



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

CAMPUS ARAGON

“ANALISIS ESTRUCTURAL DEL MARCO JURIDICO FISCAL DE NOTIFICACION Y VERIFICACION EN LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL A LOS CONTRIBUYENTES A PARTIR DEL AÑO 2000”

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE.

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

ENRIQUE OLVERA FLORES

ASESOR LIC JUAN CARLOS MARTINEZ NAVA.

2001/02/27

SAN JUAN DE ARAGON, ESTADO DE MEXICO, 2001



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

## AGRADECIMIENTOS.

A NUESTRO SEÑOR JESUCRISTO Y A LA  
VIRGEN DE GUADALUPE.

Por haberme permitido llegar a la conclusión de  
una de las etapas más importantes en mi vida.

A MI MAMA Y PAPA, SERES. MARIA DEL CARMEN  
FLORES SERRANO Y FERNANDO OLVERA IBARRA.

A quienes viviré eternamente agradecido por su apoyo moral  
y económico que siempre he tenido de ellos y además de  
haberme encausado por el camino de la superación y  
desarrollo personal, aunado a todo el amor y respeto que he  
recibido de ellos a lo largo de mi vida, un millón de gracias.

A MI HIJO CRISTIAN ENRIQUE OLVERA  
MORALES.

Quien con su ternura, cariño, amor y gran  
desarrollo en sus actividades escolares, me dio el  
ímpetu necesario para poder llegar a una de las  
metas importantes, en mi desarrollo profesional.

**A MIS HERMANOS, FERNANDO, CARLOS, MARIO,  
CARMEN, OLGA Y OSCAR.**

De quienes agradezco su apoyo moral y sus buenos deseos de que concluyera con beneplácito mi carrera profesional.

**A MI ASESOR, LIC. JUAN CARLOS  
MARTINEZ NAVA.**

A quien recordaré siempre, por haberme ofrecido su asesoría en una difícil tarea y que con su profesionalismo, logró que la culminación de esa tarea llegara a su término: deseo de todo corazón que dios nuestro señor lo tenga en su santa gloria.

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE  
MEXICO CAMPUS "ARAGON", A MIS SINODALES  
Y ACADEMICOS.**

Gracias por haberme forjado como profesional, mencionándoles que he aplicado en mi desarrollo personal, las enseñanzas y consejos que tuve como estudiante y que siempre estaré orgulloso de haber pertenecido a esa Máxima Casa de Estudios. Por mi raza hablará el espíritu.

## Índice.

Págs.

Introducción.

### CAPÍTULO 1

Aspectos Generales del Problema a Investigar en la Notificación y Verificación de las Relaciones Fiscales

|  |    |
|--|----|
| 1.1. Aspectos Generales y Constitucionales de las Contribuciones ..... | 2  |
| 1.2. Principios de Vinculación del Gasto Público.....                  | 3  |
| 1.3. Principio de Proporcionalidad y Equidad .....                     | 3  |
| 1.4. Principio de Legalidad.....                                       | 6  |
| 1.5. El Acto Administrativo. ....                                      | 7  |
| 1.6. Las Contribuciones.....   | 17 |

### CAPÍTULO 2

Estudio de la Verificación Fiscal en el Problema a Investigar.

|  |    |
|--|----|
| 2.1. Justificación de las Facultades de Verificación.....                | 44 |
| 2.2. Las Facultades de Verificación. ....                                | 48 |
| 2.3. Las Facultades de Verificación de las Autoridades Recaudadoras..... | 50 |

## **CAPÍTULO 3**

### **Estudio de las Notificaciones Fiscales en este Problema a Investigar**

|   |            |
|---|------------|
| 3.1. La Notificación Fiscal.....        | 70         |
| 3.2. Tipos de Notificación.....         | 75         |
| 3.3. Efectos de las Notificaciones..... | 97         |
| <b>CONCLUSIONES.....</b>                | <b>108</b> |
| <b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>                | <b>111</b> |

## INTRODUCCIÓN

Las múltiples relaciones que derivan de los vínculos entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, han venido evolucionando a gran velocidad, incrementándose en su número y complejidad.

Dentro de estas relaciones destacan, en primer término, las relativas a la comunicación entre los sujetos que interactúan en este binomio fiscal, es decir, entre la autoridad y los particulares y en segundo lugar, las correspondientes a la necesaria vigilancia del correcto cumplimiento de las obligaciones de carácter tributario.

En efecto, la comunicación y la vigilancia que se efectúa por parte de la autoridad fiscal, como parte activa de estas relaciones, resulta de cabal importancia para el correcto funcionamiento de nuestro país, puesto que es claro que el mismo, requiere de los medios económicos necesarios para cumplir con su primordial objetivo que es el Bien Común, o mejor dicho, el bienestar de la colectividad.

En esa virtud, se requiere que las disposiciones legales que regulan a la relación entre el sujeto activo como autoridad y el sujeto pasivo como contribuyente, estén estructuradas acorde con las obligaciones de los contribuyentes y los actos de la autoridad, a fin de que exista seguridad jurídica hacia el sujeto pasivo para el cumplimiento espontáneo de dichas obligaciones.

En consecuencia, podemos plantearnos de manera objetiva un análisis estructural del marco jurídico fiscal de la notificación y verificación en los actos administrativos de la autoridad fiscal federal hacia los contribuyentes a partir del año dos mil, quedando este trabajo de tesis dividido en tres capítulos; el primero de ellos, se refiere a los aspectos generales del problema a investigar en la notificación y verificación de las relaciones fiscales; el capítulo segundo tiende a plantear el estudio de las notificaciones fiscales en este problema a investigar y, el capítulo tercero y último establece todo lo referente al estudio de la verificación fiscal en el problema a investigar.

Todo lo anterior, tratando de establecer cómo nuestra Constitución Política Vigente y las leyes secundarias, observan el marco jurídico fiscal de la autoridad fiscal y los contribuyentes dentro del Estado Mexicano.

## **CAPÍTULO 1**

### **Aspectos Generales del Problema a Investigar en la Notificación y Verificación de las Relaciones Fiscales**

1.1. Aspectos Generales y Constitucionales de las Contribuciones.

1.2. Principios de Vinculación del Gasto Público.

1.3. Principio de Proporcionalidad y Equidad.

1.4. Principio de Legalidad.

1.5. El Acto Administrativo.

1 6. Las Contribuciones.

## 1.1. Aspectos Generales y Constitucionales de las Contribuciones.

“Los principios jurídicos de los impuestos son los que se encuentran establecidos en la legislación positiva de un país, pueden clasificarse en dos categorías: constitucionales y ordinarios. Los primeros son aquellos que están establecidos en la Constitución; los segundos son los establecidos en las leyes ordinarias que se refieren a la actividad tributaria del Estado. Todos juntos constituyen el Derecho Tributario, rama del Derecho Financiero Público o Derecho Fiscal”.<sup>1</sup>

En el caso de nuestro país, los principios constitucionales que se comentan han tenido una evolución histórica; sobre este particular conviene destacar algunos puntos.

Ya desde la época independentista, se regularon los principios reguladores de la relación tributaria; así, del artículo 36 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América de 1814, se desprende lo siguiente: “Las contribuciones públicas no son extorsiones, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa.

Pasado el tiempo, nuestra Constitución Política de 1857, en su artículo 31, fracción II, señaló que:

“Es obligación de todo mexicano: ... II. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipios en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Actualmente, los principios Constitucionales de la Contribuciones, se encuentran contenidos por el artículo 31 de nuestra Constitución, el cual en su fracción IV señala lo siguiente: “Son obligaciones de los mexicanos”:

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

Con base en la transcripción anterior, se desprenden actualmente, los siguientes principios Constitucionales en materia tributaria:

Principio de Vinculación con el Gasto Público

Principio de Proporcionalidad

Principio de Equidad

Principio de Legalidad

Principios todos los anteriores, a los que haremos referencia a continuación”.

<sup>1</sup> Flores Zavala, F. Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, 29ª. Ed. Porrúa, México 1991 p 151

## 1.2. Principios de Vinculación del Gasto Público

En principio se puede considerar como "...gastos públicos los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual".<sup>2</sup>

Asimismo, el Maestro Arrijoa señala "...basta que las contribuciones se destinen a satisfacer partidas consignadas en los Presupuestos Nacional y Estatal de Egresos, sean éstos generales o específicos, para que se de cumplimiento al imperativo constitucional de sufragar el gasto público a través de las contribuciones ciudadanas".<sup>3</sup>

De la transcripción del artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, se desprende que el destino de las contribuciones recaudadas de los particulares tiene como objetivo el gasto público. Esto es claro puesto, que la justificación propia de estas contribuciones, es que, a cambio de la actividad contributiva de los particulares, éstos obtengan por parte del Estado, los elementos necesarios para su bien colectivo.

Así las cosas, los ingresos tributarios tienen como finalidad el sufragar los servicios públicos prestados por el Estado, los cuales deben de significar para los contribuyentes un beneficio o utilidad equivalente a las cantidades que por motivo de tributos efectúan.

El principio de referencia, tiene tal jerarquía que la violación del mismo ha dado lugar históricamente a actos de rebeldía, los cuales se han traducido en independencias, revoluciones y escisiones.

Por esta razón, nuestra Constitución es categórica al regular este principio básico de la materia fiscal.

No obstante lo anterior, conviene aclarar que ciertas contribuciones tienen destinos específicos, sin que por ello resulten violatorios del principio en comento, puesto que basta que este destino se encuentre contemplado en el programa y en la Ley de Egresos de nuestra nación, para convalidar dicho destino. Sobre este particular y con mayor claridad la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado algunas precisiones acerca de la "Naturaleza constitucional del gasto público".

## 1.3. Principio de Proporcionalidad y Equidad

Todo tributo debe efectuarse de la manera proporcional y equitativa a que hace referencia la fracción IV del artículo 31 Constitucional

<sup>2</sup> Francisco de la Garza, S. Derecho Financiero Mexicano, 16ª. Ed., Porrúa, México 1990 p 141

<sup>3</sup> Arrijoa Vizecaino, A. Derecho Fiscal 15ª Ed. Themis, México 2000, p 254

En efecto, el principio de proporcionalidad y equidad es uno de los pilares fundamentales e indispensables de nuestro orden tributario, sin embargo, dicho principio no se encuentra conceptualizado en ley alguna, razón por la cual en este apartado, se recurrirá constantemente a la doctrina o teoría fiscal y a la jurisprudencia como fuente de interpretación de nuestro material.

En primer término, es de señalarse que algunos tratadistas, puntualizan que la proporcionalidad y la equidad, son dos principios diferentes. Se adhiere al criterio bipartita anterior, la propia H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, al señalar:

**IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.** De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto, requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine a pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de esos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.<sup>4</sup>

No obstante lo anterior y para efectos de este análisis conviene contemplar la proporcionalidad y la equidad como dos principios independientes.

**Principio de Proporcionalidad.**- La proporcionalidad tributaria involucra dos elementos a considerar, el primero la capacidad económica del contribuyente y la otra la tasa o tarifa correspondiente al tributo, lo que se traduce en el hecho de que los ingresos fiscales que aportan los contribuyentes, deben de ser justos y adecuados a su capacidad económica contributiva.

En este orden de ideas, podemos definir coloquialmente el principio de proporcional bajo la premisa de que: "Paga más quien más gana".

Este principio tiene su mayor pilar, cuando encontramos impuestos progresivos, pues las tarifas de esta naturaleza permiten que los sujetos con una base impositiva menor paguen cualitativa y cuantitativamente menos que aquéllos con una base superior.

Sobre este particular, es ilustrativo lo sostenido por nuestro Máximo Tribunal, que en un excelente análisis del artículo 31 Constitucional, hace una perfecta descripción del principio estudiado.

**Principio de Equidad.**- Este principio, nos lleva al análisis de los conceptos de "igualdad y generalidad." en palabras coloquiales, el principio de Equidad puede concretarse al trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

<sup>4</sup>Quinta Epoca Instancia Segunda Sala. Fuente Semanario Judicial de la Federación Tomo LXXV Página 3603

**Principio de Equidad.**- Este principio, nos lleva al análisis de los conceptos de "igualdad y generalidad." en palabras coloquiales, el principio de Equidad puede concretarse al trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Así, nuestra Constitución y las Leyes emanadas de ella, deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo. Este es un principio que atiende al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

A la luz de este principio, se analiza fundamentalmente a la igualdad o la generalidad de la obligación; en otras palabras, una vez que los sujetos de la relación tributaria se ubican en el hecho generador de la contribución, por ese mero hecho y sin tomar en consideración sus aspectos particulares, tendrán la obligación de cumplir con las consecuencias jurídicas aplicables, que como recordaremos será el pago de la contribución correspondiente.

El principio de Equidad, es la propia igualdad ante la ley fiscal de los contribuyentes, quienes, en términos de este principio Constitucional, deberán ser tratados de manera idéntica en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación, deducción, acreditamiento, etc.

Así, resultaría contrario a derecho no notificar de manera personal a un determinado sujeto, aun cuando la ley así lo estableciera.

Cabe por último señalar, cuál es la postura que tiene la Suprema Corte de Justicia:

**IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.** De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Novena Época Instancia Pleno, Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Diciembre de 1995 Tesis P CXII/95: Página 208

#### 1.4. Principio de Legalidad.

El último principio regulado por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, señala que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se efectuarán de conformidad a lo dispuesto por las leyes.

De acuerdo con lo establecido anteriormente, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule.

La consagración legal de todas las situaciones que se presenten en el ámbito tributario ha sido desde tiempos inmemoriales una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos: sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del estado.

Consecuentemente, nuestra Constitución ha dispuesto que se debe contribuir a los gastos públicos de la manera "que dispongan las leyes", significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico.

Este principio, obliga a que los elementos esenciales de las contribuciones, es decir, el sujeto, el objeto, la base, la tasa o la tarifa, deben estar contenidos en leyes.

Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado reiteradamente la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

**IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.-** Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso

concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.<sup>6</sup>

Es claro que los tributos, cualquiera que sea su naturaleza, deberán estar contenidos en una ley.

A continuación se dará paso al estudio de los artículos respectivos de la Carta Magna, que regulan la actividad fiscalizadora y recaudadora a favor del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, es decir, el Fisco.

### **1.5. El Acto Administrativo.**

Como pudimos apreciar en el apartado anterior, el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, regula los principios propios de las contribuciones; sin embargo, existen otros dispositivos de esta Ley Fundamental, que regulan propiamente la actividad de las autoridades fiscales, es decir, el cómo se ejercen sus facultades establecidas en ley.

Al hacerse mención a las facultades de las autoridades fiscales, es necesario hacer referencia al concepto jurídico de "acto administrativo", pues es claro que las autoridades fiscales comparten esta naturaleza, es decir, son autoridades administrativas, por ser parte del poder que tiene por misión precisamente la administración del Estado, el Poder Ejecutivo.

El acto administrativo, es la manifestación externa de la voluntad de las autoridades tendiente a crear consecuencias de derecho, es decir, son los actos a través de los cuales se desenvuelve la actividad administrativa.

En efecto, el acto administrativo requiere concretarse materialmente y externarse del mero ámbito administrativo; en otras palabras, la voluntad o deseo de la autoridad deberá salir del mero ambiente autoritario y dirigirse a la esfera jurídica de los particulares. Es propiamente, la forma en que la autoridad manifiesta su voluntad dirigida a uno o varios particulares, sin embargo, este acto administrativo no puede ser caprichoso y gratuito, sino que debe de cumplir con ciertos lineamientos o requisitos.

En efecto, los artículos Constitucionales que a continuación se analizarán, tienen por objeto regular al acto administrativo, el cual resulta de particular importancia para efectos de este Análisis, puesto que tanto la notificación como la verificación a cargo de las autoridades recaudadoras son actos precisamente administrativos.

Ahora, pasamos al estudio de estos artículos, los cuales serán analizados exclusivamente en aquellas partes que resultan aplicables para efectos de nuestro estudio

<sup>6</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, Primera Parte, Pleno tesis 80, p. 146

Artículo 14 Constitucional.- En primer término cabe señalar, que una de las clasificación que en materia jurídica se efectúa en relación al Derecho como conjunto de normas, es la que se da en función de las finalidades que dichas normas buscan, así encontramos, el derecho sustantivo y el derecho adjetivo o procesal.

El derecho sustantivo, tiene como esencia, precisamente la materia concreta o de fondo de las disposiciones fiscales, así podemos encontrar aquellas normas que regulan a la estructura misma de las contribuciones, es decir, al elemento sujeto, al elemento objeto, al elemento tasa o tarifa o los que se han hecho referencia con anterioridad.

Mientras que el derecho adjetivo o procesal, hará referencia precisamente a los procedimientos contemplados en ley; así, las disposiciones que hagan referencia a procedimientos son consideradas como adjetivas o procesales.

Esta clasificación, es decir, normas sustantivas y normas adjetivas, es reconocida por nuestro Código Fiscal de la Federación y resulta de cabal importancia, ya que su distinción versa inclusive sobre la interpretación de las leyes fiscales, así como su vigencia y aplicación. Sobre este particular, resulta conveniente ilustrar lo señalado por los artículos 5º y 6º de este ordenamiento, los cuales en sus partes conducentes señalan:

“Artículo 5º. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

“Artículo 6º. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.”

Como puede apreciarse en el caso particular, el Código Tributario, reconoce en primer término las normas de carácter sustantivo como aquellas que establecen cargas y excepciones a los particulares, las cuales se interpretarán de manera estricta; asimismo, dichas normas serán las aplicables al momento de que los contribuyentes se

ubiquen en el supuesto de ley y las demás disposiciones o normas de procedimiento, que se aplicarán en el momento en que se lleven a cabo el acto administrativo correspondiente, pudiéndose aplicar el derecho común, como lo es el Código Civil, el Código de Comercio, etcétera, cuando resulte insuficiente lo señalado por el propio Código Fiscal.

Sobre la vigencia de las leyes antes señaladas, haremos referencia más adelante, mientras que en relación con la supletoriedad resulta conveniente ejemplificar la misma.

Así, podemos encontrar que el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, hace referencia a la compraventa, sin embargo, en nada regula los contratos precisamente de compraventa o enajenación, siendo necesario en este caso para comprender los requisitos de este contrato, el aplicar de manera supletoria el Código Civil, el cual regula con perfecta claridad este contrato.

De lo anterior se desprende, que para poder aplicar de manera supletoria el Derecho Común, es necesario lo siguiente:

Que la Ley Fiscal correspondiente, contenga la institución, que en el caso de nuestro ejemplo sería la Compra Venta o Enajenación, que efectivamente contempla el artículo 14 del Código Fiscal.

Que la Ley Fiscal resulte insuficiente en cuanto a la regulación de dicha institución, que en el caso sería la falta de regulación del contrato de enajenación o compraventa.

Que la ley aplicada supletoriamente no contravenga lo dispuesto por la Ley Fiscal, que para efectos de nuestro ejemplo resultaría inaplicable supletoriamente una disposición del Código Civil que, hipotéticamente señalara, que no existe enajenación cuando hay una reserva de dominio, puesto que el artículo 14 del Código Fiscal, es categórico al señalar que "Se entiende por enajenación de bienes: ... Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado." Aquí encontraríamos, un dispositivo inaplicable supletoriamente porque contradice a la Ley Fiscal.

Y por último, que la Ley Fiscal, permita la aplicación supletoria, como es el caso del artículo 6º del Código Tributario, que en el caso particular, sí permite la aplicación supletoria del derecho común al caso particular.

Hecha la aclaración anterior, relativa en primer término a la distinción entre normas sustantivas y normas procesales, y en segundo lugar, en relación a la aplicación supletoria de otras leyes a la materia fiscal, pasamos al estudio del artículo 14 Constitucional, el cual establece lo siguiente:

“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho....”

En términos de la transcripción anterior, el acto administrativo, tendrá que sujetarse a los siguientes principios Constitucionales:

### **Principio de No Retroactividad.**

Principio de Respeto a las Formalidades Esenciales del Procedimiento y a la Garantía de Audiencia.

Principio de las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Es importante analizar los mismos debido a la trascendencia que tienen para la materia que se expone.

Principio de No Retroactividad.- Este principio señala que en ningún caso se aplicará la ley de manera retroactiva en perjuicio de persona alguna; lo anterior significa que en los casos del nacimiento de una ley, la misma regulará los hechos o situaciones posteriores a su nacimiento, es decir, regulará el futuro a partir de su entrada en vigor o vigencia, mas no podrá regular el pasado durante el cual no existía dicha ley o disposición y menos aún si la misma resulta perjudicial para alguien.

Así por ejemplo, si alguna persona se le ha impuesto una sentencia de prisión por 5 años por haber cometido un delito de conformidad con la ley aplicable durante 1998, año en que este sujeto hipotético fue sentenciado, resultaría violatorio al principio de no retroactividad el aplicarle una ley nacida en el año 2000, la cual señalará que la pena de prisión en estos delitos fuera de 10 años, ya que su aplicación hacia el pasado resultaría en perjuicio de este sujeto, quien vería ampliada su estancia en prisión. Sin embargo, si la ley posterior fuera en su beneficio, suponiendo en nuestro ejemplo que la ley nacida en el año 2000 señalara una pena de prisión de 3 años, evidentemente que se podría aplicar retroactivamente en beneficio de este sujeto.

No obstante lo anterior, en materia fiscal este principio adopta ciertas particularidades que pueden ser apreciadas con mayor claridad, utilizando de nueva cuenta un ejemplo.

Supongamos que durante 1998 la tasa del impuesto “X” es del 10%, sin embargo, durante 1999 se modifica mediante ley dicha tasa para ser ahora del 5%, parecería constitucional que un sujeto, quien no pagó su impuesto “X” en 1998 y al que le correspondía una tasa del 10%, lo pagará de manera extemporánea aplicando la tasa de 1999 argumentando que se aplica dicha tasa de manera retroactiva en su beneficio.

Aun cuando lo anterior parece correcto, resulta inaplicable, puesto que es claro que en este ejemplo, si existen sujetos perjudicados, tal es el caso del propio Fisco, así como los demás contribuyentes que cumplieron en tiempo y que cubrieron su impuesto "X" a la tasa del 10%.

Sobre este particular, los tribunales han señalado:

**RETROACTIVIDAD DE LA LEY. NO OPERA EN MATERIA FISCAL, AUN CUANDO SEA FAVORABLE AL CAUSANTE.** La irretroactividad de la ley en perjuicio de los gobernados, es una garantía individual consagrada en el artículo 14 constitucional y la finalidad directa que percibe dicha garantía es que no se apliquen en forma retroactiva, en perjuicio de los gobernados, las distintas leyes que se expidan, mas no que al arbitrio de ellos se les apliquen en forma retroactiva las leyes que estimen les favorezcan. La citada garantía debe entenderse como el derecho del gobernado a reclamar la inconstitucionalidad de cualquier ley que se le pretenda aplicar retroactivamente en su perjuicio, pero no como un derecho para exigir que se le aplique determinada ley en forma retroactiva simplemente porque le favorezca, máxime en una materia como la fiscal en que las normas respectivas son de observancia estricta.<sup>7</sup>

Como puede apreciarse del ejemplo anterior y de la interpretación efectuada por los tribunales federales, es conveniente citar lo señalado por el artículo 6º del Código Fiscal el cual señala: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad".

El artículo citado, distingue entre normas de procedimiento y normas sustantivas:

Las normas sustantivas que se refieren al objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, se determinarán con base en la ley vigente al momento de causación. Tal es el caso del ejemplo antes citado.

Sin embargo y en tratándose de las normas de procedimiento no es aplicable el principio de retroactividad. Pongamos como ejemplo, el caso de un crédito fiscal que tiene como origen un impuesto generado en 1996, fecha en que, suponiendo hipotéticamente, el procedimiento de notificación no contemplaba la existencia de un citatorio. Sin embargo, en 1998 fecha en el que se notifica dicho crédito, el procedimiento de notificación sí contempla la existencia de un citatorio.

<sup>7</sup> Octava Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo I Segunda Parte-2. Página: 605

Con base en lo anterior, el crédito fiscal tuvo que haber sido calculado, con fundamento en las disposiciones de 1996 por cuanto hace al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, mientras que el proceso de notificación estará regulado por la ley vigente en 1998, es decir, deberá de incluir el citatorio, aun cuando la ley procesal de 1996 no lo contemplara.

De aquí la importancia de distinguir las normas sustantivas a las cuales sí se aplica el principio de retroactividad, de las normas de procedimiento a las cuales no se les aplica dicho principio.

Lo anterior encuentra, como se insiste, su fundamento en el artículo 6º del Código Fiscal, situación que se robustece al tenor del siguiente criterio sostenido por nuestros tribunales.

**RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES PROCESALES. NO EXISTE POR REGLA GENERAL.** Una ley procesal está formada, entre otras cosas, por normas que otorgan facultades que dan la posibilidad jurídica a una persona de participar en cada una de las etapas que conforman el procedimiento y al estar regidas esas etapas por las disposiciones vigentes en la época en que van naciendo, no puede existir retroactividad mientras no se prive de alguna facultad con que ya se contaba; por tanto, si antes de que se actualice una etapa del procedimiento el legislador modifica la tramitación de éste, suprime un recurso, amplía un término, modifica la valoración de las pruebas, etc., no existe retroactividad de la ley, ya que la serie de facultades que dan la posibilidad de participar en esa etapa, al no haberse actualizado ésta, no se ven afectadas.<sup>8</sup>

**Principio de Respeto a las Formalidades Esenciales del Procedimiento y a la Garantía de Audiencia.**- En términos del principio que se comenta, el acto administrativo, debe de respetar las formalidades esenciales del procedimiento y la garantía de audiencia.

Sobre este particular, cabe señalar, que en materia jurídica lo no prohibido para un particular le está permitido, sin embargo, para el caso de las autoridades, las mismas solamente pueden ejercer las facultades que la ley les establece, facultades éstas que generalmente se traducen en un procedimiento, luego entonces, dicho procedimiento como conjunto de etapas o fases, se encuentra regulado por las leyes.

De lo anterior, la autoridad debe de seguir las fases o etapas que establecen las leyes para ejercer cualquier proceso que se encuentre en su favor. Por ejemplo, si la ley señala que ante la ausencia de un contribuyente que deba de ser notificado personalmente, se dejará citatorio, sería contrario al proceso el hecho de que el notificador en el caso de ausencia no dejara dicho citatorio.

<sup>8</sup> Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Julio de 1998, Tesis: VI 2o J/140, Página: 308

Estas formalidades esenciales del procedimiento son también aplicables al acto administrativo como quedó señalado y su principal finalidad es el permitir al posible afectado la oportunidad de ser oído de manera previa a la afectación de su esfera jurídica, en otras palabras, consagran la garantía de audiencia.

Esta protección Constitucional, puede ir en dos sentidos: El primero, cuando el legislador es omiso en cuanto a considerar un procedimiento que prevea la facultad de que el posible afectado sea oído de manera previa a la afectación de su esfera jurídica. Sobre el particular, es conveniente ilustrar el criterio jurisprudencial del 10 de marzo de 1942, visible en el Semanario Judicial de la Federación, tomo LXXI, a fojas 4156, en el que se afirmó que:

“Debe estimarse que si algún valor tiene la garantía del artículo 14 Constitucional, debe ser no solamente obligando a las autoridades administrativas a que se sujeten a la ley, sino obligando al Poder Legislativo para que en sus leyes establezca un procedimiento adecuado en que se oiga a las partes salvo en determinados casos de excepción que en la misma Constitución se establecen, las leyes deben señalar la posibilidad de audiencia y de defensa para los interesados, en todos los casos administrativos ... la idea de la Constitución es que en todo procedimiento que sigan las autoridades y que lleguen a privar de sus derechos a un particular, se tenga, antes de la privación, la posibilidad de presentar las defensas adecuadas. “

En segundo término, el incumplimiento de esta garantía puede actualizarse en los casos en los que la autoridad rebase los términos legales, y entonces la afectación de los derechos de los particulares, se hará por el acto administrativo y no por la ley. Sobre el particular, la Sala Administrativa de nuestro máximo Tribunal, ha sostenido que:

**AUDIENCIA, GARANTIA DE. ACTOS ADMINISTRATIVOS.-** Dentro de nuestro sistema constitucional, no basta que una autoridad tenga atribuciones para dictar alguna determinación, para que ésta se considere legal e imperiosamente obedecida; máxime cuando tal determinación es revocatoria de otra anterior otorgada en favor de algún individuo. Los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República imponen a todas las autoridades del país la obligación de oír en defensa a los posibles afectados con tales determinaciones, así como la de que éstas, al pronunciarse, se encuentren debidamente fundadas y motivadas.<sup>9</sup>

Concretando lo anterior, la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional debe ser acatada tanto por las autoridades legislativas como por las administrativas, y por lo que se refiere a estas últimas, aun cuando la propia ley no contenga procedimiento alguno en el que se respete dicha garantía, estas autoridades deben dar al posible afectado oportunidad suficiente para ser oído dentro del procedimiento, de manera previa a cualquier posible afectación, o bien en los casos de

<sup>9</sup> JURISPRUDENCIA 336 (Sexta Epoca. Volumen 2a Sala, Tercera Parte Apéndice 1917-1975, Pag 564

que la ley respectiva contemple un procedimiento que consagre esta garantía, deberá seguirlo y respetarlo en todas y cada una de sus etapas, para sólo así revestir de legal su actuación.

No obstante lo anterior, es de señalarse que ciertos tratadistas consideran que este principio no es aplicable en materia fiscal, inclusive los propios tribunales han realizado interpretaciones encontradas

En estos términos podemos concluir que existen dos posturas, una que beneficia a los particulares y la otra que beneficia a las autoridades, sin que a la fecha dicha disyuntiva haya sido resuelta por parte de nuestros tribunales federales.

Llegamos al final del análisis del artículo 14 Constitucional, el cual impone ciertas obligaciones y requisitos procesales al acto administrativo.

Artículo 16 Constitucional.- Este artículo Constitucional resulta de particular importancia en nuestra materia, ya que el mismo establece propiamente los elementos del acto administrativo, requisitos sin los cuales el acto podría ser considerado como ilegal.

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

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir 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.

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

Como puede apreciarse de la lectura antes señalada, el artículo 16 Constitucional, señala los siguientes principios:

- Principio de Escritura
- Principio de Competencia
- Principio de Fundamentación y Motivación
- Principio de Inviolabilidad Domiciliaria

Los tres primeros principios antes señalados, hacen referencia a los requisitos propios del acto administrativo, mientras que el último, regula dicho acto de manera nuevamente procesal.

Por cuanto hace a los requisitos del acto administrativo, es conveniente señalar que existe una Ley Federal del Procedimiento Administrativo, la cual aun cuando no es aplicable en materia Fiscal Federal, nos brinda una excelente exposición para efectos doctrinales.

Esta Ley, regula en su Título Segundo el régimen jurídico de los actos administrativos, señalando en su artículo 3º de su capítulo I, denominado "Del Acto Administrativo." lo siguiente:

**ARTICULO 3. SON ELEMENTOS Y REQUISITOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO:**

- I. SER EXPEDIDO POR ORGANO COMPETENTE, A TRAVES DEL SERVIDOR PUBLICO, Y EN CASO DE QUE DICHO ORGANO FUERE COLEGIADO, REUNA LAS FORMALIDADES DE LA LEY O DECRETO PARA EMITIRLO;
- II. TENER OBJETO QUE PUEDA SER MATERIA DEL MISMO; DETERMINADO O DETERMINABLE; PRECISO EN CUANTO A LAS CIRCUNSTANCIAS DE TIEMPO Y LUGAR, Y PREVISTO POR LA LEY;
- III. CUMPLIR CON LA FINALIDAD DE INTERES PUBLICO REGULADO POR LAS NORMAS EN QUE SE CONCRETA, SIN QUE PUEDAN PERSEGUIRSE OTROS FINES DISTINTOS;
- IV. HACER CONSTAR POR ESCRITO Y CON LA FIRMA AUTOGRAFA DE LA AUTORIDAD QUE LO EXPIDA, SALVO EN AQUELLOS CASOS EN QUE LA LEY AUTORICE OTRA FORMA DE EXPEDICION;
- V. ESTAR FUNDADO Y MOTIVADO;
- VI. (SE DEROGA).
- VII. SER EXPEDIDO SUJETANDOSE A LAS DISPOSICIONES RELATIVAS AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PREVISTAS EN ESTA LEY;
- VIII. SER EXPEDIDO SIN QUE MEDIE ERROR SOBRE EL OBJETO, CAUSA O MOTIVO, O SOBRE EL FIN DEL ACTO;
- IX. SER EXPEDIDO SIN QUE MEDIE DOLO O VIOLENCIA EN SU EMISION;
- X. MENCIONAR EL ORGANO DEL CUAL EMANA;
- XI. (SE DEROGA).
- XII. SER EXPEDIDO SIN QUE MEDIE ERROR RESPECTO A LA REFERENCIA ESPECIFICA DE IDENTIFICACION DEL EXPEDIENTE, DOCUMENTOS O NOMBRE COMPLETO DE LAS PERSONAS;
- XIII. SER EXPEDIDO SEÑALANDO LUGAR Y FECHA DE EMISION;
- XIV. TRATANDOSE DE ACTOS ADMINISTRATIVOS DEBAN NOTIFICARSE DEBERA HACERSE MENCION DE LA OFICINA EN QUE SE ENCUENTRA Y PUEDE SER CONSULTADO EL EXPEDIENTE RESPECTIVO;
- XV. TRATANDOSE DE ACTOS ADMINISTRATIVOS RECURRIBLES DEBERA HACERSE MENCION DE LOS RECURSOS QUE PROCEDAN, Y

XVI. SER EXPEDIDO DECIDIENDO EXPRESAMENTE TODOS LOS PUNTOS PROPUESTOS POR LAS PARTES O ESTABLECIDOS POR LA LEY.<sup>10</sup>

Como puede apreciarse, la teoría del acto administrativo es fructífera en cuanto a sus requisitos, sin embargo, en materia fiscal estos requisitos se contienen en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, numeral que a la letra señala:

“Los actos administrativos 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, objeto o propósito de que se trate.
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.”

Así, de una interpretación armónica de los artículos 16 Constitucional y 38 del Código Fiscal podemos concluir, que todo acto administrativo que deba de ser notificado, deberá cumplir con los siguientes requisitos:

**Escritura.** La cual deberá responder a nuestros signos gráficos contenidos en nuestro alfabeto, sin utilizar abreviaturas que resulten incomprensibles para los particulares.

**Competencia y Autoridad Emisora.** Señalará las leyes, artículos, fracciones o incisos, que den existencia a la autoridad emisora, así como los que justifiquen la causa legal de su procedimiento, tanto material como territorial, señalando en dicho acto con toda precisión la autoridad que lo ordena, dicta, tramita o ejecuta el acto administrativo.

**Firma.** Ostentar la firma autógrafa de la autoridad emisora, puesto que es una manifestación de la voluntad del Estado, que sólo se logra con este tipo de firma

**Fundamentación y Motivación.** Entendida la primera, como el señalamiento de las leyes, artículo, fracciones incisos y subincisos que la autoridad utiliza para actuar, y la segunda, como el señalamiento de las causas, motivos o circunstancias, en que se basa el actuar de la autoridad.

<sup>10</sup> La utilización de mayúsculas en esta transcripción obedece al hecho de que este artículo no es aplicable en materia fiscal federal

**Objeto.** Se señalará el propósito del acto administrativo a notificar, por ejemplo en materia de auditorías es necesario señalar el nombre de las contribuciones que se van a revisar.

**Datos del Destinatario.** Señalar con perfecta claridad a quien va dirigida la notificación y el acto mismo, o en su defecto, los datos de identificación.

**Causa de Responsabilidad Solidaria.** Cuando el acto va dirigido a los sujetos solidarios de la relación Jurídico-Tributaria se deberá de señalar la causa. Por ejemplo, en tratándose de accionista, se deberá de señalar que la sociedad incurrió en alguno de los supuesto de la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal, tal es el caso de que no presentó su inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes.

Cabe señalar, por último, lo relativo al principio de inviolabilidad domiciliar. En términos de este principio, los domicilios de los particulares resultan inviolables, sin embargo, las autoridades fiscales pueden llevar al cabo visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de las disposiciones en materia fiscal, siendo esto una excepción Constitucional a dicho principio.

Como se verá más adelante, este principio adopta particular actualidad, puesto que las autoridades recaudadoras tienen la facultad de llevar al cabo visita de comprobación relativas a las obligaciones del Registro Federal de Contribuyentes, precisamente a manera de visita domiciliaria. Las notas esenciales de este principio, son:

El señalamiento del objeto, sujeto y lugar que se verificará.

La existencia de una acta.

La presencia de dos testigos.

## **1.6. Las Contribuciones.**

Previamente al análisis de los temas correspondientes a la Notificación y Verificación, resulta conveniente dedicar este apartado al concepto principal que influye a nuestra materia tributaria, las contribuciones. Así, encontraremos, los aspectos generales de las contribuciones, incluyendo sus tipos, elementos, accesorios y demás generalidades necesarias para una correcta comprensión de este concepto. En tal tenor, demos paso al análisis precisamente de la contribución y sus aspectos relacionados.

El Estado, para cumplir con su principal objetivo que es el bienestar común, requiere y necesita los medios económicos necesarios para tal menester; los cuales, por un principio de lógica, deben provenir de los beneficiarios de su actividad, es decir, de los particulares, creándose con ello el binomio fiscal constituido por el Fisco y los Contribuyentes.

Sin embargo, las relaciones que se crean mediante el interactuar de este binomio, no son arbitrarias; para ello es necesaria la existencia de la norma jurídica o directriz legal que establezca un marco de equidad, equilibrio y armonía. Con ello podemos afirmar que la relación que nace entre el Fisco y los Contribuyentes, es un vínculo jurídico-tributario.

La justificación de esta relación jurídico-tributaria, proviene de tiempos remotos, ya que al pasar las congregaciones antiguas del nomadismo a la vida sedentaria, parte del grupo se dedicó a actividades particulares y no colectivas, lo que dio como consecuencia la necesidad de sacrificar una proporción de los beneficios de sus actividades particulares, para dedicarlas al beneficio colectivo. Con dicha aportación, los incipientes gobiernos contaron con los medios necesarios para cubrir las áreas colectivas de la propia congregación, naciendo con ello, la relación jurídica-tributaria.

En estos términos y previa la evolución natural de esta relación, se puede apreciar que el principal ingreso de los estados modernos, tiene el carácter de contribución o ingreso tributario, es decir, se tratan de aportaciones económicas de los gobernados o particulares que, por disposición de las leyes, están obligados a proporcionar una parte de los ingresos, utilidades o rendimientos propios para contribuir a las arcas públicas, que tendrán como finalidad el bien común.

Conviene ahora, definir el concepto de contribución o ingreso tributario, para lo cual y ante un universo de posturas y conceptualizaciones particulares, adoptaremos la más adecuada para efectos del presente trabajo:

El tributo, contribución o ingreso tributario, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo o contribuyente<sup>11</sup>, el cumplimiento de una prestación económica.<sup>12</sup>

Como puede apreciarse del concepto anterior el mismo se encuentra estructurado como una obligación, en la cual existe un lazo, relación o vínculo regulado por la materia jurídica, entre dos sujetos, un sujeto activo o acreedor, que en este caso resulta ser el Fisco y un sujeto pasivo como lo es el contribuyente. Así, el sujeto activo, Fisco, puede exigir del sujeto pasivo, contribuyente, un "dar" económico, que será la propia materia o contenido de la contribución o tributo.

Así pues, tenemos un derecho de cobro a favor del fisco, y una obligación de cumplimiento o de pago a cargo de los contribuyentes.

<sup>11</sup> Antiguamente también llamados "causantes"

<sup>12</sup> Definición elaborada en base a la proporcionada por el Doctor Emilio Margain Manautou, en su libro INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, pág. 253

A diferencia del concepto teórico o doctrinario anterior, el intento legislativo, contemplado en nuestro Código Fiscal de la Federación, resulta insuficiente cuando se pretende hacer referencia al concepto que se comenta.

En efecto, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6º, de manera incipiente hace referencia al concepto de tributo, al señalar que: "...las contribuciones se causan conforme se realizan la situaciones jurídicas o de hecho, establecidas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en el que ocurran".

Es claro que nuestro Código Tributario no define el concepto, sino que se limita a señalar el momento de acusación de las contribuciones, es decir, cuándo nace la obligación de tributar.

Ante la omisión legal en cuanto a una definición o concepto de la contribución, consideramos oportuno adoptar la conceptualización teórica expresado anteriormente. La contribución resulta ser un género, compuesto de diversas especies, por ello pasamos al estudio de los tipos de contribuciones.

Clases de Contribuciones.- Como quedó señalado en el punto anterior, la contribución resulta ser el universo de diversas especies o tipos de contribuciones. Sobre este tema tanto la teoría como la legislación coinciden en realizar una clasificación armónica, en base a principios económicos; así encontramos que el primer párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, señala:

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

Sobre este particular, conviene hacer una remembranza histórica de los antecedentes de este numeral; cronológicamente debe citarse en primer lugar la Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación de 1937, la cual en su artículo primero hace referencia exclusivamente a dos especies de tributos, a saber, los impuestos y los derechos.

No obstante lo anterior, el Código Fiscal de la Federación, en su primera publicación el día 31 de diciembre de 1938, para sus posteriores sustituciones el 30 de diciembre de 1966 y el 1º de enero de 1983, sostiene en sus primeras dos apariciones como únicas clases de tributos los supracitados, es decir, los impuestos y los derechos.

No es sino hasta nuestro actual Código Fiscal de la Federación, cuando se adiciona a esta clasificación las categorías de las aportaciones de seguridad social, las cuales ya se encontraban contempladas en la legislación del seguro social y las contribuciones de mejoras, cuya existencia quedaba regulada en las leyes de los impuestos especiales, sobre todo en tratándose del financiamiento de las obras públicas

Realizado el panorama histórico anterior, se analizará cada una de las clases de contribuciones antes señaladas.

Impuestos.- Esta clase de tributo es el más importante, puesto que es la principal fuente de ingresos públicos, al grado de que puede afirmarse que la gran mayoría de las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes se vinculan con la determinación, liquidación, posible impugnación y pago de un variado número de impuestos.

En tal tenor, tanto la doctrina como la legislación les han dado particular importancia y estudio. Así encontramos que la fracción I del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación a la letra señala:

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

No obstante la existencia de la definición anterior, en ella se entiende mejor lo que no es un impuesto, al ser una descripción excluyente, al señalar que el impuesto es aquello diverso a los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras. Situación, que en nada nos informa sobre las notas características de los impuestos.

No obstante y como quedó señalado, la doctrina ha dado tantas definiciones de los impuestos como tratadistas o autores de la materia existen. Sin embargo, utilizaremos una definición que abarque cuando menos, las principales notas características necesarias para el desarrollo y comprensión de este tema. Así tenemos lo siguiente:

“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de los contribuyentes, para cubrir los gastos públicos.”

Al tenor de la transcripción anterior, encontramos en primer término, que el impuesto es una prestación, es decir, un dar o un hacer, en el caso particular, dicha obligación consiste en el deber que todo contribuyente tiene de desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para enterarlo al Estado.

Así las cosas, se genera una relación unilateral en favor del Fisco, ya que éste tiene la potestad de exigir al contribuyente el cumplimiento de su obligación tributaria, y el contribuyente la obligación de enterar directamente al fisco la cantidad obligada, sin que a cambio reciba en particular algún beneficio directo, sino un beneficio indirecto y colectivo, como sería el caso de calles, parques, seguridad, justicia, servicios médicos y de policía, etc., ya que de recibir algo en particular, tendríamos que hablar de una contraprestación y no de una prestación.

De aquí que los impuestos, tengan como primera nota característica, el carácter de impositivos, es decir, es imposición derivada del poder soberano del Estado.

La segunda nota característica de la definición que se comenta, la constituye el pago en dinero o en especie a favor del Fisco.

Actualmente, el medio general de pago se constituye por el dinero y solamente en casos particulares y, prácticamente bajo autorización de la autoridad fiscal, puede hacerse con la entrega de bienes y servicios, es decir, pago en especie.

Concretando lo anterior, la regla general del pago de impuesto, estriba en el pago en moneda nacional o de curso legal.

La tercera nota característica de esta definición, consiste en el principio de la legalidad, es decir, no puede existir impuesto que no esté establecido en una Ley. Sobre este principio haremos mayor referencia al momento en que analicemos los principios Constitucionales de las contribuciones.

Otra nota característica es que los impuestos son generales y obligatorios en contraposición con particulares y optativos, es decir, se aplica y exige de manera igual a todos los contribuyentes que se ubiquen en norma legal que obligue al pago de un determinado impuesto.

Hasta aquí, por cuanto a los impuestos y para efectos de este análisis estructural se refiere, de donde podemos destacar la relación jurídica tributaria en la que el Fisco puede exigir una prestación al contribuyente y éste tendrá la obligación de cumplirla.

Aportaciones de Seguridad Social.- Establece y estatuye la fracción II del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, lo siguiente:

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

Entre estas aportaciones de seguridad social destacan las llamadas cuotas obrero patronales a favor de los organismos fiscales autónomos, como los son el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), o bien las aportaciones empresariales al Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).

Sobre este particular, existen autores que afirman que en realidad no se tratan de verdaderos tributos o contribuciones, sino de aportes económicos que deben hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el Artí-

culo 123 de la Constitución a cargo de los patrones. De ahí que el Código haga referencia a “personas que son sustituidas por el Estado”<sup>13</sup>.”

No obstante lo anterior, nuestra legislación le da la naturaleza de contribuciones, y como tales, pueden exigirse su cobro aún en contra de la voluntad de los obligados a su pago, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Contribuciones de Mejoras.- A fin de que se comprenda adecuadamente lo que es una contribución especial o de mejoras, y el papel que juega dentro de la relación jurídico-tributaria, es necesario hacer un análisis histórico de las circunstancias que le dieron nacimiento.

Durante el siglo XIX diversos economistas desarrollaron la Teoría del Incremento no Ganado, la cual consistía en el hecho de que cuando un particular adquiría un bien inmueble en una zona no desarrollada a un precio bajo, lo hace con la finalidad de especular. Ello es así, ya que el inevitable crecimiento dará lugar a que el Estado proceda a urbanizar dicha zona no desarrollada. Al concluirse esta infraestructura es natural que el bien adquirido a bajo precio, tendrá una plusvalía, es decir, un valor agregado sin esfuerzo o gasto alguno por parte de su propietario, en otras palabras un incremento no ganado, de aquí el nombre de la teoría.

Por lo anterior, es claro que el Estado deba recabar cantidades de los sujetos beneficiados, por la obra desarrollada que les permitió cumplir con su expectativa de especulación.

En este orden de ideas, la fracción III del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, define a las aportaciones de mejoras al tenor de lo siguiente:

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

Según se puede apreciar, el Código Fiscal de la Federación regula la figura de la Contribuciones de Mejoras con base en la Teoría citada, pero existen ocasiones en que dicha institución resulta un instrumento tendiente a recuperar el costo erogado por el propio Estado.

Ejemplo de lo anterior, encontramos en la “Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica”, que en su artículo 3º señala: “la base de la contribución será el valor recuperable de la obra pública federal determinado y actualizado en los términos del presente artículo”.

Como se observa, es claro que las contribuciones especiales o de mejoras son prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales

<sup>13</sup> Arrijo Vizcaino, A. Derecho Fiscal, 15ª Ed. Temis, México 2000, p. 318

e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o la plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trata.

Derechos.- Los derechos son, en importancia, el segundo ingreso de los Estados modernos. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2° fracción IV, a la letra señala:

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

Sobre este particular cabe señalar, que gran parte del destino del gasto público se dirige a la atención y mejoramiento de los servicios públicos, ya que éstos son de vital importancia para las actividades que la sociedad encomienda al poder público.

En términos generales, el servicio público suele definirse como la actividad que el Estado lleva a cabo para lograr la satisfacción de necesidades colectivas de interés general.

Así, podemos destacar las mencionadas necesidades colectivas de interés general, que son todas aquellas áreas propias de la vida comunitaria, sin cuya atención la subsistencia civilizada del grupo social resultaría imposible.

Los servicios públicos han sido clasificados desde diversos puntos de vista, conviene para nuestro tema, ilustrar la clasificación que toma como base la forma en que el Estado obtiene los recursos económicos necesarios para financiar su costo. De acuerdo con esta clasificación, los servicios públicos se dividen en dos grandes categorías:

**Servicios Públicos Generales Indivisibles.** Se definen como aquéllos respecto de los cuales las leyes aplicables o la autoridad administrativa no tienen establecido un mecanismo que permita identificar individualmente a cada usuario o beneficiario del servicio. Dicho en otras palabras, se trata de servicios públicos que pueden ser aprovechados indistintamente y en todo tiempo por cualquier persona, como es el caso de las vialidades, de las que cualquier ciudadano puede beneficiarse en el momento en el que lo desee, sin que el Estado cuente con elementos para, en un momento dado, identificar o individualizar a dichos usuarios o beneficiarios.

Servicios Públicos Particulares Divisibles. Se definen como aquellos servicios públicos respecto de los cuales la ley aplicable o la autoridad competente tienen establecidos determinados mecanismos que permiten, en un momento dado, individualizar e identificar al usuario del servicio. Tal es el caso de la utilización de una carretera de cuota, en la cual se identifica de manera individualizada al usuario.

Partiendo de la clasificación anterior, podemos afirmar que el costo de los servicios públicos particulares divisibles debe de ser cubierto con el producto de la recaudación de los derechos.

Tomando en consideración lo anteriormente expuesto, podemos llegar al análisis del principal elemento distintivo de este tipo de contribuciones, encontramos que los derechos a diferencia de los impuestos, se constituyen por una contraprestación, lo cual da lugar a una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica. Tal es el caso de los derechos por uso y suministro de agua, a cambio de una determinada dotación de litros de agua el beneficiario tiene la obligación de cubrir una cantidad determinada por su consumo.

En suma, los derechos son contraprestaciones establecidas en la leyes, en pago de un servicio público particular divisible.

Los sujetos de las Contribuciones.- Como se ha venido señalando, la relación jurídico-tributaria. se compone del binomio Estado-contribuyente.

Sujeto Activo.- En el caso de las contribuciones, resultaría incomprensible la relación jurídico-tributaria sin la existencia del Estado como el sujeto activo de dicha relación.

En efecto, el sujeto activo dentro de la estructura tributaria lo es el Estado, el cual interviene en dos aspectos que a continuación se explican:

Como ente legislativo, en la formación de las leyes que contienen los diversos tributos, y, como ente fiscalizador, en cuyo caso lo designaremos como Fisco y cuya actividad consiste en el despliegue de una amplia gama de actividades que tiene que ver con la gestión de los tributos, propiamente con la aplicación de la leyes fiscales, aquí encontramos de particular importancia, las facultades recaudadoras de la autoridades, tales son los casos de las notificaciones y verificaciones.

En este sentido, es claro que el sujeto activo tiene en su favor un derecho de crédito, es decir, es el acreedor dentro de la relación jurídico-tributaria.

Sujeto Pasivo.- En toda relación obligacional como lo es la jurídico-tributaria, se requiere de la existencia de un sujeto activo o acreedor, que en el caso que nos compete ha quedado claro que lo es el Estado o Fisco, y un sujeto pasivo o deudor que para nuestros efectos lo será el contribuyente o deudor tributario.

La condición de deudor fiscal, se puede adquirir por deuda propia, en cuyo caso estaremos frente al mismo contribuyente, o por deuda ajena, en cuyo caso podemos hablar de retenedores o recaudadores, tales son los casos, primero de las empresas en tratándose de la retención que efectúan sobre los salarios de los trabajadores y que posteriormente enterarán al Fisco y segundo, en el caso de los recaudadores como sujetos pasivos, en donde encontramos el ejemplo de los notarios, quienes calculan los tributos correspondientes a las operaciones que ante ellos se efectúan, para su posterior entero ante el Fisco.

Cabe señalar, que en el caso de los sujetos pasivos, pueden darse las figuras tanto de personas física como personas morales.

#### Obligados solidarios y terceros relacionados con los contribuyentes

Es posible que, además del sujeto pasivo o contribuyente titular de la deuda tributaria propiamente dicha, existan otros sujetos a quienes el legislador les atribuya la condición de deudores por deuda ajena y que pueden asumirla en su condición de solidariamente vinculados al deudor principal o subsidiariamente o bien en su calidad de deudores sustitutos del contribuyente.

Tal es el caso de los responsables solidarios que se encuentran referidos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

El hecho generador de las contribuciones.- Toda norma jurídica se forma de dos elementos: el primero, que es la hipótesis normativa o supuesto de ley y el segundo, la consecuencia de derecho, en el caso particular, la norma tributaria contiene una hipótesis que hace referencia o describe un hecho o conducta determinado, y una consecuencia de derecho consistente en el pago de una contribución.

En otras palabras, si un sujeto lleva a cabo una conducta contemplada por la Ley Fiscal, la consecuencia natural será el que adquiera el carácter de sujeto pasivo o deudor fiscal por ejemplo, una Ley Fiscal señala que pagarán determinado impuesto las personas que tengan una empresa en territorio nacional y que la misma genere utilidades; luego entonces, si Lorenzo Pérez tiene una fábrica de textiles en Durango, y sus resultados contables arrojan utilidades y ganancias, automáticamente Lorenzo Pérez se ubicó en el supuesto o hipótesis de la Ley Fiscal, convirtiéndose en sujeto pasivo o deudor fiscal, existiendo, en consecuencia, la obligación del pago del impuesto correspondiente. Ya que en el caso particular, se realizó el hecho imponible generado de la contribución.

Estructura del Hecho Generador.- Todo hecho generador de las contribuciones tiene en común determinados elementos, mismos que pueden agruparse en: Objetivos, Subjetivos, Temporales y Cuantitativos; cada uno de éstos se estudiará a continuación.

Elemento Objetivo.- Este elemento, también identificado como el objeto de las contribuciones, es propiamente la materia misma del ámbito fiscal, es decir, es materia gravable de los tributos. Por ejemplo:

La Ley Aduanera tiene por objeto regular la entrada y salida de mercancías de territorio nacional, mientras que la Ley del Impuesto Sobre la Renta tiene por objeto el ingreso de las personas. Dentro de este elemento es conveniente analizar los conceptos de base gravable, tasa o tarifa.

Base Gravable.- La base gravable está constituida por el valor o magnitud del elemento objetivo al que deberá aplicarse tasa o tarifa para obtener el monto del tributo.

Como es claro, las contribuciones tienen un contenido meramente pecuniario, es decir, económico, por lo que es necesario que el objeto de las contribuciones pueda ser traducido en términos de numerario o dinero. Así, encontramos que una determinada compraventa, objeto del Impuesto al Valor Agregado, tiene que ser valorada en términos de dinero, si la compraventa fue de 10 pesos, luego entonces la base gravable en este caso es precisamente de 10 pesos.

En otras palabras, la base gravable es la magnitud o valor del objeto tributario contemplado por las diversas leyes fiscales.

Conviene señalar que en la estructura de las Leyes Fiscales, los primeros artículos contienen el Objeto Tributario, tal es el caso del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la cual se señala como objeto de este impuesto, lo siguiente:

“Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes”:

- I.- Enajenen bienes.
- II.- Presten servicios independientes.
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV - Importen bienes o servicios.”

Como puede apreciarse el objeto del Impuesto al Valor Agregado, es la enajenación, la prestación de servicios independientes, el arrendamiento, la importación, el usufructo y cualquier acto

Por su parte, el cálculo de la base gravable de este Impuesto, varía dependiendo del objeto gravado, así por ejemplo, en tratándose de enajenaciones o compraventas, el

artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala para el cálculo de la base gravable lo siguiente:

“Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo”.

Como puede apreciarse, la base gravable es propiamente la traducción en términos monetarios del objeto de las contribuciones, con la cual obtenemos, el valor o magnitud en moneda nacional del objeto de la contribución.

Una vez que se ha definido en términos cuantitativos el objeto gravado, gracias a la base gravable, reservamos el estudio de la tasa o tarifa, cuando analicemos los elementos cuantitativos de las contribuciones.

Elemento Subjetivo.- Como se analizó con anterioridad, el sujeto de los tributos, es un sujeto pasivo, persona física o moral, que es identificado como contribuyente. Sin embargo, resulta conveniente estudiar, algunos atributos que poseen estos sujetos y que por su importancia sirven de preámbulo, para comprender con mayor claridad a las notificaciones y verificaciones. Estos atributos, son los siguientes:

La residencia,  
El domicilio,  
El estado civil y  
La nacionalidad.

La Residencia Fiscal.- El artículo 9º del Código Fiscal de la Federación dice lo siguiente “Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes”.

Con base en lo anterior conviene, en primer lugar, ilustrar lo que se debe de entender por territorio nacional, pues es este elemento el que fijará si una persona es residente o no en nuestro país, para efectos fiscales.

Los artículos 42 de nuestra Constitución Política y 8º del Código Fiscal, nos definen el concepto de territorio nacional en los siguientes términos:

Artículo 42 Constitucional. El territorio nacional comprende:

- I. El de las partes integrantes de la Federación;
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;
- III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico;
- IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije el derecho internacional y las marítimas interiores;
- VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional.

Artículo 8º del Código Fiscal.- Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

En relación con los artículos anteriores, cabe señalar que el mar territorial en términos de los Tratados Internacionales, tales como la Convención del Mar, tiene una extensión de 12 millas náuticas, mientras que la Zona económica exclusiva, tiene una extensión de 200 millas náuticas<sup>14</sup>.

Una vez definido el territorio nacional para efectos fiscales, pasamos al análisis del concepto de residencia que contienen nuestro Código Tributario.

Para considerarse residente en México, primero utilizamos la regla general contenida en el penúltimo párrafo del artículo 9º en comento, es decir, “Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.”.

<sup>14</sup> La milla náutica mide 1852 metros lineales

Posteriormente tenemos que distinguir entre personas físicas y morales. En primer lugar, por cuanto hace a personas físicas, se consideran residentes en México, las que reúnan las siguientes circunstancias:

Establecimiento de casa habitación en territorio nacional, no se ausente de él por más de 183 días naturales continuos o discontinuos en un año y no sean contribuyentes de otro país.

Tratándose de servidores públicos nacionales que por razón de trabajo se ausenten del país por más de 183 días, seguirán teniendo el carácter de residentes en México.

Por su parte y tratándose de personas morales, son de observarse las siguientes situaciones:

Lugar de constitución y legislación aplicable; así, si una persona moral se constituyó en México de conformidad con las leyes de nuestro país, será en consecuencia residente en nuestro país.

Lugar de establecimiento de la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva. Si la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva se encuentran en nuestro territorio, independientemente de en dónde se hayan constituido, serán consideradas como residentes nacionales. Se entiende que una persona moral, ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

Se lleven a cabo las asambleas de accionistas o las sesiones del consejo de administración en México.

Las personas que toman día a día las decisiones de control, dirección o administración de la persona moral sean residentes para efectos fiscales en México o tengan sus oficinas en el país.

Se cuente con una oficina en el país en donde se lleve a cabo la administración o control de la persona moral.

Se conserve su contabilidad en el país.<sup>15</sup>

En los términos antes señalados, es claro que los contribuyentes pueden ser clasificados como residentes y no residentes en territorio nacional.

Principio de residencia a lo que se le ha denominado la "pertenencia personal" que alude a conceptos como el domicilio, la residencia, la nacionalidad, que en suma, sirven para determinar el estatuto personal en el Derecho Internacional Privado, en tanto que ser nacional de un país o tener un domicilio determinado, constituye una

<sup>15</sup> El concepto de administración principal de negocio y el de sede de dirección efectiva, se obtuvo de la Miscelánea Fiscal para 1999, en base a su regla 2.1.2

cualidad de la persona que es relevante para aplicar la ley nacional o la del domicilio.<sup>16</sup>

El Domicilio Fiscal.- La ubicación del domicilio de una persona es relevante para efectos tributarios, esto determina en muchos casos la competencia de la autoridad tanto administrativa como jurisdiccional para el ejercicio de los derechos de parte del contribuyente así como para el despliegue de las potestades de la autoridad.

En otras palabras, el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de qué autoridad puede establecer las relaciones de carácter formal.

Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la mayoría de los casos, cumplir con sus obligaciones.

El domicilio es el punto forzoso de referencia para un conjunto de derechos y deberes de naturaleza fiscal, entre los que destacan:

- La competencia del Fisco correspondiente.
- La localización del sujeto pasivo.
- La ubicación e identificación de los bienes afectos a un posible Procedimiento Administrativo de Ejecución.
- La Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, ante la cual puede ejercer su derecho de impugnación.

En este orden de ideas, el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, a la letra señala: "Se considera domicilio fiscal:

I Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II En el caso de personas morales:

<sup>16</sup> Cardeñas Elizaneau, F. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1999 p. 152

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

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

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18.

En términos del numeral anterior se contiene la definición del domicilio fiscal, de la cual se extraen las siguientes notas distintivas.

En primer lugar, es de señalarse que, en nuestra práctica diaria, el domicilio fiscal resulta ser un domicilio convencional, ya que no obstante que el Código Fiscal señala en dónde debe ubicarse el domicilio fiscal, los contribuyentes lo establecen a su conveniencia, de aquí lo señalado en el último párrafo de este artículo que permite la práctica de diligencias administrativas en el domicilio señalado por los contribuyentes o bien, en el domicilio que les corresponde en los términos de este numeral.

Independientemente de lo anterior, de nueva cuenta nuestra legislación fiscal clasifica el domicilio fiscal en función de personas físicas y personas morales.

Por cuanto hace a las personas físicas, de nueva cuenta se reclasifican en función de sus actividades, para destacar: Actividades empresariales, prestación de servicios personales independientes y otras actividades diferentes a las empresariales y la prestación de servicios.

En estos términos, resulta ilustrativo determinar cuál es el concepto que sobre actividades empresariales efectúa nuestro Código Tributario, que en su artículo 16 a la letra señala:

“Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

- I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
- II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso, o por conducto de terceros, y por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales”.

Por lo tanto, que las personas físicas dedicadas al comercio, a la agricultura, a la pesca y a la silvicultura tendrán su domicilio fiscal en el local donde se encuentre el principal asiento de sus negocios.

Si por el contrario la persona física se dedica a otro tipo de actividades y presta servicios personales independientes, su domicilio para efectos fiscales, será el lugar donde tenga el asiento principal de sus actividades.

Por último, si la persona física no realiza actividades empresariales, ni presta servicios en forma independiente, su domicilio fiscal será el local en que se encuentre el principal asiento de sus actividades.

En lo que se refiere al domicilio fiscal de las personas morales, de nueva cuenta el Código Fiscal reclasifica a estos sujetos, desde el punto de vista de su residencia.

Las personas morales residentes en México, tienen su domicilio fiscal en donde se encuentre la administración principal del negocio, es decir, donde se lleven a cabo las asambleas de accionistas o las sesiones del consejo de administración en México, o en donde se encuentren, las personas que toman día a día las decisiones de control, dirección o administración de la persona moral, o en donde se encuentre la oficina en que se lleve a cabo la administración o control de la persona moral, o bien, en donde se conserve su contabilidad.

Ahora bien, tratándose de residentes en el extranjero que operen en nuestro país a través de un establecimiento, éste será su domicilio fiscal y si son varios, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio

Es conveniente recordar, que el artículo 16 antes citado del Código Fiscal, define en su último párrafo como establecimiento, cualquier lugar de negocios en que se desarrollen parcial o totalmente las actividades empresariales.

El Estado Civil.- Aún cuando en nuestro país no tiene gran relevancia esta situación, podemos afirmar que es una nota relevante del elemento subjetivo de las contribuciones en algunos países.

En efecto, la condición de casado o soltero suele ser relevante para efectos tributarios en los modernos sistemas de imposición a la renta, pues determina que el contribuyente pueda o no beneficiarse de un régimen de deducciones en función de cargas familiares, en términos de la deducción de una suma por esposa y cada hijo a lo que no puede acceder el soltero.

La Nacionalidad.- Aun cuando esta atribución no tiene gran trascendencia en nuestro derecho, de no ser la presunción de residencia a favor de los nacionales mexicanos que son considerados, salvo prueba en contrario, como residentes en México, es conveniente mencionarla por ser uno de los elementos fundamentales de los futuros sistemas tributarios.

La nacionalidad de una persona puede determinar en algunos sistemas tributarios, su calidad de contribuyentes.

Así, encontramos por ejemplo sistemas tributarios, sobre todo en los países desarrollados, en los que uno de los criterios de vinculación a una soberanía tributaria o mediante el cual una persona se obliga a tributar en un país determinado es la nacionalidad, por lo tanto, tal dato es el relevante frente a otras condiciones personales como de residencia o domicilio.

Hasta aquí los pormenores relacionados con el elemento subjetivo de las contribuciones.

Elemento Temporal.- El hecho generador de los tributos debe circunscribirse a un ámbito temporal. Para una mejor comprensión de lo anterior, es ilustrativo señalar lo contenido en el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuyo primer párrafo a la letra señala:

“El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, salvo los casos señalados en el artículo 33 de esta Ley”.

Como puede apreciarse, el Impuesto al Valor Agregado se circunscribe a un elemento temporal que se traduce en el hecho de que este impuestos se causa por ejercicios fiscales, por su parte el término de ejercicio fiscal lo encontramos en el artículo 11 del Código Fiscal, numeral que señala:

“Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1o. de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate”.

Se puede observar que el Impuesto al Valor Agregado, se calcula por ejercicios, es decir, por año calendario, siendo este su elemento temporal.

**Elemento Cuantitativo.**- Como mencionamos al momento de analizar la base gravable de los tributos, pasamos ahora al estudio del elemento mínimo indispensable para el cálculo final de la contribución. Este elemento cuantitativo es generalmente identificado con la alícuota o porcentaje específico a pagar, tal es el caso, por ejemplo de las tasas o tarifas que corresponden a los impuestos, a las que se hará referencia más adelante.

En la estructura de los diversos tributos, los elementos mencionados interactúan de diferente manera, dando lugar a una subclasificación tributaria al tenor de lo siguiente:

**Tributos Fijos.**- Son aquellos también conocidos como “pago único”, que gravan con una misma y única cantidad todos los hechos definidos por la ley como gravables por tal tributo, independientemente del valor o monto de los mismos.

Un caso ilustrativo de lo anterior, sería el caso de un derecho de 1000 que debieran pagar los locatarios de un mercado público, por su licencia de funcionamiento, independientemente del tamaño del local o de la capacidad económica del locatario.

**Tributos con Tasa Fija.**- Entramos al estudio de la Tasa de las contribuciones, la tasa es un porcentaje único aplicable a la base gravable de las contribuciones.

Por ejemplo, la tasa fija en términos generales del Impuesto al Valor Agregado, lo es la de un 15%, la cual se aplica a la base gravable, así, si una compraventa tiene un valor de 100 y otra compraventa de 1000 en ambos casos se aplicará invariable e inmutablemente la tasa fija del 15% para determinar el impuesto correspondiente

**Tributos con Tarifa.**- A diferencia de la tasa fija, la tarifa implica una progresividad impositiva, es decir, existirán un grupo de tasas o porcentajes aplicables de manera ascendente a partir de determinados parámetros.

Dentro de esta clasificación, resulta ilustrativo lo señalado por el artículo 80 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, que en su parte conducente señala:

“Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. Cuando quienes hagan los pagos correspondientes realicen pagos provisionales trimestrales en los términos de esta Ley, efectuarán las retenciones respectivas mensualmente, debiendo realizar los enteros correspondientes en forma trimestral conjuntamente con sus declaraciones de pagos provisionales.

No se efectuará retención a las personas que únicamente perciban salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente”.

Así, podemos afirmar que, en la medida que aumenta la base gravable, aumentará la tarifa correspondiente.

Al tenor de todo lo anterior hemos llegado al final del análisis de los sujetos y del hecho generador de las contribuciones y sus elementos, con lo cual concluimos el subtema dedicado a la estructura de las contribuciones.

Los accesorios de las contribuciones, han sido definidos también como contribuciones accesorias o ingresos tributarios residuales; el último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, señala:

“Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas...”

En estrecha relación con lo anterior, el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Tributario, señala:

“El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere”.

De los artículos anteriores, se desprende que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización del 20% por cheque presentado en tiempo y no pagado, son accesorios de las contribuciones.

Veamos ahora cada uno de los accesorios de las contribuciones.

Los recargos.- Los recargos pueden ser válidamente comparados con los intereses; así, si un deudor incumple en tiempo y se demora por el pago que resultaba exigible se generarán cantidades accesorias que deberá cubrir el deudor, que en el caso particular implicaría el pago de recargos por parte de los contribuyentes morosos o que cumplen sus obligaciones fuera del tiempo establecido para las mismas.

Dicho en otras palabras, los recargos son una indemnización que paga el deudor que incumple con la fecha de pago, al perjudicar al Fisco de la inmediata disposiciones de las cantidades a su favor.

Así, los recargos son los accesorios de las contribuciones que se generan con motivo del pago extemporáneo de los tributos.

En este sentido, el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, regula la figura de los recargos, del que se desprenden las siguientes notas.

Los recargos, nacen cuando no se cubren las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales.

Los recargos, se pagan por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

Los recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones actualizadas, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate.

La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Los recargos se causarán por regla general hasta por cinco años, pero en los casos de ser descubiertos en uso de facultades de comprobación podrán calcularse hasta por 10 años.

Los recargos se causan por cada mes o fracción de mes que transcurra.

Cuando los recargos determinados por el contribuyente sean inferiores a los que calcule la oficina recaudadora, ésta deberá aceptar el pago y procederá a exigir el remanente

Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, se causarán además los recargos que establece el artículo 66 de este Código, es decir, los recargos por financiamiento o prórroga.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.

Cabe señalar, que la tasa de recargos para efectos de los recargos por prórroga o por financiamiento, se encuentran regulados en el artículo 6º de la Ley de Ingresos, numeral que a la letra señala:

“En los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales se causarán recargos al 2.0% mensual sobre los saldos insolutos, durante el año de 2000. Esta tasa se reducirá, en su caso, a la que resulte mayor entre:

a) Aplicar el factor de 1.5 al promedio mensual de la tasa de interés interbancaria de equilibrio (TIIE)... A la tasa anterior se le restará el incremento porcentual del Índice Nacional de Precios al Consumidor del penúltimo mes inmediato anterior a aquél por el que se calculan los recargos, y

b) Sumar 8 puntos porcentuales al promedio mensual de la tasa de interés interbancaria de equilibrio (TIIE)... del penúltimo mes inmediato anterior a aquél por el que se calculan los recargos y de dividir entre doce el resultado de dicha suma. A la tasa anterior se le restará el incremento porcentual del Índice Nacional de Precios al Consumidor del penúltimo mes inmediato anterior a aquél por el que se calculan los recargos...

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realizará los cálculos a que se refiere este artículo y publicará la tasa de recargos vigente para cada mes en el Diario Oficial de la Federación”.

En consecuencia, la tasa de recargos por mora será del 3%, puesto que se incrementa en un 50% la tasa de los recargos por prórroga, pudiendo existir tasas menores de recargos, derivadas de las operaciones opcionales a las que hace referencia el numeral en comento, en cuyo caso se publicará cada mes en el Diario Oficial de la Federación.

Pasemos al siguiente accesorio de las contribuciones, las sanciones.

Las sanciones.- En materia tributaria, las sanciones son generalmente tratadas como sinónimo de las multas, pero no todas las sanciones son accesorios de las contribuciones.

En efecto, hay ciertas sanciones o multas, que son consideradas como formales, ya que para su cálculo no se requiere de una base para su aplicación. Como ejemplo de este tipo de multa formales, señalamos los siguientes artículos del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 81.- Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de Presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias:..

VII. Presentar declaración de pago provisional sin cantidad a pagar o sin saldo a favor, siempre que la declaración de pago provisional inmediata anterior haya sido presentada sin cantidad a pagar o sin saldo a favor.

Artículo 82.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el artículo 81, se impondrán las siguientes multas: ...

VII. Para la señalada en la fracción VII la multa será de \$236.68 a \$314.23.

Como puede apreciarse, la multa que corresponde a la presentación de una declaración provisional en "ceros", cuando existió una declaración provisional inmediata anterior también en "ceros", será de entre 150 y 200 pesos, para lo cual se aplicarán dichas cantidades sin tomar en consideración tributo alguno, razón por la cual es una sanción o multa formal.

Ahora bien, las multas o sanciones con carácter de accesorios, son aquellas que para su cálculo se requiere tomar una base que generalmente corresponde al tributo correspondiente. Ejemplo de lo anterior, lo encontramos en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, de donde se desprende lo siguiente:

"Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas.

I. El 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió;

II. Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos".

Como puede apreciarse, los porcentajes antes señalados, dan lugar a multas propiamente accesorias, ya que su cálculo requiere como base precisamente una contribución.

Hecha la aclaración anterior, de que no todas las multas son de carácter accesorio, podemos afirmar que las sanciones económicas o multas, encuentran su funda-

mento Constitucional en los artículos 21 y 22 de nuestra Carta Magna, en donde se señala:

Artículo 21. ... Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas...

Artículo 22. ... No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas..."

Lo anterior, hace referencia a la naturaleza de lo jurídico, ya que resultaría incomprensible un sistema de derecho, sin que el Estado contará con los medios necesarios para hacer cumplir sus ordenanzas, como en el caso lo son las sanciones pecuniarias o multas.

Conviene señalar, que independientemente de que las sanciones se generan por infracciones administrativas, los incumplimientos fiscales pueden ser también objeto de delito en cuyo caso la consecuencia natural es la privación de la libertad del inculpmido, tal es el caso de la defraudación fiscal.

Este tópico será analizado de nueva cuenta al momento en que se analicen las notificaciones y verificaciones, en el que analizaremos las sanciones aplicables y relacionadas, precisamente con la notificación y cobranza.

Los gastos de ejecución se encuentran íntimamente relacionados con una de las facultades más interesantes a favor de la autoridad fiscal. Esta facultad es denominada "la facultad económico coactiva", que se lleva al cabo mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Este procedimiento consta de tres etapas según lo señalado por el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación:

"Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

- I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código.
- II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código.
- III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal".

De este artículo se desprenden las tres etapas de referencia, a saber, el requerimiento de cobro, el embargo incluyendo los embargos precautorios y el remate de los bienes o negociación embargadas.

Por cada una de dichas etapas, se cobrarán gastos de ejecución al monto del 2% del crédito fiscal no pagado ni garantizado.

Es señalar, que en el caso de las dos primeras etapas, es decir, requerimiento y embargo, se puede hacer un solo pago de gastos de ejecución en los términos del artículo 74-B del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual señala:

“Cuando el requerimiento y el embargo a que se refiere el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, se lleven a cabo en una misma diligencia se efectuará un solo cobro por concepto de gastos de ejecución”.

También es de apuntarse que existe un límite superior y un límite inferior para el pago de gastos de ejecución, cuyas cifras nominales se encuentran contenidas en el propio artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, al señalar que:

“Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a \$193.90, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.”

Sobre lo anterior es de recordarse, que dichas cifras se deben actualizar, pues como se insiste la mismas son meramente nominales.

El artículo 74-A del Reglamento del mencionado Código Fiscal menciona los casos en que es improcedente el pago de gastos de ejecución, en el cual se señala lo siguiente:

No se cobrarán los gastos de ejecución a que se refiere el artículo 150 del Código, cuando los créditos fiscales respecto de los cuales se ejercitó el procedimiento administrativo de ejecución que dio lugar a dichos gastos, hayan quedado insubsistentes en su totalidad mediante resolución o sentencia definitiva dictada por autoridad competente

Por último, es de señalarse que los gastos de ejecución además de originarse en el procedimiento administrativo de ejecución y en los casos de embargo precautorio, también se originan en los casos de garantías, como es el supuesto del embargo en la vía administrativa, Francisco Cárdenas precisa que los gastos de ejecución son las erogaciones efectuadas por la autoridad administradora con motivo de la ejecución de créditos fiscales y las cuales deberán ser reembolsadas por el deudor de esos créditos.

Indemnización de Cheque presentado en tiempo y no pagado.- Como se hizo referencia al inicio del presente apartado, el artículo 21 del Código Tributario, señala:

“El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere”.

Uno de los medios de pago reconocidos por las disposiciones fiscales, es mediante cheque, según lo establecido en el artículo 20 del Código Fiscal, en donde se contempla que:

“Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México; los cheques personales únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el Reglamento de este Código”.

Por su parte, el artículo 8º del Reglamento de dicho Código señala:

“Para los efectos del artículo 20 del Código, el pago de impuestos, así como de otras contribuciones en que el pago se efectúe mediante declaración periódica, incluyendo sus accesorios, sólo podrá hacerse con cheques personales del contribuyente sin certificar, cuando sean expedidos por el mismo...”

Los cheques a que se refiere este artículo no serán negociables y su importe deberá abonarse exclusivamente en la cuenta bancaria de la Tesorería de la Federación, de la tesorería local u órgano equivalente o del organismo descentralizado correspondiente, según sea el caso.

*Podrá hacerse el pago de créditos fiscales con cheques personales del contribuyente que cumplan con los requisitos que este artículo señala, por conducto de los notificadores ejecutores en el momento de realizarse cualquier diligencia del procedimiento administrativo de ejecución. En el acta respectiva se harán constar los datos de identificación y valor del cheque y el número del recibo oficial que se expida”*

Es claro que el cheque que sirve como medio de pago para las contribuciones, tiene que contener una serie de requisitos fiscales; además, la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, señala que los fondos de un cheque deben permanecer por quince días en la cuenta del emisor o librador del mismo, luego entonces, si dentro de esos quince días, la autoridad fiscal pretende hacer efectivo el cheque respectivo sin lograrlo, exigirá en el término de tres días el pago correspondiente así como la indemnización del 20% a la que se hace referencia, aun mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

## **CAPÍTULO 2**

### Estudio de la Verificación Fiscal en el Problema a Investigar

2.1. Justificación de las Facultades de Verificación.

2.2. Las Facultades de Verificación.

2.3. Las Facultades de Verificación de las Autoridades Recaudadoras.

## 2.1. Justificación de las Facultades de Verificación

Una de las facultades de mayor importancia de la autoridad recaudadora es la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

Para poder entender el concepto de verificación y sus diversas formas y modalidades es necesario analizar precisamente al ente activo de la relación jurídica tributaria, es decir, al Fisco.

Bajo el rubro de Fisco entenderemos el conjunto de órganos y funciones inmersos dentro del ámbito de la administración pública y que tienen por objeto el vigilar y lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

La existencia del Fisco como sujeto regulador de la relación jurídica tributaria es necesaria puesto que las obligaciones fiscales, al ser una aportación del patrimonio de los contribuyentes, no son efectuadas de manera voluntaria por el contribuyente.

Un marco de referencia que aclarará la necesidad de la función fiscalizadora se encuentra en la clasificación de las ciencias, así tenemos que hay 2 tipos: ciencia del ser y del deber ser, así por ejemplo una ciencia del ser lo es la Física, en la cual sus leyes no pueden regular situaciones ideales, simplemente las leyes físicas resultan inmutables.

En cambio, las ciencias del deber ser, regulan precisamente situaciones que pueden contradecir la realidad; en esta clasificación ubicamos al Derecho, que si bien regula situaciones del deber ser, tiene que verificar y sancionar las situaciones contrarias a estas estipulaciones. Así por ejemplo, es sabido que las leyes tipifican como delito el privar de la vida a una persona, sin embargo no por su existencia la realidad se adecua a ella, encontrando hechos reales que día a día contravienen este deber ser.

Las leyes fiscales señalan como obligación que los contribuyentes cumplan con las disposiciones tributarias, sin que por ello dejen de existir en la realidad hechos que contravengan estos supuestos.

Nuestro sistema tributario, permite la autodeterminación fiscal, es decir, que los propios contribuyentes calculen y cumplan con sus obligaciones tributarias. En este sentido el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, señala: "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario".

La autodeterminación resulta lógica, ya que es el propio contribuyente quien tienen los conocimientos y documentos necesarios para un cálculo más ágil de esta obligación

En este sentido los tribunales han sostenido lo que a continuación se destaca:

**PRESCRIPCIÓN FISCAL, PROCEDIMIENTO QUE SEÑALA EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE.** Acorde con las tendencias modernas del Derecho Tributario, a diferencia del Código Fiscal anterior, el actual Código dispone que la determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponde a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario. La autodeterminación del contribuyente constituye un principio general que, por sus indudables ventajas, ha sido adoptado hace mucho tiempo en las leyes fiscales mexicanas más importantes, precisamente porque es el sujeto pasivo el que posee los elementos necesarios para determinar la base gravable y calcular el impuesto a su cargo.<sup>17</sup>

La finalidad última e ideal del Estado, consiste en crear una conducta espontánea en la figura del contribuyente, sin embargo, la relación jurídica-tributaria no genera consecuencias perfectas; la realidad dista mucho de este estado utópico, justificando con ello la necesaria intervención del Fisco, como sujeto activo, para vigilar, verificar y hacer cumplir dichas obligaciones.

Lo anterior no significa que el cumplimiento de las obligaciones fiscales se funde en el temor a cargo de los contribuyentes por la existencia de las facultades del Fisco, sino que existen factores ajenos o externos que muchas veces afectan su conducta influyendo directamente en el cumplimiento de obligaciones y deberes tributarios. A continuación se hará referencia a los factores citados con más frecuencia.

**Factores Determinantes del Cumplimiento Tributario.-** Existen diversas situaciones o factores que puede motivar o desmotivar a los contribuyentes al correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

**La Educación.-** Toda sociedad o Estado es el reflejo del grado cultural de sus integrantes, sin embargo, podemos afirmar que la incorrecta impartición de bases fiscales desde etapas tempranas de la educación de los ciudadanos puede llevar al pueblo a un Estado al "analfabetismo fiscal".

Cabe señalar que uno de los doctrinarios de mayor abolengo en la materia, Adam Smith, señaló que uno de los requisitos que una cultura fiscal debe tener para el correcto pago de las contribuciones, debe ser que los mismos sean fáciles de determinar, para que los obligados puedan calcular sin ninguna dificultad sus deberes tributarios.

---

<sup>17</sup> Séptima Época, Instancia Segunda Sala. Fuente. Semanario Judicial de la Federación Tomo 29 Tercera Parte. Página. 20

Muchos contribuyentes, no obstante su intención y voluntad de cubrir sus tributaciones, no lo hacen precisamente por la complejidad que los sistemas actuales implican, al grado tal que su determinación debe de estar al cargo de personas con conocimientos periciales en la materia y en constante actualización por las modificaciones que nuestras leyes fiscales sufren.

La cultura tributaria muchas veces se ha convertido en un termómetro socio-político, en tiempos en que el desenvolvimiento social y político es considerado como correcto, el cumplimiento de las obligaciones fiscales se torna, inclusive, un orgullo y la evasión fiscal es abiertamente reprochada por los propios contribuyentes. En cambio, cuando el momento social es adverso, el incumplimiento fiscal es considerado como un castigo al Estado por su ineficacia gubernativa.

En esta situación, el Fisco poco puede modificar la postura de los contribuyentes, sino mediante leyes más severas y con una mayor actuación y presencia tributaria, sin que ello pueda modificar la formación y educación fiscal del pueblo.

Estructura del Sistema Tributario.- Otro factor importante es la existencia de ciertos principios Constitucionales en relación con las contribuciones, entre los que destacan, la vinculación con el gasto público, la proporcionalidad, la equidad y la legalidad. En la medida que un sistema tributario, cumpla con los mismos, traerá aparejado una seguridad jurídica que motivará el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La seriedad de un sistema tributario otorgará seguridad y motivación; por ejemplo: si constantemente hay prórrogas y condonaciones a sujetos incumplidos se motivará un sentimiento adverso en los contribuyentes cumplidos.

Agilidad Administrativa.- En la medida en que un sistema tributario sea ágil y se aparte del "tortuguismo" o "burocratismo" facilitará a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones.

En nuestro país este intento es constante, dado que ya existe la posibilidad de que las contribuciones se paguen vía Internet.

En este sentido, muchos países han comprobado que el tratamiento del contribuyente como un verdadero "cliente" les ha traído muy buenos resultados.

Presencia Fiscal.- Probablemente el factor más importante en la conducta de los contribuyentes lo constituye la presencia fiscal.

En efecto, en la medida en que los contribuyentes sepan que el fisco está pendiente de sus adeudos influirá en su ánimo de cumplimiento; aún más, cuando los contribuyentes consideren y estén conscientes de que su incumplimiento les puede significar el riesgo de enfrentar consecuencias desagradables.

Para ello, es indispensable, en primer término, que las leyes prevean con toda claridad las consecuencias negativas del incumplimiento tributario, y en segundo lugar, que efectivamente estas consecuencias sean aplicadas de manera general e igualitaria, puesto que flaco esfuerzo significará el aplicar las mismas sólo a un determinado grupo de contribuyentes, exonerando a otros que se ubicaran en el mismo supuesto de incumplimiento, ya que la impunidad tributaria es uno de los males que más afectan el ánimo de cumplimiento de los particulares.

Facultades Generales del Fisco.- Sobre este particular, la doctrina a clasificado a las facultades del Fisco en dos grandes grupos, en primer lugar, encontramos las Facultades de Apoyo y en segundo las Facultades Operativas.

Por cuanto hace a las facultades de apoyo, éstas tienen un ámbito de aplicación interno dentro de la propia administración pública, es decir, se encuentran inmersas en la propia estructura estatal. A su vez, estas facultades han sido clasificadas en tres grandes rubros:

Facultades de Complementación Legal. Estas facultades consisten fundamentalmente en la expedición de instrumentos que facilitan la aplicación de las leyes fiscales. Tales son los casos de los Reglamentos, la Miscelánea Fiscal, las Circulares, los Acuerdos, los Decretos, etc.

Facultades de Registro y Padrones. En los tiempos actuales, es necesaria la existencia de un registro que controle el universo de contribuyentes y sus particularidades, en tal sentido, el Fisco cuenta con diversos registros que le proporcionan información oportuna, permanente y actualizada para el correcto control de los sujetos pasivos de las contribuciones, tales son los casos del Registro Federal de Contribuyentes y Padrón de Importadores y Vehicular.

Facultades Estadísticas. En último término encontramos el sub-grupo de facultades que tiene por objeto el procesamiento de los datos e informes generados por el propio sistema tributario, los cuales se traducirán en cifras y estadísticas que permitan una mayor efectividad del propio sistema tributario.

Por su parte, las facultades operativas serán aquellas que derivan como consecuencia de la propia relación jurídica tributaria, como nota distintiva tienen la constante interacción entre el Fisco y los Contribuyentes; dentro de este grupo encontramos las siguientes:

Facultad Recaudadora. Entendida ésta como el derecho que tiene el fisco de percibir las contribuciones a su favor.

Facultad de Cobranza. No obstante que muchas veces estas facultades se encuentran inmersas en el párrafo anterior, la facultad de cobranza es una conducta activa

que parte del incumplimiento de los contribuyentes, lo que provoca que el sistema active una maquinaria, inclusive coactiva, que permita el cobro de las obligaciones fiscales aun en contra de la voluntad de los obligados.

Facultad de Verificación. También conocida como Facultad Fiscalizadora. Siendo ésta la facultad a la que dedicaremos el presente tema y a la que haremos referencia posteriormente.

Una vez analizadas las diversas facultades fiscales y la forma en que son agrupadas por la doctrina, se estudiará la facultad central objeto de este tema.

## 2.2. Las facultades de Verificación

Como se señaló, la justificación y necesidad de esta facultad se encuentra en la naturaleza misma de los contribuyentes por su inclinación al incumplimiento de sus deberes fiscales.

El término verificación, no en todos los casos es la denominación apropiada para este tipo de facultades, ya que la verificación es la finalidad de las mismas, de aquí que muchos tratadistas y doctrinarios señalen esta facultad bajo la denominación de fiscalización o inspección, no obstante lo anterior, en nuestro caso la nombraremos por su finalidad, es decir, facultad de verificación.

El maestro Mayolo Sánchez, conceptualiza "Por visitas domiciliarias, también conocidas como visitas de inspección, visitas de verificación, inspecciones o auditorias debemos entender el conjunto de actividades permitidas por la ley que llevan a cabo las autoridades administrativas o fiscales en el domicilio, papeles, posesiones y otros bienes de los gobernados, con la finalidad de investigar, vigilar y comprobar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones administrativas o tributarias a su cargo".<sup>18</sup>

Se puede conceptualizar la verificación, en los siguientes términos.- Es el conjunto de acciones y procedimientos otorgados por la ley a la autoridad fiscal, que tienen como finalidad el inspeccionar y constatar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, los obligados solidarios y los terceros con ellos relacionados.

Como puede apreciarse, la facultad de verificación se compone de una diversidad de acciones y procedimientos, que buscan modificar la mentalidad de los contribuyentes incumplidos.

---

<sup>18</sup> Sánchez Hernández, M. Derecho Tributario, 2ª. Ed., Cárdenas Editor 1999, p. 430

**Objetivos de la Verificación.-** La verificación tiene por objeto inmediato, lo siguiente: La Identificación de los Contribuyentes, La Detección de Incumplimiento a las Obligaciones y Deberes Tributarios.

Por cuanto hace a la identificación de los contribuyentes, es claro, que para estar en posibilidad de ejercer una facultad de verificación correcta, es necesario que la autoridades fiscales cuenten con los datos y información relativa a su correlativo en la relación jurídica tributaria, es decir, los contribuyentes como sus deudores.

En nuestro país se ha creado el Registro Federal de Contribuyentes que constituye la base de datos e informes relacionados con los obligados tributarios; en él se puede tener acceso a datos tales como el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal, nombre de representante legal, obligaciones fiscales de que es objeto el contribuyente y demás datos necesarios para tener identificados a dichos deudores fiscales.

Así, los registros confiables y actualizados permitirán mayor eficiencia en el desarrollo de las facultades de verificación.

En segundo término, por cuanto hace la detección de incumplimientos fiscales, la autoridad hacendaria deberá constatar que los sujetos previamente identificados dan o han dado cumplimiento a sus obligaciones fiscales establecidas en las leyes tributarias.

Sobre este particular podemos distinguir dos etapas: la primera por cuanto hace al cumplimiento de la presentación de documentos, avisos e informes, la segunda por cuanto a la veracidad de los datos contenidos en los mismos

La primera etapa resulta un tanto fácil y automatizada, sin embargo la segunda requiere de ciertos conocimientos técnicos fiscales, para poder identificar errores, irregularidades y eventualmente falsedades.

**Sujetos de la Verificación.-** Los sujetos que se derivan de estas facultades, coinciden con los sujetos de la relación jurídica-tributaria, así encontramos como sujeto activo al fisco y como sujeto pasivo a los contribuyentes.

Ahora bien, la facultad de verificación se topa en este aspecto con una limitante material, ya que resulta imposible que todos los contribuyentes sean directamente objeto de verificación, en tal tenor, se ha recurrido a una selección, la cual se basa en aquellos estratos de contribuyentes que mayor índice de incumplimiento presentan, con la finalidad de que su verificación resulte ejemplificativa para los restantes contribuyentes, así por ejemplo, encontramos la actual tendencia a verificar a contribuyentes con puestos fijos o semi-fijos en el círculo de los denominados "vendedores ambulantes", ya que en dicho círculo se han detectado incumplimientos fiscales

Instrumentos de la Verificación.- Pasamos ahora al estudio del “cómo” se lleva a cabo la verificación, podremos observar los procedimientos que tiene a su disposición la autoridad verificadora.

La verificación de las autoridades fiscales puede desarrollarse en sus oficinas, para lo cual pedirá el acercamiento del contribuyente a las mismas, o bien, en el lugar en el que se localice el contribuyente, en cuyo caso es la autoridad la que sale de su ámbito físico.

Los instrumentos con los que cuenta la autoridad fiscal para efectos de verificación son los siguientes:

- a).- Auditorías. Que pueden ser en el domicilio de los particulares y reciben el nombre de visitas domiciliarias, o en las oficinas de la propia autoridad, situación conocida como revisiones de gabinete.
- b).- Revisión de errores aritméticos, documentos, informes, declaraciones y Dictámenes. Aspectos que serán analizados más adelante.

A continuación se estudiará la regulación que de esta facultad realizan las leyes fiscales.

### **2.3. Facultades de Verificación de las Autoridades Recaudadoras**

En principio es importante definir a los sujetos que intervienen en estas facultades. Los Sujetos de la Verificación de las Autoridades Recaudadoras. Como quedó asentado con anterioridad, los sujetos de estas facultades se encuentran identificados por los particulares o contribuyentes a los que se denomina sujetos pasivos y por el Fisco, que en este caso identificaremos como las autoridades recaudadoras o sujetos activos.

Sujetos Pasivos.- En relación con este apartado, es de señalarse que no todos los particulares pueden ser identificados como contribuyentes, sino sólo aquellos que se ubiquen en los supuestos de causación de las contribuciones.

Los mismos deberán encontrarse registrados en el universo de contribuyentes, situación que se logra a través del Registro Federal de Contribuyentes, el cual se encuentra directamente regulado por el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, numeral que en la parte que nos interesa, señala: “Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domi-

cilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código”.

Quintana Valtierra, precisa que “el domicilio en materia fiscal únicamente es considerado como el lugar en que el sujeto pasivo, ya sea por adeudo propio o ajeno, cumplirá sus obligaciones fiscales”<sup>19</sup>

En términos generales, se puede afirmar que los contribuyentes que más interesan al Fisco, son aquellas personas físicas o morales que expiden comprobantes fiscales y presentan declaraciones periódicas; es sobre estos sujetos sobre los cuales la autoridad realizará sus facultades de verificación.

**Sujeto Activo.-** La autoridad recaudadora es el sujeto activo. En este punto se hará referencia exclusivamente a las disposiciones legales relativas al área de recaudación, sin que ello signifique la inexistencia de otro tipo de facultades expresamente otorgadas a otras áreas.

**Competencia en Materia de Verificación.-** Para una mejor comprensión, se presenta un breve boceto del órgano encargado de regular y administrar la relación jurídica tributaria, el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Actualmente existe una ley que lo regula y que se denomina “Ley del Servicio de Administración Tributaria”, mientras que su estructura se encuentra en el “Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria”.

Este último dispositivo reglamentario, contiene las facultades de las Administraciones de Recaudación, sin embargo y para efectos de este análisis, exclusivamente haremos referencia a las facultades que tienen relevancia para sus efectos y otorgadas a las Administraciones Locales, según lo señalado en su artículo 22, fracción II el cual a la el cual establece la competencia de las Administraciones Locales de Recaudación para ejercer, entre otras, las facultades siguientes”: ...

“III. Llevar y mantener actualizado el Registro Federal de Contribuyentes en lo relativo a su circunscripción territorial; ordenar y practicar visitas para verificar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes y, en su caso, realizar inscripciones por actos de autoridad; (...) solicitar a los contribuyentes la exhibición de los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan; embargar precautoriamente las mercancías con motivo del incumplimiento de las obligaciones antes citadas (...).

VIII. Vigilar que los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones, aprovechamientos y sus accesorios, cumplan con la obligación de presentar declaraciones, así como solicitar los datos, informes o docu-

<sup>19</sup> Quintana Valtierra, J., Derecho Tributario Mexicano, 4ª Ed., Trillas, p. 178

mentos para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional, del ejercicio y complementarias;

IX. Exigir la presentación de declaraciones, avisos, documentos e instrumentos autorizados, cuando los obligados no lo hagan en los plazos respectivos y, simultánea o sucesivamente, hacer efectiva una cantidad igual a la determinada en la última o en cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate o a la que resulte de la determinada por la autoridad; practicar el embargo precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente; imponer la multa que corresponda; requerir la rectificación de errores u omisiones contenidos en las declaraciones, solicitudes, avisos, documentos e instrumentos autorizados; y dejar sin efectos los avisos presentados cuando al revisarse o verificarse no correspondan a lo manifestado;

XV. Verificar aritméticamente el saldo a favor a compensar, determinar y cobrar las cantidades compensadas indebidamente y, en su caso, imponer las multas correspondientes; así como efectuar la compensación de oficio de cantidades a favor de los contribuyentes;

XIX. Dirigir a los verificadores, notificadores y ejecutores que le sean adscritos;

XX. Tramitar y resolver las solicitudes presentadas por los contribuyentes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco o cuando legalmente así proceda; orientarlos en la forma de solicitarlas, así como verificar, determinar y cobrar las diferencias por devoluciones improcedentes e imponer las multas correspondientes; asimismo solicitar documentación para verificar su procedencia;

XXX. Vigilar la destrucción o donación de mercancías incluyendo las importadas temporalmente y los bienes de activo fijo, cuando se autorice previamente por la autoridad competente;

XXXII. Ejercer las facultades que en el ámbito de su competencia les atribuya cualquier disposición jurídica o les confiera el Presidente del Servicio de Administración Tributaria”.

En el artículo citado, se pueden apreciar las competencia que en materia de verificación tienen en su favor las Administraciones Locales de Recaudación, las cuales se resumen en lo siguiente:

Verificaciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, tales como inscripciones, informes y avisos.

Verificación relacionadas con la posesión y propiedad de mercancías.

Verificación relacionadas con el puntual, correcto y cierto cumplimiento de la presentación de declaraciones.

Verificaciones relacionados con las devoluciones y compensaciones.

Verificaciones relacionadas con la destrucción y donación de mercancías, previa autorización de la autoridad competente.

También del artículo anterior se desprende la existencia jurídica de los verificadores, quienes serán las personas encargadas de tramitar las verificaciones.

#### Procedimientos de Verificación y Comprobación de las Autoridades Recaudadoras.

Se realizará el estudio de los procedimientos con los que cuenta la autoridad recaudadora para llevar al cabo sus facultades de verificación y comprobación. En estos términos, debemos distinguir entre los procedimientos de verificación relacionados con la oportuna presentación de documentos, y en segundo lugar, la veracidad y certeza de los datos asentados en los mismos. Así, hay procedimientos especiales tendientes a verificar el cumplimiento relacionado con la presentación de documentos, así como procedimientos de verificación tendientes a verificar la certeza y veracidad de los datos e informes contenidos en ellos.

En todos los sistemas tributarios la distinción anterior es de cabal importancia, puesto que se considera más grave la presentación de documentos con datos falsos, que la falta de presentación de los mismos, ya que, en muchos de los casos relativos a las faltas de presentación de documentos fiscales, lo que pretende el contribuyente es un diferimiento para su cumplimiento, mientras la presentación con datos falsos, se presume una intención de engaño o de defraudación, situación que amerita en consecuencia sanciones y penas más severas que las aplicables a la simple omisión.

Procedimientos de Verificaciones relacionados con la oportuna presentación de documentos.- Sobre este particular, la práctica a denominado coloquialmente a estas facultades como facultades "masivas", puesto que su aplicación en la mayoría de los casos es global y mecanizada. En tal tenor, dichas facultades de verificación se regulan en el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala:

"Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

"I. Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos periodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.

Cuando la omisión sea de una declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la propia Secretaría podrá hacer efectiva al contribuyente, con carácter provisional, una cantidad igual a la contribución que a éste corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida.

Si el contribuyente o responsable solidario presenta la declaración omitida antes de que se le haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en esta fracción, queda liberado de hacer el pago determinado provisionalmente. Si la declaración se presenta después de haberse efectuado el pago provisional determinado por la autoridad, éste se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente.

II. Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción III de este artículo por una misma omisión, salvo tratándose de declaraciones en que bastará con no atender un requerimiento. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o dos meses después de practicado si no obstante el incumplimiento las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

III. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código y requerir la presentación del documento omitido en un plazo de quince días para el primero y de seis días para los subsecuentes requerimientos. Si no se atiende el requerimiento se impondrá la multa correspondiente, que tratándose de declaraciones será una multa por cada obligación omitida. La autoridad en ningún caso formulará más de tres requerimientos por una misma omisión.

En el caso de la fracción III y agotados los actos señalados en la misma, se pondrán los hechos en conocimiento de la autoridad competente, para que se proceda por desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente”.

Es importante puntualizar, en primer lugar dado que estas facultades se inician cuando existe el presupuesto de incumplimiento, no proceden en caso contrario.

En segundo lugar, no pueden ser aplicadas a todos los supuestos fiscales, sino a determinados documentos, que son:

**Declaraciones.** Son definidas como el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de créditos fiscales, es decir, que el contribuyente se encuentre en la situación jurídica o de hecho mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos; además de la determinación misma de dicho crédito, con la pretensión en todo caso, de que la autoridad reconozca como válida dicha liquidación. Estas declaraciones puede ser periódicas cuando su presentación deba ser constante (incluyendo las declaraciones anuales), tal es el caso de las declaraciones por pago provisional, y esporádicas o accidentales, cuando su presentación es excepcional, tal es el caso de las importaciones

Avisos. Son comunicados del particular a la autoridad, y que generalmente son identificados en relación con el Registro Federal de Contribuyentes; el artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación reconoce los siguientes avisos en materia de este Registro:

Cambio de denominación o razón social  
 Cambio de domicilio fiscal  
 Aumento o disminución de obligaciones  
 suspensión o reanudación de actividades  
 Liquidación o apertura de sucesión  
 Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes.

En tercer lugar, en todos los casos la autoridad exigirá la presentación del documento omitido.

Y por último, las autoridades deben contar con un "menú" de procedimientos, que le permitan aplicar el más adecuado para cada caso específico, pudiendo aplicarlos de manera simultánea o sucesiva, es decir, aplicar más de dos o seguir el orden establecido en el artículo. Para fines de estudio se analizarán de la siguiente forma:

Procedimiento Estimativo.- El primer procedimiento que señala el artículo 41, es aplicable exclusivamente tratándose del incumplimiento del contribuyente en la presentación de una declaración periódica, en cuyo caso la autoridad podrá, de manera estimativa, hacer efectiva una cantidad igual a la contribución que hubiere determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones; cantidad que se continuará aplicando en caso de incumplimientos subsecuentes.

Por ejemplo, si un contribuyente omitió presentar su declaración provisional correspondiente al tercer trimestre de 1999, la autoridad podrá exigir una cantidad igual a la de su declaración provisional del segundo trimestre de 1999; en caso de incumplimiento de la declaración provisional del cuarto trimestre aplicará la determinada. Esta estimación tendrá el carácter de pago provisional y no libera al contribuyente de presentar la declaración omitida.

Tratándose de la omisión de declaraciones, aun aquellas no periódicas, de las cuales la autoridad conozca con precisión la cantidad aplicable, ésta se considerará como pago provisional, obligando de nueva cuenta al contribuyente incumplido a presentar dicha declaración.

En ambos casos, existe la posibilidad de que el contribuyente incumplido presente la declaración omitida antes de que las cantidades estimadas se hagan efectivas, en cuyo caso, quedará liberado de cumplir con el pago provisional estimado.

**Embargo Precautorio.**- El segundo procedimiento que tiene en su favor la autoridad es el embargo precautorio, el cual para las autoridades recaudadoras procederá, única y exclusivamente en los siguientes supuestos:

Omisión en la presentación de declaraciones en los tres últimos ejercicios. En este caso se hace referencia a declaraciones de contribuciones anuales, como son el Impuesto Sobre la Renta y al Valor Agregado, etc.

Falta de atención de tres requerimientos. Pero si el requerimiento tiene por objeto la presentación de declaraciones, bastará con la falta de atención de un solo requerimiento.

En estos casos será aplicable el embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente incumplido y tendrá el carácter de medida cautelar, ya que no existe determinado un crédito fiscal; esto independientemente del embargo precautorio que efectúa el Fisco Federal en materia de fiscalización que prevé el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

Este embargo no puede permanecer vigente por mucho tiempo, quedará sin efecto en los casos de que el contribuyente presente las declaraciones solicitadas o bien atienda el requerimiento respectivo o cuando, en el término de dos meses a partir de ser practicado, las autoridades no inician un procedimiento de comprobación previsto en el artículo 42 del Código Tributario Federal.

**Imposición de Multas.**- El tercer supuesto al que hace referencia el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, es el relativo a la imposición de una multa formal, y en el caso del incumplimiento relacionado con las declaraciones dicha multa se impondrán por cada obligación omitida, requiriendo además al contribuyente para que en un término de 15 días presente el documento omitido y de 6 días en el caso de requerimientos subsecuentes, sin que existan más de tres requerimientos.

Por otra parte, los artículos 79 y 80 del Código Fiscal, señalan las infracciones y sanciones relativas a la omisión en la inscripción en el R.F.C., y el artículo 81 por su parte, señala los supuestos de esta infracción, mientras que las multas aplicables se encuentran contenidas en el artículo 82 del mismo dispositivo legal.

Una vez que se han emitido y notificado el número de requerimientos límite, la autoridad recaudadora deberá poner los hechos en conocimiento de la autoridad judicial, para que ésta proceda por el delito de desobediencia a mandato legítimo de autoridad. El delito de desobediencia está contenido en el artículo 178 del Código Penal, el cual señala:

**ARTICULO 178.** AL QUE , SIN CAUSA LEGITIMA, REHUSARE PRESTAR UN SERVICIO DE INTERES PUBLICO A QUE LA LEY LE OBLIGUE, O DESOBEDE-

CIERE UN MANDATO LEGITIMO DE LA AUTORIDAD, SE LE APLICARAN DE QUINCE DIAS A UN AÑO DE PRESION Y MULTA DE DIEZ A CIEN PESOS.

De lo anterior, se desprenden los procedimientos que la autoridad recaudadora tiene en relación con la presentación de las declaraciones y avisos.

Procedimientos de Verificaciones relacionados con la veracidad y certeza de la documentación presentada.- Sobre este particular; el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación contiene el listado de procedimientos conocidos como facultades de comprobación sustantiva, es decir, versan sobre la sustancia misma de los documentos que verifican, y señala:

“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.”

Estas facultades, como lo señala el artículo, pueden ser ejercidas de manera conjunta, indistinta o sucesiva, teniéndose como inicio de las mismas el primer acto de notificación.

Se desprenden, de manera genérica, las siguientes facultades de comprobación:

Rectificación de errores aritméticos

Revisión de Gabinete

Visitas Domiciliarias

Revisión de Dictámenes

Visitas de Verificación

Obtención de Datos de Terceros

Formular Denuncias o Querellas en los casos de Delitos Fiscales

No todas las facultades y procedimientos de comprobación se encuentran otorgados en favor de la autoridad recaudadora, razón por la que se mencionan exclusivamente aquellas facultadas con las que cuenta el área de recaudación.

Rectificaciones.- En términos de la fracción I del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se establece como facultad de comprobación sustantiva, la revisión de errores aritméticos, omisiones y otros que aparezcan en declaraciones, solicitudes o avisos.

Por cuanto hace al error aritmético, asimilado al concepto de omisiones, es considerado por el Código Civil, en los siguientes términos:

Artículo 1814. El error de cálculo sólo da lugar a que se rectifique.- El error de cálculo o error aritmético, es una falsa apreciación de la realidad que es considerada por la materia jurídica como indiferente, es decir, es un error que recae sobre motivos no determinantes de la declaración. Este error no invalida o anula la declaración,

pero dará lugar a su corrección; cuando es presentada una declaración con errores aritméticos, estos errores pueden ser observados por la oficina que la reciba, pudiendo, en su caso, cobrar las contribuciones omitidas como consecuencia de dicho error. Sobre este particular, la parte conducente del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, señala:

“Las oficinas a que se refiere el párrafo anterior, recibirán las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones y devolverán copia sellada a quien los presente. Únicamente se podrá rechazar la presentación cuando no contengan el nombre, denominación o razón social del contribuyente, su clave de Registro Federal de Contribuyentes, su domicilio fiscal o no aparezcan firmados por el contribuyente o su representante legal debidamente acreditado, no se acompañen los anexos o tratándose de declaraciones, éstas contengan errores aritméticos. En este último caso, las oficinas podrán cobrar las contribuciones que resulten de corregir los errores aritméticos y sus accesorios...”

Esta facultad solamente se constriñe a la revisión de operaciones de cálculo o matemáticas, para lo cual las autoridades podrán requerir a los contribuyentes la documentación que proceda exclusivamente para la corrección del error u omisión, no pudiendo, mediante esta facultad, constatar si lo declarado es lo efectivamente causado, ya que para ello las autoridades fiscales contarán con facultades de auditoría que precisamente tienen la finalidad de verificar lo realmente causado. Sobre este particular, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha señalado que:

**FACULTAD DE RECTIFICAR ERRORES ARITMETICOS QUE APAREZCAN EN LAS DECLARACIONES.- ALCANCE DE SU EJERCICIO..-** El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación prevé las facultades con que cuentan las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las obligaciones fiscales, y su fracción I contiene la relativa a la de rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones; y al ejercerla la autoridad debe constreñirse a verificar mediante el procedimiento correcto las operaciones aritméticas desarrolladas por el contribuyente para constatar si los resultados obtenidos por éste y manifestados, son o no la verdad real; porque si lo que desea es determinar diferencias entre lo declarado y lo realmente causado, debe hacer uso de otra u otras de las facultades previstas en el precepto legal citado, cuyo ejercicio sí permite determinar dichas diferencias.<sup>20</sup>

Independientemente de lo anterior, en los casos en que las autoridades con motivo del ejercicio de esta facultad de comprobación detecten la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, podrán imponer una multa, la cual se encuentra regulada en el artículo 78 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala:

<sup>20</sup> Tesis aprobada en sesión de 18 de octubre de 1996. Visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año X, Tercera Época, No. 109, Enero 1997, p. 7, Precedente

“Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa”.

Concretando, esta facultad consiste en la verificación de las operaciones aritméticas y sus posibles errores y omisiones.

Visitas de Verificación.- Esta facultad resulta de importancia, puesto que su incorporación a nuestro sistema fiscalizador es reciente y sus efectos resultan de gran trascendencia para nuestro país.

Su importancia radica en el hecho de que la autoridad recaudadora se trasladará al lugar donde se encuentra el contribuyente, lugar que en la mayoría de los casos coincidirá con su domicilio el cual en términos legales es inviolable, de aquí su necesaria fundamentación Constitucional, la cual encontramos en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, de donde se desprende:

“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...”

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

Esta disposición autoriza a la autoridad administrativa para practicar visitas domiciliarias o verificaciones en los domicilios de los contribuyentes, para el efecto de constatar que se han cumplido las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes aplicables y a las formalidades de los cateos.

Ahora bien, las leyes respectivas como en el caso lo es el artículo 42, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, señala que la autoridad recaudadora tiene la facultad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la presentación de solicitudes o avisos 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.

Los objetivos de esta facultad son: Presentación de solicitudes y avisos del Registro Federal Contribuyentes

Sobre este particular e independientemente que ya hemos hecho referencia a las solicitudes y avisos con anterioridad, conviene para efectos de este apartado, transcribir la obligación que los particulares tienen en relación con esta facultad. Lo anterior lo encontramos en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, el cual en la parte que nos interesa, a la letra señala:

“Los contribuyentes con establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública, deberán tener a disposición de las autoridades fiscales en dichos lugares y, en su caso, en el lugar donde almacenen las mercancías, su cédula de identificación fiscal expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, así como los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que tengan en esos lugares”.

El artículo de referencia señala como obligación de los contribuyentes, el tener a disposición de las autoridades recaudadoras en los lugares donde tengan sus actividades, su cédula de identificación fiscal o su solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, o en su defecto, una copia certificada de cualquiera de dichos documentos. Asimismo señala, que deberán de tener a disposición de la autoridad los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que tengan en su poder; sobre este supuesto hacemos referencia a continuación.

Legal propiedad y posesión de las mercancías que se localicen en el domicilio de los contribuyentes.

La delincuencia organizada enajena sus productos ilícitos a partir de la economía informal cuya representación es, entre otros, el ambulante; la autoridad fiscal resulta ser una ayuda para las autoridades judiciales en la lucha contra este mal, al grado tal que la autoridad fiscal tiene la posibilidad de embargar mercancías cuando no se acredite la legítima posesión o propiedad de las mismas, lo anterior se encuentra fundamentado en lo dispuesto por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, según el siguiente texto:

“Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

V. Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez

inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo trabado”.

La correcta utilización de marbetes y precintos de los envases o recipientes de las bebidas alcohólicas

El control y la verificación de esta materia es facultad de la autoridad recaudadora, sin embargo, conviene ilustrar la obligación que la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios señala en el artículo 26-M:

“Los contribuyentes a que se refiere este Título tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos del mismo y en las demás disposiciones fiscales, las siguientes:

“II. Los contribuyentes a que se refiere este Título deberán adherir marbetes a los envases que contengan bebidas alcohólicas inmediatamente después de su envasamiento. Tratándose de bebidas alcohólicas a granel, se deberán adherir precintos a los recipientes que las contengan, cuando las mismas se encuentren en tránsito o transporte. No será aplicable lo dispuesto en este párrafo tratándose de bebidas alcohólicas envasadas que se destinen a la exportación, siempre que se cumplan con las reglas de carácter general que al efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los importadores deberán colocar los marbetes o precintos a que se refiere esta fracción previamente a la internación en territorio nacional de los productos o, en su defecto, en la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado, autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. No podrán retirarse los productos de los lugares antes indicados sin que se haya cumplido con la obligación señalada.

El marbete deberá colocarse en la etiqueta frontal del envase, abarcando parte de la etiqueta y parte del propio envase. En los casos en que por el tamaño de la etiqueta no sea posible adherir el marbete sin afectar la información comercial, éste podrá ser adherido en la contra etiqueta del envase y de la misma manera en que se señaló, siempre que ésta tenga impresa la marca del producto y el nombre del fabricante, productor, envasador o importador.”

La misma ley en el artículo 26-P nos define los conceptos de marbete y precinto al señalar:

“Para los efectos de este Título se entiende por:

XXXVIII. Marbete, el signo distintivo de control fiscal, que se adhiere a los envases que contengan bebidas alcohólicas con capacidad que no exceda de 5,000 mililitros.

XXXIX. Precinto, el signo distintivo de control fiscal, que se adhiere a los recipientes que contengan bebidas alcohólicas con capacidad que exceda a 5,000 mililitros.”

Se iniciará ahora el estudio del procedimiento en virtud del cual se lleva a cabo la verificación, éste se encuentra contenido en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación y sus diversas fracciones; para ello se analizará de manera fragmentada.

Artículo 49. Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

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

Podemos desprender que este tipo de verificaciones se podrán practicar en:

Domicilio Fiscal  
Establecimientos  
Sucursales  
Locales y  
Puestos fijos y semifijos en la vía pública

Dichos lugares, para poder ser objeto de esta facultad, deben tener como característica: que estén abiertos al público en general y en ellos se enajenen productos, se presten servicios o se contraten arrendamientos, o bien se almacenen mercancías.

Como puede apreciarse este tipo de diligencias no necesariamente deben ser practicadas en el domicilio fiscal, sino que la propia ley amplía los lugares donde se desarrollará. Cualquier lugar distinto a los anteriores o que no reúna las características citadas, no podrá ser objeto de este procedimiento de verificación.

La fracción segunda señala: Al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

De ésta se desprenden las siguientes notas:

Orden de Verificación.  
Sujetos Visitados.

La Orden de Verificación es un documento escrito, que comparte la naturaleza de un acto administrativo y en consecuencia deberá reunir los requisitos establecidos por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, así como los requisitos establecidos para los cateos a los que hace referencia el artículo 16 Constitucional.

Al tenor de lo señalado en los artículos 38, 43 del Código Fiscal de la Federación y 16 Constitucional se puede afirmar, que la orden de verificación que se comenta debe de tener los siguientes requisitos:

Constar por escrito.

Señalar la autoridad que la emite.

Estar fundada y motivada

Expresar el objeto o propósito, que en nuestro caso serán los supuestos de procedencia de esta facultad de revisión.

Expresar el lugar o lugares en el que se practicará.

Ostentar la firma del funcionario competente.

Ostentar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigida, o en su defecto, los datos suficientes que permitan su identificación.

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 mediante el levantamiento de una acta circunstanciada y ante dos testigos.

La segunda nota característica de esta facultad es la relativa a las personas con la que se puede atender la diligencia, éstas son:

El interesado

Su representante legal

El encargado

Cualquier persona que se encuentre en el lugar visitado

Como puede apreciarse, este tipo de visitas pueden ser practicadas a cualquier persona que se encuentre en el lugar visitado, sin la necesidad de dejar citatorio alguno para notificar la orden de verificación correspondiente.

La fracción tercera señala:

“III. Los visitadores 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 inspección.”

De esta fracción se desprenden las siguientes notas esenciales:

La identificación de los visitadores o verificadores.

La designación y presencia de dos testigos de asistencia.

El levantamiento de una acta.

La identificación de los visitadores o verificadores resulta de gran trascendencia puesto que si bien la fracción no hace ninguna referencia a los requisitos que aquella debe de reunir, es la jurisprudencia la que nos define este supuesto:

**IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES.- CASO EN EL QUE RESULTA INFUNDADO EL CONCEPTO DE ANULACION RESPECTO A LA ILEGALIDAD EN SU CIRCUNSTANCIACION.-** Si el actor argumentó como concepto de anulación que la circunstanciación de la identificación de los visitantes es ilegal, el mismo argumento se considera infundado si en el acta correspondiente se asientan los siguientes datos: a) fecha de la credencial identificatoria para determinar su vigencia; b) nombre de la Dependencia que expide la credencial identificatoria, así como del funcionario Titular de la propia Dependencia que expida dicha credencial; c) personalidad del visitador actuante, entendiéndose que tal requisito se satisface cuando se expresa el cargo con el que actúa en la visita; d) representación del visitador actuante entendiéndose por tal la cita de la Dependencia a la cual está adscrito. Si la totalidad de estos requisitos se encuentra en la circunstanciación del acta, la misma está legitimada, y, por lo contrario, el concepto de anulación resulta fundado si se omite total o parcialmente tales datos y por ende, al estar viciado el procedimiento, esto conlleva a la anulabilidad del acto combatido en el juicio fiscal.<sup>21</sup>

Para considerar como correcta la identificación de la autoridad se deberá cumplir con los requisitos antes señalados, los cuales quedarán asentados en el acta que en su caso se levante.

La segunda nota distintiva de esta fracción es la existencia de dos testigos, situación que como se puede recordar se encuentra establecida en el artículo 14 Constitucional.

Dichos testigos no pueden ser parte del sistema tributario, pues lo que se busca con los mismos es que sean personas imparciales, en este sentido el Tribunal Fiscal de la Federación ha señalado:

**TESTIGOS.- NO PUEDEN SERLO LOS EMPLEADOS DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.-** De conformidad con el artículo 46, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación, si en el cierre del acta final de la visita, el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla o a aceptar copia de la misma, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; por tanto, cuando no comparezcan ni el interesado ni sus testigos, no obstante el citatorio que se le dejó un día hábil antes de cerrarse el acta de auditoría, los visitantes están facultados para nombrar a otros testigos sustitutos, pero esta designación, conforme a una recta interpretación del artículo 16 constitucional, deberá recaer en personas que puedan actuar imparcialmente, caso en el que no se encuentran los empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.<sup>22</sup>

<sup>21</sup> Tercera Época Instancia Pleno R T F F Año VII No 75 Marzo 1994 Tesis III-PSS-331 Pagina 17

<sup>22</sup> Tercera Época Instancia Pleno R T F F Año V No 49 Enero 1992 Tesis III-PSS-120 Pagina 13

En relación con este requisito, cabe señalar que los testigos originalmente tendrán que ser designados por el visitado y sólo en su negativa se hará por los visitadores, lo cual se asentará en el acta respectiva.

La última nota distintiva de esta fracción, es la existencia de una acta, la cual es tratada con mayor claridad por la subsiguiente fracción, la cual señala:

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

La obligación del levantamiento de un acta, en la que se asienten los hechos y omisiones observados por los verificadores, no sólo es una obligación legal sino también Constitucional, pues el artículo 16 de nuestra Carta Magna, así lo señala.

Es claro que el acta deberá de cumplir con la circunstanciación de lo siguiente:

Identificación de los visitadores

Designación de testigos

Entrega de orden de visita

Hechos u omisiones que puedan entrañar irregularidades al cumplimiento de las disposiciones fiscales

Pasamos ahora a la fracción V, la cual señala:

V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria.

Aquí se hace referencia a uno de los requisitos más notables de la facultad de verificación: la firma de los sujetos que intervienen en el levantamiento del acta de donde se desprende que aun ante la negativa de firma del interesado o de los testigos, el acta en ningún caso perderá su validez, siempre y cuando tal situación quede asentada en la misma.

Dándose con lo antes expuesto el final del acta respectiva y en consecuencia de la visita. No obstante lo anterior, el numeral en comento señala en su última fracción lo siguiente:

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la for-

mulación de la resolución correspondiente. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en dicho registro, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.

*Esta última fracción nos refiere a los casos de incumplimiento; así, en términos generales, se procederá a emitir la resolución correspondiente, mientras que en los casos de omisiones a la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, las autoridades independientemente de las sanciones aplicables, requerirán los documentos necesarios para proceder a inscribir al sujeto omiso.*

Sobre este particular, usted podría preguntarse; ¿cuál sería la forma de garantizar que el contribuyente no se ausente o desaparezca para cumplir con lo anterior?, la respuesta la encontramos líneas atrás, donde se le permite a la autoridad recaudadora embargar precautoriamente las mercancías y negociaciones de estos sujetos a efecto de garantizar este cumplimiento.

*Hasta aquí el análisis de esta facultad de comprobación. Verificaciones que no impliquen el inicio de las facultades de comprobación*

Para complementar el tema de verificación, cabría hacer referencia a ciertas facultades de revisión con las que cuenta el área de recaudación, cuyo ejercicio no se considera como inicio de facultades de comprobación.

Sobre este particular, el artículo 41-A del Código Fiscal de la Federación, nos ilustra al señalar que:

*"Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional, del ejercicio y complementarias, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.*

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"

La primera nota distintiva de esta verificación, es que la misma no es una facultad de comprobación y en consecuencia no puede dar lugar al pago de contribución omitida alguna; en segundo lugar, la autoridad podrá solicitar al interesado los documentos, datos o informes que se consideren necesarios para aclarar las declaraciones presentadas, siempre que las mismas sean solicitadas dentro del plazo de tres meses a partir de su presentación.

Por su parte, el particular deberá cumplir con el requerimiento anterior en un plazo no mayor de quince días hábiles, puesto que en caso contrario, si bien es cierto que no se podrá determinar impuesto alguno, si es procedente imponer la multa respectiva para el caso de falta de atención a un requerimiento de autoridad.

Como segunda nota en este tipo de verificaciones encontramos, la contenida en el artículo 42-A del mismo dispositivo legal, el cual señala:

"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".

La facultad anterior, de nueva cuenta, no implica un acto de comprobación; sin embargo, sirve para programar futuros actos de comprobación o fiscalización para los cuales las autoridades pueden solicitar diversas informaciones y documentos.

Por último, para este supuesto no se requiere seguir el procedimiento señalado por el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, el cual hace referencia a las revisiones de gabinete a las que hicimos mención con anterioridad.

### 3.1. La Notificación Fiscal.

Una vez adquiridos los conceptos básicos necesarios, procedemos al análisis de las Notificaciones que deben practicar las autoridades recaudadoras.

Recordemos que la relación tributaria se establece fundamentalmente entre dos sujetos, a saber, el Fisco y los Contribuyentes. Dichos sujetos deben mantener para un correcto desarrollo de esta relación, una constante comunicación.

Esta comunicación puede darse en dos aspectos, la primera establecida a favor de los particulares, y la segunda a favor de la autoridad fiscal.

Por lo que hace al primer aspecto señalado, es decir, la comunicación otorgada a favor de los particulares, es de señalarse que dicha comunicación constituye inclusive un derecho consagrado por nuestra Constitución Política, en otras palabras, es una garantía individual mejor conocida como "Derecho de Petición".

El derecho de petición, como medio de comunicación ante la autoridad y otorgado a favor de los particulares, encuentra su fundamento en el artículo 8° Constitucional, que a la letra señala:

"Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario"

En el artículo anterior se aprecia que cuando los particulares se comuniquen con la autoridad y lo hagan por escrito, de manera pacífica y respetuosa, la autoridad deberá de responder también por escrito en breve término.

Por su parte el "breve término", al que hace referencia dicho artículo Constitucional, debe ser analizado a la luz de cada uno de los diferentes procedimientos autoritarios o administrativos, pero en ningún caso éste excederá de cuatro meses, plazo que han establecido nuestros tribunales a través de la jurisprudencia y de la cual destaca entre muchas otras, la siguiente interpretación:

PETICION. DERECHO DE. CONCEPTO DE BREVE TERMINO. La expresión "breve término", a que se refiere el artículo 8° constitucional, que ordena que a cada petición debe recaer el acuerdo correspondiente, es aquel en que individualizado al caso

concreto, sea el necesario para que la autoridad estudie y acuerde la petición respectiva sin que, desde luego, en ningún caso exceda de cuatro meses.<sup>23</sup>

No obstante lo anterior, en nuestra materia fiscal, el término puede ser interpretado a la luz del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala:

“Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte”.

El artículo nos hace referencia a la figura denominada “negativa ficta”, de la cual se puede desprender que en el caso de las autoridades fiscales, las mismas deberán cumplir con el derecho de petición de los particulares en un término de tres meses, ya que en caso contrario podrán dichos particulares, o bien esperar la respuesta de la autoridad, o bien, interponer los medios de defensa correspondientes, ya que dicho silencio deberá ser interpretado como una respuesta en sentido negativo a su solicitud o petición.

Puede parecer que la “negativa ficta” va en contra del propio artículo Constitucional que se comenta, ya que éste señala de manera categórica que “deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad”, mientras que en el caso de la negativa ficta, evidentemente no se da cumplimiento con dicho principio de escritura.

No obstante la aparente inconstitucionalidad de la negativa ficta, tenemos que el derecho de petición y la negativa ficta no comparten la misma naturaleza jurídica, en este sentido nuestros tribunales federales, han realizado la siguiente interpretación jurisprudencial:

**NEGATIVA FICTA Y DERECHO DE PETICIÓN. SON INSTITUCIONES DIFERENTES.** El derecho de petición consignado en el artículo 8o. constitucional consiste en que a toda petición formulada por escrito en forma pacífica y respetuosa deberá recaer una contestación también por escrito, congruente a lo solicitado, la cual deberá hacerse saber al peticionario en breve término; en cambio, la negativa ficta regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa sino que ante la falta de contestación de las autoridades fiscales, por más de tres meses, a una petición que se les formule, se considera, por ficción de la ley, como una resolución negativa. En consecuencia, no puede establecerse, ante dos supuestos jurídicos diversos, que la negativa ficta

<sup>23</sup> CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO Octava Epoca Instancia Tribunales Colegiados de Circuito Fuente Semanario Judicial de la Federación Tomo XIII-Febrero Pagina 390

implique también una violación al artículo 8o. constitucional, porque una excluye a la otra.<sup>24</sup>

Analizado el concepto de “breve término”, cabe señalar que la manera en que los particulares se dirigen o comunican con la autoridad, además, de los requisitos Constitucionales exigidos, es decir, por escrito, de manera pacífica y respetuosa, deben de cumplir con las leyes secundarias, las cuales establecen más requisitos.

En efecto, el propio Código Fiscal de la Federación señala los requisitos que deben cumplir las peticiones dirigidas a las autoridades fiscales; así, encontramos como los requisitos generales de dichas peticiones las contenidas en el artículo 18 de dicho ordenamiento legal, el cual señala:

“Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.

Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera. Cuando no existan formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito.

II. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho Registro.

III. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

IV. En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al Registro Federal de Contribuyentes a que se refiera el artículo 31 de este Código.”

En términos de lo antes transcrito, se desprende que toda petición o comunicación por parte de los particulares a la autoridad fiscal, deberá constar por escrito, estar debidamente firmada y señalar el RFC, nombre, domicilio fiscal y para oír notificaciones,

<sup>24</sup> PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO Novena Época Instancia Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Torno VI, Octubre de 1997 Tesis I 1o A J/2 Página. 663

así como la autoridad ante la que se dirige, puesto que de no cumplir con los mismos, se le requerirá para que en el plazo de 10 días cumpla con la omisión respectiva.

Cabe señalar, que la falta de los requisitos antes señalados, inclusive puede ser causal de rechazo de presentación de la promoción respectiva; sirve de fundamento legal a lo anterior, lo contenido en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala lo siguiente:

“...Las declaraciones, avisos, solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales, se presentarán en las oficinas que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público...”

Las oficinas a que se refiere el párrafo anterior, recibirán las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones y devolverán copia sellada a quien los presente. Únicamente se podrá rechazar la presentación cuando no contengan el nombre, denominación o razón social del contribuyente, su clave de Registro Federal de Contribuyentes, su domicilio fiscal o no aparezcan firmados por el contribuyente o su representante legal debidamente acreditado, no se acompañen los anexos o tratándose de declaraciones, éstas contengan errores aritméticos. En este último caso, las oficinas podrán cobrar las contribuciones que resulten de corregir los errores aritméticos y sus accesorios.

Tratándose de las declaraciones que se deben presentar por medios electrónicos, las mismas deberán contener la firma electrónica que al efecto haya sido asignada a los contribuyentes por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”

Continuemos con el estudio de la comunicación que la autoridad fiscal tiene a su favor, la cual es mejor conocida como Notificación.

En términos teóricos, la palabra notificación puede tomarse en dos sentidos, en uno amplio y en otro restringido.

En sentido amplio, la notificación consiste en toda actividad dirigida a poner algo en conocimiento de alguien y, por tanto, incluye tanto la actividad de notificación como el acto mismo a notificar, es decir, incluye tanto la actividad encomendada a hacer llegar al destinatario un acto administrativo, como el mismo acto administrativo. Por ejemplo, si un particular es notificado personalmente de un requerimiento emitido por la autoridad fiscal, en términos amplios, la notificación abarca tanto la notificación personal como el propio requerimiento.

Mientras que en sentido estricto, el concepto comprende sólo la actividad dirigida a tal finalidad, es decir, sólo incluye el acto de notificación, mas no el contenido de la misma, en otras palabras no incluye, retomando el ejemplo anterior, al requerimiento emitido por la autoridad.

Así, podemos afirmar que la notificación tiene como finalidad el producir una condición física mediante la cual, el acto a notificar llegue a ser percibido con perfecta claridad por alguien, de tal modo que se dé a conocer su contenido.

Nuestra legislación fiscal reconoce a la notificación en sentido estricto, pues al hacer referencia a ella, se limita al proceso o actividad tendiente a hacer del conocimiento de un contribuyente un determinado acto administrativo, mas no regula en esta actividad al propio acto o documento por notificar.

Sobre este particular, es de recordarse que el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, es el numeral que regula los requisitos propios de los actos a notificar, tales como:

Constar por escrito

Señalar la autoridad que lo emite

Estar fundados y motivados

Señalar el objeto o propósito de que se trate

Contener la firma del emisor

En tratándose de responsabilidad solidaria se señalará además la causa de dicha responsabilidad

Retomando el tema que se analiza, encontramos que nuestro Código Fiscal de la Federación, contiene un Apartado denominado "De los Procedimientos Administrativos", cuyo Capítulo II se intitula "De las Notificaciones y de la Garantía del Interés Fiscal". Pero en ningún momento nos da una definición o concepto del término "Notificación".

Por ello, es necesario recurrir a otras fuentes jurídicas que nos orienten en este sentido; así encontramos que los Tribunales Federales, en su actividad interpretadora han señalado:

TERMINOS. CONCEPTO DE NOTIFICACION PARA EFECTOS DEL COMPUTO DE LOS. La notificación es un acto procesal vinculado a la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional. Del contenido de este precepto se infiere el propósito del Constituyente, de que ninguna persona pueda ser afectada en su vida, libertad, propiedades, posesiones o derechos, sin haber tenido oportunidad de defenderse en forma adecuada. Por derivación de ese principio constitucional, el acto procesal de notificación debe entenderse como el medio específico a través del cual se produzca la certeza de que el particular afectado por el acto que se le notifica tuvo pleno conocimiento del mismo, lo que supone que sea de tal manera claro, fidedigno y completo, que se encuentre en posibilidad de defenderse de él. Esto explica que, jurídicamente, sólo se puede hablar de notificación cuando se han cumplido los dos momentos de la misma: el dar a conocer conforme a las reglas procesales respectivas el acto o resolución y el que surta sus efectos. Consecuentemente, cuando la ley señala que algún acto se debe realizar dentro de un término contado a partir de la

fecha de notificación correspondiente, debe entenderse que el cómputo de ese término sólo podrá hacerse después de que la notificación se perfecciona jurídicamente, o sea, cuando surte sus efectos.<sup>25</sup>

En este orden de ideas, es la jurisprudencia la que nos da un concepto genérico sobre la notificación, de la que destacan las siguientes notas características; primero que es un acto procesal, es decir, requiere de un procedimiento legal, y segundo, que se produzca una certidumbre o seguridad de que la persona a la que va dirigido el acto correspondiente, conocerá perfectamente el contenido de tal acto.

Así las cosas, podemos llegar al siguiente concepto de Notificación Fiscal:

La Notificación Fiscal, es el medio legal procesal por el que se da a conocer a los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados el contenido de un acto administrativo de carácter fiscal.

### **3.2. Tipos de Notificación.**

Una vez analizado el concepto relativo a las notificaciones, es conveniente entrar al estudio de las clases o tipos de notificaciones que se reconocen en nuestra doctrina jurídica y en nuestros ordenamientos legales.

En primer término, resulta ilustrativo analizar la postura doctrinaria que sobre los tipos de notificaciones existe.

Así la teoría, distingue varias clases de notificaciones:

La autonotificación, que se lleva al cabo por la misma persona que se hace sabedora del contenido del acto administrativo, aun cuando dicho acto no hubiere sido notificado, o bien, el mismo se notificó incorrectamente. Tal es el caso de un sujeto, que aun cuando se le notificó un acto de manera incorrecta, se hace sabedor de su contenido.

La heteronotificación, cuando la notificación la practica persona diversa del emisor o firmante del acto administrativo. Por ejemplo, la notificación de un crédito fiscal que si bien fue liquidado por la autoridad encargada de auditoría, es la autoridad recaudadora la que lo notifica.

La preventiva, o sea la que precede a la realización del hecho o del acto cuya noticia quiere suministrarse, tal es el caso de la notificación de un embargo precautorio.

<sup>25</sup> SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO Véase Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 72, pág. 19, tesis por contradicción 2a/JJ 18/93. Octava Época: Instancia Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente Semanario Judicial de la Federación, Tomo X- Octubre, Página 466

No obstante que los anteriores tipos de notificaciones son los más relevantes, existen en nuestra doctrina otros tipos de notificaciones tales como la verbal, la documental, la que se hace a persona determinada y la que se hace a persona indeterminada, etc.

Independientemente de lo anterior, el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, contiene los tipos de notificaciones reconocidos en nuestra materia fiscal, de donde se desprende los siguientes tipos de notificaciones:

La Notificación Personal

La Notificación por Correo Certificado con acuse de recibo.

La Notificación por Correo Simple u Ordinario

La Notificación por Telegrama

La Notificación por Estrado

La Notificación por Edictos

La Notificación por Instructivo

No obstante que el tipo de notificaciones antes listados son los más utilizados, también existe la posibilidad de que aquellos actos que surtirán sus efectos en el extranjero puedan ser notificados por mensajería con acuse de recibo, o por transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía.

Asimismo, cabe señalar a manera de corolario, que el artículo 253 del Código Fiscal, en tratándose de los juicios llevados ante el Tribunal Fiscal, permite la notificación vía facsimilar al señalar:

“... para que se puedan efectuar las notificaciones por transmisión facsimilar, se requiere que la parte que así lo desee, señale su número de telefacsímil y otorgue el acuse de recibo por la misma vía”.

A continuación se estudiarán cada uno de los tipos de notificaciones.

**Notificaciones Personales.-** En este apartado analizaremos tanto a la notificación personal como a la notificación por instructivo, por su estrecha vinculación entre una y otra.

En primer término, la notificación personal se encuentra regulada por la fracción I del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación.

Este tipo de notificaciones, tienen como finalidad la notificación directa con el destinatario del acto administrativo, en otras, palabras, es la que mayor certeza pretende crear, puesto que se efectúa directamente con el particular.

Este ordenamiento legal señala en qué casos deben de practicarse este tipo de notificaciones, así encontramos los siguientes casos:

**Citatorios.** Requerimientos de informes o documentos, actos Administrativos que puedan ser recurridos, análisis de los documentos que deben de ser notificados personalmente

**Solicitudes.** para una mejor comprensión de este punto, es conveniente hacer un breve análisis de los documentos o actos administrativos que son objeto de la notificación personal, para lo cual seguiremos el listado antes señalado.

**Citatorio.** Sobre el particular, conviene señalar que las notificaciones pueden ser un-instanciales o bien multi-instanciales, lo que significa, la cantidad de fases o etapas de las que constan; así una notificación un-instancial, se efectúa en un solo acto, mientras que las multi-instanciales constan de dos o más etapas o fases.

Así, encontramos que el citatorio tiene lugar en las notificaciones multi-instanciales, puesto que la notificación constará de dos o mas fases o etapas. En otras palabras, el citatorio es una etapa de prevención o aviso dentro del desarrollo de una notificación.

En nuestra materia fiscal, el citatorio tendrá dos finalidades; la primera consiste en solicitar la presencia del destinatario de un acto administrativo en las oficinas o locales de las autoridades, mientras que la segunda finalidad, estriba en la solicitud de espera de dicho destinatario para que se encuentre presente a una hora y día determinados, para hacer de su conocimiento el contenido de un acto administrativo. En este sentido, el primer párrafo del artículo 137 del Código Fiscal señala:

“Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales”.

Aun cuando el artículo que se comenta no señala ninguna formalidad o requisito en relación con los citatorios, es de señalarse que los tribunales han interpretado que dicho documento debe reunir ciertos datos o requisitos, tales como:

El nombre, denominación o razón social del destinatario del acto, sin que sea necesario señalar además el nombre del representante legal.

El domicilio de dicho destinatario.

La hora y día en que se practica.

El nombre e identificación de la persona que atiende el citatorio, así como el carácter con el que comparece.

La hora, fecha y lugar, en el que se requiere la presencia del destinatario.

Asimismo, el notificador deberá cerciorarse del domicilio y de la identidad de las personas a las que se dirige.

Recabar la firma de quien atiende el citatorio, o en su caso señalar la negativa de éste a firmar.

Sobre estos requisitos no contemplados en la ley pero reconocidos por los tribunales, conviene citar el siguiente criterio jurisprudencial sostenido por el Tribunal Fiscal de la Federación:

**NOTIFICACIONES. OBLIGACION DEL NOTIFICADOR DE ASENTAR DETERMINADOS DATOS.**- Aunque es cierto que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación en vigor, ya no es necesario que el notificador asiente en la constancia de notificación razón de las diligencias que practique, también lo es que éste tiene la obligación de expresar en el citatorio, en los casos en los que no se encuentre presente a quién se le debe notificar, el nombre de la persona con quién se entienda la diligencia, el carácter con que se ostenta, recabando su firma, o en su caso la anotación de que se negó a firmar, ya que ante la ausencia de esos elementos la notificación del citatorio en cuestión será ilegal.<sup>26</sup>

Como puede apreciarse, el citatorio requiere de ciertos requisitos aun cuando los mismos no se encuentren contemplados en la ley, ya que de carecer de éstos la notificación puede ser impugnada por el particular ante los tribunales, en donde, la jurisprudencia es obligatoria.

No obstante lo señalado, es de recordarse que los requisitos del acto administrativo no le son aplicables a los citatorios, puesto que éstos no significan un acto de molestia en los particulares, razón por la cual los notificadores no se encuentran obligados a acreditar su competencia, ni a fundar o motivar dichos citatorios. A efecto de que lo anterior quede aciarado con mayor precisión, resulta ilustrativo el siguiente criterio jurisprudencial:

**CITATORIOS E INSTRUCTIVOS DE NOTIFICACION. QUIEN LO ENTREGA NO ESTA OBLIGADO A EXHIBIR SU NOMBRAMIENTO; A ESTABLECER SU COMPE-**

<sup>26</sup> Revista del TFF, Año II, Tercera Epoca, No. 16, Abril 1989, p. 42, Criterio Aislado

TENCIA EN LOS INSTRUCTIVOS, FUNDAR Y MOTIVAR SU ACTUAR O ACREDITAR QUE PERTENECE AL ORGANO EMISOR. El artículo 16 de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, exige que la resolución administrativa que cause perjuicio debe constar por escrito, esté emitida por autoridad competente en la que se funde y motive la causa legal del procedimiento; no prevé el artículo constitucional o disposición secundaria que la persona encargada de entregar la resolución deba exhibir su nombramiento, vertir su competencia en el instructivo de notificación, fundar y motivar su actuar o acreditar que pertenece al órgano emisor, sino únicamente exige que el notificador debe satisfacer los requisitos a que alude el artículo 16 constitucional, ya que la actuación de los notificadores, no representa una molestia en la persona, familia, bienes, posesiones o derechos del contribuyente, toda vez que su actuar se concreta sólo a hacer constar la entrega de la resolución, la que no representa un acto de molestia.<sup>27</sup>

Hasta aquí los pormenores relativos al citatorio, de los cuales podemos concluir que, si bien es cierto que el citatorio no se encuentra sujeto a formalidad legal alguna, también lo es que los tribunales le han exigido determinados datos sin llegar al extremo del cumplimiento del artículo 16 Constitucional.

Requerimientos y solicitudes de informes o documentos.- Toca ahora el estudio de aquellos documentos que tienen por objeto una petición de la autoridad. Estos documentos, pueden ser clasificados en función del grado obligacional de la petición, así podemos clasificar los mismos en los siguientes grupos:

Requerimientos. Cuando la petición de la autoridad es obligatoria, es decir, propiamente una demanda o exigencia. Tal es el caso del requerimiento de presentación de declaraciones omitidas, y

Solicitudes de Informes o Documentos. Que es propiamente una sugerencia que realiza la autoridad a los contribuyentes. Como por ejemplo, la solicitud de los documentos originales cuando un particular a presentado copias simples.

Como puede desprenderse de las dos categorías citadas, las mismas tienen la finalidad de petición al particular; sin embargo, en el caso de los requerimientos dicha petición debe de ser cumplida necesariamente por los particulares, de aquí que el término de "requerimiento" sea definido, como una demanda o exigencia.

No obstante lo anterior, es una práctica común asimilar ambas figuras, aun existiendo diferencias fundamentales entre ellas; así, podremos encontrar solicitudes de informes y documentación que son propiamente requerimientos.

Independientemente de lo anterior, en ambos casos, es claro que el documento que contenga la petición debe de reunir los requisitos del acto administrativo, a los que

<sup>27</sup> Octava Época. Instancia. Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente. Semanario Judicial de la Federación. Tomo X-October. Página 294

hicimos referencia en el Tema 1 de este análisis, en particular, el referente al objeto o propósito. Así los requerimientos y solicitudes de documentos e informes, deberán de señalar e identificar con toda precisión cuál es su objeto de solicitud, es decir, señalar los datos de identificación del documento o informe que se solicite. Lo anterior, se encuentra establecido en el artículo 33, fracción I, inciso d), del Código Fiscal de la Federación, de donde se desprende que:

Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cuál es el documento cuya presentación se exige”.

Además de lo anterior y tomando en consideración, que una solicitud o requerimiento debe señalar el plazo para su cumplimiento y presentación, estos documentos señalarán el tiempo con el que cuenta el contribuyente para su presentación y el lugar donde debe de hacerse este cumplimiento. Sobre este particular, se hará referencia más adelante en el punto relativo a los efectos de las notificaciones y al cómputo de plazos.

Cabe señalar que las notificaciones relacionadas con requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento, honorarios con motivo de esta notificación, los cuales se establecen por el artículo 72 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, al tenor de los siguiente:

“Para los efectos del último párrafo del artículo 137 del Código, los honorarios por las notificaciones de requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se cobrará a quien incurrió en el incumplimiento la cantidad de \$30,000.00.

Tratándose de los honorarios a que se refiere este artículo, la autoridad recaudadora los determinará conjuntamente con la notificación y se pagarán al cumplir con el requerimiento”.

Concretando todo lo anterior, tanto los requerimientos como las solicitudes de informes y documentos deberán de ser notificados de manera personal al contribuyente.

Actos Administrativos que puedan ser recurridos.

Particular importancia revisten los actos administrativos que pueden ser recurridos.

En efecto, como se puede apreciar de estos documentos que deben ser notificados personalmente, se desprenden dos notas características; la primera que se trata de actos administrativos, a los cuales ya hicimos referencia en el Tema anterior, y como segunda nota característica encontramos que los mismos puedan ser recurridos.

Esta última nota característica nos hace referencia a los recursos administrativos, los cuales encuentran en materia fiscal como su pilar, al Recurso de Revocación, el cual tiene como naturaleza el ser un medio de impugnación que busca modificar o dejar sin efectos un determinado acto. No obstante lo anterior, este Recurso de Revocación, tiene como particularidad de que es optativo; en este sentido el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación, señala:

“El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos”.

Del artículo anterior, se desprende que en materia fiscal los medios de impugnación por excelencia son el Recurso de Revocación y el Juicio de Nulidad.

Hecha la aclaración anterior, para poder identificar como recurrible un acto administrativo, necesitamos acudir a las causas de procedencia tanto del Recurso de Revocación como del Juicio de Nulidad.

En este orden de ideas, serán actos recurribles para efectos del Recurso de Revocación los señalados en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala:

“El recurso de revocación procederá contra:

- I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:
  - a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
  - b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
  - c) Dicen las autoridades aduaneras.
  - d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código (RECONSIDERACIONES FAVORABLES, RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS, A LOS PARTICULARES, CONDONACION DE MULTAS).
- II. Los actos de autoridades fiscales federales que:
  - a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código (CHEQUE PRESENTADO EN TIEMPO Y NO PAGADO).

- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código (BIENES O DERECHOS DE TERCEROS O PREFERENCIALES AL FISCO)
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código (INCONFORMIDAD DE AVALUOS)."

En estos términos, todos los actos anteriores, tienen el carácter de recurribles para efectos del Recurso de Revocación.

Aunado a lo anterior, existen actos también impugnables en términos del Juicio de Nulidad, los cuales se contienen en la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, en el artículo 11.

En consecuencia de lo anterior, podemos afirmar que los actos que pueden recurrirse son los contenidos en los artículos 117 del Código Fiscal de la Federación y 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

Procedimiento de Notificación Personal.- Pasamos ahora al estudio del procedimiento de las notificaciones personales, el cual se encuentra contenido en el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, numeral que a la letra señala:

"Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora".

En primer término, el artículo hace referencia a los casos en que no se encuentra el sujeto destinatario de la notificación, razón de una interpretación a contrario sensu o sentido contrario: cuando se encuentre el sujeto que deba de ser notificado, se practicará ésta sin necesidad de citatorio o requisito previo alguno.

En cuanto al procedimiento de notificación cuando se encuentra el sujeto buscado, es necesario recurrir a lo contenido en el diverso artículo 135 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala:

“Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.”

De lo anterior se desprenden los siguientes requisitos a cubrir por el notificador:

Proporcionar copia del acto administrativo que se notifique al interesado

Señalar la fecha en que ésta se efectúa

Recabar el nombre y firma del interesado.

Hacer constar si el interesado se niega a recibir el acto administrativo, o a señalar su nombre o a asentar su firma.

Los requisitos anteriores deberán estar contenidos y asentados en una acta de notificación; esta acta en la práctica es también identificada como cédula de notificación.

Estos requisitos son indispensables para considerar como legal una notificación personal; esta situación ha sido inclusive reconocida por nuestros tribunales federales, en diversas interpretaciones.

De acuerdo a lo antes señalado, se puede afirmar que las diligencias o procesos de una notificación personal cuando se encuentra el interesado, deben contenerse en un acta de notificación la cual deberá reunir los requisitos antes señalados, y además, deberá señalar la hora en la que se practica, ello no obstante a que este requisito no se señala en el artículo 135 del Código Fiscal, pues sólo con el señalamiento de este dato podrá acreditarse si la notificación se practicó en horas hábiles o inhábiles. Sobre este particular, de nueva cuenta la jurisprudencia establece este requisito.

En este sentido, podemos afirmar que si un acto de notificación llevado a cabo por las autoridades fiscales no cumple con los requisitos mencionados, entre otros, resulta ser materia de impugnación por parte del contribuyente.

Una vez analizado el supuesto anterior, pasamos a retomar el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación del cual se desprenden inicialmente dos supuestos, a saber, el caso de las personas físicas y el caso de las personas morales.

Tratándose de personas físicas, para la validez de la notificación personal, es menester que el notificador, en primer lugar, requiera la presencia de la persona a quien debe hacer del conocimiento el acto o resolución administrativa que afecte sus inte-

reses jurídicos; lo que resulta de las expresiones: "...y el notificador no encuentre a quien deba notificar ..."; en segundo lugar, caso aplicable a las personas morales como segundo supuesto, el notificador deberá pedir la presencia de su representante legal, como se infiere de lo siguiente: "...y si la persona citada o su representante no esperaren...".

Hecho lo anterior y ante la ausencia de uno y otro, el notificador debe dejarles citatorio a fin de que lo esperen a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse a las oficinas de la autoridad fiscal, según se advierte de dicho precepto cuando dice: "...le dejará citatorio en el domicilio sea para que espere a una hora fija del día siguiente o para que acuda a notificarse... ". Sobre este último supuesto, es decir, cuando se presente el interesado para ser notificado en las oficinas de las autoridades fiscales, la notificación podrá ser practicada en dichas oficinas, lo anterior encuentra su sustento legal en lo señalado por el artículo 136 del Código Fiscal el cual señala:

"Las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas".

Ahora nos abocamos al citatorio para la espera a una hora fija del día hábil siguiente. Sobre este particular, conviene de nueva cuenta traer a colación, lo señalado por el segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal:

"Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora".

Una vez notificado el citatorio con los requisitos señalados con anterioridad, el notificador se constituirá a la hora fijada del día hábil señalado en el citatorio. En este caso, se generarán dos supuestos: que se encuentre o no el destinatario.

En caso de encontrarse se practicará la diligencia conforme a los requisitos señalados en los párrafos que anteceden; sin embargo, la problemática resalta cuando no se encuentra el sujeto de la notificación. En este supuesto, el notificador, al constituirse nuevamente en el domicilio, el día y hora señalados en el citatorio, y no encontrando ni al interesado ni a su representante legal, practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. De lo anterior se desprende, que la notificación podrá ser practicada, con los siguientes sujetos:

En primer lugar, con quien se encuentre en el domicilio, en su defecto, con un vecino. Sobre este particular, es conveniente realizar las siguientes apreciaciones, en

primer término, tanto el vecino como el sujeto que se encuentre en el domicilio deberán tener capacidad legal, es decir, no podrá ser practicada con discapacitados mentales o bien con menores de edad.

Es conveniente también entender el concepto de vecino, el cual es definido como aquello o aquel que está próximo o cerca, o dicese, de la persona que vive en una misma población, o en el mismo barrio, de aquí que el vecino que señala nuestro Código Fiscal, no necesariamente tiene que ser el contiguo al interesado.

Concretando lo anterior, en el caso de que la persona citada no esperase a la hora y día fijados en el citatorio, la notificación será practicada con un tercero que se encuentre en el domicilio, y a falta de éste, con un vecino.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, es claro que debe existir en la práctica de este tipo de notificaciones y debido a todos los datos que se requieren, un documento en el que consten los extremos exigidos para estos casos. Así, si bien es cierto que no existe ordenamiento alguno que exija la constancia de estos hechos, requisitos y circunstancias, también es cierto que frente a la negación de los contribuyentes las autoridades requieren acreditar sus actos, razón por la cual de nueva cuenta es conveniente el levantar una acta circunstanciada en la que queden asentados los extremos antes señalados.

Esta acta no debe de ser confundida con la señalada en párrafos anteriores, la cual resultaba aplicable para la notificación efectuada con el interesado y obligada por el artículo 135 del Código Fiscal, ya que el acta que se comenta en estas líneas es aplicable tratándose de la ausencia del sujeto a notificar.

Ahora bien, resta analizar el supuesto en que tanto la persona que se encuentra en el domicilio y/o el vecino se niegan a recibir la notificación, caso en el que se surte un nuevo tipo de notificación, a la que haremos referencia a continuación.

Notificaciones por Instructivo.- De nueva cuenta el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, señala un nuevo supuesto de notificación, cuando se da el caso de que el tercero que se encuentre en el domicilio, o bien, el vecino, se nieguen a recibir la notificación, "ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora."

En relación con este tipo de notificaciones, es de aclararse que la misma no solamente procede en el caso del Procedimiento Administrativo de Ejecución; esta falsa afirmación se deriva de la aparente contradicción que contiene el propio artículo 137, el cual se transcribe en la parte que da lugar a la incorrecta interpretación.

"Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el

domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora”.

En la transcripción anterior fueron destacadas las premisas que origina la falsa interpretación de que la notificación por instructivo se practica exclusivamente en los casos del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Como bien señala el artículo en comento, esta notificación procede en los casos de que exista negativa a recibir la notificación; (situación que es diferente al caso de que exista negativa a firmar de recibido el documento cuando éste ya fue recibido); en este caso procede la notificación mediante instructivo, mientras que; alguno de los sujetos facultados para recibir el acto o documento ya lo hizo pero se niega a firmar de recibido; en este caso recordemos que se asentará razón de esta circunstancia pero no se procederá a la notificación por instructivo.

Ahora bien, en el caso de las notificaciones por instructivo en primer término, este tipo de notificaciones no se efectúan con persona alguna, sino por el contrario, el acto de publicidad o de conocimiento se realiza mediante un documento que es colocado en lugar visible, con la finalidad de que el interesado al presentarse a su domicilio, lugar que de alguna manera debe de frecuentar, se percate de dicho documento y se dé por notificado.

En este tenor destacan: la existencia de un documento, su ubicación en lugar visible y razón que el notificador debe de asentar para hacerlo del conocimiento de su superior.

Por cuanto hace al documento o instructivo, al mismo se le anexará el documento o acto a notificar, ya que en términos del artículo 135 del Código Fiscal de la Federación, es menester de toda notificación entregar el acto a notificar; de nueva cuenta nuestros tribunales han señalado:

**INSTRUCTIVO DE NOTIFICACION. DEBE ANEXARSE AL MISMO COPIA DEL ACTA ADMINISTRATIVA QUE SE NOTIFIQUE, DE CONFORMIDAD EN EL ARTICULO 135 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.** Si del análisis del instructivo de notificación, que obra en el expediente fiscal, mediante el cual, según la sala responsable, se notificó al quejoso el acuerdo impugnado, se advierte que en tal instructivo se menciona que éste se dejó en poder de un vecino que se negó a firmar de recibido, pero en el instructivo no se expresa que junto con él se haya dejado copia del acto administrativo que se pretendió notificar, ello resulta violatorio de lo dispuesto en el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación, que establece que al

practicarse las notificaciones "deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique".<sup>28</sup>

Además de que al instructivo se le anexará el acto administrativo correspondiente, éste deberá cumplir con los requisitos a los que hemos venido haciendo referencia, y también se asentará la razón del por qué se practicó en estos términos, donde deberá aparecer perfectamente pormenorizado y circunstanciado, el hecho de que tanto el vecino, como el interesado o la persona que se encontraba en el domicilio se negó a que se le practicara la notificación correspondiente.

Los datos, hechos y requisitos anteriores, en la práctica se asientan en una acta, la cual, para mayor seguridad jurídica, es firmada por dos testigos, los cuales deberán de ser perfectamente identificados en dicho documento y no podrán ser personal de la S.H.C.P.

Dicha razón o acta deberá hacerse del conocimiento del superior jerárquico y obrara en el expediente que las autoridades tengan abierto a nombre del contribuyentes.

Es importante señalar que en el caso de notificaciones personales, puede ser aplicado de manera supletoria el Código Federal de Procedimiento Civiles. Muchas personas consideran que no es aplicable dando como razón que el Código Fiscal es claro y suficiente para efectos de las notificaciones personales.

No obstante lo anterior, es importante soportar la postura de su aplicación supletoria, ya que la misma permitirá ampliar las posibilidades de notificar personalmente a un contribuyente. Sirve de apoyo a nuestra postura, la siguiente interpretación jurisprudencial:

NOTIFICACIONES PERSONALES, LEGALIDAD DE LAS. APLICACION SUPLETORIA DEL CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES. Si bien es cierto que el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, no establece que las notificaciones personales se harán mediante instructivo fijado en la puerta del domicilio del notificado, también lo es que de acuerdo con el artículo 312 del diverso Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, el instructivo de notificación deberá fijarse en la puerta del domicilio cuando la persona con quien se entiende la diligencia se niegue a recibir dicha notificación.<sup>29</sup>

En términos de la fuente jurídica anterior se desprenden dos conceptos básicos para nuestro estudio. El primero, consistente en que el instructivo deberá ser colocado o fijado en la puerta del domicilio, y la segunda, que efectivamente el Código Federal de Procedimientos Civiles es aplicable a las notificaciones personales.

<sup>28</sup> Octava Epoca. Instancia. Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente. Semanario Judicial de la Federación. Tomo VII-Enero. Página 285.

<sup>29</sup> CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO; Octava Epoca, Instancia. Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente. Semanario Judicial de la Federación. Tomo III Segunda Parte-1, Página: 493.

Con base a lo anterior, el artículo 313 de dicho ordenamiento procesal federal, a la letra señala:

“CUANDO, A JUICIO DEL NOTIFICADOR, HUBIERE SOSPECHA FUNDADA DE QUE SE NIEGUE QUE LA PERSONA POR NOTIFICAR VIVE EN LA CASA DESIGNADA, LE HARA LA NOTIFICACION EN EL LUGAR EN QUE HABITUALMENTE TRABAJE, SI LA ENCUENTRA, SEGUN LOS DATOS QUE PROPORCIONE EL QUE HUBIERE PROMOVIDO. PUEDE IGUALMENTE HACERSE LA NOTIFICACION PERSONALMENTE AL INTERESADO, EN CUALQUIER LUGAR EN QUE SE ENCUENTRE; PERO, EN LOS CASOS DE ESTE ARTICULO, DEBERA CERTIFICAR, EL NOTIFICADOR, SER LA PERSONA NOTIFICADA DE SU CONOCIMIENTO PERSONAL, O HABERLE SIDO IDENTIFICADA POR DOS TESTIGOS DE SU CONOCIMIENTO, QUE FIRMARAN CON EL, SI SUPIEREN HACERLO. PARA HACER LA NOTIFICACION, EN LOS CASOS DE ESTE ARTICULO, LO MISMO QUE CUANDO EL PROMOVENTE HICIERE DIVERSA DESIGNACION DEL LUGAR EN QUE HA DE PRACTICARSE, NO SE NECESITA NUEVA DETERMINACION JUDICIAL.

Con base en lo anterior, se abre la posibilidad de notificar personalmente a un sujeto en su lugar de trabajo e inclusive en el lugar donde se encuentre, para lo cual el notificador deberá conocerlo personalmente o bien requerir a dos testigos de identidad, es decir, que lo conozcan, los cuales además, firmarán el documento de notificación correspondiente. Lo anterior es también soportado por nuestro Código Fiscal, al señalar en la parte conducente del artículo 136 lo siguiente:

“...Toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aun cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

Al tenor de todo lo anterior, hemos dado fin a nuestro análisis del primer tipo de notificaciones, es decir, las notificaciones personales.

Notificaciones por Correo.- Se iniciará el estudio de este tipo de notificaciones analizando de manera conjunta, tanto al correo certificado como al correo ordinario, aun cuando nuestras leyes fiscales los diferencien, lo cual nos permitirá una mejor comprensión.

Resulta ilustrativo hacer una breve referencia histórica de este servicio, ya que desde que el hombre se constituye en grupos y tiene la necesidad de comunicarse a distancia, se determina la aparición del correo, iniciándose con el humo de las fogatas hasta la escritura.

En nuestro país, dentro del universo mexicana, se formaba desde niños a los paynani, mensajeros divinos consagrados al dios Paynal. Fueron éstos quienes dieron aviso

del primer acercamiento de los españoles a estas tierras en 1518, aunque fueron las Cartas de Relación de Hernán Cortés a Carlos V los mensajes más famosos de esa época.

En 1514 se creó en España el "Oficio de Correo Mayor de las Indias y Tierra Firme del Mar Océano, Descubiertas y por Descubrir". Recayó en Don Lorenzo Galíndez de Carvajal y su familia la primera designación de este cargo.

Hacia 1578, el Virrey Martín Enríquez de Almanza nombra a su criado Don Martín de Olivares, Correo Mayor de Nueva España gracias a la merced otorgada por Felipe II.

Fue hasta el 27 de noviembre de 1765 cuando se incorpora dicho oficio a la Corona y se nombra a Domingo Antonio López, Administrador Principal de Correos de la Nueva España.

Durante el siglo XIX a pesar de la inestable situación del país, el desarrollo de la prensa de esa época propicia la consolidación del correo al hacerlo su principal medio de distribución.

En 1840 se pone en circulación en Inglaterra el primer sello postal adhesivo, y se hacen las reformas postales, propuestas ambas por Rowland Hill. En México, en 1856, el presidente Ignacio Comonfort modifica el sistema de Correos y pone a la venta las primeras estampillas con la efigie de Miguel Hidalgo, en 5 valores.

En 1874 se establece la Unión Postal Universal y cuatro años más tarde México se incorpora a ella. En 1884 se expide el primer Código Postal Mexicano.

Desde 1911 hasta 1920 el país se convulsiona, afectando al servicio de Correos. Los grupos combatientes emiten dinero y valores postales de acuerdo a sus necesidades. Coexisten así rústicas emisiones revolucionarias junto con antiguos timbres sobrecargados en diferentes formas y tamaños.

Para 1917 se hace el primer servicio postal aéreo en México. En 1926 un nuevo Código Postal deroga el de 1884 y para 1953 se emite la Guía Postal Mexicana. En 1981 se establece el código postal numérico y desde 1984 se inicia la automatización postal.

Actualmente este servicio se encuentra regulado por la Ley del Servicio Postal Mexicano.

Este ordenamiento legal resulta fundamental para nuestro estudio, ya que nos permite distinguir dos tipos de servicios postales, los cuales implicarán propiamente diferentes tipos de notificaciones en materia fiscal.

En efecto, según quedó asentado, existen las notificaciones efectuadas mediante correo certificado y aquellas efectuadas por correo ordinario. Esta clasificación, se desprende de lo señalado en el artículo 26 de la Ley del Servicio Postal Mexicano, el cual señala:

**POR SU TRATAMIENTO LA CORRESPONDENCIA Y LOS ENVIOS SON ORDINARIOS O REGISTRADOS Y POR SU DESTINO, NACIONALES O INTERNACIONALES.**

Como quedó señalado, de la transcripción anterior se desprenden estos tipos servicios postales a los cuales las leyes fiscales han inclusive asimilado al rango de tipos de notificaciones, es decir, notificaciones por correo certificado y notificaciones por correo ordinario.

Notificaciones por Correo Certificado con Acuse de Recibo.- Recordemos que en términos de lo dispuesto por el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, solamente determinados documentos puede ser notificados por esta vía, éstos son:

Citatorios  
 Requerimientos  
 Solicitudes de Informes y Documentos  
 Actos Administrativos Recurribles

Como puede apreciarse, este tipo de notificaciones se encuentran elevadas al grado de importancia de las notificaciones personales por la efectividad y seguridad que este tipo de correo significa.

En efecto, al igual que en el caso de la notificación personal, la notificación por Correo Certificado con acuse de recibo, tiene como finalidad el notificar del acto de autoridad exclusivamente al interesado, logrando con ello el pleno conocimiento del acto correspondiente.

No obstante lo anterior, esta notificación no la llevan al cabo las autoridades, sino un tercero adscrito al Servicio Postal Mexicano, el cual será regulado por el artículo 42 de su Ley, la cual señala lo siguiente:

**“EL SERVICIO DE ACUSE DE RECIBO DE ENVIOS O DE CORRESPONDENCIA REGISTRADOS, CONSISTE EN RECABAR EN UN DOCUMENTO ESPECIAL LA FIRMA DE RECEPCION DEL DESTINATARIO O DE SU REPRESENTANTE LEGAL Y EN ENTREGAR ESE DOCUMENTO AL REMITENTE, COMO CONSTANCIA. EN CASO DE QUE, POR CAUSAS AJENAS AL ORGANISMO NO PUEDA RECARBARSE LA FIRMA DEL DOCUMENTO, SE PROCEDERA CONFORME A LAS DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS”**

De la transcripción anterior se desprende el método utilizado en este tipo de notificaciones; así encontramos que la nota característica lo constituye la firma de recepción o acuse del destinatario o su representante legal, con lo cual se cubren las dos figuras jurídicas por excelencia, es decir, a las personas físicas y a las morales.

Una vez recabada dicha firma y previa la entrega del acto administrativo correspondiente, le es entregado al remitente, en este caso el Fisco, el documento en el que consta la entrega y firma del interesado.

Por su parte, en el caso de no encontrarse se le deja un citatorio para que acuda a las oficinas del Servicio Postal a notificarse de la pieza postal correspondiente.

No obstante que la ley de la materia regula la seguridad de la entrega de los actos administrativos, es común que en la práctica, la finalidad de dicha ley no se cumpla, ya que muchas veces el encargado de practicar este tipo de notificaciones no se cerciora de la identidad de la persona a quien realiza la entrega, la cual en la mayoría de los casos puede no ser el destinatario de la pieza postal; un ejemplo de lo anterior se explica en los términos del siguiente criterio jurisprudencial:

**NOTIFICACIONES PERSONALES POR CORREO CERTIFICADO EN MATERIA FISCAL.** De lo dispuesto por los artículos 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y 42 de la Ley del Servicio Postal Mexicano, se concluye que si el primero de tales preceptos permite la posibilidad de realizar notificaciones por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de los casos que en el mismo artículo y fracción se mencionan, ello obedece al particular tratamiento que establece la segunda de estas disposiciones respecto de los documentos que prevé, esto es que la correspondencia registrada, a diferencia del correo ordinario, debe de ser entregada, precisamente, a su destinatario no a otra persona ajena, excepto que para ello medie autorización por escrito. Consecuentemente, si bien una tarjeta de acuse de recibo goza de valor probatorio pleno por constituir un documento público, lo que con ella se prueba es que la pieza postal ahí consignada se entregó a la persona cuya firma calza la tarjeta; empero, no acredita por sí sola que la notificación respectiva se practicara legalmente, máxime si el destinatario niega que sea suya la firma que la calza, y se advierte a simple vista que difiere en sus rasgos de la o las firmas que aparecen como suyas en alguna de las constancias de los autos y si, además, no hay algún otro indicio que indique que aquella firma corresponda a alguna persona autorizada por el quejoso para recibir la pieza postal.<sup>30</sup>

Resta señalar que en estos casos, solamente los actos administrativos que se constituyan por un documento podrán ser objeto de notificación puesto que es claro que los miembros del Servicio Postal Mexicano carecerían de competencia para llevar al cabo otro tipo de procedimientos por ejemplo un requerimiento de pago o embargo.

<sup>30</sup> SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO, Octava Época, Instancia Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XII-Diciembre, Página 914

Notificaciones por Correo Ordinario.- Siguiendo la misma línea de explicación de las notificaciones por correo, podemos afirmar que todos aquellos actos administrativos que no sean un procedimiento, un citatorio, un requerimiento, una solicitud de informes y documentos o un acto administrativo recurrible, podrán ser notificados mediante el Correo Ordinario.

Este tipo de sistema de entrega de piezas postales se encuentra regulado en el artículo 27 de la Ley del Servicio Postal Mexicano, el cual señala:

"SON ORDINARIOS LOS QUE SE MANEJAN COMUNMENTE SIN QUE SE LLEVE UN CONTROL ESPECIAL POR CADA PIEZA Y SON REGISTRADOS AQUELLOS QUE SE MANEJAN LLEVANDO UN CONTROL ESCRITO POR CADA PIEZA, TANTO EN SU DEPOSITO COMO EN SU TRANSPORTE Y ENTREGA"

Se puede apreciar que el correo ordinario no tiene ningún control especial, en este tenor, todos aquellos actos administrativos que no se consideren de importancia por cuanto a su afectación a los particulares podrán ser notificados por este medio.

Ejemplo de lo anterior pueden ser las cartas de agradecimiento por el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, las cuales no tienen ninguna consecuencia negativa como tampoco pueden generar agravio alguno en la esfera jurídica del particular.

Notificaciones por Telegrama.- Este tipo de notificaciones, otrora muy utilizadas, al día de hoy puede considerarse como reducida a su mínima expresión; la razón de lo anterior es lógica, en primer lugar por el alto costo que significa para el fisco la notificación por esta vía, además de que los actos administrativos así notificados evidentemente no podrían contar con los requisitos mínimos que les exige la ley, tal es el caso de la firma del emisor de dicho acto, puesto que es claro que en el telegrama no podría cumplirse con este requisito.

No obstante lo anterior, este tipo de notificaciones, en la práctica, son utilizadas para notificar a personas privadas de la libertad.

Es de señalarse que sólo los actos aplicables al correo ordinario pueden ser realizados por esta inusual vía, la cual seguramente en un futuro no lejano, será sustituida por el correo electrónico o E-mail.

Notificaciones por Estrados.- Estatuye la fracción III del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación lo siguiente:

"Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, se oponga a la diligencia de notifica-

ción o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las leyes fiscales y este Código.”

Con base en lo anterior se tiene que este tipo de notificaciones procederá cuando:

La persona a notificar desaparezca, después de iniciadas las facultades de comprobación.

La persona a notificar se oponga a la diligencia de notificación. Se estima que en estos casos, además, la autoridad puede notificar mediante instructivo cuando se trate de una notificación personal, asimismo en estos casos los notificadores podrán recurrir a lo señalado por el artículo 40 del Código Fiscal el cual señala:

“Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán indistintamente:

I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.

II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código. (ver artículos 85 y 86 del Código Fiscal),

III. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

Para efectos de este artículo, las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

En los casos de cuerpos de seguridad pública de las Entidades Federativas, del Distrito Federal o de los Municipios, el apoyo se solicitará en los términos de los ordenamientos que regulan la Seguridad Pública o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que se tengan celebrados con la Federación.”

Por su parte el artículo 110, fracción V, prevé como delito el desocupar el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, después de la notificación de una orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso.

Por ejemplo, lo señalado en el artículo 32, primer párrafo, de la Ley Aduanera precisa:

“Cuando hubiera transcurrido el plazo a que se refiere el artículo 29 de esta Ley, las autoridades aduaneras notificarán personalmente o por correo certificado con acuse

de recibo a los propietarios o consignatarios de las mercancías, en el domicilio que aparezca en el documento de transporte o en la factura comercial, que ha transcurrido el plazo de abandono y que cuentan con quince días para retirar las mercancías, previa la comprobación del cumplimiento de las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias, así como del pago de los créditos fiscales causados y que, de no hacerlo, se entenderá que han pasado a ser propiedad del Fisco Federal. En los casos en que no se hubiera señalado domicilio o el señalado no corresponda a la persona, la notificación se efectuará por estrados en la aduana”.

Solamente en los casos citados será procedente la notificación por estrados y la forma en que debe de procederse en este tipo de notificaciones se establece en el artículo 139 del Código Fiscal de la Federación, que señala:

“Las notificaciones por estrados se harán fijando durante cinco días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación. La autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del sexto día siguiente a aquél en que se hubiera fijado el documento”.

Del artículo anterior se desprenden las siguientes notas características para efectos del procedimiento en tratándose de notificaciones por estrados:

La notificación se fijará durante cinco días hábiles.

La notificación obrará en un lugar abierto o visible al público en las oficinas de la autoridad.

Se dejará constancia de ello en el expediente respectivo.

En estos términos, la notificación se fijará durante el término de 5 días, los cuales deberán de ser hábiles, ya que el artículo 12 del mismo Código Fiscal, señala que los plazos establecidos en días se entenderán como hábiles; en segundo lugar, debemos entender por lugar visible a aquel que destaque a la vista, pero de aquellas áreas en que el público o los contribuyentes tengan acceso directo dentro de las oficinas de las autoridades fiscales.

Es importante la existencia de una constancia de este tipo de notificaciones en el expediente respectivo, ya que se ha visto la existencia dentro del padrón de contribuyentes de una gran cantidad de sujetos que han sido ubicados bajo la denominación de “no localizados”; el único medio legal con el que cuenta el fisco será a través de este tipo de notificación, por lo que resulta indispensable la existencia de una constancia en la que se señale precisamente en cuál de los supuestos de procedencia de esta notificación se ubicó el contribuyente.

De nueva cuenta, es mediante una acta, en la cual se circunstancian los hechos relativos a la práctica de este tipo de notificaciones.

Notificación por Edictos.- La fracción IV del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, a la letra señala: "Las notificaciones de los actos administrativos se harán":

IV. Por edictos, únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión; hubiese desaparecido; se ignore su domicilio o que éste o su representante no se encuentren en territorio nacional.

De lo anterior se desprenden limitativamente los supuestos de procedencia de este tipo de notificaciones:

Personas Fallecidas, y se desconozca al representante de la sucesión.

Personas Desaparecidas, que en este caso se distinguirá el supuesto de procedencia similar en el caso de las notificaciones por estrados, ya que en este último caso es necesario que la autoridad haya iniciado facultades comprobación, mientras que en el supuesto de las notificaciones por edictos, dicho inicio no es necesario.

Personas que se Ignore su domicilio, personas con domicilio fuera de territorio nacional. Representante Legales con Domicilio fuera del Territorio Nacional. En los casos de los dos últimos supuestos conviene recordar lo señalado por el último párrafo del artículo 134 del Código Fiscal el cual señala como otra posibilidad en estos casos:

"Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de los medios señalados en las fracciones... IV de este artículo o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México."

Del listado anterior, se desprenden los casos limitados en los que procede la notificación por edictos, la cual puede ser definida como la inserción de un acto administrativo que se hace en un medio masivo de difusión escrita durante un tiempo determinado con la finalidad de practicar la notificación y publicidad del mismo.

Al respecto, el artículo 140 del Código Fiscal de la Federación, señala: "Las notificaciones por edicto se harán mediante publicaciones durante tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República y contendrán un resumen de los actos que se notificar"

De lo anterior se desprende que, la publicidad del acto administrativo a notificar se dará durante tres días hábiles consecutivos (de nueva cuenta señalamos hábiles en atención a lo señalado por el artículo 12 del Código Fiscal), y deberá de estar publicado en dos medios impresos, a saber:

En el Diario Oficial de la Federación y, en uno de los periódicos o diarios de mayor circulación en toda la República Mexicana.

En primer término y por cuanto hace al Diario Oficial de la Federación, es de señalarse, que el mismo es regulado por la Ley del Diario Oficial de la Federación y Gacetas Gubernamentales, la cual en su artículo 2º nos da una definición de éste, al señalar que:

ARTICULO 2. EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION ES EL ORGANO DEL GOBIERNO CONSTITUCIONAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DE CARACTER PERMANENTE E INTERES PUBLICO, CUYA FUNCION CONSISTE EN PUBLICAR EN EL TERRITORIO NACIONAL, LAS LEYES, DECRETOS, REGLAMENTOS, ACUERDOS, CIRCULARES, ORDENES Y DEMAS ACTOS, EXPEDIDOS POR LOS PODERES DE LA FEDERACION EN SUS RESPECTIVOS AMBIENTOS DE COMPETENCIA, A FIN DE QUE ESTOS SEAN APLICADOS Y OBSERVADOS DEBIDAMENTE.

Asimismo, el artículo 3º de dicho ordenamiento, en su fracción VI ubica el punto que nos interesa

“SERAN MATERIA DE PUBLICACION EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION:

VI. LOS ACTOS Y RESOLUCIONES QUE LA CONSTITUCION Y LAS LEYES ORDENEN QUE SE PUBLIQUEN EN EL PERIODICO OFICIAL”

Esta publicación se distribuye de manera nacional, lo que permite que su contenido llegue a un gran número de lectores; sobre este particular, la Ley de esta publicación, señala que:

ARTICULO 5. EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION SE EDITARA EN LA CIUDAD DE MEXICO, DISTRITO FEDERAL, Y SERA DISTRIBUIDO EN TODOS LOS ESTADOS DE LA REPUBLICA MEXICANA.

Es segundo término, las notificaciones por edictos deberán de ser publicados además, en uno de los periódicos de mayor circulación de la república, esto es, que su tiraje y publicación se efectúe de manera diaria y evidentemente en todos los estados o entidades federativas.

La publicación en estos medios de comunicación se efectuará de manera consecutiva durante tres días hábiles, y dichas publicaciones contendrán un resumen de los actos administrativos a notificar; dicho resumen deberá tener, en la medida de lo posible, los requisitos relativos a los actos administrativos a los que hicimos referencia en el Tema que antecede.

### 3.3 Efectos de las Notificaciones

Este subtema tiene por objeto estudiar los elementos necesarios para considerar eficaces los actos administrativos, ya que no tiene ningún sentido jurídico que un acto administrativo sea perfecto, si el mismo no produce ninguna consecuencia ni se genera ningún efecto hacia el sujeto o contribuyente al que va dirigido.

Es de señalarse que las notificaciones deberán hacerse siguiendo los procedimientos establecidos en las leyes para cada tipo de notificación, a los cuales ya se hizo referencia con anterioridad, ya que, por ejemplo, no se puede entender una notificación por correo certificado si la misma se hizo mediante el Diario Oficial de la Federación.

Además de los requisitos de los procedimientos de las notificaciones, éstas deberán sujetarse a ciertos requisitos en cuanto a sus características espacio-temporal; en otras palabras, deberá cumplir con ciertos requisitos en cuanto al tiempo y a lugar en las cuales deben de practicarse; a continuación se verán.

Día y hora para la práctica de la Notificación.- Las actividades procesales de las autoridades fiscales, deberán de ser desarrolladas como regla general en días y horas hábiles. Sobre este particular, conviene transcribir lo señalado en el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación:

“La práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez. Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles. También se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular”

De lo anterior se desprenden los siguientes conceptos:

Horas hábiles.- El artículo estudiado es categórico al señalar que las autoridades cuentan con ocho y media horas para llevar al cabo sus actividades en relación con los contribuyentes, sin menoscabo de los supuestos de excepción a los que haremos referencia más adelante. Toda aquella notificación practicada fuera de este ámbito temporal podrá ser tachada de irregular o ilegal.

Días hábiles.- El concepto de días hábiles se encuentra regulado en el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra señala:

“En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1o. de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorgan en forma escalonada.”

El artículo señala mediante un sistema de exclusión qué días no son hábiles y en consecuencia todos los restantes serán considerados como hábiles.

Así podemos afirmar que no son días hábiles los siguientes: sábados y domingo días festivos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales

En lo que respecta a las vacaciones generales de las autoridades fiscales, puede surgir duda tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes. La ambigüedad anterior, se resuelve de manera anual, mediante la expedición de la denominada Resolución Miscelánea Fiscal, la cual por ejemplo para 1999, señala en la regla 2.1.4. lo siguiente:

“Para efectos del artículo 12, segundo párrafo del Código, se consideran periodos de vacaciones generales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria

A. El comprendido por los días 1 y 2 de abril de 1999.

B. El comprendido a partir del día 18 de diciembre de 1999 hasta el 2 de enero del 2000, inclusive”

Como puede apreciarse, la regla anterior para 1999 nos señala cuáles son los periodos de vacaciones de las autoridades fiscales; así, tendremos que recurrir a la Resolución Miscelánea Fiscal correspondiente a cada año para identificar los periodos de vacaciones a los que se ha hecho referencia.

Por último, existen casos excepcionales en los cuales las autoridades pueden considerar como inhábil un determinado día o días, ello atiende generalmente a un criterio de caso fortuito o fuerza mayor, como podría ser un desastre natural o bien una manifestación colectiva que impida el correcto desarrollo de las facultades de las autoridades.

Excepciones y Habilitación de Horas y Días.- Resta hacer referencia a las excepciones y habilitación de días y horas hábiles.

En primer lugar, el propio artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, nos señala como casos de excepción a la regla general de la práctica de diligencias en días y horas hábiles, los siguientes:

Las diligencias de notificación iniciadas en horas hábiles podrán concluirse en hora inhábil. En otras palabras si una diligencia de notificación, se inicia entre las 7:30 y 18:00 horas, dicha diligencia puede concluirse en horas inhábiles, y tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día. Generalmente, este tipo de actividades está estrechamente vinculada con las actividades de carácter aduanero, en tal tenor podemos ilustrar la consistencia de nuestras leyes fiscales, según lo contenido en el artículo 18 de la Ley Aduanera, el cual señala:

“Las veinticuatro horas del día y todos los días del año serán hábiles para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras...”

En lo que respecta a la habilitación de días y horas para la práctica de diligencias de las autoridades fiscales, es un acto unilateral de la voluntad del Estado, en casos específicos. Así, el segundo párrafo del artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, señala:

“Las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles. También se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular”.

Los procedimientos o diligencias que pueden ser objeto de habilitación son única y exclusivamente los siguientes:

Visitas Domiciliarias, en los términos del artículo 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación

Procedimiento Administrativo de Ejecución, según lo regulado en el Capítulo III del Código Fiscal.

Embargos Precautorios, de conformidad al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación

Notificaciones.- Las notificaciones pueden ser objeto de habilitación de días y horas hábiles. Sin embargo, los procedimientos o diligencias antes señaladas, sólo podrán ser objeto de habilitación cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles; ejemplo de lo anterior es un centro nocturno. No todas las diligencias ni todos los sujetos pueden ser objeto de habilitación de horas y días. También es importante mencionar que su aplicación debe de motivarse correctamente, es decir, se deberá de señalar la diligencia correspondiente y el supuesto en el que se ubica el sujeto a notificar.

Por último, cabe señalar que también se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, siempre y cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular. Tal es el caso, por ejemplo, de lo señalado en el artículo 44, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, en donde se aprecia este supuesto:

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

II. ...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".

Lugar en el que deben practicarse las Notificaciones.- Sobre este particular el Maestro Sánchez Piña define al domicilio fiscal " Es el lugar designado por las leyes, por la autoridad o por el propio contribuyente para atender las obligaciones fiscales".<sup>31</sup> En esa, virtud el artículo 136 del Código Fiscal de la Federación nos ilustra haciendo referencia a lo siguiente:

"Las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas.

<sup>31</sup> Sánchez Piña, J., Nociones de Derecho Fiscal, 6ª, Ed. Pac. S. A. de C. V., México, 2000, p. 180

También se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aún cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

En los casos de sociedades en liquidación, cuando se hubieran nombrado varios liquidadores, las notificaciones o diligencias que deban efectuarse con las mismas podrán practicarse válidamente con cualquiera de ellos”.

De lo anterior se puede decir que los lugares válidos para la práctica de las notificaciones son los siguientes:

El lugar donde se encuentre el interesado, en el caso de notificaciones personales que se realicen con quien deba entender la notificación, incluyendo su lugar de trabajo de conformidad con la aplicación supletoria del Código de Procedimientos Civiles al que hicimos referencia en las notificaciones personales.

Las oficinas de las autoridades fiscales, cuando el interesado acuda a ellas para notificarse, o bien, en tratándose de notificaciones por estrados en un lugar visible abierto al público.

En el domicilio fiscal señalado por el contribuyente.- Cualquier lugar considerado como domicilio fiscal en términos del artículo 10 del Código Fiscal. En relación a este supuesto es de recordarse que el domicilio fiscal se encuentra establecido en el artículo 10 del Código Fiscal, cuyo último párrafo además permite la práctica de diligencias en los supuestos que dicho artículo contiene, para lo cual se transcriben las premisas señaladas: “Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

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

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18.”

En el domicilio de los vecinos, en tratándose de las notificaciones personales.

En el domicilio de cualquiera de los liquidadores, en tratándose de sociedades en liquidación. Sobre este particular es de señalarse que en términos del artículo 22 del Reglamento del Código Fiscal, es obligación de los contribuyentes que inicien un procedimiento de liquidación presentar el aviso correspondiente.

Artículo 14. ... Asimismo, las personas físicas o morales presentarán, en su caso, los avisos siguientes: IV. Liquidación o apertura de sucesión.

En lugar visible de la entrada de los domicilios de los particulares, en los casos de notificaciones por instructivo.

En el buzón del domicilio de los particulares, tratándose de notificaciones por correo ordinario.

En el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República en los casos de notificaciones por Edictos.

Hasta aquí, el amplio listado de los lugares en los que puede tener verificativo las notificaciones.

Momento en que surten efectos las notificaciones.- Una vez que hemos analizado las limitantes espacio temporales de la notificaciones, damos paso al análisis del momento en que las notificaciones son válidas y surten todos sus efectos legales.

Sobre este particular, asimilaremos el acto administrativo al concepto de "causa" para una mejor comprensión de los efectos; así, la causa es lo que hace que una cosa exista, es el origen o principio, que en nuestra materia es precisamente el acto administrativo; sin embargo, no basta la existencia exclusiva de la causa sino que es necesario que la misma surta sus efectos, que es el fin por el que se hace una cosa, en otras palabras, es el resultado de la causa; así, un acto administrativo no cumplirá con su finalidad como tampoco daría resultados si no surte sus efectos.

En este tenor, el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación, ilustra en su parte conducente lo siguiente.

“Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas...

La manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquélla en que debiera surtir efectos la notificación de acuerdo con el párrafo anterior”.

Así, es la propia ley la que nos indica el momento en que las notificaciones surten sus efectos, es decir, como se insisten cumplen su finalidad y darán resultados, para lo cual encontramos dos premisas, a saber:

Como regla general, las notificaciones surten sus efectos al día hábil siguiente a aquel en que fueron practicadas; así, por el ejemplo, si la notificación se hizo en un día lunes hábil, surtirá sus efectos el martes hábil siguiente.

En los casos en los que los particulares manifiesten conocer el acto, la notificación surtirá sus efectos desde el día del conocimiento, aun cuando no se cumpla la regla general anterior; por ejemplo, si una notificación es practicada el día viernes, en términos de la regla anterior, surtirá sus efectos hasta el día lunes siguiente; sin embargo, si el particular el propio viernes acude ante la autoridad a aclarar algún aspecto de la notificación, se entenderá que la misma surtió sus efectos desde el mismo viernes.

No obstante que lo anterior implica las reglas generales en función del surtimiento de los efectos de las notificaciones, existen casos especiales de conformidad con los diversos tipos de notificaciones.

Estos casos especiales se encuentran contenidos en los artículos 139 y 140 del Código Fiscal de la Federación, los que señalan:

**Artículo 139.** Las notificaciones por estrados ... En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del sexto día siguiente a aquél en que se hubiera fijado el documento.

**Artículo 140.** Las notificaciones por edicto...

En este caso se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación

En los casos antes señalados, la fecha en que se entiende hecha la notificación es: tratándose de notificaciones por estrados, el sexto día siguiente a aquél en que se hubiera fijado el documento, por ejemplo si el documento se colocó un día lunes, la notificación se entenderá realizada el día lunes siguiente y surtirá sus efectos hasta el martes siguiente.

Por su parte y en el caso de las notificaciones por edictos, se entenderá que la notificación se practicó el día de la última publicación en el Diario Oficial o en el periódico de circulación nacional; así, por ejemplo si la última publicación se efectuó un día lunes, surtirá sus efectos el día martes hábil siguiente.

El conocimiento de lo anterior nos permite realizar la operación denominada "cómputo" de plazos, es decir, si el acto notificado señala que el particular tiene dos días para cumplir con una determinada obligación, se deberá de realizar el cómputo del plazo para saber qué día vence el mismo.

Un ejemplo de lo anterior: si un contribuyente fue notificado el día lunes y tiene un plazo de dos días, se entiende que el martes surte efectos su notificación, lo que dará como resultado que el miércoles sea su primer día de cómputo y el jueves su segundo y último día para cumplir.

Con lo anterior damos fin al estudio del momento en el que las notificaciones surten sus efectos.

Efectos de las notificadas efectuada de manera contraria a la Ley.- Como se ha insistido, las autoridades deben de sujetar su actuar a los procedimientos establecidos en las leyes, ya que en caso contrario, sus procedimientos se encontrarían viciados.

Así, encontramos que los contribuyentes que consideren violados sus derechos, pueden acudir o promover los medios de impugnación que establece en su favor la ley.

Estos medios, como se señaló al analizar los actos recurribles, pueden ser ventilados ante la propia autoridad administrativa mediante el Recurso de Revocación, o bien, ante el Tribunal Fiscal de la Federación. A estos dos supuestos, mejor conocidos como nulidad de notificaciones, se hará referencia a continuación.

La Nulidad de Notificaciones ante la Autoridad Administrativa.- El contribuyente tiene la opción de elegir entre ventilar sus controversias ante la propia autoridad administrativa o ante el Tribunal Fiscal.

En el primer caso, utilizará el denominado recurso de revocación, apegándose a lo señalado por el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, en el que se establecen con perfecta claridad los pormenores de estas nulidades:

"Cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los recurribles conforme al artículo 117, se estará a las reglas siguientes:

1. Si el particular afirma conocer el acto administrativo, la impugnación contra la notificación se hará valer mediante la interposición del recurso administrativo que procede contra dicho acto, en el que manifestará la fecha en que lo conoció.

En caso de que también impugne el acto administrativo, los agravios se expresarán en el citado recurso, conjuntamente con los que se formulen contra la notificación.

II. Si el particular niega conocer el acto, manifestará tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo ante la autoridad fiscal competente para notificar dicho acto. La citada autoridad le dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiere practicado, para lo cual el particular señalará en el escrito del propio recurso, el domicilio en que se le debe dar a conocer y el nombre de la persona facultada al efecto. Si no hace alguno de los señalamientos mencionados, la autoridad citada dará a conocer el acto y la notificación por estrados.

El particular tendrá un plazo de cuarenta y cinco días a partir del siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación.

III. La autoridad competente para resolver el recurso administrativo estudiará los agravios expresados contra la notificación, previamente al examen de la impugnación que, en su caso, se haya hecho del acto administrativo.

IV. Si se resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal, tendrá al recurrente como sabedor del acto administrativo desde la fecha en que manifestó conocerlo o en que se le dio a conocer en los términos de la fracción II, quedando sin efectos todo lo actuado en base a aquélla, y procederá al estudio de la impugnación que, en su caso, hubiese formulado en contra de dicho acto.

Si resuelve que la notificación fue legalmente practicada y, como consecuencia de ello, la impugnación contra el acto se interpuso extemporáneamente, desechará dicho recurso.

En el caso de actos regulados por otras leyes federales, la impugnación de la notificación efectuada por autoridades fiscales se hará mediante el recurso administrativo que, en su caso, establezcan dichas leyes y de acuerdo con lo previsto por este artículo.”

**La Nulidad de Notificaciones ante el Tribunal Fiscal de la Federación.-** Se verá ahora la impugnación de las notificaciones ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la cual resulta prácticamente idéntica a la señalada anteriormente; así, el artículo 209-Bis del mismo dispositivo legal, señala: “Cuando se alegue que el acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los impugnables en el juicio contencioso administrativo, se estará a las reglas siguientes:

I. Si el demandante afirma conocer el acto administrativo, la impugnación contra la notificación se hará valer en la demanda, en la que manifestará la fecha en que lo conoció.

En caso de que también impugne el acto administrativo, los conceptos de nulidad se expresarán en la demanda, conjuntamente con los que se formulen contra la notificación.

II. Si el actor manifiesta que no conoce el acto administrativo que pretende impugnar, así lo expresará en su demanda, señalando la autoridad a quien atribuye el acto, su notificación o su ejecución. En este caso, al contestar la demanda, la autoridad

acompañará constancia del acto administrativo y de su notificación, mismos que el actor podrá combatir mediante ampliación de la demanda.

III. El Tribunal estudiará los conceptos de nulidad expresados contra la notificación, previamente al examen de la impugnación del acto administrativo.

Si resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal, considerará que el actor fue sabedor del acto administrativo desde la fecha en que se le dio a conocer en los términos de la fracción II, quedando sin efectos todo lo actuado en base a aquélla, y procederá al estudio de la impugnación que, en su caso, se hubiese formulado contra dicho acto.

Si resuelve que la notificación fue legalmente practicada y, como consecuencia de ello la demanda fue presentada extemporáneamente, sobreseerá el juicio en relación con el acto administrativo combatido.”

Lo importante de los medios de impugnación es que si una notificación se declara como ilegal, la misma no produce efecto legal alguno y en consecuencia, todos los actos posteriores a la misma se dejarán sin validez al ser el fruto de un acto viciado desde sus orígenes.

**Responsabilidad del Notificador.-** Por último, conviene hacer referencia de los efectos de las notificaciones irregulares que pueden afectar a la figura del notificador.

Si una notificación se deja sin efectos por haber sido practicada de manera irregular, el sujeto quien la practicó, el notificador, será objeto de una sanción económica de diez veces el Salario Mínimo del Distrito Federal. Situación que es regulada por el artículo 138 del Código Fiscal el cual señala: “Cuando se deje sin efectos una notificación practicada ilegalmente, se impondrá al notificador una multa de diez veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal”.

Además de la multa, pueden actualizarse los supuestos de infracciones señalados por el artículo 87 del Código Fiscal, según lo contenido en su parte conducente. “Son infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones:

II. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativos datos falsos.

III. Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de las funciones públicas!.

En caso de acreditarse cualquiera de los supuesto señalados, el notificador será objeto de una multa de conformidad con el artículo 88 del mismo dispositivo legal, el cual señala: “Se sancionará con una multa de \$45,000.00 a \$60,000.00, a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 87.”

Independientemente de lo anterior, en los casos en que los encargados de efectuar las notificaciones actúen en contra de lo señalado por las leyes fiscales, es claro, que en su calidad de servidores públicos, pueden incurrir en los supuestos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. Sobre este particular, el artículo 47 de la Ley citada, señala:

**"TODO SERVIDOR PUBLICO TENDRA LAS SIGUIENTES OBLIGACIONES, PARA SALVAGUARDAR LA LEGALIDAD, HONRADEZ, LEALTAD, IMPARCIALIDAD Y EFICIENCIA QUE DEBEN SER OBSERVADAS EN EL DESEMPEÑO DE SU EMPLEO, CARGO O COMISION, Y CUYO INCUMPLIMIENTO DARA LUGAR AL PROCEDIMIENTO Y A LAS SANCIONES QUE CORRESPONDAN:**

CUMPLIR CON LA MAXIMA DILIGENCIA EL SERVICIO QUE LE SEA ENCOMENDADO Y ABSTENERSE DE CUALQUIER ACTO U OMISION QUE CAUSE LA SUSPENSION O DEFICIENCIA DE DICHO SERVICIO O IMPLIQUE ABUSO O EJERCICIO INDEBIDO DE UN EMPLEO, CARGO O COMISION;...

CUSTODIAR Y CUIDAR LA DOCUMENTACION E INFORMACION QUE POR RAZON DE SU EMPLEO, CARGO O COMISION, CONSERVE BAJO SU CUIDADO O A LA CUAL TENGA ACCESO, IMPIDIENDO O EVITANDO EL USO, LA SUSTRACION, DESTRUCCION, OCULTAMIENTO O INUTILIZACION INDEBIDAS DE AQUELLAS; V.- OBSERVAR BUENA CONDUCTA EN SU EMPLEO, CARGO O COMISION, TRATANDO CON RESPETO, DILIGENCIA IMPARCIALIDAD Y RECTITUD A LAS PERSONAS CON LAS QUE TENGA RELACION CON MOTIVO DE ESTE;...

EXCUSARSE DE INTERVENIR EN CUALQUIER FORMA EN LA ATENCION TRAMITACION O RESOLUCION DE ASUNTOS EN LOS QUE TENGA INTERES PERSONAL, FAMILIAR O DE NEGOCIOS...;

ABSTENERSE, DURANTE EL EJERCICIO DE SUS FUNCIONES DE SOLICITAR, ACEPTAR O RECIBIR, POR SI O POR INTERPOSITA PERSONA, DINERO, OBJETOS MEDIANTE ENAJENACION A SU FAVOR EN PRECIO NOTORIAMENTE INFERIOR AL QUE EL BIEN DE QUE SE TRATE Y QUE TENGA EN EL MERCADO ORDINARIO, O CUALQUIER DONACION, EMPLEO, CARGO O COMISION PARA SI,....;

ABSTENERSE DE CUALQUIER ACTO U OMISION QUE IMPLIQUE INCUMPLIMIENTO DE CUALQUIER DISPOSICION JURIDICA RELACIONADA CON EL SERVICIO PUBLICO Y LAS DEMAS QUE LE IMPONGAN LAS LEYES Y REGLAMENTOS.

Independientemente de lo anterior, las conductas ilegales que se encuentren tipificadas como delitos, serán perseguidas en los términos de las leyes penales.

## CONCLUSIONES

**Primera.-** La relación entre el fisco y los contribuyentes es la contribución, la cual la podemos definir como: el tributo o ingreso tributario, que es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo exige a un particular, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación económica.

**Segunda.-** Las contribuciones son el universo de varias especies, dentro de las que encontramos las siguientes: Los impuestos; los derechos; las contribuciones de mejoras y las aportaciones de seguridad social.

**Tercera.-** Los impuestos como principal fuente de ingresos del Estado, son las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de los contribuyentes, para cubrir los gastos públicos. Los derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación. Las contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que en cumplimiento de obligaciones fijadas se realizan por obra pública.

**Cuarta.-** Los elementos de las contribuciones son el sujeto activo que es la autoridad fiscal que interviene como ente legislador y fiscalizador y el sujeto pasivo, que son los contribuyentes o deudores fiscales que deben cumplir con el tributo fiscal.

**Quinta.-** Los principios constitucionales de las contribuciones encuentran su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de nuestra constitución, que establece principios básicos tales como: vinculación al gasto público; de proporcionalidad; de equidad y de legalidad.

**Sexta.-** Los contribuyentes como deudores fiscales tienen el derecho y obligación de autodeterminar su obligación fiscal, sin embargo, en la realidad y práctica fiscal, no en todos los casos se cumple. Por su parte, la Autoridad fiscal en su carácter de acreedor tiene que vigilar el correcto y cabal cumplimiento de las obligaciones y deberes de los contribuyentes, bajo algunos aspectos, entre los cuales tenemos: el desarrollo de la educación y la estructura del Sistema Tributario.

**Séptima.-** Las facultades de la Autoridad Fiscal las podemos clasificar en operativas y de apoyo. Entre las de apoyo tenemos las de complementación legal, de registro y de padrones y de estadística. Las facultades operativas pueden ser de recaudación, verificación, notificación y cobranza.

**Octava.-** Los objetivos de la verificación son la identificación de los contribuyentes y seguimiento del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, cuyas facultades de la Autoridad Fiscal encuentra su fundamento en el Artículo 22, fracción II del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria..

**Novena.-** La notificación, dado que es el medio legal procesal por el cual se da a conocer a los contribuyentes, los responsables solidarios o a los terceros con ellos relacionados, el contenido de un acto administrativo de carácter fiscal, para el efecto de dar seguridad jurídica al contribuyente, debe de hacerse revistiendo las formalidades de carácter legal que se han planteado en el presente análisis.

**Décima.-** La teoría señala varios tipos de notificación que son: La autonotificación, la heteronotificación y la notificación preventiva.

**Décimo Primera.-** Según el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, los distintos tipos de notificación reconocidos por nuestra materia fiscal son: la notificación personal, por correo certificado, por correo simple u ordinario, por telegrama, por estrados; por edictos y por instructivo.

Las aportaciones que se hacen en este trabajo de análisis estructural a la materia fiscal, las podemos clasificar de la siguiente manera:

Que los actos de verificación que realiza el fisco federal hacia la economía formal e informal, revistan los requisitos jurídicos consagrados en el artículo 16 del nuestra Constitución Política y las disposiciones fiscales aplicables, tomando como marco de referencia la identidad y actuación de los verificadores, notificadores y ejecutores en las diligencias que efectúan, quienes al realizar las verificaciones o notificaciones, se identifican con una credencial de empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, específicamente de su organismo desconcentrado que es el Servicio de Administración Tributaria y más aún desactualizada, sin que se porte una identificación que los habilite como verificadores, notificadores y ejecutores, en la que se señale la Autoridad que la expide, el fundamento legal y el que faculta a dicha autoridad ejercer los citados actos, así como el Acuerdo de Circunscripción Territorial y, en su caso, tratándose de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas que realicen actos similares con motivo de los impuestos federales coordinados, se indiquen además las disposiciones legales locales y el Convenio o acuerdo de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, a fin de que en la medida que la Autoridad actúe conforme a derecho, el contribuyente adquiera seguridad jurídica y conciencia de cumplir con sus obligaciones fiscales de manera espontánea.

La notificación que se lleva a cabo por parte de la autoridad fiscal, debe de satisfacer todos los requisitos legales para que sean procedentes y den seguridad jurídica al contribuyente, toda vez que en la actualidad las propias autoridades fiscales, en el

afán de abarcar un gran número de emisión de requerimientos de obligaciones omitidas por parte de los contribuyentes, los cuales se notifican, los emiten con firma facsimilar, sin que se cumpla con uno de los requisitos esenciales que establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, en cuya fracción IV dispone que los actos administrativos que se deben notificar deben tener por los menos, entre otros requisitos, ostentar la firma del funcionario competente, lo cual no ocurre en la especie.

Que el sujeto pasivo de la relación tributaria que es el contribuyente, cumpla con sus obligaciones fiscales de manera voluntaria y no por la aplicación de una ley suprema y fiscal secundaria que se lo imponga, promoviendo una eficiente educación fiscal. Que el sujeto activo, autoridad fiscal, revise todas las leyes fiscales, así como todos los procedimientos que realiza hacia los contribuyentes, a fin de que en la aplicación de aquellos, realmente sean proporcionales y equitativos, a efecto de que los logros que desea la autoridad fiscal del sujeto pasivo, se vean reflejados en una mayor recaudación de todos los aspectos tributarios y se apliquen para beneficio de la colectividad pública que se ven reflejados en servicios públicos.

*BIBLIOGRAFÍA*

ARROJIA VIZCAÍNO, Adolfo.  
DERECHO FISCAL.  
15ª, Ed., 2000.,  
Edit. Temis.

B. VILLEGAS, Héctor.  
CURSO DE FINANZAS DERECHO FINANCIERO Y  
TRIBUTARIO.  
7ª. Ed.  
Edit. Editores Depalma Buenos Aires 1999.

CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco.  
INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO FISCAL.  
3ª, Ed.  
Edit. Porrúa S.A.  
México 1999.

CARRASCO IRIARTE, Hugo.  
DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL.  
Ed. 3ª.  
Colección Textos Jurídicos Universitarios.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz.  
PANORAMA DEL DERECHO MEXICANO.  
DERECHO FINANCIERO.  
Edit Mc. Graw. Hill Interamericana Editores.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz.  
FINANZAS NACIONALES Y  
FINANZAS ESTATALES,  
MECANISMOS DE CONCILIACIÓN.  
Instituto de Investigaciones Jurídicas de la  
Universidad Nacional Autónoma de México.

DE LA CUEVA Arturo.  
DERECHO FISCAL.  
México D.F. 1999.

FLORES ZAVALA, Ernesto.  
ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS.  
29ª, Ed. 1991.  
Edit. Porrúa, S.A.

FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio.  
DERECHO FINANCIERO MEXICANO.  
16ª, Ed. 1990.  
Edit. Porrúa, S.A.

GARCÍA BELSNCE, Horacio A.  
 LA AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO.  
 Edit. EDICIONES DE PALMA, BUENOS AIRES 1996.

GONZALEZ RODRÍGUEZ, Alfonso  
 LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN MÉXICO  
 Edit. Jus. México.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio.  
 LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO.  
 Edit. Ecfsa.

MARGAÍN MANAUTOU, Emilio.  
 INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO  
 TRIBUTARIO MEXICANO.  
 14ª, Ed Edit. Porrúa, S.A.  
 México 1999.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio.  
 NOCIONES DE POLÍTICA FISCAL.  
 2ª. Ed.  
 Edit. Porrúa, S.A.  
 México 1998.

ORRANTIA ARELLANO, Fernando A.  
 LAS FACULTADES DEL CONGRESO FEDERAL  
 EN MATERIA FISCAL.  
 Edit. Porrúa, S.A.

PEREZ ROYO, Fernando  
 DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO  
 6ª. Ed.  
 Edit. Civitas, S.A.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo.  
 DERECHO TRIBUTARIO.  
 2ª, Ed. 1999.  
 Edit. Cardenas Editor.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso.  
 DERECHO FISCAL MEXICANO.  
 Edit. Porrúa, S.A.  
 México 1999.

SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús.  
 NOCIONES DE DERECHO FISCAL.  
 Ed. 6ª.  
 Edit. PAC. S.A.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús.  
 DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.  
 4ª. Ed.  
 Edit. Trillas.

**LEGISLACIÓN.**

**CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**  
Ed. Porrúa, México 2000.

**LEY DE COORDINACIÓN FISCAL**  
Ed. Porrúa, México, 2000.

**LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE  
PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.**  
Ed. Porrúa, México, 2000.

**LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**  
Ed. Porrúa, México, 2000.

**CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**  
Ed. Porrúa, México, 2000.