gasto inocuo, porque en vez de hacer una notificación como marca la ley, se gira un simple oficio refiriéndose en que habrá en su domicilio, una compulsas de documentos o de libros contables para verificar si lo declarado por el contribuyente coincide con estos libros.

Critica, ya que en este oficio debe estipularse la persona con la cual se entiende la compulsas, así como también todas las demás anomalías que se derivan al practicarse este oficio de observaciones y que en la actualidad se siguen practicando.

Con esto queremos manifestar que es un gastos infructuosos que la autoridad lleva acabo ya que no solo puede ser un sujeto el tercero sino que pueden ser varios los terceros, así como también el gasto que con lleva al verificar con otras autoridades (registro federal de causantes) para verificar estas operaciones.

Y la otra incógnita sería si al tercero se les menoscaba su patrimonio al realizarle dicha compulsas, nuestro criterio es que si, y para poder demostrarlo ejemplificaríamos con el hecho, en el momento en que la autoridad se constituya en el domicilio del tercero este tendría que dejar observar los libros o documentos y casi perdería el día de trabajo que este realizando además que si en ese momento se descubre alteraciones en sus libros tendría que defenderse através de los medios legales que establece el mismo Código.

Por lo que concluiremos, que es un gasto innecesario hasta estos momentos el oficio de observaciones, ya que no reúne requisitos de fondo y forma que debe observar la autoridad para llevarla acabo.

Nuestro siguiente capítulo es la propuesta, es decir plasmar dentro de nuestra investigación el mejor accionar de la figura jurídica de la compulsas como facultad de comprobación de la autoridad fiscal.

4.3 PROPUESTA PARA LA INCLUSIÓN DE LOS ARTÍCULOS REGLAMENTARIOS PARA LLEVAR ACABO LAS COMPULSAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El proceder de la compulsas, dentro del Código Fiscal de la Federación carece de un concepto y de una debida reglamentación para que la autoridad lo lleve acabo.

Hay que dejar claro la diferencia entre la visita domiciliaria y la compulsas, ambas como facultades de comprobación de la autoridad fiscal, pero que en su finalidad son claramente distintas, como veremos mas adelante.

Visita Domiciliaria:

Autoridad

Por los sujetos que intervienen:

Contribuyente

Por su objeto: verificar si las contribuciones hechas por los contribuyentes son las correctas o si éstas están realizadas conforme marca la ley.

Compulsa:

Autoridad

Por los sujetos que intervienen: Contribuyente

(Tercero)

Por su objeto: Obtener de terceros información acerca de la contabilidad que existe en una visita.

Ahora si bien es cierto, que en primer lugar se deba llevar acabo la visita domiciliara para que posteriormente se de la compulsas, es primordial dejar establecido la diferencias legales que existe entre ambas y para comprobar la anterior. En tesis profesional intitulada Algunos aspectos en torno ala vista domiciliaria el Licenciado Javier Ramírez Jacinto manifiesta:

La práctica personal de una compulsas, en el domicilio del sujeto pasivo, distinto del visitado, debe observar todas las formalidad establecidas en la ley para las visitas domicillarias, ya que se está en presencia de un acto de fiscalización en el domicilio de un contribuyente, que si bien el objeto que se persigue con la revisión no es verificar su acatamiento a las diversas obligaciones fiscales a que está sujeto, sino tratar de descubrir operaciones realizadas con un sujeto diversos del visitado, no engranadas a la contabilidad del contribuyente al

que se le está practicando una revisión, también es cierto que al compulsado se le infieren diversas molestias con la comprobación de sus operaciones con el sujeto visitado; por ello, se deben observar en las diligencias de la compulsas las formalidades exigida para la visita domiciliaria, puesto que la compulsas efectuada en forma personal constituye una revisión realizada a un tercero para comprobar operaciones efectuadas con un contribuyente distinto, pero que tiene relación con él.

En primer lugar, del primer párrafo recalcamos en negritas, al sujeto, que como dice el ponente es el **sujeto pasivo distinto del visitado**, y que a nuestra interpretación es el sujeto tercero o compulsado, por lo que a nuestra consideración es distinta al de el ponente, ya que no coincidimos en los mismos términos que maneja al cuadrar al sujeto pasivo con el tercero.

En segundo termino referente al procedimiento para llevarla acabo y que esta subrayado, es inevitable señalar que estamos ante la presencia similares de las vistas domiciliarias como las compulsas, pero con respecto al objeto que persiguen cada una de ellas es diferente, aunque de las primeras sobrevengan las segundas.

Por lo que posteriormente se hablara de dicho procedimiento que se deberá observar y que creemos pueda ayudar en algo, para omitir la mala actuación de la autoridad ya que no existe un ordenamiento que regule la actividad de las compulsas.

Para sustentar la anterior el ponente anterior citado, manifiesta sus criterios de lo que considera como compulsas:

Las compulsas constituyen formas de investigación a través de las cuales los visitadores verifican si el visitado ha contabilizado correctamente todas las operaciones realizadas que pudieran tener trascendencia en sus situación fiscal, cotejando los datos obtenidos en las compulsas con lo asentado en la contabilidad del visitado,. Constituyen actos de apoyo en la práctica de una visita, toda vez que a través de ellos los visitadores no se constriñen únicamente a verificar la exactitud de las operaciones que el visitado hubiera tenido a bien asentar en su contabilidad, para efectos fiscales,. En sí constituyen formas de conocer si el visitado ha indicado en su sistema contable todas las operaciones realizadas con terceros, ya que puede suceder que el visitado con la finalidad de no enterar la totalidad de las contribuciones que le corresponden, habiendo efectuado operaciones con compradores, vendedores, etc., no las precise en su contabilidad, lo cual únicamente se podrá conocer de la verificación de la contabilidad y demás documentación anexa de terceros, que es conocida mediante la práctica de compulsas, o bien que mediante éstas se constate que efectivamente el visitado cumplió debidamente con sus obligaciones fiscales.

Para que la autoridad pueda emitir resolución alguna que tenga como apoyo irregularidades detectadas con motivo de la práctica de compulsas, es indispensable que la autoridad fiscalizado le dé a conocer los datos obtenidos a

través de aquellas al visitado durante la revisión, toda vez que asó solamente aquél estará en aptitud de argumentar y ofrecer pruebas para demostrar que asentó correctamente en su contabilidad y manifestó ante la autoridad hacendaria todas las operaciones realizadas, pues de lo contrario no podrá tratar de desvirtuar los hechos conocidos en las compulsas, dado que desconoce toda la información obtenida por la autoridad en las compulsas.

Agregando el autor de esta tesis las características de las compulsas y que son:

- a) Consisten en formas indirecta de investigación del grado del cumplimiento de obligaciones fiscales parte del sujeto pasivo.*
- b) Tienen un determinado valor probatorio, pero de ninguna manera hacen prueba plena.*
- c) La información obtenida de los terceros deben se adminiculada par la autoridad con otros medios de prueba, a fin de que la misa deba tener eficacia.*

Estamos de acuerdo por lo manifestado en su tesis del ponente ya que en forma detallada observa en el caso practico los beneficios que tiene la autoridad al llevar acabo la compulsas, por que así puede comprobar con mas exactitud un crédito fiscal al contribuyente.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Aunque de sus características que da acerca de la compulsas dista demasiado de nuestro criterio, ya que no coincidimos el hecho en su inciso b, manifestando que no hacen prueba plena lo asentado en las compulsas y para corroborar lo anterior citamos tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a la letra estriba:

Octava Época
Instancia Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: XIV, Julio de 1994
Página: 468

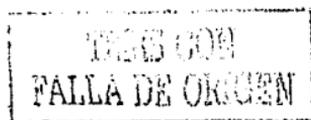
No. de Registro: 211,180
Aislada
Materia(s): Administrativa

AUDITORIA FISCAL. COMPULSAS A TERCEROS EN VALOR PROBATORIO.

El procedimiento de solicitar y utilizar los datos de terceros relacionados con la contribuyente, a fin de establecer si se han cumplido las disposiciones fiscales, tiene su fundamento legal en lo artículo 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 42 fracción II y 62 del Código Fiscal de la Federación, vigentes en mil novecientos ochenta y cuatro y mil novecientos ochenta y cinco. Asimismo para percatarse si la visitada ha proporcionado toda la documentación relacionada con sus operaciones, pueden los auditores recurrir a la compulsas a terceros, pues de no ser así se limitarían a revisar y analizar la documentación y la información que tuviera a bien proporcionar la contribuyente. De lo anterior se desprende que el valor probatorio que ameritan los datos obtenidos de terceros a través de las compulsas, sea pleno, si la presunción de legalidad de que se encuentran investidos dichos informes, no se encuentra desvirtuada por la contribuyente.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 18/88. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 18 de octubre de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.



A lo que cabe agregar que de las compulsas realizadas en la practica, es donde la autoridad observa que los contribuyentes omiten sus declaraciones y por consecuencia esta determina su crédito fiscal correspondiente.

Argumentando con otra tesis del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa que a la letra dice:

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (ACTOS DE INVESTIGACIÓN)

Tercera Época.

No de Registro: 19,023
Precedente

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año VII. No. 76. Abril 1994

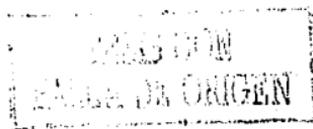
Tesis: III-PSS-342

Página: 13

**COMPULSAS A TERCERO SE LE DEBEN DAR A CONOCER A LOS
CONTRIBUYENTES UNICAMENTE LAS ACTAS.**

Cuando las autoridades fiscales determinen créditos fiscales con base, entre otros, en compulsas a terceros, se le deben dar a conocer los resultados de dichas compulsas al auditado, con el fin de que se satisfaga la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 Constitucional y no se le deje en estado de indefensión; sin embargo es improcedente el pretender obligar a las autoridades que le den a conocer, y mas aún, le entreguen, los diversos documentos, propiedad de los compulsados, en que se basaron las compulsas.

Juicio Atrayente No. 381/92/321/92-I.- Resuelto en sesión de 13 de enero de 1994, por mayoría de 5 votos con la ponencia modificada y 2 con los puntos resolutivos.-
Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.-
Secretaría: Lic. Rosalba Romero Núñez.



De lo anterior se desprende que lo citado en el primer párrafo, y haciendo una interpretación estricta de esta tesis se da por afirmado que derivado de las compulsas la autoridad puede determinar créditos fiscales; y que de lo posterior aun siendo, para el caso que nos ocupa menos relevante ya que se debe dar vista al auditado para no dejarlo en estado de indefensión.

Cabe señalar en este trabajo de investigación que existen criterios por parte de la salas en los cuales estamos de acuerdo ya que no omiten requisitos legales para llevar acabo las compulsas, y podemos afirmar que van en el mismo sentido que buscamos en este trabajo y para rebustecer lo anterior citamos la siguiente tesis emitida por El Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (ACTOS DE INVESTIGACIÓN)

Tercera Época.

No de Registro: 18.034

Instancia: Primera Sala Regional Noroeste. (Cd. Obregón) Aislada

R.T.F.F.: Año VIII. No. 95. Noviembre 1995.

Tesis: III-TASR-VII-508

Página: 28

COMPULSAS REALIZADAS POR AUTORIDAD FISCAL DENTRO DE UNA VISITA DOCIMILIARA A UN TERCERO AJENO A LA MISMA VISITA. ES VALIDA.-

Que la autoridad demandada haya realizada una compulsas, dentro del procedimiento de investigación y revisión, obteniendo información de un tercero, según acta de aportación de datos por un tercero, esto no quiere decir que se controvierte lo previsto en los artículo 48 y 51 del Código Fiscal de la Federación, puesto que si bien dichos preceptos legales regulan las compulsas a terceros fuera de la visita domiciliaria, también es cierto que no

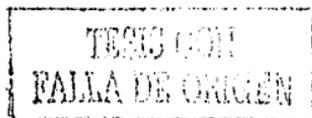
existe impedimento legal alguno para que se obtengan informes de terceros dentro de la visita domiciliar de acuerdo con el artículo 46 fracción IV, párrafo segundo del Código Fiscal Federal, por lo tanto la información solicitada a través de compulsas a un tercero ajeno a la visita domiciliar, esto es de entenderse que tal información solicitada fue conforme a las reglas establecidas en los preceptos legales antes citados.

Juicio No. 933/94.- Sentencia de 23 de agosto de 1995, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Dora Luz Campos Castañeda.- Secretario: Lic. Jesús Ricardo López Corral.

Ahora si bien es cierto que hasta este momento hemos visto las lagunas existentes al no encontrar una debida reglamentación de las compulsas, como también existen artículos que si regulan su actividad, es necesario emitir nuestro criterio y finalidad en nuestro tema de tesis; es decir proponer una debida reglamentación de las compulsas del Código Fiscal de la Federación, y dejar claro la diferencia que existe entre esta y la visita domiciliar, por lo que manifestamos.

PRIMERO: Definir por principio de cuentas que se entiende por compulsas para materia del Código Fiscal de la Federación, y que a nuestra consideración podría quedar de la siguiente manera:

- I. *Para materia del presente Código por compulsas se entenderá la facultad que tiene la autoridad hacendaria para verificar de terceros ajenos a la relación jurídica, en sus papeles, posesiones, o documentos, la exactitud declarada por el contribuyente auditado en sus respectivas declaraciones.*



SEGUNDO: Salvaguardar la garantía de inviolabilidad del domicilio del tercero; es decir, que a nuestro punto de vista, la autoridad deberá reunir condiciones especiales para emitir una resolución, que en el caso que nos ocupa, la compulsas y sin temor a equivocarnos es una facultad de comprobación, que al emitirse necesariamente deberá señalar los requisitos que anteriormente hemos expuesto.

II. Tratándose de compulsas y que solo la autoridad fiscal podrá emitir, al momento de notificar dicha resolución, esta deberá de reunir los requisitos, estipulados en los artículos 38 y 42 del Código Fiscal de la Federación.

TERCERO. Ahora es importante señalar con respecto al procedimiento, primero: las personas que las pueden llevar acabo, segundo: debe ostentar en la misma notificación el nombre de los terceros compulsado, personas a quienes se busca y con los que se debe llevar a cabo la notificación además de la fecha de notificación, tercero: dentro del procedimiento de compulsas levantar las actas correspondientes debidamente foliadas y con fechas correspondientes en las que se debe hacer constar si existe relación con el contribuyente auditado en la visita domiciliaria, cuarto: los resultados arrojados de la misma compulsas.

Requisitos que podrían observarse del siguiente manera:

III. a) Los auxiliares de la autoridad fiscal se ostentaran en el domicilio del tercero, notificándole en ese momento la resolución de compulsas que se le hace saber en ese instante.

b) En dicha notificación se observaran el nombre del tercero compulsado a la cual se le debe buscar y notificar personalmente y fecha que se emite el acto de autoridad.

c) Dentro del procedimiento de compulsas realizada al tercero contribuyente, se levantarán en actas debidamente foliadas, de los hechos u omisiones observadas por los auxiliares de la autoridad fiscal al no haber registrado dentro de sus libros u documentos alguna declaración que tenga relación con los sujetos pasivos el tercero compulsado, así como también verificar si existe relación con el sujeto pasivo auditado en una visita domiciliaria.

d) Del resultado obtenido dentro de la compulsas, los resultados que arroje esta, en una última acta señalando que actividad tiene el tercero compulsado en sus libros contables, así como de la relación que tiene con el sujeto pasivo auditado.

Como hemos venido observando, nuestro punto de vista es que no se debe de violentar la garantía de inviolabilidad del tercero compulsado, por que es un ente jurídico con derechos y obligaciones al cual sí se les inicia una facultad de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

comprobación se debe de reunir ciertas características que debe de observar la autoridad.

CUARTO: Y por último señalar plazo para que el tercero compulsado pueda inconformarse de los hacentado en las acta levantadas por motiva de las compulsas.

IV. El tercero compulsado tiene un termino de 15 días a partir de la fecha de notificación de la última acta para ofrecer pruebas suficientes para desvirtuar lo acentuado en la ultima acta, así como también si así lo decidiere optar por los recursos de impugnación que marca el Código Fiscal de la Federación.

Para dar por terminado este trabajo de investigación es necesario hacer mención que nuestra inquietud primordial, no es la de legislar en materia fiscal, si no la de observar las lagunas existen que existen en nuestro Código Fiscal de la Federación, por lo que creemos necesario que se voltee hacia el Código y hacer valer nuestra postura para proponer una buena reglamentación y que es nuestro punto de vista.

CONCLUSIONES.

PRIMERA: Es obligación *ex lege*, de los mexicanos contribuir para el gasto público, conforme al artículo 34 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SEGUNDA: También del mismo ordenamiento se desprende que esta obligación deba ser de forma proporcional y equitativa, dando el toque de justicia que requieren los impuestos para que el legislador pueda gravarlos.

TERCERA: El Estado necesita de recursos para satisfacer las necesidades de su población y el mecanismo para hacerlos llegar es el Derecho Financiero, el cual se encargara de su obtención (ley de ingresos), así como de la forma en que se gastan (ley de egresos).

CUARTA: Es preciso dejar claro que a través de ley solo se pueden gravar los impuestos.

QUINTA: El Código Fiscal de la Federación en específico el artículo 2 no es un concepto de contribuciones, por lo que clasifica a las contribuciones en ***impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.***

SEXTA: Al haber realizado el presupuesto de hecho que establece el legislador, se derivan los Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria.

SÉPTIMA: El sujeto activo es aquel ente jurídico facultado para exigir el pago del tributo, y quienes por ley son: **Federación Estados y Municipios.**

OCTAVA: El sujeto pasivo es aquel ente jurídico que por ley tiene la obligación de cumplir con la prestación.

NOVENA: El tercero es aquel ente jurídico ajeno a la relación jurídica tributaria, y con el cual se entiende la compulsión en materia fiscal.

DECIMA: Las facultades de comprobación en materia fiscal tienen su fundamento Constitucional en el artículo 16 párrafo primero, octavo y en especial el onceavo todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

DECIMA PRIMERA: El artículo 51 del Código Fiscal de la Federación es el fundamento legal de las compulsas en materia fiscal.

DECIMA SEGUNDA: El Oficio de Observaciones es el medio por el cual se notifica al tercero que existe en su contra, un incumplimiento a las obligaciones fiscales y por medio del cual este, puede desvirtuar tales hechos .

DECIMA CUARTA: La compulsas, es el medio idóneo para verificar si el tercero ha realizado en debida forma sus declaraciones así como además que relación guarda con el sujeto visitado.

DECIMA QUINTA: Es de observarse que la compulsas como facultad de comprobación debe de observar características legales para llevarla acabo ya que de lo contraria y de acuerdo a nuestra postura se estaría violentando la esfera jurídica del tercero.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VIZCAINO, José Derecho Fiscal. 12 Edic. Edit. Themis, México 1997.

CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico del Derecho Usual. Tomo VIII, 17 Edic. Edit. Heliasta, Buenos Aires Argentina 1998.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Edit. Oxford, México 2000.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Tributario Mexicano. Edit. Porrúa, México 1999.

DE PINA VARA, Rafael. Diccionario de Derecho. 23 Edic. Edit. Porrúa, México 1996.

FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. T.I Edit. McGraw-Hill. México, 1998.

GARZA SERVANDO José. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Edit. Cultura T. G, México 1949.

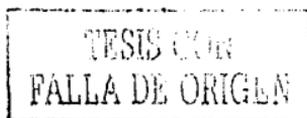
HEDUAN VIRUES Dolores. Las funciones del Tribunal Fiscal de la Federación. Edit. Compañía Editorial Continental, México 1961.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS. Diccionario Jurídico Mexicano. Edit. Porrúa México 1999.

LOMELI CEREZO Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Edit. Porrúa. México 1979.

MARGAIN MANATOU, Emilio. Facultades de Comprobación Fiscal. Edit. Porrúa México 1999.

MARTINEZ LOPEZ Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Edit. Porrúa. México 1989.



PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. 2 Edición. Edit. Porrúa. México 1976.

Revista de la Facultad de Derecho, Memoria del VII Congreso Nacional de Profesores e Investigación de derecho Fiscal. Universidad Nacional Autónoma del Estado de México. Toluca 1982.

SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Edit. Porrúa, México DE

SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 5 Edición. Edit. Cárdenas y distribuidor. México 1980.

LEGISLACIONES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Edit., Porrúa. México 2001

Código Fiscal de la Federación. Edit, ISEF. México 2001

Reglamento del Código Fiscal de la Federación Edit, ISEF. México 2001

Ley Aduanera. Edit, ISEF. México 2001

Ley del Notariado. Edit. Porrúa. México 2001

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN