



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLAN"

20721  
80  
A

**"ANÁLISIS JURÍDICO DE LA CADUCIDAD ESPECIAL  
PARA LA DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES  
EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN".**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

T É S I S  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A  
PEDRO ALEJANDRO FERRAL CID

ASESOR: ROBERTO ROSALES BARRIENTOS.

FECHA: SEPTIEMBRE, 2003





Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

A mis Papas: Gracias por el apoyo incondicional que me brindaron durante toda mi vida y por su infinito impulso y cariño. B

A Claudia: Gracias por estar siempre a mi lado, apoyándome en todo momento.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

A Alex: Gracias por ser mi motivo e inspiración para ser mejor cada día.

A Héctor y Claudia: Gracias por su apoyo y compañía durante todos estos años, y aunque no siempre estuvimos de acuerdo en muchas cosas sabemos que contamos con nosotros.

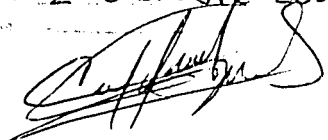
A mis Abuelos, Tíos y Primos: Por ser una parte importante en mi vida.

A Humberto y Cristi, por haberme hecho parte de su familia y por el apoyo y confianza que me han brindado.

ANEXO 1 de Dirección General de Estudios de la UNAM a difundir en formato digital en el portal de contenidos de la UNAM

Elaborado por: Pedro Alejandro Terral Cid  
Fecha: 2-October-2003

Firma:



A Jesús Moysén y Rosario Fernández: Por todos los momentos grandiosos que hemos pasado juntos. C

A Bertha de la Fuente: Por toda la confianza y apoyo que has depositado en mí y por ser parte de mi familia.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

A Miguel Buitrón: Por haber compartido conmigo una parte de tus conocimientos y haberme dado los cimientos de esta maravillosa materia, gracias.

A Mam'selle, Toño, Israel, Jacobo y Ariadna: Por haber sido antes que nada amigos y por haberme guiado y apoyado en nuestros años juntos.

A Roberto Rosales: Gracias por todo tu apoyo y tus consejos para la realización de esta odisea.

Y gracias a todas aquellas personas que de una forma u otra me han brindado su apoyo y amistad.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

D

INDICE.

Introducción 1

CAPITULO PRIMERO.

DE LAS CONTRIBUCIONES FEDERALES.

1.1	Concepto de Contribución.	1
1.2	Características de las Contribuciones.	2
1.2.1	Principio de Legalidad.	4
1.2.2	De la Proporcionalidad y Equidad.	7
1.2.2.1	La Proporcionalidad.	8
1.2.2.2	La Equidad.	11
1.2.3	Para el Gasto Público.	15
1.3	Clasificación Legal de las Contribuciones.	18
1.4	Impuestos.	19
1.4.1	Características de los Impuestos.	22
1.5	Derechos.	25
1.5.1	Características de los Derechos.	29
1.6	Contribuciones de Mejoras.	31
1.6.1	Características.	35
1.7	Aportaciones de Seguridad Social.	38
1.7.1	Características.	44

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO SEGUNDO.

DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

2.1	Introducción.	48
2.2	Definición de la Obligación Tributaria.	49
2.3	De la Relación Jurídico Tributaria.	51
2.4	El Hecho Imponible y el Hecho Generador.	53
2.5	Los Sujetos de la Relación Jurídico Tributaria.	57
2.5.1	Del Fisco Federal.	58
2.5.2	Del Sujeto Pasivo.	64
2.5.2.1	De los Responsables Solidarios.	69
2.6	Nacimiento de la Obligación Jurídico Tributaria.	71
2.7	La Determinación de la Obligación Fiscal.	72
2.8	La Exigibilidad de la Obligación Jurídico Tributaria y el Procedimiento Administrativo de Ejecución.	75
2.9	Formas de Extinción de la Obligación Jurídico Tributaria.	80
2.9.1	La Caducidad y la Cancelación como Figuras Jurídicas	88

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

E

**CAPITULO TERCERO.**

**LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.**

3.1	Formas de Comprobación Fiscal.	95
3.2	De la Revisión de Gabinete.	100
3.2.1	Inicio.	101
3.2.2	Oficio de Observaciones.	104
3.2.3	Plazo para Concluir la Revisión de Gabinete.	105
3.3	De la Visita Domiciliaria.	108
3.3.1	De la Orden de Visita.	110
3.3.2	Formalidades al Inicio de la Visita.	126
3.3.3	Obligaciones de los Visitados.	138
3.3.4	Reglas en el Desarrollo de la Visita Domiciliaria.	141
3.3.5	Plazo para Concluir la Visita Domiciliaria.	153
3.3.6	Conclusión Anticipada de la Visita Domiciliaria.	158
3.4	Plazo para emitir la Liquidación.	160

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**CAPITULO CUARTO.**

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA CADUCIDAD ESPECIAL PARA  
LA DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES EN EL CFF.**

4.1	Análisis de la Caducidad Especial Prevista en el Artículo 50 del Código Fiscal de la Federación	163
4.2	Estructura, Naturaleza y Ámbito de Protección de la Garantía de Seguridad Jurídica.	166
4.3	La Equidad Tributaria como Principio Rector.	170
4.4	Violación a la Igualdad de los Contribuyentes Frente a la Garantía de Seguridad Jurídica.	175
4.4.1	Nacimiento y Trascendencia de la Seguridad Jurídica del Artículo 50 del Código Fiscal de la Federación.	180
4.4.2	Limitación Inconstitucional de la Seguridad Jurídica y Equidad Tributaria del Artículo Segundo, Fracción III del Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Legales para 2001.	184
4.4.3	Decreto Ley de 1995 que apoya la Seguridad Jurídica.	186
4.5	Inconstitucionalidad del Párrafo Segundo del Artículo 50 del Código Fiscal de la Federación	192
<b>CONCLUSIONES.</b>		<b>198</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA GENERAL</b>		<b>209</b>

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

## INTRODUCCIÓN.

Los Estados modernos realizan diversas actividades para la ejecución de sus fines. Así tenemos que a través de los Poderes de la Unión se desarrollan varias actividades que se encaminan a la realización de diversos actos y servicios públicos para satisfacer las necesidades generales. Siendo esto así, es lógico que la Administración del Estado, a cargo del Poder Ejecutivo, tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. Resultando que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituida precisamente por la gestión de intereses económicos.

Como sabemos el Derecho Financiero es una rama de Derecho que se ocupa del estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos: la obtención de recursos, la administración o manejo de recursos y el empleo de estos recursos monetarios. Hacer un análisis de estos tres momentos requeriría de una gran inversión de tiempo dando como resultado un estudio en gran volumen.

Sin embargo para nuestra investigación, sólo atenderemos a uno de los tres momentos jurídicos que acabamos de señalar, que es la obtención de los recursos monetarios para la consecución de los fines del Estado, es decir, estudiaremos el conjunto de norma jurídicas que regulan el establecimiento, recaudación y control de los ingresos del Estado derivadas del ejercicio de su Potestad Tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados como sujetos pasivos o contribuyentes dentro de la relación jurídico tributaria.

Así, la obtención de estos recursos económicos, está justificada por los tratadistas del Derecho Fiscal, a través de las contribuciones que los sujetos pasivos están obligados a entregar al Estado como sujeto activo de la relación jurídico tributaria. Estas contribuciones de conformidad a la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a la interpretación que para tal efecto ha realizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, deben reunir ciertas características constitucionales sin las cuales no tendrían validez como son: que estén establecidas por una Ley, que sean proporcionales

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

11  
y equitativas y que su destino sea para solventar el gasto público. Por consiguiente, estas contribuciones al amparo del Código Fiscal de la Federación, van a estar constituidas por los impuestos, los derechos, las contribuciones de mejoras y las aportaciones de seguridad social.

Para que el Estado adquiera estos recursos económicos a través de las contribuciones, es necesario que tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria, realicen ciertos actos para que nazca la obligación tributaria, esto es, que el Estado emita primero una Ley, en la cual se cumplan con las formalidades esenciales para su creación y además se establezca en la misma el objeto, sujeto, base o tarifa y la época de pago, y segundo que el contribuyente realice el hecho imponible previsto por la ley para que nazca la obligación tributaria.

La obligación tributaria está constituida principalmente por el objeto que tiene el sujeto pasivo de Dar o entregar una determinada cantidad de dinero al Estado, la cuál está denominada como obligación fiscal sustantiva. Sin embargo existen otro tipo de obligaciones a cargo del sujeto pasivo así como de terceros para hacer efectiva la obligación de Dar; este tipo de obligaciones pueden ser de Hacer, de no Hacer o un Tolerar, a las cuáles se les denomina obligaciones fiscales formales. Siendo a través de la realización de todas éstas obligaciones fiscales formales, como el sujeto pasivo va a dar a conocer al sujeto activo de la relación jurídica tributaria que ha nacido la obligación fiscal y por lo tanto si se ha dado nacimiento al crédito fiscal o no.

Luego entonces corresponde al sujeto activo verificar o comprobar si lo determinado por los contribuyentes es correcto. Hasta este momento dejamos atrás al derecho fiscal sustantivo para entrar en el campo del derecho fiscal adjetivo o procedimental, es decir, la forma o procedimiento que las autoridades hacendarias deben de seguir para comprobar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales. Para que las autoridades fiscales puedan ejercer éstas facultades de comprobación necesitan de ciertos preceptos que les otorguen dichas facultades con el objeto de no violar las garantías de seguridad jurídica de los gobernados o contribuyentes revisados.

TEXIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Dentro de este procedimiento de fiscalización o de verificación de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, antes del año de 2001, no existía un plazo para que una vez levantada el acta final o notificado el oficio de observaciones, ya sea en una visita o en una revisión, fuera de una visita, en las oficinas de las autoridades fiscales, las autoridades emitieran la resolución determinante de los créditos fiscales.

Por tal motivo a partir de éste año de 2001, se incorporó el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, para que una vez levantada el acta final de visita o notificado el oficio de observaciones, las autoridades emitan la resolución determinante en un plazo máximo de seis meses, ello con el propósito fundamental de ampliar la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes visitados.

No obstante que el Legislador Federal por una parte otorgó una garantía más de seguridad jurídica a los contribuyentes visitados, también limitó dicha garantía a dos tipos de contribuyentes: a todos aquellos cuyas revisiones hubieran empezado antes del 2001 y a los contribuyentes previstos en la segunda mitad del primer párrafo del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

Como podemos apreciar, el artículo 50 del Código Tributario, no requiere de un estudio de fondo para poder determinar si lo dispuesto u ordenado por el propio Legislador Federal, fue contrario a los principios generales del derecho o si atentó en perjuicio de los gobernados contra la igualdad en la garantía de seguridad jurídica tutelada por el artículo 16 Constitucional, sino que por el contrario, dicha violación constitucional salta a la luz desde el momento mismo en que se da lectura al artículo transitorio, que regula el ámbito de aplicación de la norma en comento, toda vez que en su contexto se establece una violación patente a la Carta Magna, al restringir a determinados contribuyentes la garantía antes mencionadas por el simple hecho de que el Legislador Federal consideró que los intereses del Servicio de Administración Tributaria son primordiales y no deberían de verse afectados por la entrada en vigor del artículo 50 del Código, intereses que sin duda alguna pasan sobre la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes visitados.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Mi intención en la argumentación y contenido de mi Tesis es llevar al lector interesado, al razonamiento jurídico e inconstitucional que debe prevalecer en torno a la problemática que plantea el mismo Legislador, en la creación y definición jurídica, a través de la norma que invoca, primero, al otorgar la seguridad jurídica a todos los contribuyentes que coincidan en la caducidad especial otorgada en el artículo 50 del Código Tributario; y segundo, la contradicción paradójica que deviene en la afectación jurídica anticonstitucional, al considerar en su ámbito de aplicación la selectividad de afectación por el hecho de la exclusión que implica el sentido de la norma establecida.

Pretendo discernir a toda costa esta aberrante situación y por la misma razón llegar a un argumento convincente y jurídico, apoyado fundamentalmente en la Carta Magna, que permita a los afectados involucrados contar con elementos que los alejen de una incuestionable voluntad legislativa alejada de la más elemental igualdad constitucional.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## CAPITULO PRIMERO.

### DE LAS CONTRIBUCIONES FEDERALES.

#### 1.1 CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN.

La importancia de las contribuciones en nuestra época es fundamental, ya que a través de ellas los Estados contemporáneos obtienen la mayoría de sus recursos para sufragar el gasto público. Así, "la existencia de sea organización jurídico-política que denominamos Estado, se manifiesta a través de gran número de actividades de diverso contenido, forma y propósito. En todo Estado de derecho la actuación de sus órganos, responde a planes y programas para la consecución de sus fines, mediante diversos mecanismos que van desde la estructuración de las normas, hasta la ejecución de actos concretos."<sup>1</sup>

Como podemos observar, los Estados modernos para la consecución de sus fines necesitan de una gran cantidad de recursos, por consiguiente una de las principales fuentes de ingresos del Estado, se lleva a cabo a través de la participación económica que efectúan los gobernados y a la cual comúnmente le conocemos como Contribución. Siendo la Contribución "el pago de una cuota, destinada a cubrir las cargas o gastos del estado."<sup>2</sup>

Ahora bien, antes de continuar con el estudio sobre las contribuciones y sus características, consideramos necesario dejar bastante claro que es lo que debemos entender por ingresos tributarios, tributos, contribuciones, impuestos, tasa, precio, etc., denominaciones que varían de acuerdo al lugar de residencia de los tratadistas y que suelen considerarse sinónimas por parte de los mismos. Estas denominaciones están jurídicamente identificadas por la posibilidad de su percepción coactiva por parte del Estado y su origen económico en la producción privada, definiciones sobre las cuales, existen multitud de criterios, que finalmente no se contrañonen entre sí.

Por ello y con el objeto de evitar la saturación de definiciones sobre un mismo punto, sólo tomaremos dos definiciones que a nuestro juicio, son las más claras y precisas.

<sup>1</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, "Elementos de Derecho Administrativo", Editorial Limusa, S.A. de C.V., décima reimpresión a la primera edición, México 1999, página: 29.

<sup>2</sup> Briseño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal", Regímenes Federal y Distrital Mexicanos", Editorial Miguel Angel Porrúa, S.A., Segunda edición, México 1990, página 22.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

# PAGINACION DISCONTINUA

Así a tenemos a Giuliani Fonrouge, que define al tributo como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público."<sup>3</sup>

Por otra parte tenemos al maestro Margain Manautou, quien manifiesta que "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, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie."<sup>4</sup>

Como podemos observar de las definiciones transcritas anteriormente, se resalta la existencia de una prestación económica y obligatoria, excepcionalmente en especie, impuesta por el Estado como sujeto activo, en contra de un sujeto pasivo comúnmente llamado contribuyente, dando origen a la relación jurídica tributaria.

Motivo por el cual, podemos decir que las contribuciones son el pago de una cuota pecuniaria, excepcionalmente en especie que, dentro de la relación jurídico tributaria, los sujetos pasivos se encuentran obligados a aportar al Estado, como sujeto activo, con el objeto de sufragar los gastos públicos.

## 1.2 CARACTERISTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Una vez que ha quedado definido el concepto de contribución, entendiendo por tal a las prestaciones pecuniarias y excepcionalmente en especie que, dentro de la relación jurídico tributaria, los sujetos pasivos se encuentran obligados a aportar al Estado, como sujeto activo, con el objeto de sufragar los gastos públicos.

Consideramos necesario en nuestro estudio señalar cuáles son las características o elementos constitucionales que deben contener las contribuciones, y para ello, atenderemos a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra establece lo siguiente:

<sup>3</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero", Ediciones Depalma, Buenos Aires 1987, Cuarta edición, obra completa, Volumen I, página: 151.

<sup>4</sup> Margain Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. de C.V., décimo cuarta edición actualizada, México 1999, página: 253.



"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos: [ . . . ]

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

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, del estudio al dispositivo en comento, ha establecido tres requisitos constitucionales de validez de los impuestos, mismos que podemos ampliar a todas las contribuciones o cargas fiscales impuestas a los contribuyentes, estos son:

- a) Que sea establecido por una Ley.
- b) Que sea Proporcional y Equitativa.
- c) Su producto se destine al pago de los Gastos Públicos.

Lo anterior así lo podemos observar de la Tesis de Jurisprudencia No. P./J. 173, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual amplió y ratificó el criterio de la tesis 541, al respecto ambas tesis a la letra dicen los siguiente:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad."

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Séptima Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo: Tomo I, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis: 173, Página: 173.

"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 se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos 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."

Quinta Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo: Tomo III, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis: 82, Página: 58.

### 1.2.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El mandato constitucional es claro al señalar "Contribuir para los gastos públicos, . . . *que dispongan las leyes.*", esto es, se establece la exigencia de que las contribuciones solamente se pueden imponer por medio de una Ley, es decir, en el presente caso estamos hablando del Principio de Legalidad.

En nuestra legislación, las Leyes tributarias, deben ser expedidas por el órgano del Estado encargado de la función legislativa federal, con las características de ser general, obligatoria y abstracta, ya que no puede haber obligación contributiva sin ley que la regule, además de que en la Ley tributaria se deben comprender todos sus elementos, como son: sujetos activos y pasivos, objeto, la base, cuota o tarifa, forma y período de pago, exenciones, determinación de la obligación contributiva, imposición de accesorios legales, y el procedimiento de cobro.

Por consiguiente tenemos que la piedra angular de nuestro derecho tributario, está constituida por el Principio de Legalidad, según el cual ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno para el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso; en tanto que los contribuyentes sólo deben cumplir con las obligaciones y ejercitar los derechos que las propias leyes aplicables establezcan. En esas condiciones todo tributo debe, para su validez y eficacia, estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va ser aplicado, de conformidad con el artículo 133 Constitucional. De

FALLA DE ORIGEN

cualquier otra forma, el mismo tributo carecerá de toda validez y su posible aplicación implicará automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado, basta recordar el célebre aforismo: "*Nullum tributum sine lege*" (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que lo establezca), principio que se encuentra consagrado en la fracción IV, del Art. 31 de la Constitución Federal.

Orientan un poco mas al respecto las siguientes Tesis Jurisprudenciales que a continuación se transcriben:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisfice la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles."

Séptima Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo: Tomo I, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis: 168, Página: 169.

"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 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, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino

RECIBIDO CON  
FECHA DE ORIGEN



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."

Séptima Época, Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo: Tomo I, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis: 162, Página: 165.

Como podemos observar, la determinación del monto de las contribuciones debe de estar hecha en la misma ley que los establece o, cuando menos, la ley tributaria debe fijar las bases generales necesarias para que tanto los contribuyentes como las autoridades encargadas de su aplicación puedan hacer la fijación del monto del impuesto. De no ser así, se infringiría el principio de legalidad tributaria que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

"PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL. EL ARTÍCULO 19 DE LA LEY DEL CATASTRO DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN DE VIGENCIA PARA EL AÑO DE 1999, LO TRANSGREDE. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé taxativamente el deber de los mexicanos de 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; empero, dentro de esa obligación salvaguardada concomitantemente, a través del principio de legalidad tributaria que se desprende de la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", las garantías de los entes sociales. Por ello, estimase que a efecto de que un dispositivo legal tributario cumpla con dicha condición, no basta con que emane del Poder Legislativo, sino que se precisa, además, que el sujeto pasivo de la relación tributaria conozca la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado. Así, el examen de la regularidad constitucional del contenido normativo secundario del artículo 19 de la Ley del Catastro del Estado de Nuevo León, a la luz de tal principio de legalidad tributaria, permite determinar la oposición constitucional en la medida de que si bien es cierto que deja al arbitrio de las autoridades administrativas, a saber, Junta Central Catastral y Juntas Municipales Catastrales (auxiliadas por la Dirección de Catastro), la facultad de revisar total o parcialmente las bases generales de valores por unidades tipo, también es verdad que de manera incierta e indefinida les concede la potestad de que sea cuando las circunstancias económicas lo justifiquen, sin consignar de manera cierta y objetiva los elementos de tiempo, situaciones precisas y modo de las susodichas eventualidades vinculadas con la economía, para acceder a la infracitada revisión y posterior determinación de las bases generales de valores por unidades tipo. Ciertamente, el precepto es contraventor en la parte citada de la Carta Fundamental, al no precisar lo que debe entenderse por circunstancias económicas, ni prever un mecanismo o vía de determinación cierta que lleve a la fijación objetiva de dichas circunstancias, es decir, al no establecer los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para describir aquellas circunstancias económicas, como lo sería el índice inflacionario no señalado por el legislador como determinante para la formulación de las citadas bases. Consecuentemente, si la Constitución exige que el legislador precise todos los elementos de la contribución para que la autoridad exactora se cña a la ley y no tenga la factibilidad

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

de usar criterios dogmáticos o subjetivos que lleven a decisiones arbitrarias para la determinación de tales bases de unidad tipo que se refleja en la base del tributo denominado impuesto predial, ello conlleva a la inminente conclusión de la inconstitucionalidad de tal precepto.”

Novena Época, Instancia: Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XV, Enero de 2002, Tesis: IV.2o.A.19 A, Página: 1334.

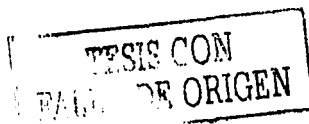
## 1.2.2 DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

La Proporcionalidad y Equidad son dos principios, que quizás sean los elementos de las contribuciones que más controversias han generado. Es de señalar que en un principio tanto los tratadistas como la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideraban estos dos principios como uno sólo, pero con el transcurso del tiempo, este criterio se ha ido modificando y acoplado hasta separar y diferenciar la Proporcionalidad de la Equidad.

Motivo por el cual, a continuación veremos estos dos principios por separado con el objeto de facilitar nuestro estudio. Los Principios de Proporcionalidad y Equidad, aparecen contemplados en la parte final de la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, cuando se establece que es una obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos “de la manera Proporcional y Equitativa que dispongan las leyes”, entendiéndose a grandes rasgos, por Proporcionalidad que las contribuciones deben estar en proporción o relación directa con capacidad contributiva de los sujetos pasivos; y por Equidad, consiste en que los sujetos pasivos reciban un trato igual, lo que se traduce que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

**“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.** La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Octava Época, Instancia: Tercera Sala, Fuente: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo: Tomo I, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis: 274, Página: 255.



### 1.2.2.1 LA PROPORCIONALIDAD.

De acuerdo con lo anterior, de que la proporcionalidad y la equidad son dos conceptos independientes uno del otro, he considerando pertinente citar en primer lugar, a Margáin Manautou, cuando considera que: "Son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras "Proporcional y Equitativa". Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia, que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación."<sup>5</sup>

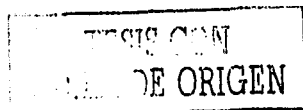
En este mismo sentido tenemos a Narciso Sánchez Gómez, cuando señala que, "la proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal."<sup>6</sup>

Para reforzar lo anterior tenemos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el Principio de Proporcionalidad tributaria radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. De conformidad con el citado principio constitucional los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, mediante el establecimiento de tarifas progresivas.

Sirve de apoyo a lo anterior las siguientes Tesis de Jurisprudencia emitidas por nuestro máximo Tribunal, que a continuación se transcriben:

<sup>5</sup> Margáin Manautou, Emilio. "La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano", Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1967, página. 109.

<sup>6</sup> Sánchez Gómez, Narciso. "Derecho Fiscal Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., primera edición 1999, segunda edición 2001, México, página 148.



"IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.- Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación."

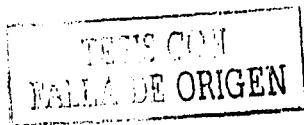
El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el doce de marzo en curso, aprobó, con el número XXXI/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a doce de marzo de mil novecientos noventa y seis.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Parte: III, Marzo de 1996, Tesis: P. XXXI/96, Página: 437.

"PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PRINCIPIO DE IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES.- La Suprema Corte de Justicia ha sostenido en términos generales que el principio de proporcionalidad tributaria radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. De conformidad con el citado principio constitucional los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, mediante el establecimiento de tarifas progresivas. Ahora bien, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales reviste características particulares, porque el legislador no toma en cuenta la capacidad contributiva total del contribuyente, en tanto que el hecho imponible lo constituye la transmisión patrimonial y la base imponible la conforma exclusivamente el valor de la parte del patrimonio que se adquiere y al que se le aplica la tarifa correspondiente. De ahí que el principio de proporcionalidad en este impuesto se cumpla cuando el sujeto pasivo tributa en proporción a su propia capacidad, en relación directa con la parte del patrimonio adquirido, aplicando al valor la tarifa correspondiente."

Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, Octubre 2000. Primera Sala, página 253. (1ª. XXV/2000).

"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.- Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto."



El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve. {P./J. 109/99}. Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo IX. Noviembre 1999, Pleno. página 22.

Podemos concluir, que el principio de proporcionalidad significa, que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

Dicho en otras palabras, el Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

Observamos que el principio de Proporcionalidad, es una figura que tiene como objetivo y propósito común el de proteger a las personas, como contribuyentes, en virtud de que dicha figura establece, que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos del Estado, en la medida de su capacidad contributiva. Pensar de otra manera sería imponer a los contribuyentes una excesiva carga tributaria, que como bien sabemos la sola tributación por mínima que sea molesta e irrita a los particulares, si a esto le aunamos una excesiva carga, lo que se ocasionaría sería una desilusión y orillaría a los contribuyentes a evadir sus obligaciones tributarias.

**"PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.** La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo."

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

NOTA: Tesis P./J.44/90. Gaceta número 25, pág. 42; Semanario Judicial de la Federación, tomo IV, Primera Parte, pág. 143. Octava Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo: Tomo I, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis: 273, Página: 255.

Esto es, podemos decir sin temor a equivocarnos que la proporcionalidad, como principio, se encuentra estrechamente vinculado con la capacidad económica-contributiva de cada uno de los contribuyentes, la que al ser gravada en una forma diferente y directamente proporcional a los ingresos obtenidos por cada sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, sea el impacto de la carga contributiva en forma distinta no sólo en cantidad, sino también en lo tocante al mayor o menor sacrificio en la disminución patrimonial.

1.2.2.2 LA EQUIDAD.

Por otra parte, en cuanto al Principio de Equidad, tenemos que Margain Manautou citado en páginas anteriores, dijo al respecto que, un tributo sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

Así mismo, Ignacio Burgoa Llano, expresa que: "Etimológicamente, equidad significa igualdad. Sin embargo, para poder precisar el significado jurídico de ese término debe afirmarse que consiste en el tratamiento normativo desigualdad para desiguales e igual para los iguales en el mundo de la realidad socioeconómica de México, en función, precisamente, a esa situación a que pertenezcan. Expresando en otros términos, la equidad entraña el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado, pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normar diversamente."<sup>7</sup>

Por consiguiente la Ley que trata a todas las situaciones económicas del país con el mismo criterio perceptivo, imponiendo las mismas obligaciones a los sujetos que pertenezcan a distintas situaciones económicas, violaría el principio de Equidad, por ejemplo

<sup>7</sup> Burgoa Llano, Ignacio. "Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones". Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años, México, 1982. Tomo I, página: 414.



no pueden tener el mismo tratamiento los comerciantes o industriales representativos de capital, frente a los obreros, representativos del trabajo, pues ambos ejemplos tienen que ser vistos fiscalmente en forma diferente, tomando en cuenta su situación económica o sus ingresos.

Como hemos visto y no debemos perder de vista la Proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentran colocados bajo determinada situación abstracta o general, inserta en una ley. Fijándose tal capacidad por el capital o la renta, fuentes principales del impuesto. La proporcionalidad se releva en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciben mayores ingresos (renta) deben pagar más impuestos.

La Equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual los desiguales, desde el punto de vista económico.

Llegamos a la conclusión de que el común denominador del principio de equidad está constituido por la igualdad. Esto es, que las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.

Por consiguiente, el principio de equidad significa, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones concediendo,

por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc.; cuidándose tan sólo, en acatamiento del ya analizado principio de proporcionalidad, de que las tarifas, cuotas o tasas impositivas contengan diferencias porcentuales a fin de que cada quien contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

Sirven de apoyo a lo anterior las dos Tesis de Jurisprudencia que a continuación se transcriben y que dicen lo siguiente:

**"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.-** El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica."

Novena Epoca Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: V, Junio de 1997 Tesis: P./J. 42/97 Página: 36 Materia: Administrativa, Constitucional

**"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.** De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta 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 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 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, esto es, que se sustenten en bases objetivas que 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."

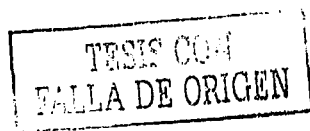
Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Marzo de 2000, Tesis: P./J. 24/2000, Página: 35.

**"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.**- El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas, c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional."

Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: V, Junio de 1997 Tesis: P./J. 41/97 Página: 43 Materia: Administrativa, Constitucional

Así mismo el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con respecto a los principios de proporcionalidad y equidad conjuntamente, ha sostenido lo siguiente:

**"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.** El artículo 31, fracción IV de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos, expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago,



etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."

Visible en la obra editada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación intitulada Tribunal Pleno, precedentes que no han integrado jurisprudencia, 1969-1985, Segunda Parte, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, 1986, Pág. 763.

Finalmente, quiero patentizar que los términos proporcionalidad y equidad son diferentes, y que por lo tanto no se les debe tratar como sinónimos, ya que el objetivo y el alcance de cada uno de ellos tienden hacia la justicia fiscal, pero difieren en la práctica en la determinación y cobro de las contribuciones. En efecto el primero de ellos recomienda ante todo que cada quien tribute según su capacidad económica, sus ingresos o riqueza, y que queden liberados del gravamen los que no tengan nada que aportar al fisco. El segundo pugna porque todas las personas físicas y morales que estén colocadas en la misma situación y con la misma capacidad contributiva reciban el mismo impacto del tributo, en un sentido general, uniforme e igualitario.

### 1.2.3 PARA EL GASTO PÚBLICO.

"Contribuir para los gastos públicos así de la Federación, Estado o Municipio en que residan . . . ". De esto podemos observar que el producto de las contribuciones solamente se puede destinar para sufragar los gastos públicos de interés colectivo y no para otro fin, así tenemos que, el destino de los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social y accesorios es para el cumplimiento de las atribuciones del Estado, como elemento esencial de los tributos.

Sirve de apoyo a lo anterior la Tesis de Jurisprudencia No. 367, emitida por la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Séptima Época, Tomo I, Parte HO, visible en la página 339, la cual a pesar de tener un carácter informativo u orientador pero no obligatorio por tener el carácter de Histórico Obsoleto (HO), es significativa por sus ideas respecto de la naturaleza del Gasto Público, así tenemos que la Tesis en comento a la letra establece lo siguiente:

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

"GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.- La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República."

Así mismo, sirven de apoyo para comprender el destino de las Contribuciones al Gasto Público, las siguientes Tesis Jurisprudenciales que a continuación se transcriben:

"CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad, no sólo no infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal."

Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Noviembre de 1999, Tesis: P./J. 106/99, Página: 26.

"CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público, de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos."

Octava Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VII, Junio de 1991, Tesis: P./J. 18/91, Página: 52.

"APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. SU RECAUDACION SE DESTINA A LOS GASTOS PUBLICOS. De lo dispuesto en la Ley de Ingresos de la Federación, en el sentido de que el Estado percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades que en la misma se enumeran, en los que se incluye a las aportaciones de seguridad social y de lo previsto en el Presupuesto de Egresos, en donde se establece que pueden efectuarse erogaciones correspondientes a las entidades paraestatales, entre las que se encuentra el Instituto Mexicano del Seguro Social, se colige que la seguridad social está contemplada como parte del gasto público al cual deben destinarse los ingresos que en esta materia se recauden a través del organismo descentralizado encargado de ello, que si bien tiene personalidad jurídica propia y diversa a la del Estado, realiza una función de éste, como es la seguridad social; por tanto, las cuotas exigidas a los patronos para el pago del servicio público del seguro social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado con carácter obligatorio, destinado al servicio público de seguridad social."

Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Abril de 1996, Tesis: P. LIII/96, Página: 65.

"INFONAVIT. LOS ARTÍCULOS 5o. Y 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL INFONAVIT, REFORMADOS MEDIANTE EL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 6 DE ENERO DE 1997, NO VIOLAN EL PRINCIPIO TRIBUTARIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO. La reforma de los artículos 5o. y 29, fracción II, de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en cuanto establecen que las aportaciones patronales formarán parte del patrimonio de los trabajadores y no del instituto, no violan el principio tributario de destino al gasto público, consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional pues, de esta forma, por una parte, se garantiza que todo trabajador resulte beneficiado con las aportaciones patronales, aunque no llegue a hacer uso de los créditos que la administración del Fondo Nacional de la Vivienda otorgue a los trabajadores, es decir, se consigue con ello un beneficio directo y total para la clase trabajadora, lo cual repercute en un beneficio social que tienda a lograr las condiciones de bienestar deseadas para la población y, si bien en este aspecto podría no quedar comprendido, con rigor técnico, dentro del concepto de gasto público, sin embargo ello se encuentra claramente sustentado en la fracción XII del apartado A, artículo 123 de la Constitución de igual rango que el artículo 31, fracción IV y, además, de aplicación preferente en cuanto a los problemas abordados, por ser la norma constitucional específica que regula las aportaciones de seguridad social. Por otra parte, al preverse la administración de tales aportaciones por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores hasta en tanto se actualicen las hipótesis

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

legales de entrega al trabajador, se están destinando al servicio público de previsión social en beneficio de la población, ya que la administración de dichos recursos permite el otorgamiento de un sistema de financiamiento barato para la adquisición de habitaciones en términos de lo dispuesto en el artículo 123, apartado A, fracción XII, de la propia Constitución, respetándose en este aspecto, además, el principio de la fracción IV de su artículo 31 que exige que las contribuciones se destinen al gasto público.”  
 Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VIII, Diciembre de 1998, Tesis: P./J. 100 98, Página: 199.

De lo anterior podemos observar que la Constitución impone a los gobernados, es decir a los sujetos pasivos la obligación de pagar contribuciones no solamente a la Federación, sino también al Distrito Federal, al Estado o entidades federativas y al Municipio, con el objeto de sufragar los gastos públicos para la consecución de sus fines.

Así mismo, se deja sentado claramente la obligación fiscal en nuestra Ley Fundamental, que permite a las legislaturas de los Estados aprobar leyes fiscales que obligan a los contribuyentes a pagar impuestos estatales y municipales.

Ahora bien, dado que nuestro estudio está enfocado a las contribuciones federales, tenemos que el Fisco Federal a través del Servicio de Administración Tributaria, va ser el organismo encargado de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones federales, por lo tanto, en última instancia, el Estado es el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria.

### 1.3 CLASIFICACION LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

Dejamos establecido en capítulos anteriores que por ingreso tributario debemos entender todos aquellos recursos económicos, en dinero o en especie, que el Fisco obtiene de los particulares o gobernados, cuando estos aportan una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, para contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, partiendo con nuestra legislación, y más exactamente con lo estipulado por el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, estos ingresos, tributos o contribuciones se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Los impuestos, son la figura tributaria por excelencia, y son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

la situación jurídica o de hecho prevista por la misma norma jurídica y que llevan a cabo el hecho generador.

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

Las Contribuciones de Mejoras son las establecidas en la ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas de infraestructura hidráulica, la cual necesariamente debe ser proporcional.

Los Derechos son las contribuciones previstas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, y que se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el artículo 21 del código Fiscal de la Federación son accesorios de las contribuciones y participan de su naturaleza jurídica.

#### 1.4 IMPUESTOS.

La palabra impuesto proviene de la raíz latina, *impositus*, que significa: tributo o carga. El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto de la obligación tributaria.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> Gil Valdivia, Gerardo. "Impuestos, Diccionario Jurídico Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1985, Tomo V, página: 42.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Como sabemos los impuestos son la base de la mayoría de los sistemas tributarios, toda vez que a través de ellos el Estado se allega de la mayor parte de los recursos para la consecución de sus fines, motivo por el cual antes de entrar al estudio de lo que debemos considerar como impuestos para nuestro sistema legal, primero haremos una breve referencia de lo que debemos entender como impuesto para diversos autores citando sólo a algunos de ellos.

Así tenemos primero a Giannini que dice que "el impuesto es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso."<sup>9</sup>

Por su parte Flores Zavala, señala que el impuesto es, "una aportación que deben dar los miembros del Estado, por un imperativo derivado de la convivencia de una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado."<sup>10</sup>

-Como podemos observar de las transcripciones anteriores, en ellas se resalta la existencia de prestación pecuniaria que el Estado tiene derecho a exigir, a los ciudadanos.

Ahora bien, nuestro actual Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º, fracción I, define lo que son los impuestos al señalar lo siguiente:

"Art. 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:  
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."

Respecto de esta definición legal, podemos decir que es censurable porque en sí misma no es una definición, ya que por definir se entiende fijar con precisión la naturaleza de una cosa y esto es justamente lo que no hace la disposición jurídica en comentario, porque, en primer lugar, el concepto que nos presenta es común a todos los tributos, ya

<sup>9</sup> Giannini, Achille Donato, "Instituciones de Derecho Tributario", Traducción y estudio preliminar de Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1957, página: 46.

<sup>10</sup> Flores Zavala, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, S.A., séptima edición, México 1965, página: 45.

que éstos son 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, por otra parte, ésta definición tiene un carácter de residual, es decir, que la definición se obtiene por eliminación y no porque se precise en sí misma, la naturaleza del impuesto, pues será impuesto la contribución que no sea aportación de seguridad social, contribución de mejora o derechos.

Así tenemos que la definición más completa y adecuada es la que establecía el Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982), en su artículo 2º, al señalar: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos."

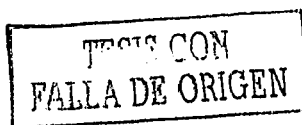
Aquí es necesario dejar claro, a efecto de que no haya confusiones entre impuestos y derechos toda vez uno emplea la palabra "prestación" mientras que el otro usa "contraprestación", por lo cual debemos entender que los impuestos son una "prestación" o carga del estado hacia los contribuyentes, para gravar una parte proporcional de sus ingresos para los gastos del interés general, así lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al definir el impuesto:

"... como la prestación o carga con que el Estado, en ejercicio de su soberanía financiera, y en razón de la solidaridad nacional, grava al causante, como contribuyente, para los gastos de interés general; corolario inmediato de esta definición, es que la grabación debe regirse por normas fijas de justicia social; . . ."<sup>11</sup>

Mientras que los derechos son las *contraprestaciones* que se pagan al Estado, como precio de servicios de carácter administrativo, prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que lo soliciten.

**"DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.** Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la

<sup>11</sup> La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Matena Tributaria 1986-2000. Tomo II, primera edición, México 2001, página: 829.





constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, *por derechos han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.*"  
 Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, Enero de 1998, Tesis: P./J. 2/98, Página: 41.

Por otra parte, debemos señalar que los impuestos de conformidad con el artículo 31, fracción IV Constitucional, establece como requisitos o elementos, además de los elementos de validez constitucionales, que la Ley tributaria señale expresamente el sujeto, objeto, base, tasa, y época de pago, para que de esta manera no haya arbitrariedad por parte de las autoridades hacendarias, sirve de apoyo la siguiente Tesis de Jurisprudencia:

**"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 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, 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 reside."  
 Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice del Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo: Tomo I, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis: 162, Página: 165.

#### 1.4.1 CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS.

Una vez que hemos establecido la definición de Impuesto, procederemos al estudio de la invocada definición, la cual se expresa en los siguientes términos:

"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos."



Del análisis que hagamos de la definición anteriormente transcrita, podemos desglosar las siguientes características:

a) Todo impuesto implica una prestación. De acuerdo con lo que nos indica el Derecho Civil, por prestación debemos entender toda obligación de dar o de hacer, es decir, la traslación del dominio de cierta cosa (artículo 2011, fracción I del Código Civil Federal). En el caso específico de los impuestos, dicha obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico que todo contribuyente tiene de desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregársela al Estado.

Al poseer los impuestos el carácter jurídico esencial de prestación, automáticamente se genera entre el Estado y el contribuyente una relación unilateral. Es decir, un vínculo jurídico que faculta al Fisco para exigir la entrega de la prestación correspondiente sin dar absolutamente nada a cambio. Cabe señalar, que el ciudadano que paga sus impuestos se beneficia con todas las obras y servicios de interés general que la Administración Pública lleva a cabo; pero sin lugar a dudas, se trata de un beneficio indirecto y compartido, pues dichas obras y servicios benefician por igual tanto a los que pagan como a los que no pagan impuestos y tanto a los que pagan elevadas cantidades como a los que exclusivamente cubren gravámenes mínimos, todo ello en beneficio del interés común. En consecuencia, resulta perfectamente válido afirmar que todo impuesto entraña una relación eminentemente unilateral, porque a cambio de su pago el sujeto pasivo no recibe absolutamente nada, al menos en forma directa e inmediata.

Ahora bien, las características de unilateralidad y la de constituir, jurídicamente hablando, una prestación, las posee el impuesto precisamente por derivar de un acto de soberanía del estado. Como señalamos con anterioridad, el Estado, al establecer, determinar, recaudar y administrar los impuestos, está actuando en ejercicio de su poder soberano o poder supremo. En consecuencia, el impuesto, en última instancia, viene a ser exactamente eso, una "imposición", característica típica de todo acto de autoridad, que el poder político constituido hace a los ciudadanos con determinada capacidad económica, para obligarlos a contribuir a los gastos públicos.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

b) La prestación, que todo impuesto implica, puede ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la ley respectiva. Al respecto, cabe señalar que por pago en dinero debemos entender todo aquél que se efectúa en moneda del curso legal en la República Mexicana, es decir, en pesos, que es la unidad de nuestro sistema monetario, de acuerdo con lo que expresamente dispone el artículo 1º de la Ley Monetaria en vigor. En tanto que por pago en especie debemos entender aquél que se efectúa mediante la entrega de bienes distintos de la moneda de curso legal, pero que poseen un indudable valor económico, como es el caso de los metales preciosos.

Aun cuando al tratar lo relativo al concepto y naturaleza jurídica de los tributos hicimos alusión a este problema, cabe recordar ahora que la gran mayoría de los impuestos, a diferencia de lo que sucedía en otras épocas, deben pagarse siempre en moneda del curso legal y que solamente en situaciones de verdaderamente excepcionales se admiten pagos en especie.

c) El principio de la legalidad tributaria. Aun cuando en lo tocante a este principio ya hemos efectuado múltiples comentarios a los largo de la Tesis, nos parece conveniente volver a insistir en que ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no ha sido establecido en una ley expedida con anterioridad al hecho, y después de haberse agotado el correspondiente proceso legislativo que en materia fiscal contempla nuestra Constitución.

De ahí que al definirse los impuestos, no puede perderse de vista que, para su existencia, imprescindiblemente se requiere que siempre estén previstos y regulados por normas jurídicas, ya que dicha regulación normativa es la única garantía eficaz con la que el contribuyente cuenta de que las disposiciones impositivas se encontrarán siempre ajustadas a los principios constitucionales básicos de generalidad, legalidad, proporcionalidad y equidad.

d) Los impuestos están a cargo tanto de personas físicas como de personas morales, de acuerdo con lo que dispongan las correspondientes leyes fiscales. Es decir, tanto las personas físicas independientemente de su capacidad o incapacidad, sexo, edad, religión, estado civil, etc., como las sociedades mercantiles o civiles, las asociaciones

CON  
DE ORIGEN

civiles, ya sean nacionales o extranjeras, o cualquier tipo de asociación o sociedad están obligadas al pago de los impuestos cuando realicen el hecho generador del tributo.

Por lo tanto, lo único que nos queda es reiterar que todas las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, están obligadas a pagar impuestos cuando como consecuencia de las actividades que realicen, se coloquen dentro de cualquiera de las múltiples hipótesis normativas que aparecen previstas en nuestra legislación impositiva.

e) La vinculación entre impuestos y gastos públicos. Sobre este caso particular puede afirmarse que el vigente Código Fiscal incurre, como lo veremos a continuación, en una omisión, puesto que al definir los impuestos no hace ninguna referencia a la finalidad o propósito que debe perseguirse con la recaudación impositiva. Al respecto cabe señalar que, en la medida en que el Estado destina el producto o rendimiento de los impuestos a la prestación eficiente y adecuada de los servicios públicos, así como a la realización también eficiente y adecuada de obras de interés general, en esa misma medida justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria y en esa misma medida posee también no sólo autoridad legal, sino fundamentalmente autoridad moral para exigir de la ciudadanía el pago fiel y oportuno de los impuestos.

## 1.5 DERECHOS.

La existencia de la relación jurídico-tributaria se encuentra en la obligación que el Estado tiene a su cargo de destinar el producto de los ingresos tributarios a sufragar los gastos públicos. Gran parte del destino del gasto público se dirige a la atención y mejoramiento de los servicios públicos, ya que ésta, si bien no es la única, sí es la más importante de las actividades que la sociedad encomienda al Poder Ejecutivo.

Ahora bien, el Estado para hacer frente y poder brindar estos servicios públicos, necesita allegarse de recursos, y esto lo logra a través de los Derechos, mismos que se establecen en el artículo 2º, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, cuando establece que los: "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."

Respecto de esta definición señala Rodríguez Lobato, que es inadecuado, en virtud de que incluye una hipótesis de causación que no da lugar al cobro de esa figura tributaria, sino a la del impuesto, y además, porque en la otra hipótesis de causación no es suficientemente precisa.

La doctrina señala que los derechos o tasa son *contraprestaciones* que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado, entendiendo que la palabra "contraprestación" no debe entenderse en el sentido del derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos que realiza el Estado se organizan en función del interés general y secundariamente en el de los particulares, ya que con tales servicios se tiende a garantizar la seguridad pública, la certeza de los derechos, la educación superior, la higiene del trabajo, la salud pública y la urbanización. Los derechos constituyen un tributo impuesto por el Estado a los gobernados que utilizan los servicios públicos y están comprendidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que establece como obligación de los sujetos pasivos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por tanto, los servicios aludidos se han de cubrir con los gravámenes correspondientes, que reciben el nombre de "derechos", sirven de apoyo a lo anterior las siguientes Tesis Jurisprudenciales emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a la letra dicen lo siguiente:

"DERECHOS POR SERVICIOS. SU CONNOTACIÓN. Si bien es cierto que de acuerdo con la doctrina jurídica y la legislación fiscal, los tributos conocidos como derechos, o tasas en otras latitudes, son las contribuciones que se pagan al Estado como contraprestación de los servicios administrativos prestados, sin embargo, la palabra "contraprestación" no debe entenderse en el sentido del derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos que realiza el Estado se organizan en función del interés general y secundariamente en el de los particulares, ya que con tales servicios se tiende a garantizar la seguridad pública, la certeza de los derechos, la educación superior, la higiene del trabajo, la salud pública y la urbanización. Además, porque el Estado no es la empresa privada que ofrece al público sus servicios a un precio comercial, con base exclusivamente en los costos de producción, venta y lucro debido, pues ésta se organiza en función del interés de los

TECNO CON  
FALLA DE ORIGEN

particulares. Los derechos constituyen un tributo impuesto por el Estado a los gobernados que utilizan los servicios públicos y están comprendidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que establece como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por tanto, los servicios aludidos se han de cubrir con los gravámenes correspondientes, que reciben el nombre de "derechos".

Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, Enero de 1998, Tesis: P./J. 1/98, Página: 40.

"DERECHOS POR SERVICIOS. SUBSISTE LA CORRELACIÓN ENTRE EL COSTO DEL SERVICIO PÚBLICO PRESTADO Y EL MONTO DE LA CUOTA. No obstante que la legislación fiscal federal, vigente en la actualidad, define a los derechos por servicios como las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, modificando lo consignado en el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, el cual en su artículo 3o. los definía como "las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio", lo que implicó la supresión del vocablo "contraprestación"; debe concluirse que subsiste la correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota, ya que entre ellos continúa existiendo una íntima relación, al grado que resultan interdependientes, pues dicha contribución encuentra su hecho generador en la prestación del servicio. Por lo anterior, siendo tales características las que distinguen a este tributo de las demás contribuciones, para que cumpla con los principios de equidad y proporcionalidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, debiendo otorgarse el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio, lo que lleva a reiterar, en lo esencial, los criterios que este Alto Tribunal ya había establecido conforme a la legislación fiscal anterior, en el sentido de que el establecimiento de normas que determinen el monto del tributo atendiendo al capital del contribuyente o a cualquier otro elemento que refleje su capacidad contributiva, puede ser correcto tratándose de impuestos, pero no de derechos, respecto de los cuales debe tenerse en cuenta ordinariamente el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio; y que la correspondencia entre ambos términos no debe entenderse como en derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y sólo secundariamente en el de los particulares."

Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, Enero de 1998, Tesis: P./J. 3/98, Página: 54.

Esto es, el pago de los derechos, sencillamente viene a representar una contribución establecida unilateralmente por el poder público, y que debe cubrirse por las personas físicas y morales cuya situación jurídica coincida con el hecho generador del tributo, ya sea por alcanzar los beneficios consecuentes de un servicio público o por usar y disfrutar de bienes del dominio público, en donde el Estado ejerce un monopolio sobre los mismos.

En otras palabras, los derechos vienen a constituir el pago del precio de un servicio público que es regulado, administrado, planificado y controlado por el mismo

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Estado; o por usar, aprovechar o explotar bienes del dominio público, bajo las condiciones, limitaciones y modalidades previstas en las leyes respectivas.

Al respecto señala Margain Manautou que los derechos deben "definirse como la prestación señalada por la Ley exigida por la administración activa, en pago de servicios administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuales el Estado ejerce un poder de monopolio."<sup>12</sup>

Rodríguez Lobato, señala que "los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios."<sup>13</sup>

Nosotros tomaremos la definición dada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuando señala que Derechos son "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten."

Sirve de apoyo a todo lo anteriormente señalado, el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al señalar que los derechos por servicios son una especie del género de contribuciones, que tiene su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como una actividad de la Administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre la Administración y el usuario, que justifica el pago del tributo, la Tesis en comento a la letra establece lo siguiente:

**"DERECHOS TRIBUTARIOS POR SERVICIOS. SU EVOLUCION EN LA JURISPRUDENCIA.** Las características de los derechos tributarios que actualmente prevalecen en la jurisprudencia de este alto tribunal encuentran sus orígenes, según revela un análisis histórico de los precedentes sentados sobre la materia, en la distinción establecida entre derechos e impuestos conforme al artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación del año de mil novecientos treinta y ocho, y su similar del Código del año de mil novecientos sesenta y siete, a partir de la cual se consideró que la causa generadora de los derechos no residía en la obligación general de contribuir al gasto público, sino en la recepción de

<sup>12</sup> Margain Manautou, Emilio, Ob. Cit., Pág. 94.

<sup>13</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, "Derecho Fiscal", Editorial Harla, segunda edición, México 1999, página: 77.



un beneficio concreto en favor de ciertas personas, derivado de la realización de obras o servicios ("COOPERACION, NATURALEZA DE LA.", jurisprudencia 33 del Apéndice de 1975, 1a. Parte; A.R. 7228/57 Eduardo Arochi Serrano; A.R. 5318/64 Catalina Ensástegui Vda. de la O.; A.R. 4183/59 María Teresa Chávez Campomanes y coags.). Este criterio, sentado originalmente a propósito de los derechos de cooperación (que entonces se entendían como una subespecie incluida en el rubro general de derechos), se desarrollaría más adelante con motivo del análisis de otros ejemplos de derechos, en el sentido de que le eran inaplicables los principios de proporcionalidad y equidad en su concepción clásica elaborada para analizar a los impuestos, y que los mismos implicaban en materia de derechos que existiera una razonable relación entre su cuantía y el costo general y/o específico del servicio prestado ("DERECHOS POR EXPEDICION, TRASPASO, REVALIDACION Y CANJE DE PERMISOS Y LICENCIAS MUNICIPALES DE GIROS MERCANTILES, INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 14, FRACCIONES I, INCISO C), II, INCISO D), DE LA LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE TECATE, BAJA CALIFORNIA, PARA EL AÑO DE 1962, QUE FIJA EL MONTO DE ESOS DERECHOS CON BASE EN EL CAPITAL EN GIRO DE LOS CAUSANTES, Y NO EN LOS SERVICIOS PRESTADOS A LOS PARTICULARES", Vol. CXIV, 6a. Epoca, Primera Parte; "DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS", Vol. 169 a 174, 7a. Epoca, Primera Parte; "AGUA POTABLE, SERVICIO MARITIMO DE EL ARTICULO 201. FRACCION I, DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL TERRITORIO DE BAJA CALIFORNIA, REFORMADO POR DECRETO DE 26 DE DICIEMBRE DE 1967, QUE AUMENTO LA CUOTA DEL DERECHO DE 2 A 4 PESOS EL METRO CUBICO DE AGUA POTABLE EN EL SERVICIO MARITIMO, ES PROPORCIONAL Y EQUITATIVO; Y POR LO TANTO NO ES EXORBITANTE O RUINOSO EL DERECHO QUE SE PAGA POR DICHO SERVICIO", Informe de 1971, Primera Parte, pág. 71). El criterio sentado en estos términos, según el cual los principios constitucionales tributarios debían interpretarse de acuerdo con la naturaleza del hecho generador de los derechos, no se modificó a pesar de que el artículo 2o., fracción III del Código Fiscal de la Federación del año de mil novecientos ochenta y uno abandonó la noción de contraprestación para definir a los derechos como "las contribuciones establecidas por la prestación de un servicio prestado por el Estado en su carácter de persona de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público" (A.R. 7233/85 Mexicana del Cobre, S.A. y A.R. 202/91 Comercial Mabe, S.A.). *De acuerdo con las ideas anteriores avaladas por un gran sector de la doctrina clásica tanto nacional como internacional, puede afirmarse que los derechos por servicios son una especie del género contribuciones que tiene su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como una actividad de la Administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre la Administración y el usuario, que justifica el pago del tributo.*"

Nota: Véase la ejecutoria relativa al amparo en revisión 1875/95. Corporación Industrial Reka, S.A. de C.V., publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, mayo de 1996, página 58.

Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: IV, Julio de 1996, Tesis: P./J. 41/96, Página: 17.

#### 1.4.2 CARACTERISTICAS DE LOS DERECHOS.

Atendiendo a la naturaleza de este gravamen y analizando su definición en relación con los principios que en esta materia tributaria recoge la Constitución Federal, podemos señalar como sus características las siguientes:

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



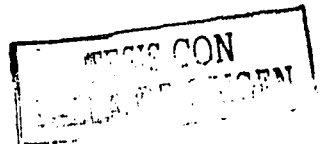
a) El servicio que se preste al usuario debe ser aprovechado directa e individualmente por éste, es decir, debe haber un aprovechamiento individual y no colectivo de la actividad estatal, independientemente de que el servicio se preste a petición espontánea o porque la ley imponga la obligación de pedirlo.

b) El servicio debe prestarlo la administración activa o centralizada, ya que los derechos, como contraprestaciones que se pagan por la prestación de servicios jurídicos administrativos, son contribuciones destinadas a sufragar los gastos públicos del Estado, así sólo sea en la parte que corresponda al sostenimiento de tales servicios.

c) Regidos por el principio de legalidad. Esta característica deriva del principio de legalidad, al cual ya nos hemos referido, o sea, que el Congreso de la Unión al decretar los tributos que satisfagan el Presupuesto de Egresos, debe hacerlo a través de una Ley.

d) El pago es obligatorio. Al igual que en el impuesto y por ser característica común a todos los tributos, existe la obligación general en materia contributiva establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, pero la obligación concreta de pagar los derechos deriva de la realización del presupuesto previsto por la ley impositiva como hecho generador de la obligación fiscal, es decir, que el deber de pagar proviene del hecho de haber coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación fiscal, que en este caso es la recepción y aprovechamiento directo e individual del servicio jurídico administrativo del Estado.

e) Debe ser proporcional y equitativo. Tratándose de los derechos, como ya ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, este principio de justicia tributaria no consiste, según sostuvo durante algún tiempo la doctrina en la equivalencia o igualdad entre el servicio prestado y la contraprestación que debe pagarse, sino en que lo que el particular debe pagar corresponda aproximadamente al costo del servicio prestado, es decir, debe haber una adecuada proporción entre el servicio público y la cuantía de los derechos, o dicho en otras palabras, debe haber una razonable o prudente o discreta proporcionalidad entre ambos términos.



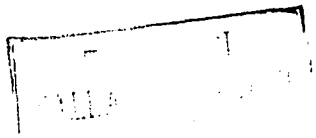
En este orden de ideas, el principio constitucional de la proporcionalidad y equidad, en materia de los derechos, consiste en que éstos se fijen en proporción al costo del servicio que presta el Estado.

**"DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.** Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos." Novena Época. Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, Enero de 1998, Tesis: P./J. 2/98, Página: 41.

**"DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.** Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos." Novena Época. Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, Enero de 1998, Tesis: P./J. 2/98, Página: 41.

## 1.6 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

La contribución especial es una figura jurídica tributaria de reciente creación, que ha sido recogida por casi todas las legislaciones; ha resultado objeto de grandes

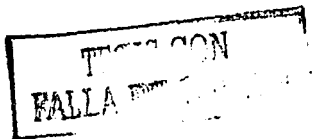


discusiones, porque sino es manejada con buen juicio y criterio por el Estado puede crear un grave malestar entre los contribuyentes.

Para comprender adecuadamente lo que es la contribución especial o de mejoras, y su papel que juega dentro de la relación jurídico-tributaria, es necesario realizar un análisis retrospectivo de las circunstancias que le dieron origen.

La contribución especial deriva de una tesis desarrollada por destacados economistas ingleses durante el último tercio del Siglo XIX. Dicha tesis es comúnmente conocida dentro de la gran mayoría de los manuales de Economía Política como "La Teoría del Incremento No Ganado" ("Unearned Increment").

Esta teoría se puede explicar resumidamente de la siguiente manera: Cuando un particular adquiere un bien mueble ubicado en una zona no urbanizada de una ciudad a un precio relativamente bajo, lo hace, por regla general, con el propósito de especular. La especulación consiste en que dicho particular, después de su adquisición, se concreta a esperar a que, debido al inevitable crecimiento de la propia ciudad, el Estado se vea obligado a llevar a cabo en la zona de ubicación del predio las llamadas obras de urbanización o de infraestructura, como también se les conoce, y que normalmente consisten en pavimentación, construcción de banquetas, atarjeas, redes de suministro de agua potable, alumbrado público, sistema de recolección de basura, vigilancia policial, áreas verdes, etc. Al concluirse estas obras, en forma automática e inmediata el predio de que se trate aumenta de valor, puesto que, comercialmente hablando, siempre tendrán una mayor cotización los inmuebles ubicados en zonas urbanizadas que los que se encuentran en áreas en donde no se disfruta de los servicios ciudadanos fundamentales. Por consiguiente, después de un determinado periodo, el particular ha visto incrementarse el valor de su predio sin haber tenido que realizar ninguna erogación, trabajo o esfuerzo para lograrlo; simplemente se ha concretado a dejar que el tiempo transcurra ya que el Estado tenga que cumplir con el ineludible deber de su administrar los correspondientes servicios públicos de urbanización. Por lo tanto, debido a la acción económica y material del Estado, el particular de nuestro ejemplo obtiene un incremento o plusvalía en el valor para ganarlos; por eso los economistas ingleses del siglo pasado definieron atinadamente esta situación como la de un "incremento no ganado", puesto que mediante ella se facilita el rápido crecimiento de los



adquirientes de predios en zonas semiurbanas pero susceptibles de urbanización a corto o mediano plazos.

En consecuencia, los autores de esta tesis recomendaron al Estado que gravara fiscalmente esa ganancia rápida y especulativa constituida por el "incremento no ganado". Fue así como en un principio los países anglosajones empezaron a castigar fiscalmente a los propietarios de predios colindantes con las áreas en las que el Estado llevaba a cabo tareas de infraestructura. Posteriormente dicha política tributaria fue adoptada por la gran mayoría de los países del mundo occidental incluyendo desde luego a México, hasta llegar a perfeccionarlas a extremos tales que durante los últimos tiempos se ha dado paso a un sentimiento de rechazo generalizado entre la ciudadanía que juzga esta clase de gravámenes como antieconómicos y profundamente injustos.

Cabe por el momento dejar establecido que la contribución especial o de mejoras tuvo su origen precisamente en la tesis o teoría económica del "Incremento no Ganado" y que es, a grandes rasgos, una figura jurídico-tributaria destinada a gravar a los propietarios de bienes inmuebles cuyo valor aumenta como consecuencia de las obras de urbanización y de los servicios públicos generales indivisibles que la autoridad administrativa presta en la zona colindante al lugar de ubicación de dichos inmuebles.

Ahora bien, en nuestra legislación, las contribuciones de mejoras están contempladas en la fracción III del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, cuando define a este ingreso tributario, en los términos siguientes:

"Contribuciones de mejoras son las establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas o morales que se benefician de manera directa por obras públicas."

La definición anterior, podríamos decir que es casi perfecta para definir las contribuciones de mejoras, pero cabe destacar que omite señalar que la contribución deberá de ser pagada en dinero y no en especie, así mismo omite señalar que la contribución especial es impuesta por el Estado o los organismos públicos autorizados en proporción al beneficio obtenido.



Al respecto, Francisco De la Garza, sostiene que la contribución especial es la "prestación en dinero o en especie, legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio o ventaja especial por la realización de una obra pública (de mejora) o que provocan con su actividad en gasto público especial (contribución por gasto)."<sup>14</sup>

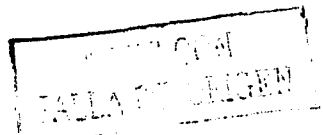
Por su parte Arrijo Vizcalno, sostiene que la contribución especial o contribución de mejoras son "las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate."<sup>15</sup>

Visto lo anterior, la contribución de mejoras podemos definirla como una prestación previamente establecida en una ley que los particulares pagan al Estado, como una aportación proporcional a los gastos efectuados por la realización de una obra de interés general, que los beneficia en forma específica.

"CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. EL ARTÍCULO 6o. DEL DECRETO LEGISLATIVO 308 REFORMADO DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, QUE DECLARA APLICABLE EL IMPUESTO SOBRE AUMENTO DE VALOR Y MEJORA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD PREVISTO EN LA LEY DE HACIENDA PARA LOS MUNICIPIOS DE ESA ENTIDAD, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. Del análisis de lo dispuesto en el artículo 6o. del aludido decreto legislativo, reformado por Decretos 109, 531 y 3, publicados en el Periódico Oficial del Estado de Nuevo León, los días veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, tres de octubre de mil novecientos noventa y siete y trece de noviembre del mismo año, respectivamente, se advierte que en él se establece que para la liquidación y pago del impuesto sobre aumento de valor y mejora específica de la propiedad previsto en los artículos 41 bis-17 a 41 bis-26 de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León, se aplicarán, entre otros factores de proporcionalidad, el relativo al del uso de suelo para el que servirán de base los usos autorizados, comercial, de servicios, industrial, habitacional multifamiliar, habitacional unifamiliar, educativo y deportivo, sin que de tal circunstancia derive un trato desproporcional ni inequitativo, en razón de que para su cálculo se tomarán en cuenta las características de los predios impactados existiendo un razonable equilibrio entre los factores establecidos para cada uno de ellos, lo que se traduce en un trato fiscal semejante a quienes reciben el mismo beneficio con la realización de la obra de integración urbana a que se refiere el decreto invocado."

<sup>14</sup> De la Garza, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., cuarta reimpresión a la decimonovena edición, México 2001, página: 358.

<sup>15</sup> Arrijo Vizcalno, Adolfo, "Derecho Fiscal", Editorial Themis, S.A. de C.V., segunda reimpresión a la décimo cuarta edición, México, agosto de 1999, página: 365.



Novena Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Julio de 2000, Tesis: 2a. LXXII/2000, Página: 154.

"COOPERACION, CUOTAS DE. NO RESULTAN DESPROPORCIONALES LAS ESTABLECIDAS POR LA LEY DE PLANEACION Y URBANIZACION DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA DE 1971. Las cuotas de cooperación como contribuciones de mejoras, se causan con motivo del especial beneficio o ventaja que se obtiene por la ejecución de una obra y tienen, por tanto, como límite máximo el gasto realizado y como límite individual, el incremento de valor del inmueble beneficiado. Los artículos 73 y 89 de la ley mencionada establecen que el costo total de la obra se derramará entre los propietarios beneficiados cuando la mayoría de ellos otorguen su consentimiento por escrito con la ejecución de la obra, de lo contrario sólo se derramará como máximo el 70% de tal costo. Por tanto, las cuotas de cooperación no resultan desproporcionales, pues el sistema que prevé el ordenamiento de referencia respeta el límite máximo y también el individual al fijar en su artículo 93 las reglas para efectuar la derrama entre los propietarios, conforme al especial beneficio que obtienen."

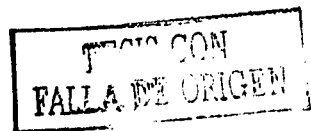
Octava Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: III, Primera Parte, Enero a Junio de 1989, Tesis: XIX/89, Página: 51.

### 1.6.1 CARACTERISTICAS

A continuación procederemos a dar las características de las contribuciones de mejoras, que conforme a nuestra legislación deben de reunir:

a) Debe cubrirse sólo en prestaciones de servicios públicos impuestos por una ley o con motivo de la ejecución de ciertas obras. Se trata de servicios de interés general, pero divisibles y, por ello, cuando el Estado opta por imponer sus servicios mediante la aplicación de una ley y no espera a que los particulares interesados acudan a solicitarlos, lo que por éstos servicios pague el Estado, constituye una contribución especial.

Esto es, nos encontramos con que la contribución especial es una prestación; es decir, deriva de un acto unilateral por parte del Estado. En efecto, aun cuando el causante o sujeto pasivo obtiene un beneficio directo y específico de la obra realizada por el Estado, difícilmente podría argumentarse que tal circunstancia imprime al crédito fiscal que estamos analizando el carácter esencial de contraprestación o da pie para pensar en la existencia de una relación de tipo bilateral. Por el contrario, en este caso el particular jamás solicita el suministro de un servicio determinado ni tal solicitud es requisito indispensable para que el Estado lleve a cabo la obra y exija el pago de la correspondiente contribución especial. Simplemente la autoridad, a su libre criterio, va seleccionando los sitios que le parecen de



atención prioritaria y también a su libre arbitrio determina la naturaleza, el costo y los alcances de los trabajos de urbanización

b) Regidos por el Principio de Legalidad. Como ya hemos visto con bastante amplitud, toda contribución debe de estar previamente establecida en una Ley, de conformidad con el artículo 31, fracción IV, Constitucional, y por tratarse de una contribución federal, ésta debe de estar aprobada por el Congreso para cubrir el presupuesto.

c) La prestación debe ser proporcional y equitativa. Esto es, que se deben de acatar estos principios contemplados en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna. En atención a lo anterior, la aportación económica debe ser inferior a la obra ejecutada y directamente proporcional a la parte que directamente les favorezca a los particulares con la obra, es decir, el estado no debe pretender recuperar a través de la contribución especial el costo total de la obra o del servicio sino que únicamente debe cobrar a los contribuyentes la parte que corresponda al beneficio personal que supone para ellos la ejecución de una obra pública de interés general, y el Estado debe absorber la otra parte del valor de la obra o del gasto por el servicio prestado, que es la que corresponde al interés general.

d) El pago es obligatorio. También en este caso, como en el de los impuestos y el de los derechos, por mandato constitucional, existe la obligación concreta de pagar la contribución especial derivada de la adecuación del particular a la hipótesis normativa. Sólo que en la contribución especial, la adecuación a la norma se da en el momento en que el Estado concluye y pone en servicio la obra realizada o presta el servicio, pues hasta entonces estará en condiciones de conocer el costo total de lo realizado.

"CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. EL ARTÍCULO 6o. DEL DECRETO LEGISLATIVO 308 REFORMADO DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. El Decreto 308 de la Legislatura del Estado de Nuevo León, reformado mediante Decretos 109, 531 y 3, publicados en el Periódico Oficial de esa entidad los días veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, tres de octubre de mil novecientos noventa y siete y trece de noviembre del mismo año, que aprueba el proyecto de ejecución de las obras públicas referentes a la "Integración Urbana San Agustín-Valle Oriente-Monterrey Sur", establece en su artículo 6o., que el impuesto sobre aumento de valor y mejoría específica ha de determinarse considerando, entre otros elementos, los factores de proporcionalidad relativos al aprovechamiento del predio, de zona, distancia, de uso, de configuración topográfica y de variación longitudinal, pero con ello no viola el principio de legalidad tributaria que resguarda la fracción IV del



artículo 31 constitucional, porque en el citado decreto reformado y en las leyes de Desarrollo Urbano y de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León a las que remite, se precisan las reglas, procedimientos y criterios conforme a los cuales deben calcularse los citados factores, de lo que se sigue que el mencionado principio que rige en materia tributaria queda salvaguardado en tanto que no se deja a la libre voluntad de las autoridades administrativas la determinación de cada uno de los elementos necesarios para calcular el importe del tributo."

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Julio de 2000, Tesis: 2a. LXX/2000. Página: 154.

"CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. EL ARTÍCULO 190. FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE CUOTAS POR LA DOTACIÓN DEL SERVICIO DE SUMINISTRO DE AGUA POTABLE Y DRENAJE A NUEVOS DEMANDANTES, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 1995). El artículo 190, fracción I, del Código Financiero del Distrito Federal, si bien se refiere a las contribuciones de mejoras, en realidad lo que establece es el pago de un derecho, contribución respecto de la cual esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el criterio de que debe existir un equilibrio razonable entre la cuota y la prestación del servicio, y un trato fiscal semejante a quienes reciben igual servicio. El Código Financiero del Distrito Federal, apartándose de estos principios, contempla en el artículo 190, fracción I, diferentes cuotas para el pago de derechos que corresponden a los nuevos demandantes por la dotación del servicio de suministro de agua potable y drenaje, cuando el inmueble es destinado a usos diversos del habitacional; tal norma es desproporcional e inequitativa, pues otorga un trato distinto a quienes reciben igual servicio, dado que establece cuotas diferentes y en proporciones hasta de cuatro veces mayores para los nuevos demandantes propietarios de inmuebles, o en su caso poseedores, que reciben la misma autorización por los servicios de dotación de agua potable y drenaje. Es también desproporcional esta contribución, ya que no existe un razonable equilibrio entre las cuotas establecidas para estos nuevos demandantes por la autorización del servicio, pues aunque se establecen tarifas progresivas que contienen mínimos o máximos, lo cierto es que a todos los nuevos demandantes del servicio se les otorga la misma autorización y, por lo tanto, les debe corresponder la misma cuota."

Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Marzo de 2000, Tesis: P./J. 21/2000. Página: 6.

"CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. VALOR Y MEJORÍA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD APLICABLE CON MOTIVO DEL DECRETO LEGISLATIVO 308 REFORMADO DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN; SU NATURALEZA JURÍDICA. De la interpretación armónica de lo dispuesto en los artículos 2o., 4o., 5o. y 6o. del Decreto 308 reformado, expedido por el Congreso del Estado de Nuevo León, reformado por los diversos 109, 531 y 3 publicados en el Periódico Oficial de esa entidad federativa los días veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, tres de octubre y trece de noviembre de mil novecientos noventa y siete, respectivamente, en relación con los diversos 41 bis-9 a 41 bis-26 de la Ley de Hacienda para los Municipios de esa entidad federativa, se advierte que la contribución denominada impuesto sobre aumento de valor y mejoría específica de la propiedad, no tiene la naturaleza propia de los impuestos, en tanto que su hecho imponible no está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, sino por el beneficio particular a favor de determinadas personas con motivo de una obra pública tendente a satisfacer una necesidad colectiva, esto es, se trata de un tipo de contribución especial que se paga en relación con un beneficio especial consistente en el incremento del valor de los bienes, obteniendo una ventaja que el resto de los habitantes de la comunidad no percibe."

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Julio de 2000, Tesis: 2a. LXXII/2000. Página: 155.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

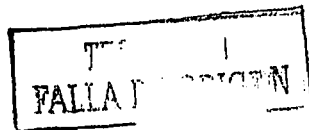


## 1.7 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Por lo que se refiere a este último grupo de contribuciones, hay que señalar que algunos tratadistas de derecho fiscal mexicano no lo toman en cuenta o no hacen un estudio al respecto, otros incorporan estas contribuciones en el rubro de las contribuciones de mejoras, y otros más señalan que si son contribuciones. Pero aunado a esto, los estudios realizados por los diferentes tratadistas se avocan a la pasada Ley del Seguro Social, la cual fue derogada el día 1º de enero de 1997, con la entrada en vigor de la nueva Ley del Seguro Social publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 1995 y fe de erratas el 16 de enero de 1996.

Ahora bien, desde sus orígenes el Instituto Mexicano del Seguro Social se creó como un organismo descentralizado, que puede decirse en principio sustituyó en sus obligaciones laborales a los patrones en cuanto a la prestación de seguridad social, pues quedó encargado de otorgar a los trabajadores esos servicios, a través de un seguro social obligatorio, que comprendió originalmente enfermedades, maternidad, riesgos de trabajo e invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte, para posteriormente incluir el seguro de guarderías y recientemente el de ahorro para el retiro y aportaciones al INFONAVIT, éste último como veremos más adelante. Aunque cabe mencionar, que también son sujetos de aseguramiento personas que no son propiamente trabajadoras de otras, como son los miembros de cooperativas de producción, ejidatarios, comuneros y pequeños propietarios organizados en grupo solidario o unión de crédito, etc., trabajadores independientes, trabajadores en industrias familiares y los independientes, como profesionales, comerciantes en pequeño, etc., esto es, existen dos tipos de aseguramiento, como son los sujetos obligados al aseguramiento y aseguramiento voluntario, de conformidad con lo señalado en los artículos 12 y 13 de la Ley del Seguro Social.

Para que el Instituto Mexicano del Seguro Social, pueda otorgar las prestaciones de seguridad social a que se ha hecho referencia, debe de allegarse de recursos, y éstos los va a obtener a través de las aportaciones que conforme a la citada Ley le corresponda hacer a los patrones, a los trabajadores y al Estado.



Las aportaciones que deben hacer los patrones y trabajadores, conocidas como cuotas obrero patronales, deben ser recaudadas por el Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual fue constituido como un organismo público descentralizado con personalidad y patrimonios propios, el cual tiene además el carácter de organismo fiscal autónomo (artículo 5º de la Ley del Seguro), otorgándosele entre sus facultades, las de determinar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones incumplidas por los patrones y demás obligados y a estimar su cuantía cuando los patrones inscriban a sus trabajadores o no presentes los avisos de baja, alta o modificación de salarios, cuando no enteren al Instituto las cuotas obrero patronales, cuando no proporcionen los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza o cuantía de las obligaciones a su cargo y cuando no den facilidades para que el citado Instituto realice inspecciones o efectúe visitas domiciliarias siendo ésta otra facultad que le confiere la Ley de la materia.

Luego entonces, las aportaciones de seguridad social forman parte de las contribuciones federales, porque por una parte el artículo 73, fracciones VII y XXX, establece las facultades expresas del Congreso de la Unión para decretar cualquier contribución que tenga como finalidad sufragar los gastos y erogaciones que debe efectuar la Federación para la atención de los servicios y necesidades públicas a cargo de sus diferentes órganos, y por otra parte en el artículo 2º, fracción II del Código Fiscal de la Federación, se reconoce a las aportaciones de seguridad social como contribuciones, cuando señala:

"Art. 2.- [ . . . ]

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."

De lo anterior y como ya habíamos visto con anterioridad, el artículo antes transcrito es claro al señalar que debe entenderse por aportaciones de seguridad social, y quienes deben de pagarlas.

Orientan un poco más al respecto las siguientes Tesis que a continuación se transcriben:

"SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS. Del examen de lo

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

dispuesto en los artículos 2o. del Código Fiscal de la Federación y 260, 268, 269, 271 y demás relativos de la Ley del Seguro Social, se desprende que las cuotas al Seguro Social son contribuciones, no sólo por la calificación formal que de ellas hace el primero de los preceptos citados, al concebirlas como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado sino que, por su naturaleza, son obligaciones fiscales que deben ceñirse a los principios tributarios, ya que se advierte de la evolución legislativa que el Instituto Mexicano del Seguro Social, constituido desde sus orígenes como un organismo público descentralizado de la Administración Pública Federal, se convirtió en un organismo fiscal autónomo encargado de prestar el servicio público de seguridad social, investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos a través del procedimiento económico-coactivo y que, por lo mismo, en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.”

Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: II, Septiembre de 1995, Tesis: P./J. 18/95, Página: 62.

**“APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. EL CONGRESO DE LA UNIÓN TIENE FACULTADES PARA DECRETARLAS.** De la interpretación sistemática de las fracciones VII y XXX del artículo 73 constitucional, se advierte que el Congreso de la Unión tiene facultades expresas para decretar cualquier contribución que tenga como finalidad sufragar los gastos y erogaciones que debe efectuar la Federación para la atención de los servicios y necesidades públicas a cargo de sus diferentes órganos; y en virtud de que en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación se ha reconocido a las aportaciones de seguridad social el carácter de contribuciones, el Congreso tiene facultades para legislar en todo lo concerniente a ellas, entre las que debe incluirse la de delegar facultades fiscalizadoras y sancionadoras al Instituto Mexicano del Seguro Social.”

Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Abril de 1996, Tesis: P. LIV/96, Página: 65

**“SEGURO SOCIAL, LEY DEL. LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES AUNQUE DIVERSAS A LOS IMPUESTOS, DERECHOS Y CONTRIBUCIONES DE MEJORAS Y DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE EQUIDAD DE ACUERDO CON SU NATURALEZA ESPECÍFICA.** El Constituyente de 1917 estableció en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, pero a su vez consignó el derecho de éstos a que dicha contribución se realizara de la manera proporcional y equitativa que dispusieran las leyes. Es decir, el Constituyente de 1917 plasmó las bases generales de la facultad impositiva del Estado para el logro de las funciones que le están encomendadas, pero dejó al legislador ordinario la facultad de determinar en cada época de la historia la forma y medida en que los individuos y los grupos que integran la sociedad deben contribuir. Así, es el legislador ordinario quien, respetando las bases fundamentales de nuestra Carta Magna, debe definir cuáles son las contribuciones que en cada época existirán de acuerdo con las circunstancias sociales y económicas, con la evolución de la administración pública, con las responsabilidades que el Estado vaya asumiendo en la prestación y mantenimiento de servicios públicos que aseguren el desarrollo integral de los individuos que componen la sociedad. En efecto, el legislador ordinario les ha otorgado el carácter fiscal expresamente en el artículo 267 de la Ley del Seguro Social, y en el presupuesto de egresos, expedido por la Cámara de Diputados en ejercicio de la facultad que le otorga el artículo 74, fracción IV, constitucional, que contempla como parte del gasto público al cual deben destinarse los ingresos que se recaudan en materia de seguridad social por el Instituto Mexicano del Seguro Social. Además, los capitales

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

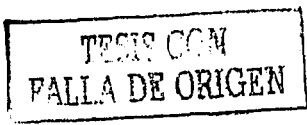
constitutivos participan actualmente de todas las características propias de una relación jurídica tributaria, a saber: 1) el sujeto activo de la relación es un ente público, el Instituto Mexicano del Seguro Social, que si bien tiene personalidad jurídica y patrimonio propios y diversos al del Estado, fue creado por éste y forma parte de la Administración Pública Federal Paraestatal para realizar una función que al Estado le compete: la del servicio público de seguridad social; 2) es una obligación impuesta unilateralmente por el Estado en virtud de su soberanía para todo aquél que se coloque en la hipótesis normativa, pues ni el patrón ni el trabajador tienen la opción de no acogerse al sistema de seguridad social; 3) es una obligación que tiene su origen en un acto formal y materialmente legislativo: La Ley del Seguro Social; 4) el Instituto encargado de la prestación de este servicio público está dotado por la ley de facultades de investigación del debido cumplimiento a estas obligaciones, así como para, en su caso, determinarlos, fijarlos en cantidad líquida y cobrarlos mediante el procedimiento administrativo de ejecución (artículos 240, fracción XVIII, y 271 de la Ley del Seguro Social); 5) los ingresos que por virtud de tales aportaciones se recaudan, son para sufragar el gasto público, en tanto se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva y quedan comprendidos dentro de la definición que de tal concepto da la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, y si bien pasan a formar parte del patrimonio del organismo descentralizado, no se funden con el resto de los ingresos presupuestarios por destinarse a un gasto especial determinado en la ley que los instituye y regula, lo que se deriva de su naturaleza que responde a una obligación de carácter laboral pero que para prestarse con mayor eficacia y solidaridad ha pasado a Estado a través del Instituto Mexicano del Seguro Social. Lo anterior no quita a los capitales constitutivos su destino al gasto público, pues nuestra Constitución no prohíbe que las contribuciones se apliquen a un gasto público especial, sino a un fin particular. Consecuentemente, si tales capitales constitutivos tienen naturaleza fiscal, es decir, son contribuciones en términos de lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, los mismos están sujetos al requisito de equidad que en tal precepto se establece."

Octava Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 77, Mayo de 1994, Tesis: P. XXI/94, Página: 43.

**"APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA DE CONTRIBUCION PECULIAR.** Esta Suprema Corte de Justicia ha sostenido reiteradamente que para establecer la proporcionalidad de las contribuciones debe atenderse a la naturaleza de cada una operando criterios diferentes respecto de los impuestos, los derechos y otro tipo de gravámenes. Tratándose de aportaciones de seguridad social, debe establecerse que no basta atender al "beneficio obtenido" pues ello desvirtuaría el propósito de solidaridad social que abrigó la creación del Instituto Mexicano del Seguro Social, con el fin de que se estableciera un sistema de salud y seguridad general que protegiera a las clases económicas más desfavorecidas. La visión que apoyó la existencia del Instituto Mexicano del Seguro Social, no fue impulsada por el liberalismo de corte individualista que caracteriza a otros sistemas, sino dentro del contexto social que identificó a la Constitución de 1917. Lo anterior permite concluir que, para efectos de establecer el criterio que debe regir la proporcionalidad, tratándose de las aportaciones de seguridad social, si bien se debe atender, en un aspecto, a la de los impuestos y, por tanto, tomar en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, debe considerarse básicamente que se trata de una contribución peculiar con un claro sentido social y sustentada en la solidaridad."

Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: II, Octubre de 1995, Tesis: P. LXX/95, Página: 74.

**"APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. SU RECAUDACION SE DESTINA A LOS GASTOS PUBLICOS.** De lo dispuesto en la Ley de Ingresos de la Federación, en el sentido de que el Estado percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las



cantidades que en la misma se enumeran, en los que se incluye a las aportaciones de seguridad social y de lo previsto en el Presupuesto de Egresos, en donde se establece que pueden efectuarse erogaciones correspondientes a las entidades paraestatales, entre las que se encuentra el Instituto Mexicano del Seguro Social, se colige que la seguridad social está contemplada como parte del gasto público al cual deben destinarse los ingresos que en esta materia se recauden a través del organismo descentralizado encargado de ello, que si bien tiene personalidad jurídica propia y diversa a la del Estado, realiza una función de éste, como es la seguridad social; por tanto, las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado con carácter obligatorio, destinado al servicio público de seguridad social."

Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Abril de 1996, Tesis: P. LIII/96, Página: 65.

Por otra parte, y como habíamos dicho al inicio del presente tema, las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), tienen el carácter de aportaciones de seguridad social, en primer lugar por la calificación formal que de ellas hace el artículo 2º, fracción II del Código Fiscal de la Federación, al concebir como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. Así tenemos que las aportaciones al INFONAVIT son gastos de previsión social y tienen su origen en la obligación que el artículo 123, apartado A, fracción XII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que impone a los patrones la obligación de proporcionar habitaciones cómodas e higiénicas a sus trabajadores, obligación que se cumple a través de tales aportaciones que son administradas por el Instituto a fin de establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a los trabajadores crédito barato y suficiente.

Además el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores es un organismo fiscal autónomo, con personalidad jurídica y patrimonio propios, investido de la facultad de determinar créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos sujetándose a las normas del Código Fiscal de la Federación, por lo que en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público, sirven de apoyo las siguientes Tesis de Jurisprudencia emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a la letra dicen lo siguiente:

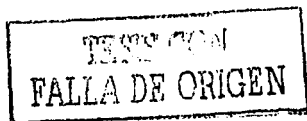
TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

"**INFONAVIT. LAS APORTACIONES PATRONALES TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.** Del examen de lo dispuesto en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación y 30 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, se desprende que las aportaciones patronales son contribuciones, tanto por la calificación formal que de ellas hace el primero de los preceptos citados al concebir como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado, pues las aportaciones son gastos de previsión social y tienen su origen en la obligación que el artículo 123, apartado A, fracción XII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le impone a los patrones de proporcionar habitaciones cómodas e higiénicas a sus trabajadores, obligación que se cumple a través de tales aportaciones que son administradas por el instituto a fin de establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a los trabajadores crédito barato y suficiente, como porque el instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores constituye un organismo fiscal autónomo, investido de la facultad de determinar créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos sujetándose a las normas del Código Fiscal de la Federación, por lo que en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público."

Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VIII, Julio de 1998, Tesis: P./J. 35/98, Página: 28.

"**INFONAVIT. LOS ARTÍCULOS 5o. Y 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL INFONAVIT, REFORMADOS MEDIANTE EL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 6 DE ENERO DE 1997, NO VIOLAN EL PRINCIPIO TRIBUTARIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO.** La reforma de los artículos 5o. y 29, fracción II, de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en cuanto establecen que las aportaciones patronales formarán parte del patrimonio de los trabajadores y no del instituto, no violan el principio tributario de destino al gasto público, consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional pues, de esta forma, por una parte, se garantiza que todo trabajador resulte beneficiado con las aportaciones patronales, aunque no llegue a hacer uso de los créditos que la administración del Fondo Nacional de la Vivienda otorgue a los trabajadores, es decir, se consigue con ello un beneficio directo y total para la clase trabajadora, lo cual repercute en un beneficio social que tiende a lograr las condiciones de bienestar deseadas para la población y, si bien en este aspecto podría no quedar comprendido, con rigor técnico, dentro del concepto de gasto público, sin embargo ello se encuentra claramente sustentado en la fracción XII del apartado A, artículo 123 de la Constitución de igual rango que el artículo 31, fracción IV y, además, de aplicación preferente en cuanto a los problemas abordados, por ser la norma constitucional específica que regula las aportaciones de seguridad social. Por otra parte, al preverse la administración de tales aportaciones por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores hasta en tanto se actualicen las hipótesis legales de entrega al trabajador, se están destinando al servicio público de previsión social en beneficio de la población, ya que la administración de dichos recursos permite el otorgamiento de un sistema de financiamiento barato para la adquisición de habitaciones en términos de lo dispuesto en el artículo 123, apartado A, fracción XII, de la propia Constitución, respetándose en este aspecto, además, el principio de la fracción IV de su artículo 31 que exige que las contribuciones se destinen al gasto público".

Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VIII, Diciembre de 1998, Tesis: P./J. 100/98, Página: 199.



### 1.7.1 CARACTERÍSTICAS.

A continuación procederemos a dar las características de las aportaciones de seguridad social, que conforme a nuestra legislación deben de reunir:

a) El sujeto activo de la relación son unos Organismos Paraestatales. Esto es, el Instituto Mexicano del Seguro Social así como el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, si bien tienen personalidad jurídica y patrimonio propios diversos al del Estado, fueron creados por éste último y forman parte de la Administración Pública Federal Paraestatal para realizar una función que al Estado le compete: la del servicio público de seguridad social.

b) Los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria son los patrones y trabajadores que están obligados al pago de las aportaciones de seguridad social.

Por lo tanto, es una obligación impuesta unilateralmente por el Estado en virtud de su soberanía para todo aquél que se coloque en la hipótesis normativa, pues ni el patrón ni el trabajador tienen la opción de no acogerse al sistema de seguridad social.

c) Se cumple con el principio de legalidad. Es decir, que es una obligación que tiene su origen en un acto formal y materialmente legislativo: La Ley del Seguro Social y Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

d) Ambos organismos están encargados de la prestación del servicio público encomendado por el Estado, y están dotados por la ley de facultades de investigación del debido cumplimiento a estas obligaciones, así como para, en su caso, determinarlos, fijarlos en cantidad líquida y cobrarlos mediante el procedimiento administrativo de ejecución (artículos 271, 287, y 291 de la Ley del Seguro Social y demás aplicables de Código Fiscal de la Federación).

e) Los ingresos que por virtud de tales aportaciones se recaudan, son para sufragar el gasto público de dichos organismos, en tanto se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva y quedan comprendidos dentro de la

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

definición que de tal concepto da la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, y si bien pasan a formar parte del patrimonio del organismo descentralizado, no se funden con el resto de los ingresos presupuestarios por destinarse a un gasto especial determinado en la ley que los instituye y regula, lo que se deriva de su naturaleza que responde a una obligación de carácter laboral pero que para prestarse con mayor eficacia y solidaridad ha pasado al Estado a través del Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



## BIBLIOGRAFÍA.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo. "Derecho Fiscal", Editorial Themis, S.A. de C.V., segunda reimpresión a la décimo cuarta edición, México, agosto de 1999.

Briseño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal", Regímenes Federal y Distrital Mexicanos", Editorial Miguel Angel Porrúa, S.A. de C.V., segunda edición, México 1990.

Burgoa Llano, Ignacio. "Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones". Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años, México, 1982. Tomo I,

De la Garza, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., cuarta reimpresión a la decimonovena edición, México 2001

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario", Editorial Limusa, S.A. de C.V., Grupo Noriega Editores, décimo tercera reimpresión de la tercera edición, México 2001.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, "Elementos de Derecho Administrativo", Editorial Limusa, S.A. de C.V., décima reimpresión a la primera edición, México 1999.

Flores Zavala, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, S.A., séptima edición, México 1965.

Giannini, Achille Donato. "Instituciones de Derecho Tributario", Traducción y estudio preliminar de Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1957.

Gil Valdivia, Gerardo. "Impuestos, Diccionario Jurídico Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1985, Tomo V.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero", Ediciones Depalma, Buenos Aires 1987, cuarta edición, obra completa, Volumen I.

Margáin Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. de C.V., décimo cuarta edición actualizada, México 1999.

Margáin Manautou, Emilio. "La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano", Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1967.

Orrantía Arellano, Fernando A., "Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., Primera edición, México 1998.

Rodríguez Lobato, Raúl, "Derecho Fiscal", Editorial Harla, segunda edición, México 1999.

Sánchez Gómez, Narciso. "Derecho Fiscal Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., primera edición 1999, segunda edición 2001, México.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Serra Rojas, Andrés, "Derecho Administrativo", Editorial Porrúa, S.A., cuarta edición, México 1968.

#### LEGISLACIÓN CONSULTADA

Código Fiscal de la Federación de 2003.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2003.

Ley del INFONAVIT de 2003.

Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social de 2003.

#### REVISTAS CONSULTADAS

g

Semanario Judicial de la Federación.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria, La. 1986-2000, Tomo II, primera edición, México 2001.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## CAPITULO SEGUNDO

### DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

#### 2.1 INTRODUCCION.

Contrario a lo que se podría pensar la obligación fiscal no sólo consiste en la obligación que tiene el contribuyente de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, sino que existen además otros tipos de obligaciones a cargo del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Este otro tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa y de verificación y/o comprobación tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva. Siguiendo a Rodríguez Lobato, señala que existe la obligación fiscal sustantiva y la obligación fiscal formal, ambas son obligaciones de carácter fiscal, pero distinguible una de otra por el objeto.<sup>1</sup>

Así tenemos por una parte a la obligación fiscal sustantiva, cuyo objeto es un dar, es decir, la obligación derivada de la causación de los tributos en donde el objeto es siempre y exclusivamente el pagar los créditos fiscales que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, de conformidad con el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación.

Por otro lado tenemos a las obligaciones formales en que el objeto puede ser un hacer (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar la contabilidad; determinar correctamente los impuestos; la obligatoriedad de proporcionar datos e informes a las autoridades fiscales; etc.); un no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados; no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional; no incurrir en el incumplimiento de las obligaciones fiscales; etc.); o un tolerar (soportar revisiones y visitas domiciliarias que realicen las autoridades fiscales). Las

<sup>1</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. "Derecho Fiscal", Editorial Harla, segunda edición, México, 1999, página: 109.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

obligaciones de hacer corresponden esencialmente a la calificación de la obligación principal; las de no hacer con la represión a la evasión fiscal; y las de tolerar con la comprobación a la evasión fiscal.

Es usual que tanto en la legislación como en la jurisprudencia y en el lenguaje jurídico común se aluda a los dos tipos de obligaciones diciendo simplemente obligación fiscal, es decir, que no se le exprese la calificación de sustantiva o formal, de tal modo que se necesita atender a lo que se dice en relación con la obligación fiscal para precisar si se trata de la sustantiva o de la formal. En el presente capítulo nos estaremos refiriendo a la obligación fiscal sustantiva también llamada obligación tributaria, señalando que muchas de las características de ésta son perfectamente aplicables a las obligaciones fiscales formales.

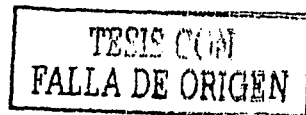
## 2.2 DEFINICIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Margain Manautou define la obligación tributaria como "el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie."<sup>2</sup>

Por otra parte tenemos que el Código Fiscal de la Federación de 1967, da una mejor definición de la Obligación Tributaria, cuando señalaba en su artículo 18 que "El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas." Esto es, de acuerdo con éste Código Tributario, la Obligación Fiscal, es el crédito fiscal determinado en cantidad líquida y que debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Como podemos observar, el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo una obligación de dar, es decir, entregar una determinada cantidad de dinero al fisco federal, pero siempre será una obligación de dar. Además, podemos percatarnos que el vínculo jurídico que se crea con la obligación tributaria es de orden personal; esto es, se establece entre un sujeto activo, que es el Fisco,

<sup>2</sup> Margain Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. de C.V., décimo cuarta edición actualizada, México 1999, página: 226.

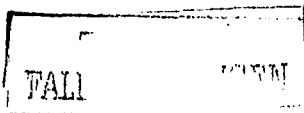


y un sujeto pasivo, que puede ser cualquier persona ya sea física o moral que se ubique en el hecho generador así previsto por la norma jurídica.

**"FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS OBLIGACIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 51 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.** El hecho de que en el indicado precepto legal se haya suprimido la instancia de inconformidad en contra del oficio de observaciones formulado por las autoridades fiscales, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación que establece el diverso artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, no implica que se prive al particular afectado de la oportunidad de defensa, ya que dicho oficio de observaciones no constituye un acto privativo, sino de molestia, que únicamente requiere el cumplimiento de las formalidades previstas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; en tanto que el procedimiento de investigación de gabinete, comúnmente denominado "revisión de escritorio", sólo tiene la finalidad de establecer la certeza de los actos u omisiones concernientes a la situación fiscal del causante, mismos que podrán motivar la resolución liquidadora definitiva, pero no obligan al particular por sí solos, puesto que no constituyen resolución fiscal. Cabe agregar que el citado artículo 51, en su texto vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis, implanta nuevamente la instancia de inconformidad, lo que confiere mayor seguridad jurídica al procedimiento de investigación."

Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Diciembre de 1999, Tesis: P./J. 137/99, Página: 8.

**\*OBLIGACIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 64, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.** El referido artículo 64, fracción I, dispone que: "Están obligadas a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en los términos de este código y del instructivo que al efecto publique la secretaría, las personas físicas y morales, que se encuentren en alguno de los supuestos siguientes: I. Las que en el año calendario inmediato anterior hayan contado con un promedio mensual de trescientos o más trabajadores.". Ahora bien, del análisis de este dispositivo a la luz del principio de territorialidad de las leyes locales, consagrado en el artículo 121, fracción I, constitucional, conforme al cual las leyes de un Estado sólo pueden obligar a quienes realicen actos jurídicos en su territorio, pero no afectan a quienes los realicen fuera de él, se advierte, sin lugar a dudas, que su obligatoriedad se circunscribe al territorio de esta capital, en donde ejerce su soberanía la Asamblea de Representantes del Distrito Federal que dictó la ley en la que se encuentra inmerso el precepto de mérito y rige para todos los gobernados que se coloquen dentro de la hipótesis prevista en él; luego, es evidente que para que se actualice la obligación de elaborar el dictamen contemplado en el propio precepto, sólo se deben tomar en cuenta los trabajadores incluidos en las nóminas que el obligado lleve en esta capital o que en ella le presten un servicio personal subordinado, por ser en dicho lugar en donde se generó el hecho del cual deriva esa obligación. En tal virtud, de acuerdo a lo ordenado en el artículo 64, fracción I, preinserto, están obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales por contador público autorizado, los contribuyentes que en el año calendario inmediato anterior hayan contado con un promedio de trescientos o más trabajadores, incluidos en las nóminas que lleven en el Distrito Federal o bien los que en éste les presten un servicio personal subordinado, independientemente de que en otros Estados de la República o, incluso en el extranjero, tengan más trabajadores a su servicio, pues éstos de ninguna manera quedan comprendidos en el supuesto previsto en el mencionado artículo 64, fracción I, en comento, dado que como ya se precisó éste sólo tiene efectos en esta capital. En esta



tesitura, la disposición analizada no deja en estado de incertidumbre a los contribuyentes que se ubiquen en la hipótesis prevista en ella, y, por ende, no viola la garantía de seguridad jurídica, atento que es clara y no deja lugar a dudas respecto a en qué casos el contribuyente está obligado a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ni deja esa determinación al arbitrio de la autoridad fiscal respectiva."

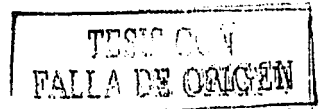
Novena Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Octubre de 2000, Tesis: 2a. CXXXI/2000, Página: 355.

### 2.3 DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

Comúnmente cuando se habla de la Relación Jurídico Tributaria se suele confundir con la Obligación Tributaria, dándoles a ambas el concepto de la segunda al señalar que es una prestación en dinero o en especie, que exige el sujeto activo al sujeto pasivo. Sin embargo, ésta apreciación la estimamos errónea ya que estamos hablando de dos conceptos totalmente distintos entre sí como veremos a continuación.

Esto es, la Relación Jurídico Tributaria se da cuando las personas físicas o morales se encuentran en alguno de los criterios de vinculación ya sea por su lugar de residencia, por su fuente de riqueza o por tener un establecimiento permanente en México, lo que origina que surjan de inmediato entre los sujetos pasivos y el Estado relaciones de carácter tributario, aun y cuando las personas físicas y morales nunca lleguen a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria. Es decir, puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria, aquí podemos citar como ejemplo el caso de una empresa que inicia actividades y durante los dos primeros años de sus ejercicios fiscales obtiene sólo pérdidas, en este supuesto la empresa nunca coincidió en la situación prevista por la ley para que hubiera surgido la obligación fiscal sustantiva, toda vez que nunca hubo una utilidad gravable sino por el contrario sólo hubo pérdidas, sin embargo sí surgieron obligaciones fiscales formales entre la empresa y el Estado, con lo cual se da la relación jurídico tributaria.

En la Relación Jurídico Tributaria estamos hablando de la necesaria existencia de las obligaciones fiscales formales, tal y como lo expresamos en la introducción al presente capítulo, y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta el momento en que se haya causado el tributo, en tanto que las obligaciones fiscales formales surgen por el sólo hecho de que las personas físicas o morales sean contribuyentes. Por lo tanto, como podemos observar la Relación Jurídico Tributaria impone



obligaciones al sujeto pasivo como al sujeto activo por tratarse de obligaciones fiscales formales, mientras que la Obligación Tributaria sólo obliga al sujeto pasivo.

Con base en lo anteriormente expuesto la Relación Jurídico Tributaria, ésta formada por el sometimiento de los sujetos pasivos al Fisco por desprendimiento de ley, y por consiguiente este sometimiento se extingue cuando el sujeto pasivo cesa en las actividades reguladas por las leyes tributarias.

Sirve de apoyo a lo anterior la siguiente Tesis de Jurisprudencia, que en la parte que nos importa señala que "la obligación tributaria del causante, nace en el momento mismo en que se obtiene el ingreso", pero ya desde antes existía la Relación Jurídico Tributaria, cuando el sujeto pasivo se dedica a una actividad propia que lo lleva a causar el tributo, al tenor dice lo siguiente:

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN SIMPLIFICADO Y RÉGIMEN GENERAL.- DIFERENCIAS JURÍDICAS ENTRE UNO Y OTRO.- En términos generales, podemos afirmar que el objeto del impuesto sobre la renta es el ingreso obtenido por las personas obligadas a su pago, así, *la obligación tributaria del causante, nace en el momento mismo en que se obtiene el ingreso, bien sea efectivo, en bienes, en servicios o en crédito.* Por ello, desde un punto de vista amplio, se grava todo aquello que represente un valor económico que incide en las utilidades de los causantes, independientemente de que al momento de ingresar a su patrimonio carezcan de liquidez. La base del impuesto sobre la renta se constituye por las utilidades obtenidas, y es a éstas a las que habrá de aplicarse la tarifa correspondiente, de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, de tal forma que si no hubiera utilidades, tampoco habría de cubrirse importe alguno, por considerarse que el ingreso (disminuido con las deducciones permitidas por la ley), no generó utilidad, y aun la posible pérdida fiscal sufrida en un ejercicio, podrá ser compensada en el siguiente. Por otra parte, en el Régimen Simplificado de las Actividades Empresariales, contenido en la Sección II, del Título citado, el resultado fiscal, o base gravable, se determina en términos más simples: restando de los conceptos que la Ley establece como entradas, los conceptos que legalmente sean salidas. Esto significa que en este régimen, más que gravarse las utilidades del contribuyente, lo que se grava es el gasto personal que el mismo sustrae del negocio para sus propias actividades o para actividades diversas (mediante la resta de las salidas a las entradas). Por tanto, los conceptos de entradas y salidas culminan en un incremento o decremento neto del efectivo, cuyo flujo es la base gravable en el Régimen Simplificado. De esta forma, podemos concluir que el tratamiento fiscal que da a las entradas, es distinto a los ingresos acumulables, y en este sentido si la autoridad durante el desarrollo de una visita domiciliaria utiliza la presuntiva de ingresos de la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, consistente en presumir como ingresos acumulables los depósitos en cuentas bancarias del contribuyente, evidentemente sigue un lineamiento que es aplicable típicamente a contribuyentes del Régimen General, y no a los del Régimen Simplificado, ya que los depósitos en cuentas bancarias para los contribuyentes que tributan en este Régimen por decisión del legislador, se consideran como salidas, ello en razón de lo que señala el artículo 119-E de la Ley de la materia."

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Cuarta Época, Segunda Sección, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarta Época, Año III. No. 26. Septiembre 2000, Tesis: IV-P-2aS-278, Página: 48. *(Las cursivas son mías).*

#### 2.4 EL HECHO IMPONIBLE Y EL HECHO GENERADOR.

Podría pensarse que el hecho imponible y el hecho generador significan o son lo mismo, sin embargo ello sería erróneo en virtud de que el primero implica, concretamente, la formulación hipotética y genérica de un hecho previsto por la ley; mientras que el segundo, contrariamente a lo anterior, es la realización del hecho previsto por la norma para que se cause el tributo, sin embargo, como a nuestra consideración creemos que éstos dos conceptos podrían generar bastante confusión entre sí, estimamos pertinente entrar un poco más a fondo en su estudio.

En efecto, en la legislación fiscal se establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta, general e hipotética, se le ha dado en llamar hecho imponible.

Lo anterior lo podemos corroborar con Sáinz de Bujanda cuando dice que el hecho imponible es "el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse la obligación tributaria" o como "el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta".<sup>3</sup>

Por su parte Ataliba, llama hipótesis de incidencia tributaria al hecho imponible, diciendo que es "la descripción hipotética, contenida en la ley, del hecho apto a dar nacimiento a la obligación".<sup>4</sup>

De acuerdo con lo anterior, y en atención a los criterios establecidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el hecho imponible se va encontrar inmerso hipotéticamente en las leyes tributarias, hasta que los contribuyentes realicen los actos

<sup>3</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, "Análisis Jurídico del Hecho Imponible". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Madrid, España 1965, volumen I, número 60, páginas: 794 y 842.

<sup>4</sup> Ataliba, Gerardo, "Hipótesis de Incidencia Tributaria", 2ª edición, 1975, Sao Paulo, Brasil. Traducción al español por García Mullin, Roque, con el título de "Hipótesis de Incidencia Tributaria". Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1977 número 18.28.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



previstos por las normas para configurar ya en forma personal la forma abstracta o general prevista por la norma, al respecto sirven de apoyo a lo anterior las siguientes Jurisprudencias que a continuación se transcriben:

"COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y EL ESTADO DE GUERRERO. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE HACIENDA Y DE LA LEY DE INGRESOS DE ESA ENTIDAD, QUE REGULAN EL IMPUESTO PARA FOMENTAR LA CORRIENTE TURÍSTICA, EN CUANTO GRAVAN EL SERVICIO DE AGUA POTABLE RECIBIDO EN LAS ZONAS TURÍSTICAS, TRANSGREDEN EL CONVENIO DE ADHESIÓN RELATIVO Y, POR ENDE, SON VIOLATORIAS DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL AÑO DE 1997). Conforme a lo previsto en los artículos 50 de la Ley de Hacienda y 13 de la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y siete, ambas del Estado de Guerrero, con el fin de fomentar la corriente turística se causará un impuesto adicional, entre otros, sobre los derechos por consumo de agua potable de las zonas turísticas del mencionado Estado, aplicando una tasa del quince por ciento. Ahora bien, si de la interpretación literal y sistemática de lo dispuesto en los artículos 14, 15, 17 y 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como séptimo transitorio del decreto de reformas a este ordenamiento, publicado el treinta de diciembre de mil novecientos noventa y seis, durante el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y siete, se advierte que entre los servicios que se encuentran sujetos al pago del impuesto al valor agregado se ubican los servicios públicos individualizados que presta la administración pública local o municipal, entre ellos, aquellos a los que corresponde como contraprestación el pago de los derechos por servicio de suministro de agua potable para uso no doméstico, debe concluirse que el referido impuesto local transgrede el convenio de adhesión al sistema de coordinación fiscal celebrado el diecinueve de octubre de mil novecientos setenta y nueve por la mencionada entidad federativa y la Federación y, por ende, los citados artículos 50 y 13 carecen de fundamentación, lo que se traduce en una violación a la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 de la Carta Magna, pues resulta inconcuso que entre los hechos imponibles del impuesto local para fomentar la corriente turística se encuentra la actividad consistente en el desarrollo del servicio público relativo al suministro de agua potable recibido en las zonas turísticas del Estado de Guerrero, ya que aun cuando se lije como base gravable de tal contribución el monto de los derechos que se pagan por el mencionado servicio, ello no permite desconocer que la respectiva carga impositiva tiene como hecho imponible el servicio público de referencia; máxime que, conforme a lo dispuesto en el artículo 1o. de la citada ley federal, por la prestación de la misma actividad el impuesto al valor agregado que se genere debe trasladarse a quien reciba el suministro de agua potable, provocándose una doble tributación que recae sobre los mismos sujetos y respecto del mismo hecho imponible, el desarrollo del servicio público relativo al suministro de agua potable." Novena Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Diciembre de 2000, Tesis: 2a. CLXXI/2000, Página: 430.

"IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS, LEY DEL. SU ARTICULO 2o. FRACCION III, VIGENTE DURANTE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UNO ES INCONSTITUCIONAL. El artículo 2o., fracción III, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en su texto vigente durante el año de mil novecientos noventa y uno, es inconstitucional en virtud de que infringe el principio de equidad. El aludido precepto hasta el año de mil novecientos noventa, establecía lo siguiente: "Artículo 2o.. Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas siguientes: ... III. En la exportación definitiva, en los términos de la legislación aduanera de los bienes a que se refiere la fracción I de este artículo, incluso cuando se exporten para enajenarlos en el extranjero ...0%". Al reformarse ese precepto, según decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de mil

TEJES CON  
FALLA DE ORIGEN

novecientos noventa, el texto de la citada fracción III, quedó de la siguiente manera: "III. En la exportación definitiva en los términos de la legislación aduanera de los bienes a que se refiere la fracción I de este artículo que realicen los productores o envasadores de los mismos, las empresas de comercio exterior a que se refiere el párrafo siguiente, así como aquéllos que celebren convenio con las empresas, cumplan con los requisitos que al efecto dé a conocer mediante reglas de carácter general la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, inclusive cuando dichos bienes se exporten para enajenarlos en el extranjero...0%". Para los efectos de esta ley, se asima a la exportación la enajenación de los bienes a que se refiere la fracción I de este artículo realizada por los productores o envasadores a empresas de comercio exterior, siempre que dichas enajenaciones cumplan con las reglas que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general. Se consideran empresas de comercio exterior, únicamente aquéllas cuyos bienes terminados que enajenen en México sean en su totalidad importados, y los que adquieran en el país se dediquen totalmente a la exportación". Esta reforma practicada a la ley vulnera los principios constitucionales en lo tributario, porque la fijación de la tasa cero, contenida originalmente con vista a un elemento objetivo, la exportación definitiva de los bienes gravados, deja de atender a ese elemento al introducir diferencias subjetivas o de índole personal entre los sujetos cuya actividad actualiza los supuestos del hecho imponible. De tal suerte que, si la fijación de la tasa cero se llevó a cabo sin atender a elementos personales o para tratar de zanjar diferencias entre los sujetos pasivos, y el hecho imponible original permanece con tal carácter y sin modificación alguna, no hay justificación para distinguir entre los sujetos que la realizan."

Octava Época, Instancia: Peno. Fuente: Gaceta de Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 71, Noviembre de 1993. Tesis: P. LXIII/93. Página: 34.

Como podemos observar, el hecho imponible es la formulación hipotética y genérica contenida en la ley de un hecho, esto es, todas las obligaciones del derecho tributario tienen una hipótesis o presupuesto normativo que les corresponde.

Por otra parte, el hecho generador, es el hecho concreto, material, aquel que se realiza en la vida real, es decir, se da cuando los contribuyentes realizan todos y cada uno de los elementos contenidos en la hipótesis prevista, en el hecho imponible. En otras palabras, cuando la situación de hecho se adecua al presupuesto de hecho previsto por la norma y da nacimiento a la obligación tributaria sustantiva, la contribución, lo llamamos el hecho generador.

En nuestra legislación el hecho generador se establece en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice lo siguiente:

"Art. 6.- 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."

Por lo que podemos concluir que el hecho generador es la realización concreta del hecho imponible, en forma exactamente igual a la de la hipótesis prevista por la norma,

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

para que nazca la obligación concreta de pagar una suma determinada de dinero al Estado, o en otras palabras el hecho generador es la subsunción al hecho imponible, que es la adecuación del caso a la hipótesis prevista por la norma.

"DERECHOS POR LA AUTORIZACIÓN DE SEÑALES DE TRANSMISIÓN DEL EXTRANJERO A MÉXICO. EL ARTÍCULO 19-E, FRACCIÓN I, INCISO A), DE LA LEY FEDERAL RELATIVA QUE ESTABLECE SU PAGO, AL CONSIDERAR EL NÚMERO DE CANALES Y EL PORCENTAJE DE LA PROGRAMACIÓN PROVENIENTE DEL EXTRANJERO TRANSMITIDA POR ELLOS, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE). El mencionado precepto que establece una contribución que se genera con motivo de la autorización anual de un sistema de televisión abierta, por cable, de señal restringida terrestre o satelital, para transmisión o distribución en México, de programación originada, desarrollada o proveniente del extranjero, y que prevé la cuota que el permisionario o concesionario pagará por cada canal cuya programación constituya más del cincuenta por ciento de su tiempo, transgrede los principios tributarios de proporcionalidad y equidad consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Lo anterior, en virtud de que no existe correspondencia entre el costo del servicio prestado por el Estado y el monto de derecho, pues el citado precepto ordinario, al tomar como base para la cuantificación del derecho de que se trata el número de canales y el porcentaje de programación proveniente del extranjero que se transmite por ellos, atiende a un elemento completamente ajeno al servicio que presta el Estado consistente en la autorización administrativa correspondiente, ya que el hecho generador de la contribución, es decir, la autorización, no constituye un acto continuo ni reiterado minuto a minuto, pues una vez que se ha autorizado la transmisión en territorio nacional de determinada señal, la actividad estatal cesa o se agota hasta en tanto se requiere por parte del concesionario o permisionario someter a consideración de la administración pública, a través de la autoridad correspondiente, un diverso programa para su nueva transmisión o retransmisión."

Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XV, Febrero de 2002, Tesis: 1a. II/2002, Página: 25.

"INFONAVIT. INICIO DEL PLAZO DE CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DEL INSTITUTO PARA DETERMINAR EL IMPORTE DE LAS APORTACIONES, TRATÁNDOSE DE TRABAJADORES INSCRITOS.- El artículo 30, fracción I, párrafo segundo, de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, vigente desde el veinticinco de febrero de mil novecientos noventa y dos, establece que las facultades del instituto para determinar las aportaciones patronales omitidas y sus accesorios, se extinguen en el término de cinco años, no sujeto a interrupción, contado a partir de la fecha en que el propio instituto tenga conocimiento del hecho generador de la obligación. Por otra parte el artículo 35, párrafo primero, de la mencionada ley, establece que los patrones deben pagar las aportaciones de sus trabajadores inscritos por bimestres vencidos, a más tardar el día diecisiete de los meses de enero, marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre de cada año; por tanto, el plazo para que el patrón pague espontáneamente inicia el día primero y fenece el día diecisiete de dichos meses y, a su vez, el plazo de la caducidad de las facultades del instituto para determinar y liquidar las aportaciones omitidas y sus accesorios empezará a computarse a partir del día dieciocho de los meses indicados, porque hasta entonces puede, válidamente, ejercer esas facultades. No pasa inadvertido que el referido artículo 35 fue reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el seis de enero de mil novecientos noventa y siete, estableciendo que el pago de las aportaciones será por mensualidades

TEST CON  
FALLA DE ORIGEN

vencidas; sin embargo, dicha reforma no ha entrado en vigor, en virtud de que en el artículo sexto transitorio de ese decreto, se estableció que "La periodicidad del pago de las aportaciones y los descuentos a que se refiere el artículo 35, continuará siendo de forma bimestral hasta que en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado se establezca que la periodicidad de pagos se realizará mensualmente.", lo cual no ha sucedido, pero cabe precisar que ya sea por bimestres vencidos o por mensualidades, el plazo de caducidad inicia al día siguiente del en que vence el plazo de pago espontáneo."

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Diciembre de 2001, Tesis: 2a./J. 67/2001. Página: 253.

"RENTA, HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LA. El impuesto sobre la Renta se genera por los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en créditos o de cualquier otro tipo que los contribuyentes obtengan en el ejercicio, por lo que, la obligación tributaria a cargo de los sujetos pasivos nace en el momento en que se obtienen tales ingresos; es por ello que al ser éstos objeto de gravamen, es vidente que el tributo se genera en todo el ejercicio, y no sólo hasta el final del mismo."

Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VII-Junio, Página: 399

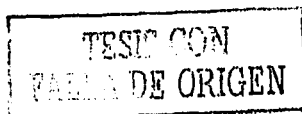
## 2.5 LOS SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

Los sujetos de la relación jurídico tributaria los podemos desprender de la lectura que hagamos al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dispone lo siguiente:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos: [ . . . ]

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

Como podemos observar de la transcripción anterior, y como hemos venido hablando a lo largo del presente trabajo, en la relación jurídico tributaria existen dos sujetos, los cuales representan la base de la relación jurídica, siendo estos el sujeto activo y el sujeto pasivo, el primero está representado por el Estado, al tener éste, el poder jurídico para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas a expensar a los gastos públicos. Esto es, de acuerdo a la estructura política del Estado Mexicano, nos encontramos que como sujeto activo, existen cuatro titulares de la función tributaria: la Federación, el Distrito Federal, los Estados o Entidades Federativas y los Municipios. Distinción que es contemplada por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la que en varios de sus preceptos establece las reglas de competencia aplicables en materia tributaria entre la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios. Ahora bien, se hace la aclaración



que el presente trabajo de investigación, tiene por objeto sólo el estudio de las contribuciones federales, razón por la cual más adelante se estudiará únicamente al Fisco Federal.

En el otro extremo de la relación jurídica, se encuentra el sujeto pasivo, que es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria en virtud de haber realizado el hecho generador previsto por la norma. Debemos dejar asentado, antes de entrar al estudio pleno del sujeto pasivo, que éste puede ser una persona física o moral, en los términos del derecho fiscal, como lo señala el artículo primero del Código Fiscal de la Federación. Por lo tanto afirmamos que son sujetos de las contribuciones las personas físicas o morales comprometidas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho imponible que la ley prevé.

Así tenemos, que el sujeto pasivo de la obligación fiscal, son las personas físicas y morales que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien, se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

#### 2.5.1. DEL FISCO FEDERAL.

Como ya hemos dicho con anterioridad, el objeto de estudio del presente trabajo versa sobre las contribuciones federales por lo que a continuación trataremos de estudiar de manera simplificada y sencilla la competencia del fisco federal. Pero desafortunadamente nuestra Constitución no sigue un método coherente y sistemático para indicar la competencia recaudatoria de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios, sino que por el contrario, se aborda el problema de manera dispersa y un tanto confusa.

Primero hay que señalar que la potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Siguiendo este razonamiento el artículo 73, fracción VII, establece las facultades del Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y por su parte el artículo 74, fracción IV, establece la facultad de la Cámara de Diputados, de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, dispositivos que a la letra establecen lo siguiente:

"73. El Congreso tiene facultad: [ . . . ]  
VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;"

"Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: [ . . . ]  
IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior."

Ahora bien, dentro del poder tributario que tiene el Estado a través del Poder Legislativo, se va a establecer la esfera de competencia entre las contribuciones federales y las contribuciones locales. Así tenemos que en el artículo 73, fracción XXIX se establece la facultad del Congreso de la Unión para imponer contribuciones exclusivas de la Federación, conforme al texto vigente:

"73. El Congreso tiene facultad: [ . . . ]  
XXIX. Para establecer contribuciones:  
1o. Sobre el comercio exterior.  
2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del Artículo 27;  
3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.  
4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y  
5o. Especiales sobre:  
a) Energía eléctrica;  
b) Producción y consumo de tabacos labrados;  
c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;  
d) Cerillos y fósforos;  
e) Aguamiel y productos de su fermentación;  
f) Explotación forestal,  
g) Producción y consumo de cerveza."

De la transcripción anterior, podemos apreciar que en él se detallan las facultades explícitas que tiene el Congreso de la Unión o el Fisco Federal, para recaudar contribuciones en las materias anteriormente señaladas. "Hasta aquí, parece muy claro que la Constitución tiene un particular empeño por ceñir la actuación de los Poderes Federales en base a facultades o competencias previamente enumeradas y limitadas. Enumeración y limitación

TESORO  
FALLA DE ORIGEN

que sirven de continente a la actuación de los poderes. Sin embargo, la propia Constitución contiene una disposición que permite la futura actuación de los Poderes de la Unión, rebasando el contenido expreso y limitado de las competencias conferidas. Esta puerta de escape de las competencias expresas o explícitas está prevista en la fracción XXX del propio artículo 73<sup>5</sup>, que a la letra dispone lo siguiente:

"73. El Congreso tiene facultad: [ . . . ]

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión."

Como podemos observar, esta fracción faculta al Congreso de la Unión, en dos grandes campos: primero, para legislar con la finalidad de hacer efectivas todas las facultades otorgadas al Congreso en las veintinueve fracciones del artículo 73; y segundo para legislar con la finalidad de hacer efectivas las facultades otorgadas por la Constitución, a los Poderes Federales.

Esta fracción XXX, da entrada a lo que la doctrina conoce como facultades o poderes implícitos, cuestión que ya ha sido totalmente incorporada en nuestra doctrina y practica constitucional, de tal forma que ha ampliado enormemente el campo de actuación a favor de los Poderes Federales y en demérito de los Estados.

En concordancia, en la fracción XXIX se enumeran determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que ésta impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos en los términos de la fracción VII del mismo artículo 73, Constitucional, es decir, que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede, de acuerdo con la fracción XXX, de las facultades implícitas, gravar otras fuentes de ingresos hasta obtener los recursos suficientes para cubrir el Presupuesto de Egresos.

Visto lo anterior, y a efecto de tratar más ampliamente nuestro estudio sobre las contribuciones federales, el artículo 17, fracciones IV, V, VI y VII y artículo 118, fracción I,

<sup>5</sup> Faya Biseca, Jacinto, "El Federalismo Mexicano, Régimen Constitucional del Sistema Federal", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., primera edición actualizada en Editorial Porrúa, México 1998, página: 85.



de la propia Constitución, contienen una serie de prohibiciones a la actividad económica de las Entidades Federativas que, a contrario sensu, redundan en una serie de atribuciones para los poderes federales. Algunas de esas prohibiciones están referidas a la materia tributaria, por lo que forman parte del sistema competencial que estamos analizando, en virtud de que, al eliminar de la esfera de actividades de los gobiernos locales ciertas actividades o hechos imponible, su aprovechamiento se entiende concedido a la Federación. Veamos a continuación ambos preceptos en su parte conducente:

"Artículo 117.- Los Estados no pueden, en ningún caso:

I. Celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con las Potencias extranjeras;

II. [Derogada]

III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado;

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;

VIII. Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional;

Los Estados y los Municipios no podrán contraer obligaciones o empréstitos sino cuando se destinen a inversiones públicas productivas, inclusive los que contraigan organismos descentralizados y empresas públicas, conforme a las bases que establezcan las legislaturas en una ley y por los conceptos y hasta por los montos que las mismas fijen anualmente en los respectivos presupuestos. Los ejecutivos informarán de su ejercicio al rendir la cuenta pública;

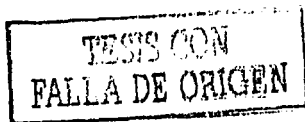
IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

El Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados dictarán, desde luego, leyes encaminadas a combatir el alcoholismo."

"Artículo 118.- Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones."

Como podemos advertir, la finalidad de estos preceptos es la de preservar dentro del ámbito fiscal de la Federación, todos los gravámenes al comercio exterior y un buen número vinculados al comercio interior, tradicionalmente canalizados hasta la fecha a través de los impuestos federales a la importación y a la exportación y al valor agregado.





Así tenemos que además de las contribuciones expresamente señaladas por la Constitución, el fisco federal va a poder gravar otras contribuciones implícitas como por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Activo, Impuesto al Valor Agregado, etc., así lo podemos ver de la lectura que efectuemos a la Ley de Ingresos de la Federación para 2003, que a manera de ejemplo en el artículo 1º, apartado A, fracción I, de los impuestos dispone lo siguiente:

"Artículo 1o. En el ejercicio fiscal de 2003, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

CONCEPTO	Millones de pesos
A. Ingresos del Gobierno Federal	1,062,001.4
I. IMPUESTOS:	790,041.8
1. Impuesto sobre la renta.	352,947.2
2. Impuesto al activo.	11,500.1
3. Impuesto al valor agregado.	225,154.3
4. Impuesto especial sobre producción y servicios:	148,412.2
A. Gasolina y diesel.	125,759.3
B. Bebidas alcohólicas.	3,448.7
C. Cervezas y bebidas refrescantes.	11,590.9
D. Tabacos labrados.	11,249.3
E. Telecomunicaciones	975.0
F. Aguas, refrescos y sus concentrados	168.1
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.	12,707.8
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.	5,030.8
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.	0.0
8. Impuesto a los rendimientos petroleros.	0.0
9. Impuestos al comercio exterior:	25,538.7
A. A la importación.	25,538.7
B. A la exportación.	0.0
10. Impuesto sustitutivo del crédito al salario	1,802.0
11. Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios.	250.0
12. Accesorios.	6,698.7"

En conclusión, podemos decir, que el Fisco Federal, en su carácter de sujeto activo de los tributos o contribuciones, está dotado de una doble competencia tributaria, una explícita señalada en la fracción XXIX, del artículo 73 Constitucional y una implícita señalada en la fracción XXX la propia Carta Magna, para imponer las contribuciones necesarias con el objeto de cubrir el presupuesto de egresos.

**TEXTO CON  
FALLA DE ORIGEN**

Luego entonces "la obtención de tales recursos, se hace mediante contribuciones impuestas a los habitantes del país, que el Ejecutivo recauda de acuerdo con la Ley de Ingresos iniciada ante la Cámara de Diputados y expedida anualmente por el Congreso de la Unión."<sup>6</sup>

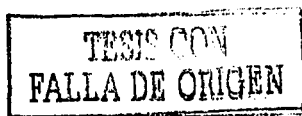
Esto es, tenemos que el poder tributario que tiene el Estado, lo va a ejercer en segundo lugar a través del Poder Ejecutivo, pues éste tiene la facultad y obligación de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia en términos del artículo 89, fracción I de la Constitución Federal, y en ocasiones cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el contribuyente que surgen con motivo de la ley impositiva.

Por consiguiente, de conformidad con el artículo 16, fracción IV de la Constitución se establece como obligación de los sujetos pasivos el de contribuir a los gastos públicos, siendo el Servicio de Administración Tributaria el organismo encargado de la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público, de conformidad con el artículo 2º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria. Así éste órgano de gobierno esta incorporado en diversas unidades administrativas para su mejor funcionamiento en la recaudación de contribuciones de conformidad con lo estatuido en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Por otra parte tenemos, que la tercera función de la potestad tributaria del Estado, está constituida por el Poder Judicial, siendo el organismo encargado de dirimir las controversias entre la Administración o el Servicio de Administración Tributaria y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo.

---

<sup>6</sup> Tena Ramírez, Felipe, "Derecho Constitucional Mexicano", Editorial Porrúa, S.A de C.V., trigésima cuarta edición, México 2001, página: 323.



Podemos concluir, entonces, que la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de paliación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes.

## 2.5.2 DEL SUJETO PASIVO.

Como habíamos dicho, el sujeto pasivo, se encuentra contemplado por una parte en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política y por la otra, en el artículo 1º, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, en donde se establece quiénes van a poseer tal carácter en la obligación tributaria, al señalar lo siguiente:

*"Art. 1º.- Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico."  
(Las cursivas son mías).*

Como podemos observar del precepto legal anteriormente transcrito, desprendemos la existencia de dos tipos de sujetos pasivos, como son las personas físicas y las personas morales, sean nacionales o extranjeras, y en el caso de las personas físicas cualquiera que sea su edad, sexo, estado civil, ocupación, domicilio, etc.

Abundando un poco al respecto, por personas físicas entendemos todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual nos da una mayor alcance a este concepto, toda vez que aún los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo o contribución, siempre y cuando se ubiquen en el supuesto previsto por la norma tributaria y además generen la situación de hecho.

Así mismo, las personas morales están constituidas por todas las asociaciones civiles y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del



país en donde tengan su domicilio fiscal e incluso en cualquier lugar donde generen la situación de hecho prevista por la norma,

Como habíamos mencionado, en nuestro sistema tributario federal, las personas físicas o morales adquieren el carácter de sujetos pasivos mediante la simple realización del hecho generador de un tributo, independientemente del lugar en donde tengan su domicilio. Por consiguiente, los sujetos pasivos adquieren tal carácter cuando se colocan en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar, su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico, etc.

Al respecto, el artículo 1º de la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que serán sujetos de este impuesto las personas físicas y morales:

"Art. 1.- Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste."

Concluyendo, y como pudimos observar de la transcripción anterior, basta con que una persona física o moral, independientemente de su situación jurídica, social, cultural o moral obtenga un ingreso, para que en forma automática e inmediata adquiera el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria en materia de Impuesto Sobre la Renta, ya sea por su residencia, su fuente de riqueza o su establecimiento permanente, así como ubicarse en el hecho imponible de cualquier otra Ley que establezca una contribución.

"RENTA. LOS ARTÍCULOS 7o.-B, 15 Y 17, FRACCIÓN X, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTES EN 1996, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL LIMITAR EL INTERÉS DEDUCIBLE Y ACUMULAR LA GANANCIA INFLACIONARIA. El principio de proporcionalidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, exige considerar la capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad de contribuir al gasto público. El objeto del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles lo es precisamente la riqueza integral o renta del sujeto pasivo, interpretada en un sentido amplio como cualquier modificación positiva que sufra el patrimonio. Los artículos 7o.-B, 15 y 17, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado el primero y modificados los otros mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1986, no violan el mencionado principio al limitar el interés deducible a la diferencia entre los intereses a

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

cargo y el componente inflacionario de la totalidad de las deudas y al obligar a acumular como ganancia inflacionaria el resultado obtenido cuando dicho componente inflacionario sea superior a los intereses devengados a cargo, en virtud de que con ello sólo se consideran los efectos positivos que el fenómeno inflacionario produce de manera real en el patrimonio de los deudores, quienes ven disminuidas sus deudas por el solo transcurso del tiempo con motivo del aumento generalizado en el precio de los bienes y servicios y la correspondiente pérdida del valor de la moneda, y ello a través de un procedimiento que permite medir con exactitud la inflación pues el componente inflacionario se obtiene conforme al Índice Nacional de Precios al Consumidor que refleja el incremento en el precio de los bienes y servicios. Además, del artículo 7o.-B, en relación con los diversos 10 y 22, fracción X, de la ley de la materia, se advierte que los efectos negativos que la inflación produce en el patrimonio de los acreedores también son considerados, pues el componente inflacionario de la totalidad de los créditos debe restarse de los intereses a favor a fin de obtener el interés acumulable, que si resulta inferior al referido componente produce una pérdida inflacionaria deducible, de suerte tal que el legislador atiende a la afectación tanto positiva como negativa que sufre el patrimonio de cada contribuyente en lo individual con motivo de los efectos del fenómeno inflacionario, así como el patrimonio de ambas partes en una operación, a saber, el del acreedor y el del deudor, lo que se traduce en un sistema tributario justo que guarda equilibrio entre todos los afectados por la realidad económica que se vive y que atiende a la capacidad contributiva del universo de sujetos que deben cubrir el impuesto."

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Agosto de 2000, Tesis: 2a. XCV/2000, Página: 375.

Por otra parte, como ya hemos visto el hecho generador es cuando los sujetos realizan la hipótesis prevista por la norma, el hecho imponible, y es en este momento cuando surgen los sujetos pasivos u obligados, siendo el caso que el hecho imponible se atribuye a distintas clases de obligados, cuyas obligaciones son de distinta naturaleza y se distinguen entre ellos diversos criterios de atribución, que es lo que vamos a estudiar en los siguientes párrafos.

La distinción más importante es la que agrupa a los sujetos obligados en sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno, siendo objeto, ésta última clasificación, la de mayor estudio. Por ello, primero nos daremos a la tarea de precisar que debemos entender por sujeto pasivo por adeudo propio o sujeto pasivo principal.

Al respecto Flores Zavala designa al sujeto pasivo por adeudo propio, como sujeto pasivo con responsabilidad directa, al señalar que "la responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir, la persona que produce o que es propietaria o poseedora de la cosa



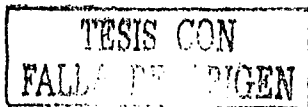
gravada o realiza el acto gravado, etc. ( . . . ), es decir, que esa responsabilidad es el verdadero deudor del crédito fiscal".<sup>7</sup>

Podemos concluir que el responsable directo del impuesto es la persona cuya situación coincide con la señalada por la ley como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que se encuentra en la situación que da nacimiento al crédito; cabe hacer la aclaración antes de que surja alguna confusión, que los sujetos pasivos indirectos, también se ubican en el supuesto previsto por la norma, sólo que su responsabilidad solidaria está condicionada a la actividad realizada por el deudor principal, es decir, que si el sujeto pasivo directo no realiza cierta conducta prevista por la norma entonces el deudor solidario no va a existir, ejemplo de esto lo tenemos en el caso de la importación, en donde el sujeto directo es el importador y el responsable solidario es el agente aduanal, ésta relación jurídica entre los dos sujetos sólo se va a dar si el importador lleva a cabo el hecho previsto por la norma.

Al respecto, y para orientar un poco más lo analizado anteriormente, se transcriben las siguientes Tesis que a la letra dicen lo siguiente:

**"OBLIGACIONES FISCALES. SU CUMPLIMIENTO ES A TÍTULO UNIPERSONAL.**- De la obligación constitucional establecida por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, Distrito Federal, Estado o Municipio en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, delimitada por el diverso artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, acorde con el cual, aquella obligación de las personas físicas y morales de participar con impuestos para los expendios públicos, debe realizarse conforme a las leyes fiscales respectivas, se desprende la conclusión de que los sujetos se obligan en la forma y términos previstos en las leyes fiscales para cada una de las hipótesis en que se ubiquen y que, por tanto, fuera de los casos de responsabilidad solidaria, las obligaciones fiscales deben ser cumplidas a título unipersonal por el sujeto pasivo en quien recaiga dicho deber jurídico, al actualizarse en la especie el supuesto de causación exactamente previsto en la norma. De modo tal que la obligación del enajenante de cubrir el impuesto al valor agregado causado con motivo de la operación de enajenación de un bien inmueble de su propiedad, no puede tenerse por cumplida, por el hecho de que por error hubiere sido el comprador quien cubrió el citado impuesto, pues el cumplimiento de las obligaciones fiscales es a título unipersonal y su cumplimiento no puede ser transmitido, delegado o sustituido, por sujeto diverso, ya que ello contraría las reglas de nuestro sistema tributario, de observancia obligatoria y aplicación estricta." Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XIV, Noviembre 2001, Tribunales Colegiados de Circuito, Segunda Parte, Secc. Tercera, página: 523.

<sup>7</sup> Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1965, Séptima edición, página 84.



**"HACIENDA DEL ESTADO DE JALISCO. EL ARTÍCULO 12, FRACCIÓN IV. DE LA LEY CORRESPONDIENTE, AL PRECISAR LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.** Si bien en el artículo 12, fracción IV, de la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco, se establece que son sujetos del impuesto sobre negocios jurídicos e instrumentos notariales, las partes en los contratos e instrumentos públicos no comprendidos en las fracciones anteriores del propio artículo, ello no viola el principio de legalidad tributaria consagrado también en el artículo 31, fracción IV constitucional, pues a pesar de que señala una pluralidad de sujetos pasivos obligados al pago de ese impuesto, no genera imprecisión en cuanto a quien es el sujeto pasivo, ni da margen para la arbitrariedad, ya que al prevalecer la solidaridad de sujetos pasivos por adeudo propio respecto de un mismo hecho imponible, o solidaridad sustantiva, todos ellos son obligados principales y en virtud de ella las autoridades pueden exigir de cualquiera de los obligados, simultánea o separadamente, el pago de ese impuesto, sin que ello implique que la autoridad exactora tenga margen de discrecionalidad en cuanto a la determinación de los sujetos pasivos del gravamen, dado que la posibilidad de exigir el pago del impuesto no comprende a cualquier persona, sino que se limita a las partes que intervinieron en el acto o instrumento que lo causó, las que, por otro lado, no pueden decidir quién pagará el impuesto porque todas son sujetos principales y por lo mismo están obligadas a su pago de manera solidaria."

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Octubre de 2000, Tesis: 2a. CXXIII/2000, Página: 352.

Así mismo, sirven de apoyo las siguientes Tesis emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que establecen lo siguiente:

**"GASOLINA.- SU ENAJENACIÓN SE ENCUENTRA AFECTA AL PAGO DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.-** Causan el impuesto especial sobre producción y servicios los expendedores de gasolina, entendiéndose por esto que no sólo es sujeto de éste, Petróleos Mexicanos como productor de gasolina, sino también los expendios autorizados que la enajenan al público en general, tal y como lo previene la fracción IV del artículo 8º de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, consecuentemente, resulta improcedente la solicitud de devolución presentada por un expendedor de gasolina bajo el argumento de que no es causante directo de dicho gravamen, toda vez que el acto de enajenación al público en general, como expendio autorizado distribuidor del producto, daba lugar a la causación y pago del impuesto en los términos previstos por los artículos 1º y 2º de la Ley en cita, hasta julio de 1992."

Cuarta Época, Segunda Sección, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Año II, No. 13, Agosto 1999, Tesis: IV-P-2aS-131, Página: 50.

**"IMPORTADOR.- ES EL SUJETO DIRECTO, DE LA OBLIGACION DEL PAGO DE LOS IMPUESTOS QUE SE GENEREN POR LOS TRAMITES DE IMPORTACION DE MERCANCIA EXTRANJERA Y NO EL AGENTE ADUANAL QUIEN REALIZA LOS TRAMITES RESPECTIVOS.-** De acuerdo con el artículo 58 de la Ley Aduanera, la responsabilidad directa del pago de las contribuciones relativas a la Importación de Mercancías Extranjeras son del Importador y no del Agente Aduanal, ya que de acuerdo con el precepto legal en comento en él se prevé que el pago, de los Impuestos al Comercio Exterior, así como los derechos correspondientes serán cubiertos por los Importadores y Exportadores al presentar el pedimento para su trámite, por tal consecuencia si el Importador de las Mercancías Extranjeras no acreditó ante la autoridad fiscal que haya realizado los pagos del Impuesto al Comercio Exterior, esto trae consigo la actuación legal de la autoridad demandada para exigir el pago respectivo de los Impuestos, al Comercio Exterior al Importador de la Mercancía Extranjera."

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Tercera Época, Primera Sala Regional Noroeste. (Cd. Obregón), Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Año IX. No. 100. Abril 1996, Tesis: III-TASR-VII-514, Página: 18.

### 2.5.2.1 DE LOS RESPONSABLES SOLIDARIOS.

Como hemos visto ya, los contribuyentes pueden ser sujetos pasivos directos o responsables directos, o bien sujetos pasivos indirectos o responsables solidarios, no obstante de ser sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria no todos adquieren la responsabilidad de la misma manera, es decir, que la responsabilidad puede provenir de distintos conceptos; como que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de la ley. También la responsabilidad puede provenir del incumplimiento de una obligación que la ley impone o bien ser consecuencia de la adquisición de un objeto que se encuentra afecto, objetivamente, al pago de un gravamen no cubierto por el deudor original. Tomando en cuenta las situaciones mencionadas.

Al respecto, Humberto Delgadillo<sup>3</sup> con base en lo dispuesto por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, propone los siguientes tipos de responsabilidades:

1. Responsabilidad solidaria por retención o recaudación. En el caso de aquellas personas que por disposición legal tienen la obligación de retener la parte correspondiente a las contribuciones cuando hacen algún pago al sujeto del impuesto, como sería el caso de los patrones al pagar el sueldo, o cuando cobran ciertos servicios, deben recaudar del obligado directo la prestación correspondiente, como sucede con los notarios públicos. En estos casos la responsabilidad será hasta por el monto de las contribuciones.

2. Responsabilidad solidaria por representación. En esta situación se encuentran algunas personas que por una función específica de representación, por ejemplo cuando se trata de representantes de contribuyentes no residentes en el país, o de liquidadores y síndicos de sociedades en liquidación o en quiebra, o en cualquier otro caso en que la ley establezca la obligación de realizar pagos provisionales por cuenta de los contribuyentes, se les impondrá la responsabilidad de carácter solidaria, hasta por el monto de las prestaciones.

<sup>3</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario". Editorial Limusa, S.A. de C.V., decimotercera reimpresión de la tercera edición, México 2001, página: 120.





3: Responsabilidad objetiva. Se origina cuando se adquiere un bien respecto del cual se adeudan contribuciones, de esta forma el nuevo adquirente tendrá la obligación de pagar el adeudo.

4. Responsabilidad voluntaria. Este caso, como su nombre lo indica, se refiere a aquellas situaciones en que la persona, por manifestación expresa de su voluntad, asume la responsabilidad del pago del adeudo, o afecta un bien al cumplimiento del mismo.

**"CADUCIDAD. MOMENTO DE INICIO TRATÁNDOSE DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.-** De conformidad con lo dispuesto por el artículo 67, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente al en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo; por lo que partiendo de esta premisa extintiva, cuando se está en el caso de que a la autoridad, a pesar de agotar diversas gestiones, no le fue posible determinar un crédito fiscal a una persona moral, en su carácter de obligada principal, a efecto de proceder a determinar a los socios o accionistas de la misma una responsabilidad solidaria, cuenta para ello con el mismo plazo de cinco años dispuesto por el numeral referido, que se computará desde el mismo momento en que inició el plazo respecto del obligado principal, es decir, desde que se presentó la declaración del ejercicio del cual derivan las supuestas diferencias detectadas por la autoridad, atendiendo lo anterior a que es en tal momento cuando la autoridad hacendaria se encuentra en aptitud de ejercer sus facultades de comprobación y determinación de créditos fiscales, entre ellas, la facultad de determinar un crédito a los responsables solidarios que resultaren."

Cuarta Época, Primera Sección, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Año II. No. 9. Abril 1999, Tesis: IV-P-1aS-35, Página: 35.

**"AGENTES ADUANALES.- SON RESPONSABLES SOLIDARIOS POR LAS IMPORTACIONES EN QUE INTERVENGAN.-** En los términos del artículo 41, fracción II, de la Ley Aduanera vigente en 1994, los agentes aduanales son responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior y de las demás contribuciones, así como cuotas compensatorias, que se originen con motivo de las importaciones o exportaciones en cuyo despacho aduanero intervengan. De ahí, que el importador o sujeto pasivo directo y el agente aduanal quedan solidariamente obligados al pago de las contribuciones que lleguen a determinarse, así como de las cuotas compensatorias; por tanto, la autoridad fiscal no está obligada a dirigirse en primer lugar a la empresa importadora notificándole el crédito respectivo, ya que lo puede hacer indistintamente, ya sea al deudor directo o al responsable solidario."

Quinta Época, Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, Año I, No. 10. Octubre 2001, Tesis: V-P-2aS-76, Página: 178.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## 2.6 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

Como ya hemos visto, el hecho imponible es una hipótesis normativa cuya realización se asocia al nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley.

Al respecto, Mario Pugliese, señala que para el nacimiento de la obligación tributaria se requiere: "la existencia de una ley u orden que prevea que al presentarse un hecho determinado nacerá una obligación a cargo del sujeto pasivo" y agrega, "por lo tanto el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquél en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación del pago del contribuyente".<sup>9</sup>

En otras palabras, el hecho imponible o propiciador de gravamen es la circunstancia, acontecimiento, hecho u operación hipotéticamente establecida en una norma jurídica, cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta y específica.

Tratándose de los impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza la situación jurídica o de hecho previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular. En cuanto a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular cuando es solicitada por éste último. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.

<sup>9</sup> Pugliese, Mario. "Instituciones de Derecho Financiero", Editorial Porrúa, S.A., México 1976, página: 245.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Así tenemos, que el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación dispone que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Para concluir, del precepto legal citado, debemos entender que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

*"OBLIGACION TRIBUTARIA.- Nace, de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria, para con el Fisco Federal. Siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliesse en su Derecho Financiero y en esa virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como son las de que, en el dominio de los impuestos directos la obligación concreta del contribuyente, de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esta orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia, antes de la notificación de la determinación, existe la prestación fiscal perfecta con el carácter de exigible, por haberse verificado las condiciones indispensables para su existencia jurídica y la notificación al causante sólo viene a ser uno de los actos encaminados a hacer efectiva la obligación tributaria, que ya existía con anterioridad; pero en modo alguno puede pretenderse que esa notificación sea indispensable para la existencia, para la validez, para el nacimiento del crédito fiscal, que es exigible con anterioridad."*

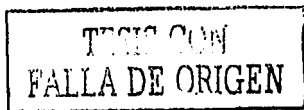
Primera Época, Pleno Tribunal Fiscal de la Federación, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Primera Época, Compendio 1937 a 1948, Tesis: I-J-68, Página: 249.

## 2.7 LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

Al respecto, señala Fonrouge que la "determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación."<sup>10</sup>

Por su parte Francisco de la Garza, señala que "la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en

<sup>10</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero", Ediciones Depalma, cuarta edición, obra completa, Buenos Aires 1987, volumen I, página: 529.



dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley."<sup>11</sup>

De las anteriores definiciones podemos advertir, que la determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo, ya sea por adeudo propio o por deuda ajena, como un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria, a través del cual se establece la cantidad líquida que se debe de enterar al sujeto activo.

En conclusión podemos decir que la determinación de la obligación fiscal consiste en la confirmación de la realización del hecho imponible o la existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.

Existen dos reglas que deben tenerse en cuenta cuando se habla de determinación de la obligación tributaria:

a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria puesto que ésta ya se originó. Esto es, la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. Mientras que la determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consisten en la aplicación del método adoptado por la ley.

b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. Esto, deriva del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario, en donde se establece que en la ley se precisará al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, de conformidad con el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.

En nuestra legislación, la regla general es que toca al contribuyente la aplicación del método o sistema conforme al cual se determine el crédito a pagar o la determinación de los créditos fiscales a su cargo. Esta regla está contenida en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, cuyo tercer párrafo establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición en contrario y que si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

<sup>11</sup> De la Garza, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa. S.A. de C.V., cuarta reimpresión a la decimonovena edición, México 2001, página: 556.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**"PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE CREDITOS FISCALES.- DEBEN ESTAR CONTEMPLADOS POR LA LEY.-** Cuando se trata de una resolución que determina a cargo del particular una obligación fiscal, a la cual se llega con base en la revisión de cantidades, registro de datos y operaciones contables, para que cumpla con el requisito constitucional de debida motivación, no basta con que la autoridad indique elementos que le sirvieron de apoyo para emitirlos, sino que deberá precisar el procedimiento que utilizó y aplicó para su obtención, de tal manera que el particular que resulte afectado pueda conocer con exactitud, además de esos factores, si el procedimiento seguido se encuentra previsto por la ley."

Tercera Época, Instancia: Pleno, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año IV, No. 44, Agosto 1991, Tesis: III-TASS-2150, Página: 29.

**"IMPUESTO AL ACTIVO ACREDITADO. MODIFICACIÓN DE ELECCIÓN EN LA DETERMINACIÓN DEL AFECTA DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.-** El artículo 2º de la Ley del Impuesto al Activo, prevé la regla general para la determinación del impuesto correspondiente, al establecer que los contribuyentes lo determinarán por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.8%, precisando enseguida el procedimiento que debe seguirse para calcular el valor del activo, el cual en el caso de que el contribuyente quisiera cambiarlo, conforme a lo previsto en el antepenúltimo párrafo del referido precepto legal, deberá cumplir con las reglas que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esto es, el precepto legal en comento establece la primera opción a la que a elección del contribuyente puede acogerse para determinar y cubrir el impuesto al activo. Por su parte el artículo 5º-A, establece que los contribuyentes podrán determinar el impuesto del ejercicio, considerando el que resulte de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligados al pago del impuesto en dicho ejercicio, estableciendo el mecanismo a seguir, con la condición establecida en su último párrafo, de que una vez ejercida la opción que establece este artículo, el contribuyente deberá pagar el impuesto con base en la misma por los ejercicios subsecuentes, incluso cuando se deba pagar este impuesto en el periodo de liquidación; lo que quiere decir que el contribuyente ya no podrá aplicar en los ejercicios subsecuentes el procedimiento establecido por el artículo 2º de la Ley del Impuesto al Activo. De lo anterior, tomando en consideración que contra el impuesto al activo causado en un ejercicio es factible acreditar el impuesto sobre la renta enterado por ese mismo periodo y que en ese sentido existiendo un saldo a favor por concepto de impuesto sobre la renta ese se verá incrementado si el impuesto al activo contra el que se puede acreditar es menor, es por ello que le asiste la razón a la autoridad demandada, al negar la devolución por la cantidad solicitada, porque como lo sostiene en su resolución, la enjuicante cambió la vía para determinar las contribuciones en un mismo ejercicio, ya que al haber elegido como primera opción al presentar su declaración anual normal la prevista por el artículo 2º de la Ley del Impuesto al Activo, en la declaración complementaria modificó el régimen que había escogido con antelación, situación que el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación prohíbe, al establecer que una vez que el contribuyente ha elegido un procedimiento para determinar su impuesto al activo a cargo de entre las diferentes opciones que la Ley prevé, no podrá variar ésta durante el mismo ejercicio fiscal, y si la accionante ya había optado por la regla general prevista en dicho ordenamiento, resulta por lo tanto, del todo improcedente que en su declaración complementaria del ejercicio modificara de procedimiento en el mismo ejercicio."

Quinta Época, Octava Sala Regional Metropolitana, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, Año I, No. 12, Diciembre 2001, Tesis: V-TASR-XIX-85, Página: 212.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## 2.8 DE LA EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA Y EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

La obligación determinada en cantidad líquida, se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

Antes de continuar con la exigibilidad, consideramos pertinente hablar un poco sobre el "pago", toda vez que éste representa una siguiente etapa o momento dentro del proceso de configuración de los tributos, que transcurre inmediatamente después al nacimiento y determinación, y ocurre antes de la exigibilidad. La temporalidad de "pago" de los tributos variará según lo dispongan las leyes aplicables.

Es decir, no existen reglas fijas para la temporalidad de pago de las contribuciones y todo depende de lo que la ley respectiva señale, por lo que los plazos para el entero de los impuestos variarían según la norma aplicable. A manera de regla general, el párrafo cuarto, fracciones I y II, del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, que en su parte conducente, nos indica que el crédito fiscal debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, pero a falta de disposición expresa se atenderá a lo dispuesto por el precepto en comento, que a la letra establece lo siguiente:

**"Art. 6. 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 el procedimiento que se expidan con posterioridad.**

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de 15 días siguientes a la fecha de su causación.

*Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:*

*I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar en día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.*

*II. En cualquier otro caso dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación."*  
(Las cursivas son nuestras).

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Por consiguiente para conocer el plazo de pago de un crédito fiscal en particular, se deberá acudir en primer lugar a la ley tributaria aplicable al problema de que se trate y solamente cuando ésta no contenga ninguna disposición al respecto, será necesario observar las reglas contenidas en las dos fracciones del invocado artículo 6° del Código Fiscal.

Pero bien, lo esencial es dejar sentado que antes de que ocurra la exigibilidad de una contribución, se requieren tres momentos básicos para su existencia:

a) El nacimiento, que tiene lugar cuando el sujeto pasivo se coloca en la hipótesis normativa prevista en la ley, realizando el hecho generador del propio tributo.

b) La determinación en cantidad líquida, que se presenta al efectuarse la operación matemática consistente en aplicar la tasa tributaria al hecho generador o base gravable, en los términos dispuestos por la ley. En este momento de la determinación, pueden ocurrir dos supuestos a saber: el primero se da cuando los contribuyentes, una vez que se han ubicado en la hipótesis normativa, de conformidad con el párrafo tercero del transcrito artículo 6° del Código Tributario, proceden a autodeterminarse las contribuciones a su cargo; y el segundo supuesto, se da cuando las autoridades fiscales, a falta del supuesto anterior, proceden a determinar a los contribuyentes las contribuciones que en su momento dejaron de hacer.

c) El plazo para el pago, que necesariamente presupone la existencia de las etapas anteriores y cuya temporalidad varía según lo señalen las leyes respectivas, o en su caso, el Código Fiscal de la Federación.

Como ya habíamos mencionado con anterioridad, un crédito fiscal se vuelve exigible, por falta de pago en la fecha o dentro del plazo establecido por la ley para hacerse el entero respectivo, lo que conducirá a la autoridad fiscal a exigir el cumplimiento de esa obligación en forma coactiva.

TRIS COM  
FALLA DE ORIGEN

Al respecto, Rodríguez Lobato señala que "la exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo."<sup>12</sup>

Las consecuencias de la exigibilidad pueden llegar a afectar en forma bastante seria la economía personal de los contribuyentes que se exponen a ella, ya que presupone una actitud de renuencia o negligencia frente al imperativo de tener que cumplir con las obligaciones tributarias y por ende da origen al ejercicio de facultades coactivas por parte del fisco.

Antes de continuar, cuando el contribuyente no realiza el pago dentro de los plazos previstos por las normas fiscales, él mismo puede cumplir en forma espontánea éstas obligaciones fiscales, sin que exista sanción alguna en su contra y siempre y cuando la omisión no haya sido descubierta por las autoridades fiscales y/o no se hubieren iniciado las facultades de comprobación o la omisión se haya corregido con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros, en términos del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación. Lo único que dará lugar al pago extemporáneo de las contribuciones será a la actualización y recargos de conformidad con los artículos 17-A y 21 del propio Código Fiscal.

Hora bien, cuando las autoridades fiscales descubren por cualquier medio la omisión en el pago de las contribuciones, serán tres las principales consecuencias de la exigibilidad de las mismas:

1. La actualización de las contribuciones así como la imposición de recargos y multas. Cuando un tributo se torna exigible, las autoridades hacendarias no sólo están facultadas para proceder a su cobro, sino también para, en términos del artículo 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, actualizar las contribuciones desde el mes en que debió de hacerse el pago hasta que el mismo se efectúe, imponer recargos en concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno; así como para imponer una multa

<sup>12</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, Ob. Cit., página: 127.

TRIC CON  
FALLA DE ORIGEN



por la infracción consistente en no pagar dentro del plazo marcado por la ley en términos del artículo 76 del Código.

2. La instauración del procedimiento económico-coactivo o procedimiento administrativo de ejecución. Se denomina así a la acción que el fisco lleva a cabo en contra de un contribuyente que no ha pagado uno o varios tributos a su vencimiento, con el objeto de hacer efectivo su importe más el de los correspondientes accesorios (recargos, multas y gastos de ejecución), de manera forzada y aun en contra de la voluntad del afectado, mediante el embargo y remate de bienes de su propiedad en cantidad suficiente para satisfacer el monto total de los adeudos de que se trate.

3. El cobro de gastos de ejecución. Cuando se instaura el procedimiento económico coactivo, el fisco incurre en diversas erogaciones, cuyo monto debe ser cargado al contribuyente que por su incumplimiento da origen a esta situación, en adición a los impuestos, derechos o contribuciones especiales, recargos y multas que adeude, a fin de que la percepción de la hacienda pública resulte libre de esta clase de gastos, como lo está cuando el sujeto pasivo entera los tributos voluntariamente y dentro del plazo legal respectivo. Los gastos de ejecución corresponderán al 2% del crédito fiscal y en ningún momento podrán ser menores a \$65.00 y superiores a \$36,724.68, según lo establece el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación.

Como podemos apreciar, la exigibilidad de un tributo da paso en forma automática al ejercicio del poder sancionador del fisco, que es inminentemente económico, ya que la falta de pago oportuno puede llegar a ocasionar que el monto original del crédito se eleve considerablemente por concepto de multas, recargos y gastos de ejecución.

Ahora bien, la procedencia del Procedimiento Administrativo de Ejecución se encuentra previsto en el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice lo siguiente:

"Art. 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución."

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Como podemos observar, una vez que la obligación fiscal se determina en cantidad líquida, y por tanto surge el crédito fiscal éste debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales respectivas. Para ello los artículos 6 y 145 del Código Fiscal, disponen que la falta de pago o garantía de un crédito fiscal, en la fecha o dentro del plazo señalado por la ley, determina que se haga exigible mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución. Luego entonces, para que se inicie este procedimiento, es un requisito indispensable que los créditos fiscales, que previamente hayan sido exigidos por las autoridades fiscales, no hayan sido pagados o cubiertos en su oportunidad.

Motivo por el cual, las autoridades hacendarias al realizar el procedimiento administrativo de ejecución, lo llevan a cabo en contra de todos aquellos contribuyentes que no pagaron uno o varios tributos (créditos fiscales) a su vencimiento, con el objeto de hacer efectivo su importe más el de los correspondientes accesorios, de manera forzada y aun en contra de la voluntad de los afectados, mediante el embargo y remate de los bienes de su propiedad en cantidad suficiente para satisfacer el monto total de los adeudos de que se trate.

**"PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.- DEBE INICIARSE UNA VEZ QUE HAYA TRANSCURRIDO EL PLAZO SEÑALADO POR LAS LEYES PARA CUBRIR O GARANTIZAR LOS CREDITOS FISCALES.- El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación prevé que las autoridades fiscales exigirán el Pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, luego entonces para que se inicie dicho procedimiento es un requisito sine qua non que los créditos fiscales que se exijan no hayan sido pagados en su oportunidad.** En este orden de ideas, es evidente que si el Instituto Mexicano del Seguro Social pretende iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, necesariamente debe acreditar que ya había transcurrido el plazo para formular aclaraciones y el término para cubrir las cuotas obrero patronales que prevén los artículos 19 y 20 del Reglamento para el Pago de Cuotas y Contribuciones, pues si no acredita que ya transcurrieron dichos plazos, el procedimiento administrativo de ejecución que se inicie es nulo de pleno derecho, ya que dicho procedimiento sólo debe empezar cuando los créditos adquieran carácter ejecutivo."

Tercera Época, Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año II, No. 15, Marzo 1989, Tesis: III-TASS-811, Página: 20. *(Las cursivas son mías).*

**"PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- REQUIERE DE UNA RESOLUCIÓN EJECUTIVA, INCLUSIVE EN EL CASO DEL INCUMPLIMIENTO DEL PAGO EN PARCIALIDADES DE UN CRÉDITO AUTODETERMINADO.-** La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la jurisprudencia 16/2000, ha interpretado que de acuerdo con los artículos 145 a 151 del Código Fiscal de la Federación, tratándose del incumplimiento en el pago en parcialidades autorizadas al contribuyente, respecto de un crédito fiscal autodeterminado, la autoridad debe, antes de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, dictar una resolución administrativa

LA TESIS CON  
DE LA FALLA DE ORIGEN

que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada, líquida y exigible, ya que se requiere de la existencia de un título ejecutivo que traiga aparejada ejecución para legitimar el inicio de dicho procedimiento. En consecuencia, tratándose del incumplimiento del pago en parcialidades autorizado, resulta innecesario que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación para verificar la declaración donde el contribuyente se autodeterminó el crédito, pues basta que el requerimiento de pago reúna los requisitos de una resolución ejecutiva en la cual se le da a conocer los montos de las parcialidades pagadas y los de la contribución pendiente de pago; así como, en su caso, las cantidades debidamente fundadas y motivadas por concepto de actualización, recargos y multas, brindando de esa manera certeza jurídica al contribuyente.”

Juicio No. 439/99-09-01-9/99-S2-06-04.- Resuelto por la Segunda Sección del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 27 de abril del 2000, por mayoría de 4 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz González.

## 2.9 FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

La obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. Dicho en otras palabras, a los diversos medios o procedimientos por virtud de los cuales un tributo deja de existir jurídica y económicamente hablando. En nuestro derecho fiscal sólo se admiten como formas de extinción de la obligación fiscal, a saber:

- a) El pago;
- b) La prescripción;
- c) La compensación; y
- d) La condonación;

a) El Pago, generalmente se le considera como la forma idónea de extinguir un deber jurídico, toda vez que la manera más adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola, ya que desde el momento mismo en que se da cumplimiento en los términos contraídos, la obligación deja de tener razón legal para existir. Por consiguiente, cuando se habla del pago de los tributos, tenemos que entenderlo en función tanto de su acepción económica como de su acepción jurídica, ejemplo de esto, se da cuando se paga un impuesto, no solamente se está entregando al sujeto activo el importe pecuniario o en especie del mismo (acepción económica), sino también, se está dando cumplimiento a la norma jurídica-tributaria que establece a cargo del sujeto pasivo la obligación de contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad económica (acepción jurídica).

Consideramos hacer mención, en que la distinción que se formuló en líneas anteriores no debe perderse de vista, ya que en la práctica, la entrega de una prestación

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

económica suele implicar al mismo tiempo el cumplimiento de la obligación legal relativa, y puede resultar muy sencillo pensar que, a simple vista, el pago se traduce tan sólo en la entrega de una cantidad de dinero o de bienes.

Al respecto señala Arrijo Vizcaíno, que "cuando un contribuyente satisface determinados requisitos establecidos en las leyes tributarias que no consisten en la entrega de prestaciones económicas al erario público, sino en el cumplimiento de determinados requisitos o trámites como pueden ser el inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, autorizar libros de contabilidad, registrar en los mismos los asientos correspondientes a sus operaciones, presentar avisos de cambio de domicilio, etc., en realidad, desde el punto de vista jurídico, está "pagando", toda vez que al darles cumplimiento está provocando la extinción de las obligaciones contenidas en los preceptos tributarios que establecen tales requisitos."<sup>13</sup>

En conclusión, el concepto de pago en materia fiscal posee dos acepciones principales, una jurídica y otra económica; que en algunas ocasiones la acepción económica y la jurídica llegan a confundirse en la práctica, especialmente cuando se trata de obligaciones tributarias que deben satisfacerse mediante la entrega al fisco de determinadas cantidades de dinero o de bienes, pero en otros casos, cuando se trata de obligaciones fiscales no cuantificables, como lo son todas las relacionadas con trámites, requisitos, gestiones, etc., el concepto pago conserva únicamente su acepción jurídica y estrictamente se hace consistir en el cumplimiento de una obligación.

b) La Prescripción. Es la extinción del derecho a cobrar un crédito fiscal por el transcurso del tiempo. En el derecho fiscal se admite la prescripción como una de las formas de extinción tanto del crédito fiscal como de la obligación de reembolso o compensación, por lo tanto la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado como a favor de éste y en contra de aquellos.

La figura de la prescripción se encuentra prevista por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice lo siguiente:

\*Art. 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

<sup>13</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, "Derecho Fiscal", Editorial Themis, S.A. de C.V., segunda reimpresión a la décimo cuarta edición, México, agosto de 1999, página: 410.



El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de parte respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales."

Como podemos observar del precepto transcrito, el plazo legal para que opere la prescripción es de cinco años, término que empezara a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y tratándose de las sanciones, a partir de que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.

El plazo de la prescripción puede ser interrumpido, cuando la autoridad realiza cualquier acto tendiente al cobro del crédito, ya sea que se notifique o se haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito respecto de la existencia del crédito. La interrupción de la prescripción produce el efecto de inutilizar el tiempo transcurrido, es decir, que si la prescripción es interrumpida en cualquier año, entonces es a partir de ésta fecha cuando se vuelve a iniciar el cómputo de la prescripción.

Por lo que se refiere a la prescripción que corre a favor del fisco, el sexto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación dispone que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

**"PRESCRIPCIÓN.- SE INTERRUMPE CON CADA GESTIÓN DE COBRO.-** De conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, el que se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, así mismo el término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto de la existencia del crédito. Por lo que si en el juicio de nulidad el actor argumenta la prescripción del crédito fiscal en cuestión, y la autoridad realizó una gestión de cobro entre la fecha que notificó la liquidación, y el término en que debió haberse configurado la prescripción del crédito, deben computarse nuevamente los 5 años a que refiere el artículo 146 del Código invocado, a partir de la última gestión de cobro, y no desde la fecha en que se notificó la liquidación y la autoridad estuvo en posibilidad de requerir de pago."

Quinta Época, Instancia: Sala Regional Noroeste II (Cd. Obregón, Son.), Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, Año I, No. 2. Febrero 2001, Tesis: V-TASR-VII-13, Página: 155.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

"CONTRIBUCIONES. INICIO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A SU DEVOLUCIÓN. El párrafo undécimo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal; por su parte, el artículo 146 del ordenamiento en cita señala que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, y que dicho término se inicia a partir de que su pago sea exigible. Sin embargo, ello no significa, como sucede en el caso de los créditos, que el plazo de prescripción inicie a partir de que la autoridad emita una resolución por la que determina la existencia de los mismos. De conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación el derecho a la devolución de una contribución surge desde el momento en que el contribuyente efectúa un pago de lo indebido; consecuentemente, el plazo de prescripción se inicia a partir de ese momento y no hasta aquel en que la autoridad fiscal emita una resolución sobre la procedencia de la devolución. En efecto, de considerarse lo contrario no habría impedimento alguno para que un contribuyente que ha realizado un pago de lo indebido solicite su devolución, por ejemplo, veinte años después de efectuado el pago, lo cual se contraponen con el propósito mismo que guarda la figura jurídica de la prescripción, a saber, preservar el mayor número posible de los derechos de una sociedad. Así, el derecho de un individuo a solicitar la devolución de una cantidad pagada indebidamente no puede quedar en suspenso de manera indefinida en detrimento de la seguridad de otras situaciones jurídicas originadas a raíz de dicho pago."

Novena Época, Instancia: Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Agosto de 2002, Tesis: I.7o.A.186 A, Página: 1267.

c) La Compensación. Castán Tobeñas la define como "el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra."<sup>14</sup> De acuerdo con la anterior definición, podemos decir que la compensación, como forma de extinción de los tributos o contribuciones, tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, es decir, cuando por una parte el contribuyente le adeuda determinados impuestos al fisco, pero este último a su vez está obligado a devolverle cantidades pagadas indebidamente.

Es requisito indispensable para que sea operante la compensación que las deudas recíprocas sean líquidas y exigibles, o sea, que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a derecho.

La compensación, está contemplada por nuestro marco jurídico en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, al disponer en el primer párrafo que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus

<sup>14</sup> Castán Tobeñas, Jose. "Derecho Común y Foral". Editorial Reus. sexta edición, Madrid, Tomo II, página 560.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

accesorios y bastará que efectúen la compensación en la declaración respectiva. Dentro de esta misma figura, en el segundo párrafo se establece que si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución, podrán compensar dichos saldos en los casos y cumpliendo los requisitos que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

El citado artículo 23 del Código Tributario prohíbe compensar cantidades cuya devolución se haya solicitado o bien cuando haya prescrito la obligación de devolverlas.

De acuerdo al precepto legal en comento, las autoridades fiscales también pueden efectuar la compensación de oficio de las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos, los adeudos, sean objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver al mismo contribuyente en los términos del artículo 22 del mismo Código, aun cuando la devolución ya hubiera sido solicitada. caso en el cual se notificará personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación.

- "COMPENSACIÓN DE CANTIDADES NO DERIVADAS DE UNA MISMA CONTRIBUCIÓN.- SU PROCEDENCIA.- El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación regula la figura de la compensación, determinando en términos generales su procedencia respecto de las cantidades que tengan a favor los contribuyentes, contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención de terceros, cuando ambas deriven de una misma contribución. Ahora bien, el propio precepto permite en forma excepcional la compensación del saldo a favor, en contra de diferentes contribuciones, cuando se cumplan los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establece mediante reglas de carácter general. En este contexto, válidamente las autoridades basan su negativa de un remanente de saldo a favor en lo previsto por la Regla 2.2.6. de la Resolución Miscelánea para 1998, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 9 de marzo del mencionado año, por así disponerlo el citado artículo 23, por lo que no se rompe con el principio de reserva material de la ley, ya que el propio Código Fiscal de la Federación, al prever como caso de excepción la compensación de saldos a favor entre contribuciones de diferente naturaleza, la condiciona a los requisitos que prescribe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siendo inaplicable únicamente lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, relativo a la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, ya que si bien en el caso se pidió una devolución, ésta tiene su origen en un remanente de un saldo a favor, compensado del impuesto al valor agregado contra el impuesto sobre la renta, caso que se encuentra expresamente regulado por el multicitado artículo 23, en relación con la resolución miscelánea antes precisada."

Quinta Época, Instancia: Primera Sección, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año I, No. 10, Octubre 2001, Tesis: V-P-1aS-27, Página: 57.

"COMPENSACIÓN DE SALDOS PROVENIENTES DE PAGOS PROVISIONALES.- La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sustentado la

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

jurisprudencia número 2ª J.38/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XI, mayo de 2000, páginas 58 a 60, cuyo rubro es: "COMPENSACIÓN. PUEDE REALIZARSE POR CONTRIBUYENTES QUE DICTAMINEN SUS ESTADOS FINANCIEROS CUANDO SE HAGAN PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA O DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO". Al respecto, en aplicación de la citada tesis jurisprudencial, se concluye que los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros, podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor, contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo, lo que significa que dichos contribuyentes pueden realizar la compensación de saldos a favor durante el ejercicio, cuando se efectúen pagos provisionales. En esta virtud, es legal la resolución de autoridad que declare improcedente la compensación efectuada por un contribuyente, por considerar que el saldo a compensar proviene de pagos provisionales, razón por la cual, se actualiza la causa de anulación prevista en el artículo 238, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, por lo que, con fundamento en el artículo 239, fracción III, del código en cita, es procedente declarar la nulidad de la resolución impugnada, para el efecto de que la autoridad demandada emita otra resolución en la que declare procedente la compensación efectuada en dichos términos, sin que la Sala prejuzgue sobre el monto de dicha compensación, toda vez que ello no fue materia de la litis en el juicio."

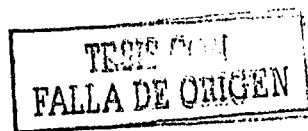
Quinta Época, Instancia: Segunda Sección, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año I, No. 3, Marzo 2001, Tesis: V-TA-2aS-2, Página: 196.

"COMPENSACIÓN SOLICITADA POR UN CONTRIBUYENTE. - SÓLO ES PROCEDENTE SI PREVIAMENTE NO SE HA SOLICITADO LA DEVOLUCIÓN DE LA CANTIDAD QUE CONSIDERA A SU FAVOR. - De conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes pueden optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, presentando el aviso correspondiente, estableciéndose de manera expresa en dicho artículo, que no se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado, o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas; por tanto, si un contribuyente pretende ejercer el derecho a compensar que se establece en el referido artículo, el mismo sólo es procedente si previamente no se ha solicitado la devolución de la cantidad que considera a su favor."

Cuarta Época, Instancia: Segunda Sección, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año II, No. 23, Junio 2000, Tesis: IV-TA-2aS-85, Página: 156.

d) La Condonación. Esta es una figura, en virtud de la cual el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá perdonar a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien las autoridades fiscales podrán condonar el pago de multas por infracción a las disposiciones fiscales, apreciando discrecionalmente las circunstancias del caso. Como podemos percatarnos, la condonación procede por dos tipos de causas, la primera de ellas aplicable a toda clase de contribuciones, en especial impuestos, en tanto que la segunda sólo procede tratándose de multas.

Esto es, la condonación de contribuciones, se da por causas de fuerza mayor, de conformidad con lo establecido en el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la





Federación, en donde se establece que el Ejecutivo Federal, mediante disposiciones de carácter general, podrá condonar o eximir, parcial o totalmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte, la situación de alguna región o lugar del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos metereológicos, plagas o epidemias. Dicho en otras palabras, cuando se presentan causas de fuerza mayor que perjudiquen gravemente alguna región del país o alguna rama de la actividad económica, con el objeto de impedir que las cargas fiscales agraven aún más una situación de emergencia, el Ejecutivo Federal tiene la facultad, para que se otorgue la condonación, total o parcial, de las correspondientes obligaciones fiscales durante un periodo determinado.

Por otra parte, por lo que se refiere a las multas, la condonación sólo será a criterio discrecional. Esto de conformidad con lo que establece el artículo 74 del Código Fiscal, al señalar que las multas por infracción a las disposiciones fiscales podrán ser condonadas por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, la que apreciará discrecionalmente los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción y las demás circunstancias del caso. Cuando los contribuyentes soliciten al Servicio de Administración Tributaria la condonación de multas, la resolución que se dicta para tal efecto no podrá ser impugnada por algún medio que establezca el Código Fiscal, ésta solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si se solicita y garantiza el crédito fiscal. Este precepto dispone también que procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

Con base en todo lo anteriormente señalado, debemos llegar a la conclusión de que la condonación por cualquiera de las dos causas enunciadas constituye un medio de extinguir tributos o contribuciones, toda vez que a través de la misma el acreedor (el fisco), perdona a su deudor (el contribuyente), el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones tributarias por las diversas causas que se acaban de mencionar, extinguiéndose, en esa forma la contribución de que se trate.

\*CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. LAS RESOLUCIONES RECAÍDAS A LAS SOLICITUDES RELATIVAS, SON IMPUGNABLES A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO. Si bien la condonación de multas a que se refiere el artículo 74 del Código Fiscal de la

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Federación, no es un derecho que sea susceptible de exigirse coactivamente por el solicitante, sino un beneficio concedido por la autoridad hacendaria consistente en la remisión parcial o total de la multa fiscal impuesta al particular, en atención a las específicas circunstancias de cada caso y a las causas que originaron la imposición de la sanción, ello no impide que la resolución recaída a la solicitud de condonación pueda ser impugnada a través del juicio de amparo, porque será a través de este medio extraordinario de defensa como se determinará si la apreciación de los hechos realizada por la autoridad se ajusta a las reglas de la lógica y la razón, mediante el análisis de los motivos y fundamentos expresados como sustento de su decisión, máxime que el referido artículo dispone que la resolución recaída a tal solicitud de condonación no puede impugnarse a través de los medios de defensa establecidos en dicho ordenamiento."

Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Junio de 2000, Tesis: P. LXXXII:2000, Página: 20

"CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. EL PARTICULAR AFECTADO CON LA RESOLUCIÓN QUE LA NIEGA, POSEE INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO EN SU CONTRA. El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, autoriza al contribuyente para solicitar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales. Si la resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es en el sentido de negar la condonación, ello ocasiona una lesión en la esfera jurídica del contribuyente, por lo que esa determinación puede ser impugnada a través del juicio de amparo, pues es claro que la produce afectación en su interés jurídico dado que la autoridad al resolver discrecionalmente concediendo o negando la condonación, al ejercer la facultad discrecional que le otorga la ley, deberá tomar en cuenta las circunstancias, así como los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, lo que implica que esa actuación de la autoridad sea susceptible de violar garantías individuales del gobernado pues las facultades discrecionales concedidas por la ley siguen sujetas a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la ley secundaria."

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Julio de 1999, Tesis: 2a./J. 86/99, Página: 144.

"CONDONACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.- NO GENERA EL SOBRESIEMIENTO DEL JUICIO, PUESTO QUE LA CONDUCTA INFRACTORA PERSISTE, RESULTANDO ÉSTA LA QUE LE AGRAVIA AL PARTICULAR.- La figura de la condonación resulta una facultad discrecional de la autoridad, que se cristaliza en el perdón de la deuda; sin embargo, tal exoneración no abarca a la conducta infractora, esto es, la misma persiste dentro de las actuaciones fiscales de la autoridad y, como consecuencia, se integra al expediente administrativo abierto a nombre del contribuyente, y por tanto, susceptible de tomarse en cuenta cuando se incurra en otra irregularidad, con el consabido peligro de considerarlo reincidente, y como consecuencia, hacerse acreedor a una multa mayor, de ahí, pues, que aun y cuando la autoridad emisora de la multa la condone, sin lugar a dudas el juicio de nulidad interpuesto en contra de la resolución que la contiene, resulta por demás procedente, ya que el actor al hacerlo valer, pretende desvirtuar la calidad de infractor que de tales o cuales normas se le imputa, ya que ello, aun y cuando el crédito fiscal (multa) le sea indultado, le sigue causando un agravio en materia fiscal."

Quinta Época, Instancia: Sala Regional Noroeste II (Cd. Obregón, Son.), Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, Año I, No. 2, Febrero 2001, Tesis: V-TASR-VII-16, Página: 168.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## 2.9.1 LA CADUCIDAD Y LA CANCELACIÓN COMO FIGURAS JURÍDICAS.

a) La Caducidad. Consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas.

La palabra caducidad implica la acción o efecto de caducar, perder un derecho. Doctrinalmente se entiende como una sanción por falta del ejercicio oportuno de un derecho, es decir, el derecho que tiene una persona de manifestar su voluntad en cierto plazo, si esa manifestación no se produce en ese tiempo se pierde el derecho de reclamar.

Así tenemos que la caducidad es "una figura procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, por el transcurso del tiempo al no haberlas ejercido dentro del lapso prefijado y que está sujeta a suspensión. Con ella se pretende poner fin a largos e interminables procedimientos administrativos que afecten la seguridad jurídica de los particulares, al tener la certeza que las autoridades hacendarias no podrán ejercer sus facultades una vez transcurrido el término expresado en la ley."<sup>15</sup>

Así las cosas, la caducidad, si bien es cierto que no es una forma de extinción de la obligación jurídico tributaria que opera por la acción del sujeto pasivo, si es una figura procedimental de carácter extintivo, ya que con ella fenece el ejercicio de las facultades de comprobación de una autoridad hacendaria para finalmente no determinar una obligación fiscal que debió de haberse extinguido por acción del sujeto pasivo, en otras palabras, se trata de la pérdida de las atribuciones de las autoridades fiscales para: comprobar el cumplimiento de las obligaciones legales, y determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios.

Por regla general, el plazo para que opere la caducidad es de cinco años y no es susceptible de interrupción, sólo de *suspensión*, pero el propio artículo 67 del Código Fiscal prevé casos en que el plazo de la caducidad es de tres y diez años, así como casos en que el plazo puede suspenderse.

<sup>15</sup> Sánchez Cordero Dávila, Jorge A., Caducidad. Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa, S.A., México, 1985, Tomo II, página 14.



El plazo de la caducidad será de diez años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes o no lleve contabilidad, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla. En este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Si posterior y espontáneamente el contribuyente presenta la declaración omitida, o sea, que ésta no sea requerida, el plazo volverá a ser de cinco años, pero sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumando el tiempo entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presente espontáneamente, exceda de diez años. No están comprendidas en esta hipótesis las declaraciones de pagos provisionales.

La responsabilidad de los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquéllas que se causaron durante su gestión, el plazo de caducidad será de tres años, en los casos de responsabilidad solidaria. Así mismo, será el mismo plazo para la responsabilidad de la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcanza a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen.

Por último, cabe señalar que el propio artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece como plazo máximo de la caducidad el término de diez años, término al que se computara la suspensión con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado al plazo por el que no se suspende dicha caducidad.

**"CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.- ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-** La extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones, establecida en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, es una institución de carácter adjetivo (procedimental), en tanto que se refiere al plazo de que disponen para el ejercicio de sus facultades de revisión y de determinación de obligaciones fiscales, así como para imponer las sanciones que procedan por infracciones a las leyes tributarias, en tanto que no se comprenden conceptos de carácter sustantivo, como lo son: el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa de las contribuciones, pues sólo regula el tiempo que le concede la ley a la autoridad tributaria para iniciar un procedimiento y aplicar las sanciones que se deriven



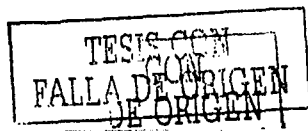
de las infracciones que sean imputables a los sujetos pasivos de la relación tributaria. No sólo son procedimentales las normas jurídicas que se refieren a los actos integrantes de un procedimiento, sino aquellas otras que atribuyen facultades a la autoridad para iniciarlo, así como las que afectan la continuidad y atañen a la eficacia del mismo, tal es el caso de los presupuestos procesales o procedimentales, como: la competencia, la legitimación y la personalidad; o bien, la caducidad. Consecuentemente, se apega a este criterio doctrinario el texto del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en tanto dispone que el plazo de la caducidad no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 del Código Tributario Federal, y cuando se interponga un recurso administrativo o algún juicio."

Quinta Época, Instancia: Segunda Sección, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año I, No. 12, Diciembre 2001, Tesis: V-TA-2aS-13, Página: 201.

**"CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. SE SUSPENDE EL PLAZO CUANDO SE HACE VALER CUALQUIER MEDIO DE DEFENSA, INDEPENDIENTEMENTE DEL SENTIDO DE LA RESOLUCIÓN QUE LE RECAIGA.** El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación señala, en el cuarto párrafo de su fracción IV, que el plazo establecido en dicho artículo para que opere la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para determinar omisiones e imponer sanciones, no está sujeto a interrupción y que sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 de la misma ley, o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio. En esta segunda hipótesis la suspensión opera con la sola interposición del medio de defensa, es decir, con independencia de lo que se resuelva en el recurso administrativo o juicio; ello, atendiendo a que la norma en comento no condiciona su actualización a lo que resuelva el órgano jurisdiccional. Por tal motivo, si la ley no distingue, no es dable hacerlo al juzgador y, en consecuencia, lo que debe corroborarse en los casos en que se alegue la suspensión del plazo de caducidad de las facultades legales de comprobación de las autoridades fiscales, será comprobar la existencia del medio de defensa y computar el término de cinco años excluyendo el tiempo de suspensión que se haya generado por la interposición del recurso o juicio respectivo. Lo anterior, en virtud de que la suspensión implica que el periodo transcurrido hasta antes de que acontezca el evento suspensor no se pierde sino que se acumula al que transcurra una vez extinguido el señalado evento."

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Septiembre de 2001, Tesis: 2a./J. 42/2001, Página: 465.

**"CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE DETERMINACIÓN DE LAS AUTORIDADES. PLAZO APLICABLE CUANDO EL CONTRIBUYENTE OMITIÓ PRESENTAR LA DECLARACIÓN DEL EJERCICIO.** Conforme al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir de 1993, la extinción de las facultades de las autoridades para determinar créditos fiscales y sus accesorios, así como para imponer multas por infracciones a las normas fiscales, por regla general se extinguen en un plazo de cinco años, el cual se inicia, tratándose de contribuciones que se calculan por ejercicios, a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración; sin embargo, como una excepción a lo anterior, la norma en estudio establece que el plazo de caducidad será de diez años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código, así como por los ejercicios en que no presente la declaración del ejercicio estando obligado a ello y, en este último supuesto, el plazo se computará a partir del día siguiente a aquél en que debió haberse presentado la declaración. Por tanto, si en un caso concreto queda acreditado que el particular omitió presentar las declaraciones respecto de contribuciones que se calculan por ejercicios fiscales, como el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, se actualiza la regla de excepción ya referida, por lo que el plazo de caducidad aplicable será de diez años."



Cuarta Época, Instancia: Segunda Sección, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año II, No. 19, Febrero 2000, Tesis: IV-P-2aS-189, Página: 38.

Podemos concluir que la caducidad opera exclusivamente en contra del fisco, extinguiendo únicamente las facultades de las autoridades fiscales relacionadas con la comprobación, determinación y exigibilidad de las contribuciones y sus accesorios legales.

b) La Cancelación. Tiene como fundamento el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, que establece la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios *sin la liberación de su pago*.

Esto es, consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro. Realmente la cancelación no extingue la obligación, pues cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto, una vez cancelado el crédito sólo hay dos formas de que se extinga la obligación: a) el pago; o b) la prescripción. Además el propio precepto citado es claro al señalar en su último párrafo, que la cancelación de los créditos fiscales no libera de su pago, por lo tanto la autoridad sí puede exigir su pago aun y cuando el crédito fiscal haya sido cancelado.

**"CANCELACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES POR INSOLVENCIA DEL DEUDOR.- SURTE SUS EFECTOS AHSTA EN TANTO EL DEUDOR TENGA SOLVENCIA PARA CUBRIR EL ADEUDO.-** De conformidad con lo dispuesto por el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, sin embargo, dicho precepto en su último párrafo, expresamente establece que la cancelación de los créditos no libera de su pago; de tal suerte que si la autoridad recaudadora emite una cancelación de crédito por insolvencia del deudor, ello no significa que la autoridad no pueda requerir con posterioridad al contribuyente el crédito que había cancelado, pues dicha conclusión alude a una situación temporal de incapacidad para cumplir con la obligación, o sea que la cancelación surte efectos hasta en tanto el actor tenga solvencia para cubrir el adeudo, porque aun cuando el precepto de referencia, permite una cancelación del crédito por insolvencia del deudor, no lo exime de su pago, y en consecuencia, la autoridad está en posibilidad de requerir el crédito posteriormente estando supeditada únicamente a que prescriba la obligación de la actora para cubrir el crédito, o caduquen las facultades de la autoridad para hacerlo exigible; de ahí, que resulte infundada la pretensión del actor de que se declare nula la resolución del recurso que confirma la legalidad del crédito por el hecho de que la autoridad lo haya cancelado, pues la autoridad resolutora se ajustó a derecho al considerar en la resolución del recurso que la insolvencia alude a una situación temporal de incapacidad de realizar el pago, sin que libere totalmente al particular del incumplimiento de su obligación una vez que cuente con capacidad económica para solventarla."

Quinta Época, Instancia: Segunda Sala Regional del Noreste, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año II, No. 24, Diciembre 2002, Página: 383.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

"CANCELACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES.- ES IMPROCEDENTE EL JUICIO QUE SE INTENTA EN CONTRA DE UNA RESOLUCIÓN DICTADA POR LA AUTORIDAD EN ESTA MATERIA, POR NO AFECTAR EL INTERÉS JURÍDICO DEL PARTICULAR.- E artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación prevé una facultad discrecional para la autoridad fiscal de cancelar créditos fiscales de las cuentas públicas a cargo de los contribuyentes por las razones que se especifican en el propio numeral, sin embargo, el ejercicio de esta atribución, por disposición del último párrafo del propio precepto, no extingue la obligación de pago del contribuyente, lo que permite concluir que la norma tiene la finalidad de procurar una forma de control interno de los adeudos, pero no establece un derecho en favor de los particulares de solicitar la cancelación y, menos aún, que de ello puedan derivar derechos y obligaciones, a favor o a cargo de éste, por la simple razón de que la determinación de cancelar o la negativa a hacerlo, sin importar lo que originó esa actuación, no se traduce en una modificación en la relación jurídica tributaria, por lo tanto, no afecta la esfera jurídica del particular deudor del crédito, pues éste, antes y después del ejercicio de la atribución por parte de la autoridad, en cualquier sentido que este sea, es exactamente la misma, es decir, se encuentra obligado al pago. Por esta razón, la resolución que dicte la autoridad en el sentido de cancelar o negarse a ello, ya sea que actuó de mutuo propio o a petición de parte, al no modificar la esfera jurídica del particular, es claro que no afecta su interés jurídico y por tanto el juicio que se intente en contra de tal acto es improcedente y debe sobreseerse en los términos de los artículos 202, fracción I y 203, fracción II del Código Fiscal de la Federación."

Quinta Época, Instancia: Primera Sección, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año I, No. 1, Enero 2001, Tesis: V-P-1aS-1. Página: 26

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## BIBLIOGRAFÍA.

Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, "Derecho Fiscal", Editorial Themis, S.A. de C.V., segunda reimpresión a la décimo cuarta edición, México, agosto de 1999.

Ataliba, Gerardo. "Hipótesis de Incidencia Tributaria", 2ª edición, 1975, Sao Paulo, Brasil. Traducción al español por Garcia Mullin, Roque, con el título de "Hipótesis de Incidencia Tributaria", Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1977.

Castán Tobeñas, Jose. "Derecho Común y Foral". Editorial Reus, sexta edición, Madrid, Tomo II.

De la Garza, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., cuarta reimpresión a la decimonovena edición, México 2001.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario". Editorial Limusa, S.A. de C.V., Decimotercera reimpresión de la tercera edición, México 2001.

Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1965. Séptima edición.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero", Ediciones Depalma, Buenos Aires 1987, Cuarta edición, obra completa, Volumen I.

Faya Biseca Jacinto, "El Federalismo Mexicano, Régimen Constitucional del Sistema Federal", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., primera edición actualizada en Editorial Porrúa, México 1998.

Margáin Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1999, décimo cuarta edición actualizada.

Pugliese, Mario. "Instituciones de Derecho Financiero", Editorial Porrúa, S.A., México 1976.

Rodríguez Lobato, Raúl. "Derecho Fiscal". Editorial Harla, segunda edición, México 1999.

Sánchez Cordero Dávila, Jorge A., Caducidad. Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 1985, Tomo II, página 14.

Sáinz de Bujanda, Fernando, "Análisis Jurídico del Hecho Imponible", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Madrid, España 1965, volumen I, número 60.

Tena Ramírez, Felipe, "Derecho Constitucional Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., trigésima cuarta edición, México 2001.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



**LEGISLACIÓN CONSULTADA**

Código Fiscal de la Federación de 2003.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2003.

Ley del INFONAVIT de 2003.

Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social de 2003.

Ley de Ingresos de la Federación de 2003.

**REVISTAS CONSULTADAS**

Semanario Judicial de la Federación.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria, La. 1986-2000, Tomo I y II, primera edición, México 2001.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## CAPITULO TERCERO.

### LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

#### 3.1 FORMAS DE COMPROBACIÓN FISCAL.

Como ya hemos visto, a la obligación fundamental de *dar*, de contenido pecuniario, que pesa sobre el deudor del impuesto o sobre el responsable, o sobre los dos al mismo tiempo, pueden añadirse obligaciones accesorias (de hacer, de no hacer, de tolerar) a cargo del sujeto pasivo y también de terceros extraños a la relación de impuesto. Pero por las razones ya expuestas, como no se puede admitir que a la obligación tributaria fundamental se añadan otras obligaciones tributarias secundarias, es igualmente inadmisibile que estas prestaciones accesorias constituyan objetos distintos de la obligación tributaria. Estas prestaciones no concurren efectivamente a formar el contenido del impuesto, y menos aún el de otras obligaciones tributarias autónomas, sino son sólo la materia de simples obligaciones o preceptos de carácter administrativo y de verificación y/o comprobación tributaria, que se justifican por la naturaleza pública de la relación que el legislador quiere garantizar y proteger, dirigidos al fin de impedir evasiones y fraudes al fisco.

Hasta ahora hemos hablado de normas e instituciones del derecho tributario sustantivo, por consiguiente ahora estudiaremos el derecho tributario procedimental, derecho adjetivo, sin perder de vista que las dos ramas del derecho tributario se encuentran ligadas. Como podemos ver, no es posible separar, a manera de ejemplo inmediato, el estudio del momento característico de la formación de la obligación tributaria (nacimiento de la obligación) que sin duda alguna pertenece al derecho material o sustantivo, del estudio de la comprobación, verificación y calificación de los impuestos, que pertenece al derecho formal y procedimental o derecho adjetivo.

La vida de la relación del impuesto se inicia con el acto de promulgación de la ley impositiva, pero se prolonga o integra a través de una larga serie de actos jurídicos enmarcados dentro de los cuadros de la legislación positiva y de la adjetiva y que siguen su

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

curso legal hacia la calificación hasta llegar al cobro. Sólo puede entenderse la fisonomía propia de la obligación tributaria si se tienen en cuenta todas las relaciones jurídicas que enlazan al Estado y a los contribuyentes, desde que se crea la norma legal en que se originan los tributos, hasta el momento en que la ley se aplica finalmente mediante la verificación, comprobación, determinación y en caso de ser necesario el cobro de las obligaciones tributarias o impuestos.

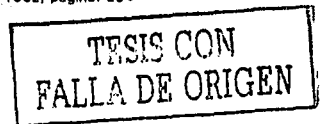
Como consecuencia, resulta que el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquel en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación de pago del contribuyente.

La importancia de determinar el momento característico del nacimiento de la obligación es evidente: desde el punto de vista jurídico y cronológico, a él debe referirse la asociación de todos los actos y procedimientos que directa o indirectamente afecten el vínculo obligatorio entre el Estado y el contribuyente, con la consecuencia de que si en cualquier época posterior se observa, al concretarse jurídicamente esa relación, que en el pasado ocurrió el hecho generador, ella cae bajo el dominio de las disposiciones legislativas vigentes en la época en que haya nacido y desde entonces comienza a correr el término de la prescripción establecido por la ley.

La obligación es siempre única, "nace perfecta en todos sus elementos constitutivos, precisados ya su objeto y su sujeto pasivo, en el momento en que se presenta el hecho jurídico al cual la ley condiciona su nacimiento. La eventual extensión de la obligación a terceros, contemporánea o sucesiva no es más que un ensanchamiento de la esfera de eficacia de la obligación misma, cuya unidad formal y sustancial no desaparece por la circunstancia de que a su ejecución puedan estar obligados otros sujetos pasivos, al concurrir hechos jurídicos diversos que los hagan también responsables."<sup>1</sup>

Pero ahora, supuesto que la obligación tributaria nace al manifestarse el hecho que condiciona la obligación de pago del contribuyente de acuerdo con la ley, se presentan dos problemas importantes, ¿cómo puede el Estado comprobar la existencia del hecho imponible y por consiguiente que haya nacido la obligación? Y cuando esto se haya

<sup>1</sup> Pugliese, Mario, "Instituciones de Derecho Financiero", Editorial Porrúa, S.A., México 1962, página: 254



comprobado, ¿cómo puede el Estado determinar la medida de la prestación adeudada, es decir, el objeto de la obligación?

Pues bien, para que el estado tenga conocimiento ha nacido la obligación tributaria y por consiguiente pueda comprobar la existencia del hecho imponible, lo va a lograr a través de la determinación que para tal efecto realicen los propios contribuyentes, quienes van a manifestar al fisco federal las contribuciones a pagar. Lo anterior lo observamos de la lectura que se haga al artículo 6º, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, cuando señala que "*corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.*" Dentro de la obligación de dar, mediante la determinación que realice el sujeto pasivo, encontramos una estrecha relación con la obligación de hacer, esto es, una vez que los sujetos pasivos han realizado la conducta prevista por el hecho imponible, tienen la obligación de realizar ciertas conductas para darle a conocer a las autoridades que se ha cumplido el hecho imponible, siendo la vía correcta a través de todas aquellas *obligaciones de hacer* entre las que destacan la obligación de presentar declaraciones, avisos, etc., todas encaminadas a que el Estado tenga el pleno conocimiento y pueda en un momento determinado comprobar la existencia del hecho imponible y que por consiguiente ha nacido la obligación de dar o tan solo de hacer.

Por lo tanto, no es bastante fijar el momento característico en que nace la obligación tributaria. La determinación responde a exigencias teóricas y prácticas fundamentales. Esa fecha o ese momento tiene que considerarse simplemente como un respaldo, probablemente el más importante, de la calificación de que parte el Fisco para determinar el objeto concreto de su pretensión.

Luego entonces para que las autoridades fiscales puedan comprobar y en su caso determinar que el objeto de la obligación es la correcta requieren de ciertas facultades para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Por consiguiente las contribuciones que le corresponden a las autoridades fiscales determinar, es cuando el contribuyente incurre en omisiones de ingresos, en deducciones indebidas o en cálculos erróneos o derivado de causales de determinación cierta y presuntiva en ejercicio de sus facultades de revisión.

Tenemos que las facultades de comprobación de las autoridades fiscales para verificar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales, se encuentran en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, facultades que se han ido ampliando a medida que va avanzando la doctrina sobre el comportamiento del contribuyente o nuevos métodos de parte de éstos en las obligaciones que se le imponen, así tenemos que el dispositivo en comento a la letra establece lo siguiente:

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

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.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

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."

Como podemos observar, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación otorga una serie de facultades al Servicio de Administración Tributaria, que se pueden agrupar de la siguiente manera:

1. Comprobación de cumplimiento de obligaciones fiscales mediante:
  - a) Practicar visitas, sea de auditoria o de inspección.
  - b) Revisión de contabilidad y demás datos, documentos o informes en las oficinas de las autoridades fiscales (revisión de escritorio o de gabinete).
  - c) Revisión de dictámenes formulados por contadores públicos certificados sobre estados financieros, operaciones de enajenación de acciones, declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor del IVA, o de cualquier otro que tenga repercusiones fiscales.
  
2. Determinación de contribuciones omitidas o de los créditos fiscales:
  - a) Rectificación de errores aritméticos, omisiones y otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos.
  - b) Los demás como consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.
  
3. Comprobación de la comisión de delitos fiscales.

A primera vista, el encabezado del artículo 42 que hemos venido comentando, parece contrario a lo dispuesto por el artículo 21 Constitucional, ya que de acuerdo con este precepto, el único órgano de autoridad facultado para comprobar la comisión de delitos para perseguir al delincuente es el Ministerio Público, de donde resulta inadmisibles que las autoridades fiscales también puedan "comprobar la comisión de delitos

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

fiscales". Sin embargo, el error legislativo se ve atenuado por la fracción VIII del mismo precepto, el cual establece que la facultad de las autoridades fiscales consiste en allegarse de pruebas para formular la denuncia o querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

### 3.2 DE LA REVISIÓN DE GABINETE

Esta revisión se origina, cuando las autoridades fiscales fuera de una visita domiciliaria, desde su escritorio o más bien desde sus oficinas, proceden a revisar las obligaciones fiscales por los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, por lo que se encuentran facultadas para solicitar a éstos, a los responsables solidarios o a terceros, informes, datos o documentos relacionados con la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación.

El inicio de la revisión fuera de una visita domiciliaria dará inicio mediante una Solicitud de información o documentación de datos o documentos de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece lo siguiente:

"Art. 48. Artículo 48.- Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

I. La solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su defecto, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde éstas se encuentren. Si al presentarse el notificador en el lugar donde deba de practicarse la diligencia, no estuviere la persona a quien va dirigida la solicitud o su representante legal, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el contribuyente, responsable solidario, tercero o representante legal lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la solicitud; si no lo hicieren, la solicitud se notificará con quien se encuentre en el domicilio señalado en la misma.

II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV, se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción. El contribuyente o responsable solidario contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquél en el que se le notifico el oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de este, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primer párrafo de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

VII. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de tres meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

En los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente directamente o los representantes que designe, en los términos de la fracción IV del artículo 46 de este Código, tendrán acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, sujetándose a los términos y responsabilidades a que se refiere dicha fracción.

VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

IX. Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones omitidas, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción."

### 3.2.1 INICIO.

Como podemos ver de la transcripción anterior, cuando las autoridades fiscales, pretendan notificar el oficio de solicitud de información o documentación a la persona a quien va dirigida la solicitud o a su representante legal y este no estuviera presente, se dejara citatorio con la persona que se encuentre en el lugar para que la mencionada persona o su representante esperen a hora determinada del día siguiente indicando para qué es, esto es, se debe de indicar en el citatorio que la cita para el día siguiente es con el objeto de recibir la solicitud de información o documentación.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Lo anterior así lo ha indicado el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: XV, Marzo de 2002, Tesis: VI.1o.A.117 A, Página: 452, que a la letra dice lo siguiente:

"REVISIÓN DE GABINETE. CONFORME AL ARTÍCULO 48, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA SOLICITUD DE DOCUMENTACIÓN E INFORMACIÓN RESPECTIVA. El artículo 48, fracción I, del Código Fiscal Federal establece que en los casos en que las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, si al presentarse el notificador en el lugar donde deba de practicarse la diligencia no estuviere la persona a quien va dirigida la solicitud o su representante legal, se dejara citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el contribuyente, responsable solidario, tercero o representante legal lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la solicitud; si no lo hicieron, la solicitud se notificará con quien se encuentre en el domicilio señalado en la misma. Lo anterior permite concluir que la intención del legislador fue la de que el contribuyente tenga conocimiento cierto de que la autoridad ejercerá en su contra las facultades de comprobación que le son inherentes en las oficinas de esta, finalidad que solo se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita, es decir, para recibir la solicitud de documentación e información respectiva, lo que se corrobora, por una parte, con las consecuencias que en el propio precepto se establecen por la falta de atención al citatorio y que darán lugar a que la solicitud se entregue a quien se encuentre en el domicilio fiscal del interesado, pues al imponer la solicitud el inicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, su falta de conocimiento pleno puede acarrear consecuencias graves de no cumplir dentro del plazo establecido con lo solicitado por la autoridad, lo que lleva a la necesidad de que el contribuyente a quien se va a revisar tenga conocimiento indudable de la clase de diligencia administrativa para la que se le cita, porque sólo así podrá establecerse la consecuencia a la que se encuentra sujeto si no proporciona la documentación e información que le sea requerida. En consecuencia, conforme al artículo 48, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, es requisito de legalidad del citatorio que se especifique que la cita es para la recepción de una solicitud de documentos e información, siendo insuficiente que tan solo se haga alusión de manera genérica a la práctica de una diligencia administrativa."

Nota: Sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción número 113 2002, pendiente de resolver en la Segunda Sala.

Posteriormente y cumplido el requisito anterior, la solicitud de información o documentación se deberá notificar en el domicilio fiscal de la persona a quien va dirigida y en su defecto, en el caso de las personas físicas, en su casa habitación o en el lugar donde éstas se encuentren, además de que ésta deberá de ser emitida por una autoridad competente, en términos del artículo 38, fracción II y IV del Código Fiscal. Se deberá de indicar en la solicitud el lugar y el plazo en el cual se deberá proporcionar los informes o

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

documentos, mismos que deberán ser entregados por el contribuyente o por su representante.

Cabe señalar que al igual que en la orden de visita domiciliaria, como veremos más adelante, el requerimiento de información y documentación debe de cumplir con ciertos requisitos como son: el señalar la categoría del sujeto requerido ya sea como contribuyente directo, responsable solidario o tercero, estar debidamente fundada y motivada, y señalar el objeto o propósito de la revisión, es decir, señalar con precisión los impuestos que van a verificarse así como el periodo que estará sujeto a revisión, señalar la documentación que se requiere, la causa del requerimiento y estar emitida por una autoridad competente y contener la firma autógrafa del funcionario emisor, todo ello con el objeto de no violar las garantías de seguridad jurídicas contenidas por el artículo 16 Constitucional, en relación con el 38 del Código Fiscal de la Federación.

"REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN RELATIVA, QUE SE RIGE POR EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO PRIMERO, CONSTITUCIONAL, DEBE SEÑALAR NO SÓLO LA DOCUMENTACIÓN QUE REQUIERE, SINO TAMBIÉN LA CATEGORÍA DEL SUJETO (CONTRIBUYENTE, SOLIDARIO O TERCERO), LA CAUSA DEL REQUERIMIENTO Y, EN SU CASO, LOS TRIBUTOS A VERIFICAR. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha establecido que la orden de revisión de escritorio o de gabinete tiene su fundamento en el párrafo primero del artículo 16 constitucional; de ahí que la emisión de una orden de tal naturaleza debe cumplir con lo previsto en dicho precepto de la Ley Suprema, que en materia tributaria pormenoriza el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, esto es, que debe acatar el principio de fundamentación y motivación, conceptos que la anterior integración de la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en la tesis de jurisprudencia 260, visible en la página 175, del Tomo VI del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACION.", definió en cuanto al primero, como la expresión del precepto legal o reglamentario aplicable al caso, y por lo segundo, el señalamiento preciso de las circunstancias especiales, razones particulares o causas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables. Por tanto, si conforme al artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, la facultad de revisión de escritorio puede referirse a tres tipos de sujetos, que son el causante directo, el responsable solidario y el tercero relacionado con aquéllos, y su ejercicio puede derivar de distintos motivos, a saber: I. Verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales; II. Determinar tributos omitidos; III. Determinar créditos fiscales; IV. Comprobar la comisión de delitos fiscales; y, V. Proporcionar información a autoridades hacendarias diversas; ha de concluirse que la orden de revisión que al respecto se emita debe estar contenida en un mandamiento escrito de autoridad competente, debidamente fundado y motivado, lo cual implica que no sólo exprese la documentación que requiere, sino también la categoría que atribuye al gobernado a quien se dirige, cuál es la facultad que ejerce, la denominación de las contribuciones y el período a revisar, con el objeto de dar plena seguridad y certeza al causante y evitar el ejercicio indebido o excesivo de la atribución de revisión, en perjuicio de los particulares."

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Novena Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federacion y su Gaceta, Tomo: XII, Agosto de 2000, Tesis: 2a./J. 68/2000, Página: 261.

### 3.2.2 OFICIO DE OBSERVACIONES.

Una vez que las autoridades han revisado los informes, datos, documentos o la contabilidad requerida a los contribuyentes, si fuese el caso, se formulará el oficio de observaciones, en el cuál harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o del responsable solidario.

En el supuesto de que no hubiere observaciones la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio la conclusión de la revisión de gabinete, devolviendo la documentación que solicitó.

Ahora bien, el primer supuesto es cuando las autoridades sí emiten un oficio de observaciones, los contribuyentes o responsables solidarios cuentan con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente aquél en el que se le notificó el oficio de observaciones, para que presenten pruebas documentales que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo. Este plazo se podrá ampliar por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días, cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste.

En el caso de que la revisión de gabinete sea a contribuyentes a que aluden los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Sociedades Controladoras), el plazo para desvirtuar las observaciones será de tres meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente. En el caso de información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, el contribuyente o los representantes que designe tendrán acceso a ella, sujetándose a los términos y responsabilidades a que se refiere la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal.

El contribuyente dentro del plazo que se le otorga para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, podrá corregir su situación fiscal en las

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, proporcionando copia a la autoridad revisora.

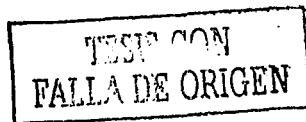
Luego entonces, si el contribuyente no corrige totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúa los hechos u omisiones consignados en dicho documento, la autoridad fiscal expedirá la resolución determinando las contribuciones omitidas y sus accesorios.

### 3.2.3 PLAZO PARA CONCLUIR LA REVISIÓN DE GABINETE.

Las autoridades fiscales deberán concluir la revisión de la contabilidad que se efectuó en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación. Este plazo no es aplicable para aquellos contribuyentes a que aluden los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Sociedades Controladoras), o cuando la autoridad esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, por el o los ejercicios sujetos a revisión; a los integrantes del sistema financiero, así como a los que en esos mismos ejercicios consoliden para efectos fiscales, por lo que la revisión con estos contribuyentes las autoridades fiscales podrán continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación sin sujetarse a la limitación antes señalada.

Por lo que se refiere a los contribuyentes que no se les aplica el plazo máximo de seis meses, es de señalar que la Primera Sala de la Suprema Corte, emitió una Tesis Jurisprudencial en la que declara inconstitucional el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en los años de 1995 a 1997, por ser violatorio de la garantía de seguridad jurídica, sólo en la parte a que no señala un límite a la duración de los actos de fiscalización para determinados contribuyentes, al respecto la tesis en comento a la letra establece lo siguiente:

**"VISITAS DOMICILIARIAS O REVISIÓN DE LA CONTABILIDAD. EL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1995 A 1997), ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, EN CUANTO A QUE NO SEÑALA UN LÍMITE A LA**

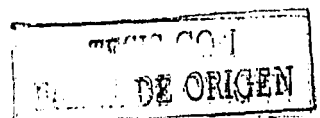


**DURACIÓN DE TALES ACTOS DE FISCALIZACIÓN QUE SE PRACTICAN A DETERMINADOS GRUPOS DE CONTRIBUYENTES** Si bien es cierto que el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus párrafos primero, octavo y décimo primero, establece como un derecho subjetivo público de los gobernados el que no puedan ser molestados en su persona, papeles o domicilio y la inviolabilidad de éste; también lo es que el propio precepto permite a las autoridades practicar tales actos de molestia, a fin de que cumplan con el propósito que dio origen a dichos actos, cubriendo desde luego los requisitos que debe contener todo acto de molestia o la orden de visita. Por consiguiente, debe entenderse que esos actos están delimitados temporalmente, esto es, que deben estar acotados por un tiempo prudente para lograr el objetivo que con ellos se pretende, pues de no ser así se volverían en una molestia constante o en una permanente intromisión a domicilio o que es contrario a la protección que otorga el citado precepto constitucional. En congruencia con lo anterior, es de estimarse que el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación vigente en los años de mil novecientos noventa y cinco a mil novecientos noventa y siete, en lo que establece la segunda parte de su primer párrafo, es violatorio de la garantía constitucional de referencia, en razón de que prevé una regla general de duración máxima de las visitas domiciliarias o de la revisión de la contabilidad, a la que deben ajustarse las autoridades fiscales, pero excluye de la aplicación de la misma a ciertos grupos de contribuyentes, respecto de los cuales no señala un plazo máximo de duración para los actos de fiscalización que se les practiquen, de modo que queda al arbitrio de las mencionadas autoridades la duración del acto de molestia, pudiendo, incluso, volverse indefinido o extender la conclusión de la visita, lo que es contrario a la citada garantía de seguridad jurídica."

Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XV, Abril de 2002, Tesis: 1a./J. 22 2002, Página: 430.

Como podemos ver de Tesis transcrita anteriormente, en ella se habla de la inviolabilidad del domicilio y la exclusión a este, que es cuando las autoridades realizan actos de revisión, pero se señala enfáticamente que esta revisión debe de tener una reglamentación como lo es un plazo máximo para realizar la visita o acto de molestia en el domicilio, motivo por el cual no es posible que se excluya a determinados contribuyentes.

Consideramos necesario, y a manera de comentario, señalar que el plazo *máximo de seis meses* a que se refiere el citado artículo 46-A del Código, el cual tratándose de todos aquellos contribuyentes que no se ubiquen en la segunda mitad del primer párrafo, no podrá ser ampliado por dos periodos iguales. Esto es, de la lectura que se haga a lo dispuesto en el primer párrafo, se establece que las autoridades fiscales *deberán*, concluir la visita o revisión, dentro de un *plazo máximo de seis meses*; como podemos observar éste plazo en estricto derecho no podrá ser ampliado, si partimos de los criterios reiterados de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando al habiar de las multas máximas ha sostenido que el *máximo* de multa que las autoridades fiscales podrán imponer es el establecido por la ley, es decir, el hecho de que un precepto emplee la palabra "máximo"



implica un término de cantidad tope que no puede exceder la autoridad al aplicar una determinada multa, es decir, el máximo hasta donde el artículo autorice; por lo tanto, tratándose de todos aquellos contribuyentes que no se ubiquen en el supuesto de la segunda mitad del primer párrafo, el plazo *máximo* que las autoridades fiscales tienen para concluir su visita es de seis meses. Corrobora lo dicho, cuando en la segunda mitad del primer párrafo se establece que "Lo antes dispuesto no es aplicable a aquellos contribuyentes . . .", es decir, en la segunda mitad del primer párrafo se establece que no va a existir un plazo máximo de seis meses para concluir las facultades de comprobación, sino que este plazo de seis meses podrá ser ampliado en dos ocasiones más de conformidad con el segundo párrafo del artículo 46-A del propio Código.

Por otra parte, siguiendo con el criterio del plazo de seis meses a que se refiere la primera hipótesis del primer párrafo, éste podrá ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones, en la primera por oficio girado por la autoridad que ordenó la revisión y, en la segunda, por el superior jerárquico de la autoridad que ordenó la citada revisión, salvo cuando el contribuyente durante el desarrollo de la revisión cambie de domicilio fiscal, caso en el que las autoridades fiscales del nuevo domicilio continuarán la revisión y expedirán los oficios de prórrogas correspondientes.

Si los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, los plazos para concluir la revisión de gabinete (y la visita domiciliaria), o las prórrogas que procedan anteriormente citadas, se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

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

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

### 3.3 DE LA VISITA DOMICILIARIA.

Como ya hemos dicho las contribuciones determinadas por los sujetos pasivos, compensadas, actualizadas, etc., van a ser verificadas por las autoridades fiscales, quienes para cerciorarse si lo declarado es lo correcto o si la información proporcionada es la debida, y para ello pueden llevar a cabo la revisión de gabinete, vista anteriormente, o la visita domiciliaria.

La practica de la visita a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, tiene su apoyo en el artículo 16 Constitucional, primer, octavo y undécimo párrafo, y en los artículos 42, 43, 44, 45 46-A, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 56 y 58 del Código Fiscal de la Federación.

Al igual que la revisión de gabinete, la visita domiciliaria inicia con la entrega de la orden de visita, sin embargo, cuando lo visitadores al momento de presentarse en el domicilio fiscal de los contribuyentes y requerir la presencia del visitado o del representante legal, y estos no estuvieran, dejaran citatorio con la persona que se encuentre en el lugar para que el visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita, si no estuvieran la visita se entenderá con quien se encuentre en el lugar visitado.

Ahora bien, si en el citatorio que dejaren los visitadores se omite señalar que la cita para el día siguiente es con el objeto de recibir la orden de visita domiciliaria, ello ocasionaría que se cometieran vicios en el procedimiento, lo cual originaría que la orden de visita así como todo lo actuado al amparo de la misma, resulten ilegales, y por lo tanto deben de ser declarados nulos en términos del artículo 238, fracción III del Código Fiscal de la Federación, para el efecto de que se reponga el procedimiento. La excepción a la regla anterior, es cuando, el contribuyente o su representante legal se encuentran al día siguiente para recibir la orden de visita, sirven de apoyo a lo anterior, las siguientes Tesis de Jurisprudencia que a continuación se transcriben:

**"VISITA DOMICILIARIA. LA FALTA DEL REQUISITO FORMAL DEL CITATORIO CONSISTENTE EN NO ESPECIFICAR QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA, ACTUALIZA LA EXCEPCIÓN A LA REGLA RELATIVA A LA DECLARATORIA DE**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**NULIDAD PARA EFECTOS, PREVISTA EN LA SEGUNDA PARTE DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** Las violaciones de tipo formal existentes en un acto administrativo encuadran en el supuesto previsto en la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, lo que trae aparejada la declaratoria de nulidad para efectos según lo dispuesto en la primera parte de la fracción III del artículo 239 del mencionado ordenamiento legal; sin embargo, cuando el citatorio no especifica el tipo de diligencia para la cual se cita al visitado o a su representante, es decir, para recibir la orden de visita domiciliaria, la nulidad de la resolución impugnada debe ser declarada con fundamento en la excepción a aquella regla, prevista en la segunda parte de la fracción III del artículo últimamente citado, es decir, para el efecto de que la autoridad deje insubsistente dicha resolución así como el procedimiento de fiscalización desde el momento en que se cometió la violación formal, esto es, desde la notificación de la orden de visita, sin que con ello se obligue, o se impida a la autoridad, a notificar nuevamente la orden de visita que no fue materia de la litis, o a emitir otra, según lo dispuesto por la ley, e iniciar nuevamente las facultades de comprobación. Lo anterior es así, pues de conformidad con lo que establece el artículo 42, fracción III y último párrafo, del código invocado, la práctica de las visitas domiciliarias es una facultad discrecional de la autoridad, por lo que, en ese sentido, la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Federal queda protegida desde el momento en que se declara nula la resolución impugnada por vicios formales del acto, pero debido a que dicha nulidad se produjo al momento de la notificación de la orden de visita, acto que da inicio al ejercicio de las facultades de comprobación, el alcance de esa garantía no se extiende al grado de que el contribuyente no pueda ser objeto de la visita domiciliaria ordenada o de otra diferente, porque el ejercicio de las facultades fiscalizadoras que son propias de la autoridad, derivan de la ley y no de lo señalado en una sentencia de nulidad."

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Julio de 2002, Tesis: 2a./J. 63 2002, Página: 443.

**"VISITA DOMICILIARIA. EL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE SEÑALA QUE LOS VISITADORES DEJARÁN CITATORIO CON LA PERSONA QUE SE ENCUENTRE EN EL LUGAR EN QUE DEBE PRACTICARSE AQUÉLLA, PARA QUE EL VISITADO O SU REPRESENTANTE LOS ESPEREN A HORA DETERMINADA DEL DÍA SIGUIENTE PARA RECIBIR LA ORDEN, CONTIENE UNA FACULTAD REGLADA.** El hecho de que el artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, establezca que en los casos de visita en el domicilio fiscal, si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que éstos los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita y, si no lo hicieron, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado, conduce a concluir que tal precepto contiene una facultad reglada, puesto que señala la conducta específica que debe seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal. Lo anterior es así, porque la emisión del citatorio es un acto vinculado a la norma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva de la autoridad sobre la circunstancia del acto y su ejecución, pues si se toma en consideración que el objeto del citatorio no se construye únicamente a citar al contribuyente para que reciba una "orden de visita domiciliaria", sino, fundamentalmente, para que el contribuyente o su representante conozca de manera cierta el tipo de diligencia administrativa que se realizará en su domicilio como excepción al principio de inviolabilidad domiciliaria, así como la serie de consecuencias en su esfera jurídica resultado de la auditoría fiscal que se practicará, es claro que la emisión del citatorio no sólo es un imperativo para la autoridad, sino que su emisión con los requisitos legales constituye una garantía de seguridad jurídica para el visitado, quien al tener conocimiento del tipo de diligencia, está en posibilidad de decidir si es necesaria o

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



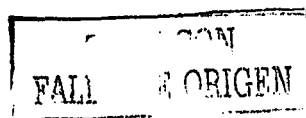
no su presencia en aquélla, lo que se corrobora con los alcances que en el numeral citado se establecen ante la falta de atención del citatorio, toda vez que ello dará lugar a que la visita se realice inmediatamente con quien se encuentre en el lugar visitado." Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Julio de 2002, Tesis: 2a. J. 62/2002, Página: 377.

"VISITA DOMICILIARIA. SI LA AUTORIDAD OMITIÓ ESPECIFICAR QUE EL CITATORIO ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA, DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DICHA OMISIÓN SE SUBSANA SI LA DILIGENCIA RESPECTIVA SE LLEVA A CABO, CON EL VISITADO O SU REPRESENTANTE LEGAL. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en la jurisprudencia 2a. J. 92/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, octubre de 2000, página 326, de rubro: "VISITA DOMICILIARIA. CONFORME AL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA.", que en los casos de visita en el domicilio fiscal, es requisito de legalidad del citatorio que en él se especifique que es para recibir la orden respectiva, toda vez que la intención del legislador fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento de que se realizará una visita en su domicilio fiscal, finalidad que se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se cita y, si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, pues la visita implica una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 16 constitucional. En congruencia con el criterio antes expuesto y de conformidad con el artículo 44, fracción II, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que como el citatorio tiene por objeto que el visitado o su representante legal esperen a los visitadores a hora fija del día hábil siguiente para entender con ellos la diligencia respectiva y que se les entregue la orden de visita, la omisión en que incurre la autoridad al no asentar en dicho citatorio el objeto de la cita, se subsana si la diligencia se entiende con el visitado o su representante legal pues al llevarse a cabo ésta en su presencia, no se les causa perjuicio jurídico alguno ni se les deja en estado de indefensión. En cambio cuando la diligencia no se entiende en la forma indicada, la omisión no puede ser subsanada ni convalidada y produce la ilegalidad del citatorio y del procedimiento que de él derive."

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Septiembre de 2002, Tesis: 2a./J. 100/2002, Página: 307.

### 3.3.1 DE LA ORDEN DE VISITA.

Con la entrega de la Orden de Visita al contribuyente, al representante legal o a un tercero legalmente se inicia el procedimiento administrativo o el acto fiscalizador de las autoridades hacendarias. Por ello al ser la orden de visita domiciliaria un acto que va a afectar las garantías de inviolabilidad del domicilio y la seguridad jurídica de los contribuyentes en tanto dure la visita domiciliaria, ésta Orden con el objeto de cumplir con los principios antes aludidos consagrados en el artículo 16 Constitucional, debe de cumplir con una serie de requisitos indispensables, mismos que se desprenden del propio precepto



Constitucional, así como de los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, como veremos a continuación:

a) Constar por escrito. De conformidad con el artículo 16 Constitucional, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de un *mandamiento escrito* por la autoridad competente, esto es, que en el presente caso estamos hablando de la inviolabilidad del domicilio, el cual sólo podrá ser vulnerado por las autoridades hacendarias, a través de una orden de visita domiciliaria que conste por escrito y emitida por la autoridad competente en la que funde y motive su proceder, y además en la que se cumplan las formalidades contenidas en el artículo 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación.

**"ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, POR CAUSAR AFECTACIÓN EN FORMA DIRECTA E INMEDIATA A SU DESTINATARIO, PUEDE SER IMPUGNADA EN AMPARO INDIRECTO DESDE SU EXPEDICIÓN.** Del contenido del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se desprende que la inviolabilidad del domicilio constituye un derecho subjetivo del gobernado, elevado a garantía individual y sólo se autoriza mediante el cumplimiento de determinadas formalidades y requisitos, entre ellos, que la orden de visita domiciliaria, a similitud de los cateos, como acto de molestia, debe constar en mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se exprese el nombre del sujeto pasivo visitado, el domicilio en el que debe llevarse a cabo la visita, los fundamentos de la orden respectiva y su objeto, que es a lo que debe limitarse la diligencia respectiva y que al concluirse se levante acta debidamente circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique dicha diligencia. Así, la orden de visita domiciliaria constituye un acto autónomo y de molestia que causa afectación a derechos sustantivos de manera directa al contribuyente, por lo que puede ser impugnada a través del juicio de garantías en la vía indirecta. Caso diverso lo constituyen las actas que se levantan con motivo de una orden de visita, pues se trata de actos verificados dentro del procedimiento fiscalizador de visita que no definen por lo pronto situación jurídica alguna, como lo han considerado las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación."

Novena Época. Instancia: Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XV, Marzo de 2002, Tesis: VI.3o.A.66 A, Página: 1399.

b) Señalar los datos del contribuyente visitado. Esto es, que la orden de visita para que sea legal deberá señalar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido, en el caso que se desconozca el nombre del contribuyente visitado se deberán señalar los datos necesarios que permitan la identificación del sujeto a revisar.

Así mismo, en la orden de visita se deberá de señalar la calidad que le atribuye al destinatario de la orden, es decir, que en el acto de molestia se debe precisar con toda

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

claridad que el contribuyente será revisado en su calidad de sujeto directo, responsable solidario o tercero relacionado, ello con el propósito de que los gobernados tengan la certidumbre y seguridad jurídica para conocer él por qué de la revisión y en momento determinado pueda defenderse del grado en que fue clasificado, y no haya excesos por parte de la autoridad fiscalizadora.

**"REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN RELATIVA, QUE SE RIGE POR EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO PRIMERO, CONSTITUCIONAL, DEBE SEÑALAR NO SÓLO LA DOCUMENTACIÓN QUE REQUIERE, SINO TAMBIÉN LA CATEGORÍA DEL SUJETO (CONTRIBUYENTE, SOLIDARIO O TERCERO), LA CAUSA DEL REQUERIMIENTO Y, EN SU CASO, LOS TRIBUTOS A VERIFICAR."**

Tesis de jurisprudencia 68/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de julio del año dos mil.

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Agosto de 2000, Tesis: 2a./J. 68/2000, Página: 261.

**"VISITA DOMICILIARIA.- LA EMPRESA CONTRIBUYENTE SE ENCUENTRA INSCRITA EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES, CONFORME AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL Y 38, FRACCIÓN IV DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LA ORDEN DE VISITA DEBE PRECISAR SU DENOMINACIÓN.-** La orden de visita que se dirija al gobernado a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, debe reunir entre otros, los requisitos establecidos por los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38 del Código Fiscal de la Federación; por lo que si en términos de la fracción IV de este último precepto, lo actos administrativos que se deban notificar deber, precisar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigida, a menos que éstos se ignoren, caso en el cual bastará que se señalen los datos suficientes que permitan su identificación; y la empresa a quien se determinó el crédito fiscal impugnado en el juicio se encuentra inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, como se desprende del oficio combatido, sin que exista otro dato que desvirtúe tal consideración, es de estimarse que la autoridad fiscal conocía la denominación y domicilio de la contribuyente, por lo que en consecuencia, si en la orden de visita domiciliaria en cuyos resultados se apoya el crédito combatido se dirige al propietario, poseedor y/o tenedor de la mercancía de procedencia extranjera, sin precisar su denominación, se viola en su agravio el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 Constitucional, pues se dejó al arbitrio de los visitadores determinar la persona a quien se practicaría la visita domiciliaria."

Quinta Época, Instancia: Sala Regional del Norte Centro I, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año II, No. 22, Octubre 2002, Tesis: V-TASR-XXX-208, Página: 231.

**"ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA EMITIDA EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE. LA AUTORIDAD DEBE MOTIVAR LA CALIDAD QUE LE ATRIBUYE (SUJETO DIRECTO, RESPONSABLE SOLIDARIO O TERCERO RELACIONADO).** Para que una orden de visita domiciliaria se encuentre debidamente fundada y motivada, además de cumplir con lo preceptado por el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad debe emitir su mandamiento por escrito, en el que funde su competencia, exprese el objeto o propósito de que se trate y, además, justifique la calidad que le atribuye al destinatario de la orden; esto es, si se encuentra registrado ante el fisco federal como sujeto directo, responsable solidario, o tercero relacionado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 42, fracción III, del invocado ordenamiento legal; pues al establecerse en dicho precepto tres hipótesis de sujetos obligados al pago de la

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

contribución, conforme al dispositivo de referencia resulta necesario que se precise en cuál de los supuestos se encuentra el contribuyente para que pueda defenderse del grado en que fue clasificado."

Novena Epoca, Instancia: Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Diciembre de 2001, Tesis: VIII.3o. J/9, Página: 1553.

La excepción a lo anterior es cuando se trate de verificación de mercancías en tránsito, por ejemplo, cuando la autoridad administrativa emite órdenes de verificación de vehículos de procedencia extranjera en tránsito, con apoyo en el artículo 144, fracciones XVI y XXX, de la Ley Aduanera, no puede exigirse la determinación de la persona a quien va dirigida, dado que al tratarse precisamente de vehículos de procedencia extranjera en tránsito, es evidente que resulta imposible, dentro de la lógica jurídica, especificar el nombre de su propietario, del que lo posee o del que lo conduce. Obligar a la autoridad a que esa verificación sólo la hiciera a persona identificada por su nombre, haría difícil el ejercicio de las facultades de fiscalización de mercancías o bienes que se introducen al país o que circulan por él, en contravención a leyes y ordenamientos fiscales. Ahora bien, al no tratarse de una orden de visita al domicilio basta, por la naturaleza del acto, el mandamiento escrito de autoridad competente, fundado y motivado, que se dirige al "propietario, conductor y/o tenedor" del vehículo de procedencia extranjera, para que se estime constitucional. En ese tenor, para verificar los bienes o mercancías de origen extranjero que se encuentren en tránsito, cuando la autoridad emita una orden e ignore el nombre de los contribuyentes a quienes se destine, no puede ir dirigida a persona determinada, debe ser genérica, sin que por ello se desconozca su fundamento constitucional.

c) Señalar el lugar o lugares donde deba efectuarse la visita. Los artículos 16 constitucional y 43 del Código Fiscal de la Federación señalan los requisitos que debe contener la orden de visita domiciliaria, entre los que se encuentra el señalamiento del domicilio en donde deba efectuarse la visita de comprobación de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente.

Ahora bien, tomando en cuenta que la inviolabilidad del domicilio es un derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual y que la visita domiciliaria es un acto de molestia que el particular tiene que soportar en su domicilio, lo que constituye una excepción a las garantías que consagran su inviolabilidad y de seguridad jurídica del

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

gobernado frente a la actuación de los órganos del Estado, para que una orden cumpla con los requisitos constitucional y legal previstos en dichos artículos, es necesario que en la orden de visita se cumpla, imperativamente, además de otros requisitos, con la condición de señalar inequívocamente el domicilio en que ha de desarrollarse, ya que el señalamiento expreso y con precisión del domicilio en que se efectuará la visita, es una garantía Constitucional de la que gozan todos los gobernados. Permitiéndole conocer al contribuyente el domicilio en que se realizará la inspección para que esté en posibilidad de tener todos los libros, papeles o documentos que la autoridad les requiera, así como de preparar su defensa y desvirtuar las irregularidades que la autoridad les impute durante el desarrollo de la misma, ya que la orden que la contiene implica su realización inmediata y la violación de su domicilio para revisar papeles, bienes y sistemas de registro contables. Pensar lo contrario sería dejar en un completo estado de indefensión a los contribuyentes, en virtud de que las autoridades hacendarias podrían al emitir la orden de visita, señalar el nombre del contribuyente visitado y revisar todos los domicilios en donde el contribuyente tenga sucursales, o en su caso revisar también el domicilio fiscal cuando ésta no haya sido en principio objeto de la revisión.

Por lo tanto, es una obligación de las autoridades hacendarias el señalar el lugar o lugares donde deberá de efectuarse la visita domiciliaria, con el objeto de no contravenir los principios de inviolabilidad del domicilio y de seguridad jurídica de los gobernados.

**\*CARGA DE LA PRUEBA.-** CORRESPONDE AL ACTOR ACREDITAR QUE LA VISITA DOMICILIARIA NO SE LLEVÓ A CABO EN SU DOMICILIO FISCAL, PARA CONSIDERAR QUE LA ORDEN NO CUMPLE CON LOS REQUISITOS QUE ESTABLECEN LAS FRACCIONES III Y IV DEL ARTÍCULO 38 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Según se advierte del contenido del artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, el acto administrativo deberá contener entre otros elementos, el nombre o nombres de las personas a la que vaya dirigido; y cuando se ignore éste se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación; por su parte el artículo 42, fracción III del mismo ordenamiento legal, dispone que las autoridades estarán facultadas para practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías; asimismo el artículo 43, fracción I del citado Código, señala que en la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar: I.- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado; también el artículo 44 del citado Código, regula que en los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente: I.- La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita. II.- Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el mencionado visitado o su representante los

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no o hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado; III.- Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitadores que en ella intervengan; y por último el artículo 45 del Código aludido indica que "los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir (...); como se ve, de la concatenación de todos estos artículos referidos, se advierte que en todos los casos se habla del domicilio fiscal de la contribuyente; por tanto, si en especie como ya se vio, fue citado el domicilio del contribuyente, sin que este demuestre en la presente instancia que el domicilio citado en la orden no corresponde a su domicilio fiscal, es de concluirse que no se asiste a razón; ya que con el señalamiento dado en la misma, es suficiente para concluir que si se especificó cual es el domicilio en donde se realizaría la visita domiciliaria; siendo en su caso, que le corresponde la carga de la prueba al enjuiciante para demostrar que el domicilio referido en la orden y que es donde se llevó a cabo la diligencia de visita domiciliaria, no corresponde al lugar donde tenga el principal asiento de sus negocios, el que utilice como base liza para el desempeño de sus actividades o el principal asiento de éstas, de conformidad con lo dispuesto con el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación; por ende que el agravio en estudio resulte infundado."

Quinta Época, Instancia: Primera Sala Regional de Oriente (Puebla, Pue.), Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año I, No. 11, Noviembre 2001. Tesis: V-TASR-XIII-73, Página: 290.

d) Estar Fundada y Motivada. Entendiendo al primero, como la expresión del precepto legal o reglamentario aplicable al caso, y por lo segundo, el señalamiento preciso de las circunstancias especiales, razones particulares o causas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables.

De tal manera que no existe fundamentación y motivación cuando el acto no se adecua a la norma en que se apoya. Esto es, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, de manera que si los motivos o causas que tomó en cuenta la autoridad para emitir su acto de molestia, no se adecuan a la hipótesis de la norma en que pretende apoyarse, no se cumple con el requisito de fundamentación y motivación que exige el artículo 16 constitucional, por tanto, el acto reclamado es violatorio de garantías.

"ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS.- De conformidad con lo establecido por la fracción II del artículo 16 constitucional y por la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de las órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, *deben estar fundadas y motivadas* y expresar el objeto o propósito de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precisen en dichas órdenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitadores se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Sólo mediante tal señalamiento, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, se cumple con el requerimiento del artículo 16 constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, en tratándose de órdenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Adoptar el criterio contrario impediría, además, al gobernado cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación."

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, Diciembre de 1997, página 333, tesis por contradicción 2a./J. 59/97 de rubro "ORDEN DE VISITA DOMICILIADA. SU OBJETO"

Octava Época, Instancia: Segunda Sala. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 68, Agosto de 1993, Tesis: 2a./J. 7 93, Página: 13.

"ORDEN DE VERIFICACIÓN.- SU DEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- Tratándose de la verificación de vehículos de procedencia extranjera en tránsito, se presume que la orden de verificación es ilegal por constar en letra manuscrita el nombre del particular afectado y del automóvil embargado, estimándose que el personal verificador fue el que decidió a quién dirigir la orden y respecto de qué vehículo, facultad que es propia de los Administradores Locales de Auditoría Fiscal Federal, presunción que se ve robustecida en tal sentido, cuando de las constancias de autos se desprenda el desahogo de la prueba testimonial ofrecida por el actor, en el sentido de que efectivamente los visitadores después de solicitar al conductor del vehículo su identificación, fueron agregados a la multicitada orden de verificación los datos correspondientes a propietario, la marca del vehículo, el modelo y el número de placas de verificación violándose en perjuicio del particular lo dispuesto en el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que la fundamentación y motivación no fue proporcionada por la autoridad competente sino por los verificadores que detuvieron al conductor del vehículo, quienes carecen de facultades legales para emitir o complementar los datos de una orden de verificación."

(Tesis aprobada en sesión de 12 de febrero de 1998)

Tercera Época, Instancia: Segunda Sección, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año XI, No. 125, Mayo 1998, Tesis: III-PS-II-227, Página: 169.

e) Señalar con precisión el objeto de la Orden. Es decir, que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión.

Esto es, se deberá señalar pormenorizadamente los impuestos objeto de revisión así como los ejercicios fiscales o partes de estos en la orden de visita para cumplir con el requisito del objeto. De conformidad con lo establecido por la fracción II del artículo 16 constitucional y por la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de las órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresar el objeto o propósito de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precisen en dichas órdenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y por otra parte que los visitadores se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden sin que puedan revisar más allá que lo expresamente ordenado por la autoridad competente para ello.

Así mismo, se debe señalar en la orden el periodo que se va a revisar o los ejercicios fiscales objeto de la revisión, el cual debe ser específico a fin de no causar estado de indefensión al gobernado, de lo contrario se contraviene lo establecido en la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, y el artículo 16 constitucional, toda vez que el no señalar con precisión el periodo que abarcará la revisión, resulta éste incierto al quedar supeditado a la fecha en que los visitadores entreguen la orden de visita, esto es, a partir del momento en que se notifique la orden de visita que puede ser meses posteriores a su emisión y hasta los cinco años anteriores a la entrega de ésta que los visitadores pueden revisar, quedando al arbitrio de éstos el poder determinar el periodo que van a revisar, lo cual es contrario a lo preceptuado por los artículos citados y dejaría en un grave estado de indefensión a los contribuyentes visitados al abrir la pauta a una revisión caprichosa y arbitraria de los auditores.

"VISITA DOMICILIARIA. SI EN LA ORDEN PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES, AL PRECISARSE LOS PERIODOS QUE DEBEN REVISARSE, RESPECTO DE ALGUNO O ALGUNOS SE SEÑALAN CON TODA CLARIDAD LAS FECHAS DE INICIO Y CONCLUSIÓN, Y EN CUANTO A OTRO U OTROS SE HACE EN FORMA CONFUSA, ESTA IRREGULARIDAD SÓLO PUEDE AFECTAR A TALES PERIODOS QUE NO FUERON PERFECTAMENTE IDENTIFICADOS.- De la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha realizado de los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como 38 y 45 del Código Fiscal de la Federación, en las tesis de jurisprudencia, de rubros: "VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER." (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, tesis 183, página 126); "ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS." (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, tesis 509, página 367); y "ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO." (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, diciembre de 1997, tesis 2a./J. 59/97, página 333), se desprende que para cumplir con las disposiciones mencionadas en toda orden de visita para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales deben precisarse, los periodos que tendrá que revisar el visitador en cuanto a las fechas de

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



inicio y conclusión, por lo que resulta inconstitucional la orden y sus consecuencias, cuando respecto del periodo a revisión el referido señalamiento se haga de tal forma que su determinación precisa no la hace el emisor de la orden sino el visitador. En congruencia con lo anterior, se concluye que si se está en presencia de una orden en la que respecto de uno o varios periodos que deberán revisarse se precisa, en términos claros, su inicio y conclusión, pero en relación con otro u otros, la determinación de su duración se hace en forma confusa, al dejarla a una acción del visitador, como podría ser la fecha en que entregue la orden al visitado, debe entenderse que la irregularidad cometida sólo afecta lo relacionado con esos periodos, pero no por lo que toca a los perfectamente especificados, lo que implica que no serán inconstitucionales la orden, la propia visita, el acta que le recaiga, ni tampoco la resolución determinante de un crédito que de ella derive."

Novena Epoca, Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XV, Febrero de 2002, Tesis: 2a./J. 8/2002, Página: 67

**"REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN RELATIVA, QUE SE RIGE POR EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO PRIMERO, CONSTITUCIONAL, DEBE SEÑALAR NO SÓLO LA DOCUMENTACIÓN QUE REQUIERE, SINO TAMBIÉN LA CATEGORÍA DEL SUJETO (CONTRIBUYENTE, SOLIDARIO O TERCERO), LA CAUSA DEL REQUERIMIENTO Y, EN SU CASO, LOS TRIBUTOS A VERIFICAR."**

Novena Epoca, Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Agosto de 2000, Tesis: 2a./J. 68/2000, Página: 261.

**"ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. SU OBJETO.** Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema Corte en las tesis jurisprudenciales cuyos rubros son: "VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER." (tesis 183, página 126, Tomo II, Segunda Sala, compilación de 1995) y "ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS." (tesis 509, página 367, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995), que toman en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y la similitud establecida por el Constituyente, entre una orden de cateo y una de visita domiciliaria, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cua quiere otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenore o detalle el capitulado o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerará impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo;

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo conciernen a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco."

Novena Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, su Gaceta, Tomo: VI, Diciembre de 1997, Tesis: 2a./J. 59/97, Página: 333.

f) Contener el nombre de los visitadores. De conformidad con el artículo 43, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, la orden de visita debe contener el nombre o nombres de las personas que pueden llevar a cabo la visita domiciliaria. Los auditores podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de los auditores se notificará al contribuyente visitado. Así mismo, las personas designadas para tal efecto, podrán actuar en forma conjunta o separada.

Cabe señalar que la designación de los visitadores debe de realizarla la autoridad competente para ello, esto es, cuando en la orden de visita los visitadores aparecen con un formato de letra diferente al resto de la orden, puede presumirse que fueron los propios visitadores quienes se autodesignaron y no la autoridad competente para ello, como lo sería la autoridad ordenadora y emisora de la orden. A mayor abundamiento, el Código Fiscal de la Federación no establece como requisito que las ordenes de visita deban estar llenadas o emitidas en un solo formato de letra (computadora, máquina o a mano), sin embargo para que no se viole la garantía de seguridad jurídica en contra de los gobernados, la designación de los visitadores debe de constar en el mismo formato de letra que el resto de la orden, para que de esa manera se pueda pensar que la designación de los visitadores fue realizada al momento de emitirse la orden y no con fecha posterior y por otra persona que no tenía facultades para ello.

h) Señalar la autoridad que emite el acto y ostentar la firma del funcionario competente. De conformidad con el artículo 16 Constitucional, previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando en que Ley,

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Reglamento, Acuerdo, etc., se apoyan para fundar su competencia y facultades y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo.

Por lo tanto tenemos que de acuerdo a la garantía de seguridad jurídica contemplada por la Constitución en su artículo 16, se establece la obligación de que los actos de las autoridades estén debidamente fundados y motivados y sean emitidos por la autoridad competente. Esto es, que para poder considerar que un acto de molestia está correctamente fundado, es necesario que en él se citen: los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadran las facultades y competencia de las autoridades para que emitan su acto de molestia, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, todo ello para saber con precisión que artículos les otorgan competencia material y territorial para poder efectuar los actos de molestia.

Así mismo, es de señalar que los actos administrativos deben contener la firma autógrafa por parte del funcionario emisor, con el propósito de no contravenir lo dispuesto por el artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, en relación con el numeral 16 de la Constitución Federal. Concluyendo, en las ordenes, requerimientos o cualquier documento en que aparezca una firma facsimilar éstos carecen de validez, habida cuenta que la firma facsimilar consiste en una imitación o reproducción de la firma autógrafa, por lo que en esa hipótesis no es posible atribuir la autoría de tal documento a la persona cuya firma en facsímil fue estampada, pues es evidente que el sello en que se contiene pudo inclusive asentarse sin su consentimiento.

**\*AUTORIDADES INCOMPETENTES. SUS ACTOS NO PRODUCEN EFECTO ALGUNO.** La garantía que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, denota que la competencia de las autoridades es uno de los elementos esenciales del acto administrativo. Entre sus características destacan las siguientes: a) requiere siempre de un texto expreso para poder existir; b) su ejercicio es obligatorio para el órgano al cual se atribuye y c) participa de la misma naturaleza de los actos jurídicos y abstractos, en el sentido de que al ser creada la esfera de competencia, se refiere a un número indeterminado o indeterminable de casos y su ejercicio es permanente porque no se extingue en cada hipótesis. Ahora bien, estas características encuentran su fundamento en el principio de legalidad, según el cual, las autoridades del Estado sólo pueden actuar cuando la ley se los permite, en la forma y términos que la misma determina, de tal manera que esta garantía concierne a la competencia del órgano del Estado como la suma de facultades que la ley le da para ejercer ciertas atribuciones. Este principio se encuentra íntimamente administrado a la garantía de fundamentación y motivación, que reviste dos aspectos: el formal que exige a la autoridad la invocación de

IFESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

los preceptos en que funde su competencia al emitir el acto y el material que exige que los hechos encuadren en las hipótesis previstas en las normas. En este sentido, como la competencia de la autoridad es un requisito esencial para la validez jurídica del acto, si éste es emitido por una autoridad cuyas facultades no encuadran en las hipótesis previstas en las normas que fundaron su decisión, es claro que no puede producir ningún efecto jurídico respecto de aquellos individuos contra quienes se dicte, quedando en situación como si el acto nunca hubiera existido."

Novena Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Octubre de 2001, Tesis: 2a. CXCVI/2001, Página: 429.

**"ORDEN DE VISITA. FALTA DE FUNDAMENTACIÓN POR NO CONTENER LA FRACCIÓN DEL PRECEPTO LEGAL QUE OTORGA COMPETENCIA TERRITORIAL PARA EXPEDIRLA.** Cuando la orden de visita no está fundada, por no contener la fracción del precepto legal que otorga competencia territorial a la autoridad para expedirla, dicha violación no produce la nulidad de pleno derecho de la resolución que fincó el crédito fiscal a la parte actora con base en la orden de visita, a que se refiere la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal Federal, que alude a la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecten la defensa del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, ya que si la violación fue cometida en la orden de visita domiciliaria, ésta se ubica en la fracción III del citado precepto, la cual determina vicios del procedimiento, pues la resolución emana del procedimiento que se inició, en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, con la orden de visita domiciliaria respecto de la cual el Tribunal Fiscal estima viciada por no contener la fracción del precepto que otorga la competencia territorial a la autoridad expedidora de la orden de visita. Ahora bien, al quedar establecido que la falta de señalamiento de la fracción del precepto legal que otorga competencia territorial a la autoridad demandada para ordenar la práctica de una visita domiciliaria, constituye un vicio de procedimiento que afecta las defensas del particular, dicha nulidad no debe ser de pleno derecho sino para el efecto de que la autoridad demandada deje insubsistente la resolución que se reclame y emita una nueva en la que declare nulo el procedimiento de visita, desde el momento en que se cometió la violación formal, sin que con ello se obligue o se impida a la autoridad iniciar un nuevo procedimiento a partir de ese momento y de acuerdo con lo establecido por la ley, porque el ejercicio de esta última atribución queda dentro del campo de las facultades discrecionales de la autoridad, pues la garantía de seguridad jurídica queda resguardada desde el momento en que se declara insubsistente el procedimiento viciado."

Novena Epoca, Instancia: Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, Enero de 1998, Tesis: IV.3o.19 A, Página: 1132.

**"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.** De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es

TESIS CON  
FALTA DE ORIGEN

decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado."

Octava Época, Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 64, Abril de 1993, Tesis: VI. 2o. J.248, Página: 43.

"FIRMA FACSIMILAR, DEBE DECLARARSE LA NULIDAD LISA Y LLANA DEL DOCUMENTO QUE CONTENGA LA. La falta de firma autógrafa por parte del funcionario emisor del oficio donde se determina un crédito fiscal al contribuyente, da lugar a declarar la nulidad lisa y llana en términos de lo que disponen los artículos 238, fracción IV, y 239, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que al carecer de firma estampada de puño y letra de la autoridad que requiere el pago, es claro que se violenta lo dispuesto por el artículo 38 del mismo código tributario, en relación con el numeral 16 de la Constitución Federal, pues es un acto de molestia que no cumple con los requisitos establecidos en dicho numeral."

Novena Época, Instancia: Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIII, Enero de 2001, Tesis: I.9o.A.10 A, Página: 1724.

"FIRMA FACSIMILAR. EL DOCUMENTO EN QUE SE CONTIENE CARECE DE VALIDEZ. De la definición proporcionada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, del vocablo firma, consistente en: "El nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena para darle autenticidad o para obligarle a lo que en él se dice.", se concluye que el documento en que aparece una firma facsimilar carece de validez, habida cuenta de que ésta consiste en una imitación o reproducción de la firma autógrafa, por lo que en esa hipótesis no es posible atribuir la autoría de tal documento a la persona cuya firma en facsimilar fue estampada, pues es evidente que el sello en que se contiene pudo inclusive asentarse sin su consentimiento.

Novena Época, Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VII, Marzo de 1998, Tesis: VI.2o.115 K, Página: 790.

Finalmente si la orden de visita carece de estos dos requisitos esenciales como es el señalar la fundamentación y motivación de la autoridad que emite la orden de visita así como carecer de la firma autógrafa del funcionario emisor de la orden, en consecuencia todos los actos derivados de la orden de visita resultarían ilegales al ser frutos de actos viciados desde su origen y por lo tanto traería como consecuencia la declaratoria de nulidad lisa y llana en términos del artículo 238, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Como comentario final a la firma facsimilar, es de señalar que recientemente salió el criterio de que debe de declararse la nulidad para efectos y no lisa y llana como hemos planteado, por tratarse de un vicio del procedimiento, sin embargo, si bien es cierto

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

que estamos hablando de un vicio del procedimiento también estamos hablando de incompetencia de la autoridad que emitió el acto, por lo que no descartamos que posteriormente haya una jurisprudencia por contradicción de tesis.

"FIRMA FACSIMILAR. LA NULIDAD QUE SE DECLARE RESPECTO DE UNA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA QUE ADOLEZCA DE ESE VICIO, DEBE SER PARA EFECTOS. En congruencia con la tesis de la anterior Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, legible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 157-162, Tercera Parte, página 77, cuyo rubro es: "FIRMA FACSIMILAR. EL MANDAMIENTO DE AUTORIDAD EN QUE SE ESTAMPA CARECE DE LA DEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.", debe concluirse que se está en la causal de ilegalidad a que se contrae la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, cuando la firma que calza la resolución cuestionada en el juicio de nulidad es facsimilar, al implicar ese proceder la inobservancia al requisito de la fundamentación y motivación, por equipararse aquella violación con dicha formalidad legal. De ahí que si en tal hipótesis las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dejan sin efectos jurídicos la resolución administrativa controvertida, no puede soslayarse que no emprenden, en ese caso, la ponderación jurídica del fondo del asunto, ante la falta de una declaración sustancial del derecho a favor de la demandante, por haberse limitado a analizar el requisito de forma referido en la fracción IV del artículo 38 de la legislación tributaria federal. Así, al tratarse de una nulidad para efectos, de acuerdo a la fracción II del artículo 238 del código impositivo federal, la demandada sólo está obligada a purgar el vicio formal de que se habla, es decir, a plasmar su firma en original, sin insistir con la firma facsimilar, pero no queda impedida para volver a emitir su acto de molestia."

Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVII, Marzo de 2003, Página: 1725; Tesis: VI.3o.A.129 A. Regto: 184,650

i) La orden de visita debe de constar en un solo formato. Esto es, aun y cuando la Ley de la materia no exige que para la elaboración de la Orden de Visita, éste tenga que estar elaborado en un solo tipo de impresión (computadora, máquina o manuscrita), en la especie, debemos señalar que para que la Orden de Visita resulte legal esta debe de contener todos los requisitos anteriormente señalados, excepto la firma autógrafa de la autoridad, en un solo formato de letra.

La sola variación del formato, ya sea a máquina o manuscrita cuando la orden contiene un formato de computadora, se podría afirmar que son los propios auditores quienes llenaron los datos faltantes, pues éstos datos contrastarían de manera clara con la letra de la Orden de Visita, es decir, la autoridad competente emite la Orden de Visita en forma genérica y otro funcionario menor, como lo es el auditor, es quien llena los datos faltantes de la citada Orden, facultad que es única y exclusiva de la autoridad ordenadora y no de la ejecutora, pues ello nos lleva a pensar que un funcionario menor, como lo es el

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

auditor, se tomó facultades que corresponden a la autoridad facultada para tal efecto, lo cual vicaría de ilegalidad la Orden de Visita así como todos los actos que de ella emanen, ya que para su elaboración actuó una autoridad incompetente, además de que se dejaron de aplicar las disposiciones legales debidas.

A mayor abundamiento, con el incumplimiento a este último requisito, nos encontramos frente a las hipótesis previstas en el artículo 238, fracción I y IV del Código Fiscal de la Federación, que previene que será causa de nulidad la incompetencia de la autoridad que haya dictado u ordenado el procedimiento del que deriva dicha resolución, y cuando se dicte en contravención a las disposiciones aplicadas, esto desde el momento mismo en que la autoridades dejan que un funcionario menor se tome facultades exclusivas de la autoridad ordenadora y no de la ejecutora.

Sirve de apoyo a lo anterior la Jurisprudencia No. 2a./J.44/2001, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XIV, Octubre del 2001, Pág. 369, que al tenor establece lo siguiente:

"ORDEN DE VISITA EN MATERIA FISCAL. LA NOTORIA DIFERENCIA ENTRE EL TIPO DE LETRA USADO EN SUS ASPECTOS GENÉRICOS Y EL UTILIZADO EN LOS DATOS ESPECÍFICOS RELACIONADOS CON EL VISITADO, PRUEBA LA VIOLACIÓN A LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. La orden de visita que se dirija al gobernado a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, debe reunir los requisitos que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con los numerales 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, esto es, debe constar por escrito, ser firmada y emitida por autoridad competente, precisar el lugar o lugares que han de inspeccionarse, su objeto, los destinatarios de la orden o, en su caso, proporcionar datos suficientes que permitan su identificación, así como las personas que se encuentren facultadas para llevar a cabo la diligencia de que se trate; por tanto, resulta inconcuso que el hecho de que en una orden de visita se hayan utilizado tipos de letra notoriamente distintos, uno que corresponde a sus elementos genéricos y otro a los datos específicos relacionados con el contribuyente, revela que no cumple los requisitos mencionados y sí, por el contrario, debe tenerse por probado que se transgredieron las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas en el mencionado artículo 16, en cuanto a los requisitos que debe contener aquélla. Lo anterior deriva, por una parte, de que resulta lógico que si la autoridad competente dicta una orden de visita, tanto sus elementos genéricos como los específicos deben estar señalados con el mismo tipo de letra (manuscrita, de máquina de escribir o de computadora) y, por otra, de que tratándose de una garantía individual para el gobernado y siendo perfectamente factible que se cumpla con esto último, debe exigirse su pleno acatamiento y la demostración idónea de ello, y no propiciar que se emitan órdenes de visita que por sus características pudieran proceder, en cuanto a los datos vinculados

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

con el contribuyente y con la visita concreta que deba realizarse, no de la autoridad competente, sino del funcionario ejecutor de la orden pero incompetente para emitirla." Contradicción de tesis 45/2001-SS. Entre las sustentadas por el Primer y el Tercer Tribunales Colegiados del Quinto Circuito. 12 de septiembre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azueta Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot. Tesis de jurisprudencia 44/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiuno de septiembre de dos mil uno.

Así mismo, sirve de apoyo a lo anterior la Jurisprudencia No. V.30.J/1, emitida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XII, julio del 2000, Pág. 700, que al tenor establece lo siguiente:

"ORDEN DE VISITA, CASO EN QUE SE PRESUME QUE EL PERSONAL ACTUANTE DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO ELIGIÓ AL GOBERNADO QUE DEBA SER SUJETO DE LA.- El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación prevé: "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 señalan 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."; por su parte del diverso numeral 43 de Legislación en cita estatuye: "En la Orden de Visita además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar: 1. El lugar o lugares donde deba efectuarse la visita. El aumento de lugares a visita deberá de notificarse al visitado. II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser substituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.- Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.". Luego, si de la orden escrita se advierte que el formato está confeccionado con dos moldes de letra diferente, aún cuando la Ley no exige para su elaboración un tipo determinado de impresión (computo, máquina de escribir, manuscrito), es inconcuso que, si como en el caso, la circunstancia de que estén asentadas en el espacio relativo a los datos de identificación del contribuyente, letras manuscritas con bolígrafo que contrastan con las letras de impresión en computadora o máquina de escribir del resto del formato, conlleva a considerar que tal acto administrativo se emitió por el administrador local de auditoría fiscal en forma genérica, y no dirigida en forma particular al contribuyente; y, en esas condiciones, se presume fundadamente que fue el personal actuante de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien requisito la orden, escrito y, por ende, decidió la verificación de la visita, lo que conste una facultad de la autoridad ordenadora y no de la ejecutora, lo que desde luego riñe con los invocados dispositivos del Código Fiscal de la Federación."

Luego entonces, si la Orden de Visita domiciliaria carece de este elemento básico que es el estar impresa en un solo formato de letra, ésta se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas, por la que en la especie dicha actuación afectó la esfera

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



jurídica del gobernado, violando la autoridad emisora de este acto, lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional y 43, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el 238, fracción I y IV del mismo Código.

Porque fácil sería para las autoridades, el emitir actos y firmarlos por la autoridad competente, y dejar a libre arbitrio de los auditores el que decidan qué persona es la autorizada para llevar a cabo la diligencia de verificación de obligaciones fiscales, o que periodo y que impuestos serán objeto de la revisión, o incluso decidir cuál contribuyente será el visitado, aunado a ello los auditores ejercen una facultad que no tienen y que se la adjudican y por lo tanto la orden resultaría viciada de legalidad.

### 3.3.2 FORMALIDADES AL INICIO DE LA VISITA.

El inicio de la visita domiciliaria, podríamos considerarla como uno de los actos con mayor importancia jurídica en virtud de que va existir una apertura a las garantías de inviolabilidad del domicilio y seguridad jurídica de los gobernados, para ello y con el objeto de no contravenir estos principios, el inicio de la visita domiciliaria debe cumplir con una serie de formalidades en términos del artículo 44, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación, de no cumplirse con estos requisitos tanto el inicio como sus consecuencias jurídicas estarían viciadas de ilegalidad.

Así tenemos, que de conformidad con el artículo 44, fracción I del Código Fiscal de la Federación, la visita se deberá de llevar a cabo en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, siendo muy importante que se señale el domicilio o domicilios a visitar toda vez que en caso contrario se dejaría en un grave estado de indefensión a los contribuyentes sujetos a revisión. Para que una orden cumpla con los requisitos constitucionales, de inviolabilidad del domicilio y seguridad jurídica, y legales previstos en el artículo 43, fracción I del Código tributario, es necesario que en la orden de visita se cumpla, imperativamente, además de otros requisitos, con la condición de señalar inequívocamente el domicilio en que ha de desarrollarse, ya que el señalamiento expreso y con precisión del domicilio en que se efectuará la visita, es una garantía constitucional de la que gozan todos los gobernados, luego entonces al momento de desarrollarse la visita domiciliaria el contribuyente ya conoce el domicilio en que se realizará la inspección para que esté en

TRIC CON  
FALLA DE ORIGEN

posibilidad de tener todos los libros, papeles o documentos que la autoridad les requiera, así como de preparar su defensa y desvirtuar las irregularidades que la autoridad les impute durante el desarrollo de la misma, ya que la orden que la contiene implica su realización inmediata y la violación de su domicilio para revisar papeles, bienes y sistemas de registro contables.

Por otra parte cabe señalar, que los contribuyentes podrán llevar su contabilidad en un lugar distinto al domicilio fiscal, siempre y cuando obtengan autorización por parte de las autoridades fiscales y siempre que dicho lugar se encuentre ubicado en la misma población en la que se encuentra el domicilio fiscal del contribuyente, de conformidad con el artículo 34 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Esto tiene como objeto, que al momento de presentarse los visitadores para ejercer las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, éstos puedan levantar actas simultáneas tanto en el domicilio fiscal como en el lugar autorizado para llevar la contabilidad, en razón de su competencia territorial.

**"VISITA DOMICILIARIA EFECTUADA EN LUGAR DISTINTO AL SEÑALADO EN LA ORDEN. ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.** El artículo 44 del Código Fiscal de la Federación establece, en su fracción I, que en los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitadores, etcétera, estarán a lo siguiente: La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, por lo que al efectuarse en un lugar distinto al expresamente señalado en la orden citada, transgrede las garantías de audiencia y de oportunidad de defensa, ante la imposibilidad física de exhibir y proporcionar la contabilidad y demás documentación comprobatoria que requieran las autoridades fiscales."

Novena Época, Instancia: Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VI, Agosto de 1997, Tesis: I.4o.A.224 A, Página: 839.

**"ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. EN SU EMISIÓN ES INDISPENSABLE SE PRECISE CLARAMENTE EL LUGAR EN DONDE DEBE EFECTUARSE.** Los artículos 16 constitucional y 43 del Código Fiscal de la Federación señalan los requisitos que debe contener la orden de visita domiciliaria, entre los que se encuentra el señalamiento del domicilio en donde deba efectuarse la visita de comprobación de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente. Ahora bien, tomando en cuenta que la inviolabilidad del domicilio es un derecho subjetivo devuelto a la categoría de garantía individual y que la visita domiciliaria es un acto de molestia que el particular tiene que soportar en su domicilio, lo que constituye una excepción a las garantías que consagran su inviolabilidad y de seguridad jurídica del gobernado frente a la actuación de los órganos del Estado, para que una orden cumpla con los requisitos constitucional y legal previstos en dichos artículos, es necesario que en la orden de visita se cumpla, imperativamente, además de otros requisitos, con la condición de señalar inequívocamente el domicilio en que ha de desarrollarse, ya que el señalamiento expreso y con precisión del domicilio en que se efectuará la visita, es una garantía constitucional de la que gozan todos los

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

governados, permitiéndole conocer al contribuyente el domicilio en que se realizará la inspección para que esté en posibilidad de tener todos los libros, papeles o documentos que la autoridad les requiera, así como de preparar su defensa y desvirtuar las irregularidades que la autoridad les impute durante el desarrollo de la misma, ya que la orden que la contiene implica su realización inmediata y la violación de su domicilio para revisar papeles, bienes y sistemas de registro contables."

Novena Epoca, Instancia: Primer Tribunal Colegiado Del Decimo Cuarto Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Julio de 2002, Tesis: XIV.1o.12 A, Página: 1348.

"VISITA DOMICILIARIA. DEBE PRACTICARSE EN EL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.- Las autoridades administrativas al practicar visitas domiciliarias deben observar fielmente las formalidades prescritas para los cateos, por constituir éstos y aquéllas las únicas excepciones al principio de inviolabilidad del domicilio que tal precepto constitucional consagra, resulta incuestionable que la visita domiciliaria debe cumplir forzosamente con todos los requisitos que al respecto le imponga la ley, entre otros, practicarse precisamente en el domicilio fiscal del contribuyente, como se desprende de lo dispuesto, en lo conducente, por los artículos 44, 45 y 46 del Código Fiscal de la Federación."

Octava Epoca, Instancia: Segundo Tribunal Colegiado Del Sexto Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VIII, Septiembre de 1991, Página: 216.

Como ya hemos visto, y por consiguiente no vamos a abundar sobre el citatorio y la orden de visita, sólo diremos que si al llegar los visitadores no se encontrara el representante legal o el contribuyente visitado, entonces se dejará citatorio con la persona que se encuentre en el lugar para el mencionado representante o contribuyente los esperen a una determinada hora del día siguiente para recibir la orden de visita, si no lo hicieran la visita se iniciara con quien se encuentre en el lugar visitado.

En la primera parte del segundo párrafo de la fracción II, del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, se establece que los visitadores al citar al visitado o su representante legal, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad, lo cual resulta ilegal y violatorio de la garantía de seguridad jurídica, toda vez que faculta a los auditores desde la entrega del citatorio para hacer una relación de la documentación contable sin la presencia del contribuyente visitado o su representante. En la especie, esta relación de la documentación debe de hacerse, sólo en el momento en que se hayan cumplido las formalidades para el levantamiento del acta parcial de inicio, esto es, haber dejado el citatorio, presentarse al día siguiente, requerir la presencia del contribuyente visitado, notificar la orden, inicio del acta, identificación de los visitadores, designación de testigos, etc., ello con el objeto de acatar las formalidades prescritas para la visita domiciliaria.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

"VISITA DOMICILIARIA. EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 44 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA ELABORAR UNA RELACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE INTEGRA LA CONTABILIDAD ANTES DEL INICIO DE LA VISITA, CON EL PURO CITATORIO, CONTRAVIENE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. En concordancia con el principio de que el respeto al domicilio de las personas constituye un derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual, el artículo 16 constitucional establece que la orden para la práctica de visitas domiciliarias expedida por las autoridades administrativas para cerciorarse de que se han acatado, entre otras, las disposiciones fiscales, debe constar en mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde y motive su causa, expresándose el nombre del visitado, el domicilio en que debe llevarse a cabo la visita y su objeto, levantándose, al concluirla, acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia; por lo tanto, al disponer el segundo párrafo de la fracción II de artículo 44 del Código Fiscal de la Federación que, si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio, pudiendo, en ese momento, elaborar una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integre la contabilidad del visitado, transgrede lo establecido en el artículo 16 constitucional, al permitir a la autoridad administrativa empezar la visita sin cumplir con las formalidades prescritas en la citada disposición constitucional."

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el ocho de abril en curso, aprobó, con el número LVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a ocho de abril de mil novecientos noventa y siete.

Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Abril de 1997, Tesis: P. LVIII/97, Página: 17.

Por lo que se refiere a la segunda parte del párrafo segundo, de la fracción II, del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, cuando establece que si los contribuyentes presentan aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, debiendo hacerse constar estos hechos en el acta que para tal efecto se levante.

Cabe señalar que cuando el cambio ocurra dentro de la competencia territorial de la autoridad que está llevando a cabo la visita, ésta podrá continuar la visita en ambos domicilios siempre y cuando el contribuyente conserve el anterior domicilio, sino la visita nada más se levantara en el nuevo domicilio. Cuando el cambio de domicilio fiscal, ocurra dentro de la competencia territorial de otra autoridad administrativa, ésta autoridad será la que lleve a cabo la visita domiciliaria hasta su conclusión, debiendo notificar al visitado la sustitución de autoridad y visitadores, por razón de competencia territorial.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

"AUTORIDAD COMPETENTE EN RAZÓN DE TERRITORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE PRESENTA AVISO DE CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL, UNA VEZ INICIADAS LAS FACULTADES DE REVISIÓN.- El artículo 43 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, expresa que en caso de cambio de domicilio de un contribuyente que origine cambio de competencia de las Unidades Administrativas Regionales del Servicio de Administración Tributaria, la sustanciación y resolución de los asuntos en trámite continuará a cargo de aquella ante la que se hayan iniciado, de tal precepto se desprende que resulta aplicable en los casos en que son los contribuyentes quienes han acudido ante la autoridad a iniciar un procedimiento administrativo o trámite; no así cuando es la autoridad quien en uso de las facultades conferidas en ley o reglamento haga uso de sus facultades de comprobación, lo anterior tiene su razón de ser en el hecho de que, cuando es el particular quien ocurre a iniciar un procedimiento ante la autoridad y cambia de domicilio fiscal, no tiene la certeza de qué autoridad es la competente por materia y en razón de territorio, por lo que en aras del principio de certidumbre, continuará el trámite ante aquella que lo haya iniciado. No así, cuando es la autoridad la que inició sus facultades de comprobación, pues ante el aviso de cambio de domicilio fiscal del contribuyente, debe continuar con la revisión la autoridad que resulte competente, tanto por materia como por razón de territorio."

Cuarta Época, Instancia: Segunda Sección, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año II, No. 20, Marzo 2000, Tesis: IV-P-2aS-207, Página: 45.

Para que los auditores procedan al aseguramiento de la contabilidad, el artículo 44, fracción II, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, claramente señala que sólo es procedente cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia. Esto significa que si la propia ley limita los casos en los que procede el aseguramiento de contabilidad, el personal actuante debe justificar la procedencia legal de ese aseguramiento, y esto simplemente se puede llevar a cabo, consignando en el acta respectiva la o las hipótesis que se actualizaron del precepto antes invocado, ya que de otra forma tal omisión se traduce en el hecho de que el aseguramiento se realice en contravención a lo dispuesto por la ley aplicable, provocando, por ende, la ilegalidad de todo lo actuado por los auditores.

"CONTABILIDAD. LOS VISITADORES SOLO PUEDEN ASEGURARLA, SI ACREDITAN EN EL ACTA RESPECTIVA QUE SE DIO ALGUNO DE LOS SUPUESTOS PREVISTOS EN EL ARTICULO 44 FRACCION II, PARRAFO TERCERO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. El artículo 44, fracción II, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, claramente señala que el aseguramiento de la contabilidad sólo es procedente cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia. Esto significa que si la propia ley limita los casos en los que procede el aseguramiento de contabilidad, el personal actuante debe justificar la procedencia legal de ese aseguramiento, y esto simplemente se puede llevar a cabo, consignando en el acta respectiva la o las hipótesis que se actualizaron del precepto antes invocado, ya que de otra forma tal omisión se traduce en el hecho de que el aseguramiento se realice en contravención a lo dispuesto por la ley aplicable, provocando, por ende, la ilegalidad de todo lo actuado por los auditores. Si bien es cierto que las actas de auditoría no deben de estar fundadas ni motivadas por no constituir resoluciones fiscales; también lo es que lo anterior sólo es

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

concerniente a las opiniones que los visitadores den sobre la situación fiscal del auditado, tal y como lo dispone la fracción I in fine, del artículo 46, del código tributario federal. Sin embargo, cuando los auditores en el desarrollo de la vista desplieguen un acto de autoridad, como es el aseguramiento de contabilidad, resulta indispensable que para justificar esa actitud funden y motiven la misma para no dejar en estado de indefensión al contribuyente, pues no hay que olvidar que de conformidad con el artículo 16 constitucional, todo acto de molestia a los particulares debe estar debidamente fundado y motivado."

Octava Época, Instancia: Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VI. Segunda Parte-1, Julio a Diciembre de 1990, Página: 115.

Para el supuesto de aseguramiento de bienes o mercancías, este sólo procede cuando los visitadores al momento de presentarse en el domicilio fiscal, los contribuyentes no acrediten al momento de diligenciarse la visita la legal importación o tenencia de la misma, lo que significa que esa actuación de la autoridad puede llevarse a cabo, legalmente, una vez iniciada la visita, no así al momento de entregarse el citatorio para la visita, cuenta habida de que no se está frente a quien tenga facultad de representación del visitado ni, por consecuencia, acceso a la documentación fiscal que acrediten su origen.

**"ASEGURAMIENTO DE MERCANCÍA DE PROCEDENCIA EXTRANJERA, SÓLO OPERA UNA VEZ INICIADA LA VISITA DOMICILIARIA.** De una correcta interpretación a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, sólo puede prosperar el aseguramiento de mercancía de procedencia extranjera cuando el sujeto visitado o su representante no acredite al momento de diligenciarse la visita la legal importación o tenencia de la misma, pues ello se infiere del postulado que dice: "En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, explotación, etc., deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva,...", lo que significa que esa actuación de la autoridad puede llevarse a cabo, legalmente, una vez iniciada la visita, no así al momento de entregarse el citatorio para visita, cuenta habida de no estarse frente a quien tenga facultad de representación del visitado ni, por consecuencia, acceso a la documentación fiscal que acredite su origen. Este criterio comulga con el sostenido por el Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual en su tesis visible a fojas 17 del Semanario Judicial de la Federación correspondiente al mes de abril del 1997, consideró inconstitucional la elaboración de una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integra la contabilidad de los contribuyentes si previamente no se ha iniciado la visita domiciliaria. Tal antecedente se localiza bajo la voz de: "VISITA DOMICILIARIA. EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 44 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA ELABORAR UNA RELACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN QUE INTEGRA LA CONTABILIDAD ANTES DEL INICIO DE LA VISITA, CON EL PURO CITATORIO, CONTRAVIENE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL."

Cuarta Época, Instancia: Segunda Sala Regional del Noroeste (Tijuana), Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año II, No. 12, Julio 1999, Tesis: IV-TASR-XXV-147, Página: 299.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

"ASEGURAMIENTO DE BIENES Y MERCANCIAS.- ES ILEGAL SI NO SE HA ENTREGADO EL CITATORIO PARA VISITA DOMICILIARIA O SE HA INICIADO LEGALMENTE ESTA.- A la luz de lo dispuesto en el artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación la autoridad hacendaria está facultada para asegurar bienes o mercancías cuya importación, 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, pero, para la legalidad de tal aseguramiento, es menester que acredite la autoridad haber citado al interesado o a su representante para la entrega de la orden de visita domiciliaria, ello evidentemente cuando éste no se localice en la primer búsqueda, por así disponerlo la fracción y artículo indicados, luego entonces, de no demostrar la entrega de citatorio al destinatario de la orden o bien el inicio legal de ésta, tal aseguramiento deviene en improcedente."

Tercera Época, Instancia: Primera Sala Regional Noroeste. (Cd. Obregón), Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año X, No. 109, Enero 1997, Tesis: III-TASR-VII-544, Página: 68.

Acto continuo dentro del inicio de la visita domiciliaria, es un requisito indispensable en acatamiento a las garantías de inviolabilidad del domicilio y seguridad jurídica de los contribuyentes así establecida por el artículo 16 Constitucional, así como un requisito de legalidad en términos del 44, fracción III del Código Tributario, que al momento de levantarse el acta de inicio o primer acta parcial, los auditores se identifiquen plenamente ante los contribuyentes visitados, al efecto el artículo establece que "Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, . . .".

Como podemos observar, el artículo en comento no establece claramente que debemos considerar por identificación de los visitadores, sin embargo para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación, es necesario que en las actas de auditoria, se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a las autoridades fiscalizadoras y que por tal motivo pueden introducirse en su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de expedición y vigencia, señalar la autoridad que expide las credenciales así como los artículos que facultan a la autoridad para realizar tal acto, tener la firma autógrafa del funcionario competente, los datos relativos a la personalidad de los visitadores, su fotografía y firma, todo ello con el objeto de proteger a los contribuyentes visitados y que tengan la seguridad jurídica de que las personas que están afectando la inviolabilidad del domicilio son realmente personas autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria.

"VISITA DOMICILIARIA. RESULTA NECESARIO PRECISAR LA IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES EN ACTUACIONES POSTERIORES AL ACTA DE INICIO, SI DURANTE EL

TEC  
FALLA DE ORIGEN

DESARROLLO DE LA VISITA FENECE LA VIGENCIA DE LAS CREDENCIALES CON QUE SE IDENTIFICARON. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la jurisprudencia de rubro: "VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN.", consideró que como la visita domiciliaria constituye un acto de molestia para el gobernado, la identificación de los visitantes debe ser plena y realizarse en circunstancias que no dejen duda alguna acerca de que quienes visitan el domicilio son funcionarios que pertenecen a la dependencia y que se encuentran facultados para llevar a cabo esa actividad; para lo cual determinó necesario que en el acta inicial de la visita se asienten todos los datos necesarios que proporcionen al gobernado la plena seguridad de que se encuentra ante personas que efectivamente representan a la autoridad fiscal, que se encuentran facultados para llevar a cabo la visita y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, al describir con claridad el documento mediante el cual se identifiquen y, en su caso, se asiente la fecha de las credenciales, para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios para la autoridad emisora de la orden de visita y quién las expide, e indicar no sólo el órgano, sino su titular y la norma que le da competencia para expedir dichas identificaciones, así como todos los datos relativos a la personalidad de los visitantes y su representación, al tomar en cuenta que mediante la identificación se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas pueden derivar afectaciones a sus intereses jurídicos; obligación que atiene a la garantía de seguridad jurídica para el visitado que emana del artículo 16 constitucional y que recoge el artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. Por otra parte, la propia Segunda Sala estableció en la jurisprudencia de rubro: "VISITAS DOMICILIARIAS. NO ES NECESARIO QUE LA IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES QUE CONSTE EN EL ACTA INICIAL, SE REITERE EN LAS POSTERIORES.", que es obligación de los visitantes identificarse al inicio de la visita domiciliaria, sin que sea necesario que tal identificación se haga constar en cada una de las actas parciales que se elaboren con posterioridad, excepción hecha de los casos a que se refieren los artículos 43, fracción II y 44, fracción IV, del código tributario federal. Ahora bien, en una interpretación del alcance de las jurisprudencias aludidas, precisa señalar que si la vigencia de la credencial con que el visitador se identificó al inicio de la visita, fenece durante las actuaciones subsiguientes a esta última, sí será necesario que la autoridad realice la precisión al visitado de la renovación del nombramiento respectivo del visitador o su continuación en funciones dentro de la unidad administrativa relativa, como funcionario público, porque de la vigencia deriva la legitimación de los visitantes para actuar en ejercicio de sus facultades y, por ende, de su competencia, máxime si el visitado, desde el inicio de la visita, conoció con exactitud la fecha de vencimiento de tales identificaciones."

Novena Época, Instancia: Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Julio de 2002, Tesis: III.2o.A.96 A, Página: 1425.

"VISITADORES, IDENTIFICACIÓN DE LOS. EL REQUISITO INHERENTE A SU PERSONALIDAD Y REPRESENTACIÓN SE SATISFACE EXPRESANDO EL CARGO CON EL QUE SE IDENTIFICARON ANTE EL PARTICULAR. En el caso de que la controversia inherente al requisito de la debida identificación de los visitantes, se constriña a la personalidad de los auditores que realizaron la visita domiciliaria, en relación con el cargo que fungen, debe entenderse que la misma se satisface, en términos del artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, con la circunstanciación realizada en el acta de visita, del cargo con el que aquéllos comparecieron ante el particular, es decir, el de "visitadores", inserto en las credenciales que presentaron, pues con ello se dio oportunidad al visitado de constatar y tener la seguridad de que se encontraba frente a personal adscrito a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que representaban a la

TESIS  
FALLA DE ORIGEN



misma, con la encomienda específica de llevar a cabo la visita; sin que fuera necesario que se hiciera mención a los cargos que normalmente ocupan en el citado organismo, como pudieran ser, por ejemplo, los de supervisor, auditor o ayudante de auditor."

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, Materia Administrativa, página 419, tesis 576, de rubro: "VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN."

Novena Época, Instancia: Cuarto Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Junio de 2000, Tesis: XVI.4o.3 A, Página: 611.

Cabe señalar, que la identificación de los visitadores debe de realizarse plenamente en el acta parcial de inicio, sin que sea necesario que esta identificación pormenorizada se haga en el levantamiento de las actas parciales, toda vez que las credenciales de los visitadores contienen una fecha de vigencia la cual les da derecho de actuar sin que sea necesario la pormenorización de su actuación en el levantamiento de actas posteriores, además porque ya actuaron frente al contribuyente visitado.

Los supuestos en los cuales sí es necesario que los visitadores se identifiquen plenamente, es cuando los mismos no estuvieron en el levantamiento del acta parcial de inicio, cuando las credenciales que los autorizan como visitadores ya expiraron y en su lugar les otorgaron otras nuevas credenciales, o cuando se realiza el aumento o cambio del personal actuante para la continuación de la visita domiciliaria.

"VISITAS DOMICILIARIAS. NO ES NECESARIO QUE LA IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES QUE CONSTE EN EL ACTA INICIAL, SE REITERE EN LAS POSTERIORES. De acuerdo con la regla general establecida en la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, la identificación de los funcionarios que intervengan en la práctica de una visita domiciliaria ordenada por la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación debe realizarse, precisamente, al inicio de la visita y ante la persona con quien se entienda la diligencia, describiéndose con claridad, en el acta respectiva, el documento mediante el cual se identifiquen y, en su caso, debe asentarse la fecha de las credenciales, y el nombre y cargo de quien las expide, para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios para la autoridad emisora de la orden de visita, así como indicar no sólo el órgano, sino su titular o bien, agregar copia fotostática certificada del documento que contenga esos datos, sin que resulte necesario que tal identificación se haga constar en cada una de las actas parciales que con posterioridad se elaboren, excepción hecha de los casos a que se refieren la fracción IV del propio numeral y la fracción II del artículo 43 del citado código, pues en estas hipótesis, la identificación de la autoridad sustituida y de los visitadores que se aumenten o sustituyan para la práctica de la visita debe realizarse precisamente al inicio de su intervención, haciendo constar esa circunstancia en el acta parcial que al efecto se elabore, sin que ello sea necesario cuando no se dé el referido aumento o sustitución, en cuyo caso debe entenderse que continuaron actuando los

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

mismos funcionarios que iniciaron la visita y que ya se habían identificado frente al visitado y, por lo mismo, no sólo eran de su conocimiento sino que sabía el carácter con el que se habían ostentado y la prueba del mismo con la identificación respectiva.”  
 Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Septiembre de 2000, Tesis: 2a./J. 76/2000, Página: 141.

**\*VISITA DOMICILIARIA. LA IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES DEBE DARSE AL INICIO DE CUALQUIER TIPO DE VISITA.** De los artículos 44, fracción III, y 45 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que existen tres tipos de actas de visitas domiciliarias que son, las iniciales, las parciales o complementarias y las finales, advirtiéndose que en la práctica, por regla general, las visitas a los contribuyentes, no se agotan en un solo acto, por lo que resulta incorrecto que la obligación de los visitadores para identificarse y circunstanciar el acta se circunscriba exclusivamente al inicio de la auditoría, pues puede darse el caso de que los que acudieron inicialmente a la visita hayan sido substituidos o aumentados en su número, o bien que la autoridad fiscalizadora que inició la investigación solicite el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes para que continúen la visita por ella iniciada o simplemente que los que iniciaron la auditoría ya no presten sus servicios para la autoridad hacendaria, de tal suerte que, el requisito de la identificación tendrá que darse al inicio de cualquier tipo de visita, llámese inicial, parcial o final, para que de esta forma el visitado tenga la certeza jurídica de que le está permitiendo el acceso al espacio físico donde desarrolla sus actividades, y el análisis o revisión de los papeles contables a verdaderos representantes de la autoridad tributaria.”

Octava Época, Instancia: Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XV-II, Febrero de 1995, Tesis: IV.3o.51 A, Página: 610.

**\*VISITA DOMICILIARIA.- ES NECESARIA LA VIGENCIA DE LAS CONSTANCIAS DE IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES DURANTE SU REALIZACIÓN.** Si bien es cierto que la identificación de los visitadores debe hacerse sólo al inicio de la visita domiciliaria, no menos cierto resulta que la constancia de identificación de los visitadores mostrada al gobernado para tal efecto debe conservar su vigencia durante la práctica de la visita domiciliaria, ya que en el supuesto de que las constancias de identificación pierdan vigencia antes del levantamiento del acta final, invalida las actuaciones posteriores a su vencimiento, puesto que éstas fueron llevadas al cabo por personal de la autoridad cuya autorización para realizar el procedimiento de fiscalización ha concluido, por lo que el gobernado no tendría la plena certeza de que continúa estando frente a agentes de la autoridad a quienes debe permitir el ingreso a su domicilio y poner a su disposición su contabilidad.”

(Tesis aprobada en sesión privada de 10 de septiembre de 1998)

Cuarta Época, Instancia: Primera Sección, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año II, No. 6, Enero 1999, Tesis: IV-P-1aS-29, Página: 30.

Una vez que los visitadores se han identificado, requerirán al visitado para que designe dos testigos, en cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, entonces los visitadores los designarán haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que este hecho invalide los resultados de la visita.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Cabe señalar que en el supuesto de que los visitantes señalen los testigos, éstos no podrán ser empleados del Servicio de Administración Tributaria, toda vez que de acuerdo con el principio constitucional contemplado en el artículo 16, el objeto de los testigos es que actúen en forma imparcial, caso en el que no se encuentran los empleados del propio Servicio de Administración Tributaria, ya que actúan en su representación y además tienen la encomienda de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, y por tal motivo nunca van a actuar en forma imparcial.

**"TESTIGOS.- EN EL PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA NO PUEDEN SERLO EMPLEADOS DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.-** De conformidad con lo dispuesto en la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, cuando se lleva a cabo una visita domiciliaria, los visitantes que en ella intervienen, además de identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia, tienen la obligación de requerir al visitado para que designe dos testigos, y sólo si éstos no son designados o los designados no aceptan tal carácter, los auditores tendrán la facultad de designarlos; sin embargo, tal encomienda no puede recaer en personas que sean empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues dada su dependencia laboral, se presume una parcialidad en favor de las actuaciones de la autoridad, motivo por el cual si la autoridad fiscal emitió una liquidación con base en un procedimiento viciado como en el caso ocurre, ésta debe declararse nula."

Quinta Época, Instancia: Pleno, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año I, No. 8, Agosto 2001, Tesis: V-TASS-20, Página: 253.

**"TESTIGOS.- NO PUEDEN SERLO LOS EMPLEADOS DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO CUANDO ESTÉN FUNGIENDO COMO VISITADORES.-** 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, cuando estén actuando como visitantes."

(Tesis aprobada en sesión privada del 20 de marzo de 1998)

Tercera Época, Instancia: Primera Sección, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año XI, No. 127, Julio 1998, Tesis: III-PS-I-121, Página: 7.

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

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita, siempre y cuando en el acta respectiva se establezcan claramente los motivos por los cuales los testigos fueron sustituidos.

**"VISITAS DOMICILIARIAS, ACTAS LEVANTADAS CON MOTIVO DE LAS.** Para que las actas relativas a las visitas domiciliarias practicadas por la autoridad administrativa tengan validez y eficacia probatoria en juicio, es necesario que satisfagan la exigencia establecida por el artículo 16 constitucional, consistente en haber sido levantadas en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia."

Sexta Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: Tomo III, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis: 185, Página: 127.

**"SUSTITUCIÓN DE TESTIGOS EN EL ACTA PARCIAL DE VISITA DOMICILIARIA. DEBEN CIRCUNSTANCIARSE LOS MOTIVOS.** Con arreglo a lo dispuesto en los artículos 16 constitucional, 44, fracción III y 46, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, constituye una formalidad esencial del procedimiento de visita domiciliaria el levantamiento de un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia, formalidad que por su propia naturaleza es extensiva a todas las actas que se elaboren, sea inicial, parcial, complementaria o final de auditoría, según lo previene la legislación común; ello es así, puesto que si bien la visita domiciliaria es una, deben reputarse legales y eficaces las actas que se levanten durante la práctica de dicha visita, en donde se hagan constar los hechos y omisiones observados en una diligencia de este género, sólo si en las mismas aparecen las firmas de los testigos de asistencia nombrados en las formalidades ya apuntadas; de ahí la importancia de la designación de testigos. Ello de ninguna manera supone que la designación de los testigos deba producirse y repetirse tantas veces como actas se levanten, de manera tal que el requerimiento al visitado para su designación conste una y otra ocasión en cada acta parcial, complementaria o, inclusive, al final de la visita, pues el nombramiento de los testigos debe ocurrir precisamente al principio de la diligencia, después de la entrega de la orden de visita respectiva al contribuyente o a la persona presente en el lugar, y dichos testigos -salvo los supuestos de sustitución tasados en la ley- normalmente continuarán fungiendo con el mismo carácter durante el desarrollo de la visita hasta su conclusión. Si bien el artículo 44, fracción III, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación establece la posibilidad de sustituir testigos cuando se actualice cualquiera de los supuestos que el propio precepto enumera, cierto es que dicho numeral también obliga a que se haga constar en el acta respectiva la circunstancia que dio lugar a la sustitución de los testigos, y en caso que se trate de un acta levantada con motivo de la visita domiciliaria para comprobación de obligaciones fiscales, que se rige por el artículo 46 del código tributario, debe cumplirse con la circunstanciación de hechos a que se contrae la fracción I de este último numeral."

Novena Epoca, Instancia: Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XV, Febrero de 2002, Tesis: XXI.3o.7 A, Página: 938.

**"SUSTITUCIÓN DE TESTIGOS, CASO EN EL QUE SÍ SE ENCUENTRA DEBIDAMENTE CIRCUNSTANCIADA EN EL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA.-** Debe estimarse que la autoridad sí observó lo dispuesto por el artículo 44, fracción III, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, si en el acta respectiva expresó y asentó como motivo de la sustitución del testigo, que dicho testigo designado al inicio de la visita no se encontraba presente en el domicilio fiscal; lo anterior es así, toda vez que tal razón debe



equipararse a la causa de sustitución de testigo, prevista en primer término por el artículo antes mencionado, a saber "por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita" puesto que si la razón de referencia fue asentada precisamente al inicio del levantamiento del acta de que se trata, ello evidentemente que excluye la causa de sustitución de testigo consistente en "(...) por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia (...)" en virtud de que para que esta última se actualizara era necesario que el acta respectiva se hubiera iniciado con la comparecencia del testigo designado desde el inicio de la visita y que éste se hubiera ausentado del lugar en que se estuviera llevando a cabo dicha diligencia y antes de que la misma concluyera, para que sólo en ese supuesto la autoridad asentara que la sustitución del testigo se daba precisamente por haberse ausentado éste antes de que concluyera la diligencia; por lo que al no haber sido así, dado que la sustitución del testigo se dio al iniciarse el levantamiento de la diligencia correspondiente (acta final), la razón expresada como motivo de sustitución, que fue porque "no se encontraba presente en el domicilio fiscal" implica que el testigo no compareció al desahogo de tal diligencia y, por ende, no se dejó al particular en estado de indefensión, en tanto que en el acta de visita sí se circunstancio la causa de sustitución del testigo, en términos de la hipótesis que para tal efecto y en primer término, señala el artículo 44, fracción III, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación y, en consecuencia, tal sustitución efectuada de ninguna manera invalida los resultados de la visita."

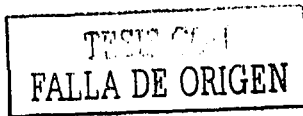
Cuarta Época, Instancia: Sexta Sala Regional Metropolitana, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año II, No. 24, Julio 2000, Tesis: IV-TASR-VI-329, Página: 180.

Finalmente en términos de lo dispuesto por el artículo 44, fracción III, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, la sustitución de los testigos de asistencia puede darse en cualquier tiempo, como se dijo, siempre que éstos no comparezcan al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de dicho lugar antes de que concluya la diligencia; o bien, por manifestar su voluntad de dejar de ser testigos lo cual debe circunstanciarse debidamente el motivo o la razón que originó su sustitución y entonces sí proceder a efectuar un nuevo requerimiento al visitado para la designación de nuevos testigos, pues de otra forma se incurre en una flagrante violación al procedimiento establecido en el artículo en comento y al principio de legalidad contenido en el artículo 16 Constitucional, lo que debería llevar a declarar nulo el procedimiento a partir de que se cometió tal violación procedimental.

### 3.3.3 OBLIGACIONES DE LOS VISITADOS.

En el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación se establecen cuáles son las obligaciones de los visitados, sus representantes, o las personas con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, a saber:

- a) Permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma.



b) Mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita.

c) También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

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

Por otra parte, los visitadores podrán copiar la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitadores, cuando se dé alguno de los supuestos que a continuación se enumeran:

a) Cuando los contribuyentes visitados se nieguen a recibir la orden.

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

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

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

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

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

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

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

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

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

Debemos entender que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos. Así mismo, en artículo 28 del Código Tributario se establecen las reglas que se deben observar sobre la contabilidad.

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

FALLA DE ORIGEN

Lo dispuesto anteriormente no será aplicable cuando los visitadores obtengan copias de sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos de los que se obtuvieron copias, pudiéndose continuar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado. En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.

### 3.3.4 REGLAS EN EL DESARROLLO DE LA VISITA DOMICILIARIA.

En el artículo 46 del Código Fiscal de la Federaciones establece las reglas conforme a las cuales se deberá desarrollar la visita domiciliaria, cuyo olvido por las autoridades administrativas puede traer consigo que se vicien los resultados de ella en perjuicio de toda la labor realizada, inclusive traería como consecuencia que resulte ilegal la resolución determinante de créditos fiscales a cargo del contribuyente visitado, en el supuesto de que se encontraran irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo.

Como ya hemos visto a lo largo de la visita domiciliaria, esta se desarrollara en el domicilio fiscal o domicilios señalados para tal efecto en la orden de visita domiciliaria, pudiendo de acuerdo con las disposiciones legales, trasladarse a otro domicilio para practicar la visita, sin embargo, siempre que se desarrolle cualquier acto tendiente a la consecución de la visita, se deberán de levantar actas en las cuales se harán constar los hechos u omisiones conocidos por los visitadores.

a) Levantamiento de actas. La fracción I, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, establece que de toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados en las actas por los visitadores hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas en las contribuciones a cargo del visitado por el período revisado.

Esto tiene como fundamento el artículo 16 Constitucional, párrafo octavo, cuando establece que 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

TRABAJADO CON  
FALLA DE ORIGEN

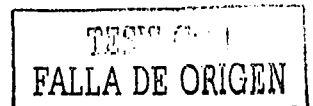


que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe de limitarse la diligencia, levantándose, al concluirla, *un acta circunstanciada*, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Como podemos observar, el precepto constitucional es claro al señalar, extendiéndolo a las visitas domiciliarias, que en toda orden de visita, que sólo podrá ser expedida por las autoridades fiscales, y que como ya hemos visto ésta deberá ser por escrita indicado los impuestos y periodos objeto de la revisión, se *levantará un acta circunstanciada*, entendiéndose por ello, señalando todos los hechos ocurridos durante el levantamiento del acta de visita. Esto es, el requisito de circunstanciación de las actas de visita domiciliaria a que se refiere el artículo 46, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, consiste en detallar pormenorizadamente los datos de los libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad del contribuyente visitado, así como de los discos, cintas o cualquier medio de procesamiento de datos que éste tenga en su poder, o bien, de los objetos y mercancías que se encontraron en el domicilio visitado y de la información proporcionada por terceros, que hagan posible la identificación particular de cada uno de los hechos u omisiones que conocieron los auditores durante el desarrollo de una visita domiciliaria.

Para cumplir con el debido requisito de la circunstanciación de las actas, estas deben de estar firmadas por todas las personas que intervengan en ellas, es decir, por los visitadores, el contribuyente visitado o su representante legal o el tercero con quien se entendió la diligencia, así como por los dos testigos, debiéndose entregar una copia legible al visitado. En el supuesto de que el visitado, su representante legal o el tercero, o los testigos, no comparecen a firmar las actas o se niegan a firmarlas, dicha circunstancia se asentará en el acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

Luego entonces, los hechos asentados y debidamente circunstanciados por los visitadores en las actas parciales de auditoría, van a tener un valor probatorio pleno, al tratarse de documentos públicos, motivo por el cual es indispensable que todo lo actuado así como la circunstanciación de las actas conste en el propio documento y no en otro diverso, con el objeto de cumplir con las formalidades establecidas por el artículo 16



Constitucional, octavo párrafo y 46, fracción I del Código Fiscal de la Federación. Motivo por el cual, en la segunda parte de esta fracción, se establece que la carga de la prueba corre a cargo del contribuyente visitado, por lo que él debe de probar, que esos hechos asentados por los visitadores que entrañen la omisión de contribuciones, no son ciertos mediante la presentación de libros, documentos y demás pruebas contables.

Es necesario observar que las autoridades no están imposibilitadas para levantar sólo un acta de visita, es decir, que las autoridades pueden levantar, además del acta parcial de inicio, donde hacen entrega de la orden de visita y requieren al contribuyente de informes y documentos contables para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo, cuantas actas parciales sean necesarias para poder verificar el exacto cumplimiento de estas obligaciones, pero siempre respetando los plazos para concluir las visitas y emitir la liquidación tal y como lo establecen los artículos 46-A y 50 del Código Fiscal de la Federación.

**"ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA. SU CIRCUNSTANCIACIÓN DEBE CONSTAR EN EL PROPIO DOCUMENTO QUE LAS CONTIENE Y NO EN UNO DIVERSO.** El requisito de circunstanciación de las actas de visita domiciliaria a que se refiere el artículo 46, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, consiste en detallar pormenorizadamente los datos de los libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad del contribuyente visitado, así como de los discos, cintas o cualquier medio de procesamiento de datos que éste tenga en su poder, o bien, de los objetos y mercancías que se encontraron en el domicilio visitado y de la información proporcionada por terceros, que hagan posible la identificación particular de cada uno de los hechos u omisiones que conocieron los auditores durante el desarrollo de una visita domiciliaria. Ahora bien, la circunstanciación de un acta de visita debe realizarse en el propio documento que la contiene y no en uno diverso, pues no existe precepto constitucional, legal o reglamentario que así lo autorice; por el contrario, del examen de lo dispuesto en los artículos 46 y 49 del Código Fiscal de la Federación se desprende que la referida circunstanciación del acta de visita debe constar en el cuerpo de la propia acta, ya que dichos numerales expresamente señalan que de toda visita en el domicilio fiscal "se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores"."

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Diciembre de 2000, Tesis: 2a./J. 99/2000, Página: 271.

**"PAPELES DE TRABAJO. LOS FORMULADOS POR LOS AUDITORES DURANTE LA PRÁCTICA DE UNA VISITA DOMICILIARIA, NO SON PARTE DE LA CIRCUNSTANCIACIÓN DEL ACTA RESPECTIVA, NI INTEGRAN JUNTO CON ÉSTA UNA SOLA ACTUACIÓN JURÍDICA; POR TANTO, LA VALIDEZ DEL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA NO DEPENDE DEL CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO EN LOS QUE SE APOYA.** Los papeles de trabajo son los documentos elaborados por los auditores, por sus auxiliares o por cualquier otra persona, en los que con base en la documentación recabada y en los hechos u omisiones circunstanciadas en las actas de inicio y/o parciales se plasman, de manera provisional, con el carácter de borrador, las

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

irregularidades fiscales observadas durante la práctica de la visita domiciliaria, o bien, se formulan las operaciones aritméticas necesarias o se desarrolla el sistema previsto por la ley para el cálculo de una contribución para, en su caso, determinar el monto de las contribuciones omitidas, ello con el objeto de facilitar el desarrollo de la visita y la formulación del acta respectiva. Sin embargo, no puede estimarse que los papeles de trabajo forman parte de la circunstanciación de un acta de visita, pues si bien sirven de apoyo para determinar en la misma las posibles consecuencias legales de los hechos u omisiones observados, lo cierto es que el requisito de circunstanciación que exige a la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, consiste en detallar o pormenorizar en el acta de visita, en forma concreta, los datos de los libros, registros, demás documentación que integren la contabilidad del contribuyente visitado, así como de los discos, cintas o cualquier medio de procesamiento de datos que éste tenga en su poder, o bien, de los objetos y mercancías que se encontraron en el domicilio visitado, y de la información proporcionada por terceros, que hagan posible la identificación particular de cada uno de los hechos u omisiones que conocieron los auditores durante el desarrollo de la visita, mas no así, en precisar en qué papeles de trabajo se contiene dicha información; habida cuenta de que el proceso fenomenológico que se da entre los hechos u omisiones conocidos y las conclusiones respectivas no forman parte de la circunstanciación. Por tanto, no es necesario que en la propia acta se precisen operaciones aritméticas, o el desarrollo del sistema previsto por la ley para el cálculo de una contribución, que se haya realizado para determinar, en su caso, el monto de crédito omitido, pues basta que se den a conocer al contribuyente pormenorizadamente los hechos u omisiones relacionados con el posible incumplimiento de sus obligaciones fiscales para que esté en posibilidad de conocer las consecuencias jurídicas de los mismos y así estar en aptitud de corregir su situación fiscal. En esa virtud, para la circunstanciación de un acta de visita no se requiere anexar a la misma los papeles de trabajo en que se haya apoyado la autoridad para la formulación de las observaciones respectivas, y por tanto, dichos documentos no integran conjuntamente una sola actuación jurídica; máxime que conforme a lo dispuesto por el artículo 45 del ordenamiento legal en cita, los únicos documentos que pueden integrarse a las actas parciales o complementarias, son las copias certificadas de la contabilidad y demás papeles relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales que obran en poder del visitado, y las únicas documentales que integran el acta final de visita, son las actas parciales o complementarias. Luego, resulta patente que la validez de las actas de visita en ningún caso dependerá del contenido de los papeles de trabajo."

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Diciembre de 2000, Tesis: 2a./J. 101/2000, Página: 393.

"ACTAS DE AUDITORIA.- NO SE ENCUENTRAN CIRCUNSTANCIADAS SI NO SE PRECISA LA TOTALIDAD DE LOS HECHOS OCURRIDOS EN EL DESARROLLO DE UNA VISITA DOMICILIARIA.- En los términos del artículo 84, fracción V, del Código Fiscal de la Federación de 1967, en el acta deban hacerse constar los hechos u omisiones observados y, al concluirlos, los resultados en forma circunstanciada, entendiéndose que se cumple con esta formalidad si se detalla el procedimiento seguido para determinar los ingresos omitidos; por tanto, si los visitadores, en el acta final de auditoria, omitieron consignar el método utilizado para observar una determinada cantidad, y prescindieron de señalar qué documentación de la visitada les sirvió de base para determinar las contribuciones omitidas, tal acta de auditoria no se encuentra debidamente circunstanciada y por lo mismo resulta ilegal y, por vía de consecuencia, todos los actos que deriven de ella."

Tercera Época, Instancia: Pleno, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año III, No. 35, Noviembre 1990, Tesis: III-TASS-1970, Página: 33.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

A mayor abundamiento de conformidad con lo dispuesto por los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, las actas de auditoria levantadas como consecuencia de una orden de visita, tienen la calidad de un documento público con valor probatorio pleno; por lo tanto, corresponde a los particulares desvirtuar lo asentado en las actas, probando la inexactitud de los hechos asentados en ellas mostrando ante las autoridades fiscales todas las pruebas y documentos necesarios para tal fin.

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

En el presente caso estamos hablando cuando los contribuyentes presentan cambio de domicilio después de entregado el citatorio para la entrega de la orden de visita. Caso en el cual los visitadores podrán levantar las actas de visita en ambos lugares sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, y siempre y cuando el cambio de domicilio se haya hecho dentro de la competencia territorial de la autoridad que está practicando la visita domiciliaria.

También puede darse el caso, que la autoridad ordene la visita domiciliaria a un contribuyente que cuenta con varias matrices, esto es, cuando la visita se realiza en dos o más lugares simultáneamente, en este caso todas las actas deben de cumplir con la debida circunstanciación a que anteriormente hemos aludido para que no sean contrarias a derecho.

**\*VISITA DOMICILIARIA.- PUEDE LLEVARSE A CABO EN CUALQUIERA O EN TODOS LOS DOMICILIOS SEÑALADOS EN LA ORDEN.-** Si en una orden de visita se señalan dos o más domicilios para llevar a cabo las diligencias correspondientes, es potestativo para la autoridad fiscalizadora el realizarlas en cualquiera de ellos o en todos a la vez, con la única salvedad de que de acontecer esto último, es necesario que se levante un acta parcial en cada uno de los lugares donde se realice la revisión, que se agregarán al acta final en su oportunidad, lo que puede hacerse en cualquiera de éstos sin que por ello se afecten los resultados obtenidos, desprendiéndose estas cuestiones de las formalidades

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

previstas en los artículos 44 fracción I y 46 fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación. Por lo tanto, es correcto que aun cuando en la orden de auditoría en materia de seguridad social se hayan señalado, tanto el domicilio legal del patrón, como el de la obra de construcción, la autoridad fiscalizadora haya decidido practicar la visita en el primero y que, por ende, no haya levantado acta parcial alguna en el segundo, porque no consta en ningún documento que aquí efectuó alguna diligencia."

Tercera Época, Instancia: Primera Sala Regional Centro. (Celaya), Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año VII, No. 74, Febrero 1994, Tesis: III-TASR-XI-76, Página: 31.

c) Colocación de sellos. En la fracción III del artículo 46 del Código Fiscal, se establece que durante el desarrollo de la visita los visitantes a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitantes, quienes podrán sacar copia del mismo.

Como ya hemos visto, el aseguramiento de la contabilidad se lleva a cabo cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, a lo cual los visitantes deberán cumplir con lo establecido en el párrafo anterior.

"VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTICULO 46, FRACCION III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN LA PARTE QUE AUTORIZA A LOS VISITADORES, A FIN DE ASEGURAR LA CONTABILIDAD O CORRESPONDENCIA, A SELLAR O COLOCAR MARCAS EN DICHS DOCUMENTOS, NO ES INCONSTITUCIONAL. La potestad conferida por la fracción III, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, a los visitantes durante el desarrollo de la visita domiciliaria a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad para, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, se ajusta a lo ordenado por el artículo 16 constitucional, en cuanto permite para la práctica de visitas domiciliarias, la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, ya que tal facultad para "exigir la exhibición de libros y papeles" debe entenderse como la presentación de éstos al ser requeridos por los visitantes, para un examen particular de los mismos, lo que implica que para lograr

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

ese objetivo quien practica la visita los puede sellar o marcar, como se establece en la fracción III, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, con lo que se logra su identificación y evita se modifiquen, sustraigan o sean cambiados por otros, dando eficacia a la diligencia."

Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: III, Febrero de 1996, Tesis: P. IV/96. Página: 174.

d) Actas parciales o complementarias. Tienen por objeto hacer constar los hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita, debiendo cumplir estas actas complementarias con las mismas formalidades y requisitos para el levantamiento de actas.

Como podemos observar, en el párrafo primero de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, se hace alusión a dos tipos de actas, las parciales y las complementarias. Por las primeras debemos entender que son aquellas que forman parte de todo el desarrollo de la visita domiciliaria hasta llegar al acta final, en la que se asientan todos los hechos u omisiones que fueron observados por los visitadores en el levantamiento de cada una de las actas parciales, también la recepción de los datos, informes o documentos requeridos a los visitados, aumento o disminución de visitadores, cambio de autoridades fiscales para continuar la visita domiciliaria, etc.

Por actas complementarias entendemos que es aquella que viene a perfeccionar el contenido de lo asentado en una acta parcial, son realmente excepcionales los casos en que esto sucede.

Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita. Esto parte del hecho de que todas las actas parciales se encuentran consignadas en el acta final, por lo que una vez realizada y levantada el acta final ya sea en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades no se podrán levantar más actas parciales, de lo contrario los contribuyentes visitados no tendrían ya oportunidad de defenderse o argumentar algo en contra de estas actas lo que los dejaría en inseguridad jurídica y en un grave estado de indefensión.

En el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, se establece que "Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



de la última acta parcial los documentos, libros y registros que a su juicio pueden desvirtuar los hechos u omisiones consignados por los auditores, por lo que si tales probanzas son acompañadas de un escrito, en donde se relacionan con los hechos que se pretenden controvertir, expresándose los razonamientos lógico jurídicos correspondientes, la autoridad está obligada a considerar tal escrito íntegramente con las pruebas anexadas, máxime que una de las características del juicio de nulidad es que debe buscarse la verdad material sobre la verdad formal, pues no puede prevalecer ésta sobre la verdad probada en autos, lo que se infiere de lo dispuesto por el artículo 230, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación. De acuerdo con este principio, la Sala debe concederle pleno valor probatorio a tales probanzas, con sus respectivos anexos.” Tercera Época, Instancia: Tercera Sala Regional Metropolitana, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año XI, No. 125, Mayo 1998, Tesis: III-TASR-III-661, Página: 331.

**“ESCRITO DE INCONFORMIDAD O DE ACLARACIONES.- DEBE PRESENTARSE ANTES DEL ACTA FINAL Y NO EN UN PLAZO MAXIMO DE QUINCE DIAS.-** De conformidad a artículo 46 fracción IV, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, entre la última acta parcial y el acta final deberá transcurrir cuando menos quince días y se concede al visitado la oportunidad de presentar una inconformidad o escrito aclaratorio, así como las pruebas documentales que estime pertinentes para desvirtuar los hechos u omisiones observados por los visitadores. Sin embargo, esto no significa que sea un único plazo de quince días, sino que como mínimo debe contarse ese término entre una y otra acta; motivo por el cual debe considerarse que el escrito aclaratorio se puede presentar hasta en tanto no se levante el acta final de auditoría y sin importar el lapso que transcurra entre ésta y la última acta parcial.” Tercera Época, Instancia: Pleno, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año VIII, No. 90, Junio 1995, Tesis: III-PSS-462, Página: 7.

**“ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- OFICIO DE AMPLIACIÓN DEL TÉRMINO.-** No es válido el argumento de la autoridad fiscalizadora, en el sentido de que el término a que se refiere el mencionado artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, se amplía en razón del término a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que si en la última acta parcial se asientan irregularidades, la autoridad demandada debe de conceder un término de 20 días hábiles para que se desvirtúen mediante pruebas o documentos dichas irregularidades, o bien que se autocorrija la situación fiscal del contribuyente; puesto que si bien es cierto el mencionado dispositivo legal establece que en su caso dicho plazo se entenderá prorrogado, hasta que transcurra el término a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV, del artículo 46 de este Código, también es cierto que dicha hipótesis está condicionada a que la autoridad emita un oficio de ampliación del término para la conclusión de la visita domiciliaria, el cual en su caso sí se iniciara una vez que transcurran los veinte días a que se refiere el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, respecto del término que debe concederse al contribuyente, para desvirtuar las irregularidades imputadas por la autoridad fiscalizadora, lo cual en el caso concreto no aconteció, dado que no existió un oficio de ampliación del término para la conclusión de la visita. Por lo tanto es de precisar que carece de sustento jurídico la defensa de la autoridad demandada, con la cual no logra desvirtuar la irregularidad en la que incurrió al concluir la visita domiciliaria fuera del plazo de los seis meses que para tal efecto prevé el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, dado que en el caso en estudio no se da la hipótesis prevista en la Ley, como lo es la condición de que la autoridad amplíe el ejercicio de las facultades de fiscalización.” Quinta Época, Instancia: Sala Regional Noroeste II (Cd. Obregón, Son.), Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, Año I, No. 11, Noviembre 2001, Tesis: V-TASR-VII-57, Página: 205.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



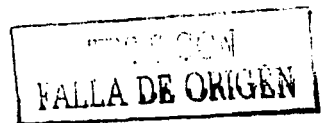
Si al momento de levantarse el acta final el contribuyente visitado no presentó los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad, los hechos consignados en las actas se tendrán por consentidos únicamente en el procedimiento administrativo. Ello no impide que el contribuyente, una vez emitida la resolución fiscal, pueda en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad aportar todas aquellas pruebas necesarias con el fin de desvirtuar y demostrar la ilegalidad de la resolución administrativa.

*"VISITA DOMICILIARIA, LA PRESUNCION QUE DERIVA DE LOS PARRAFOS SEGUNDO Y TERCERO DEL ARTICULO 46, FRACCION IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION PUEDE SER DESVIRTUADA EN EL RECURSO DE REVOCACION O EN EL JUICIO DE NULIDAD. La oportunidad que se le da al contribuyente para participar aclarando los hechos asentados en la última acta parcial de la visita domiciliaria, no significa de ninguna manera que en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad, no pueda hacer valer cuanto argumento convenga a sus intereses y exhibir todas las pruebas que estimar necesarias para comprobar la realidad de situación jurídica fiscal; independientemente de la oportunidad de participar para desvirtuar los hechos asentados en las actas y, en cuanto a que, si no los desvirtúa se le tendrán por consentidos, debe entenderse que ese consentimiento es únicamente para efectos de dictar, en su caso, la resolución en que se le determine el crédito fiscal, pero de ninguna manera una presunción que no sea desvirtuable en el curso de revocación o en el juicio de nulidad que llegare a promoverse."*

Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: IV, Octubre de 1996, Tesis: P. CXXIX/96, Página:189.

e) Levantamiento de actas en las oficinas de las autoridades fiscales. Este caso de dará cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado cuando este haya desaparecido del domicilio fiscal, ordene a sus empleados que obstaculicen y prohíba la entrada al domicilio a los visitantes o cuando continuamente se encuentran cambiando de domicilio fiscal, para lo cual las actas que tenfan como objeto levantarse en el domicilio de los contribuyentes se levantarán en el domicilio de las autoridades fiscales.

Para que las actas se puedan levantar en las oficinas de las autoridades fiscales, éstas deberán notificar al contribuyente que en adelante las actas se levantarán en las oficinas de las autoridades, excepto cuando el contribuyente desaparezca del domicilio fiscal.



f) Cierre del acta final y entrega al visitado. Al igual que en el levantamiento de las actas parciales, en la fracción VI del artículo 46 del Código se establece que si al cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, de lo contrario el acta se levantará con quien se encuentre presente en el lugar visitado, debiendo los actuantes (visitadores, visitado o tercero y testigos) firmar el acta de visita y entregar una copia al visitado.

Si el visitado, el tercero o los testigos se negaran a firmar el acta o si el visitado o el tercero se negaran a recibir una copia del acta, dichas circunstancias se harán constar en el acta de visita, sin que con ello se afecte la validez y valor probatorio del acta.

g) En la fracción VII del citado artículo 46 del Código, establece como ya habíamos mencionado anteriormente que las actas parciales forman parte integrante del acta final, aunque no se señale así expresamente en el acta final.

h) Finalmente en el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación se establece la posibilidad de iniciar otras visitas domiciliarias a la misma persona una vez concluida la práctica de una visita, pudiendo ser la nueva visita objeto del mismo ejercicio y por las mismas contribuciones ya revisadas en el ejercicio anterior. Para lo cual, el Código Fiscal de la Federación dispone como requisito único la emisión de una nueva orden de visita.

La inviolabilidad del domicilio dispuesto en el artículo 16 constitucional, tiene como excepción la intervención de las autoridades fiscales con el objeto de revisar el exacto cumplimiento de las obligaciones de esta naturaleza. Por consiguiente, si las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de revisión cumplen con su objetivo, ya nada justifica que vuelvan a revidar el cumplimiento de esa misma obligación por la misma persona.

Al respecto, el citado artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica, en virtud de que las autoridades fiscales podrán revisar indefinidamente un ejercicio fiscal y por las mismas contribuciones, lo que

TRIC CON  
FALLA DE ORIGEN

conduce a pensar que la actuación de la autoridad es inconstitucional en virtud de que su visita se constriñe a un ejercicio que ya conoció y del que estuvo en posibilidad de valorar los hechos que pudieron constituir alguna conducta antijurídica.

"CONTRIBUCIONES OMITIDAS. EL TERCER PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 64 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y DOS, AL ESTABLECER QUE AQUÉLLAS SE PODRÁN VOLVER A DETERMINAR CUANDO SE COMPRUEBEN HECHOS DIFERENTES ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDA EN LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Si se toma en consideración que las normas que prevén una afectación cuya realización corresponde a una autoridad administrativa, respetan la garantía de seguridad jurídica consagrada en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando el legislador acota de tal manera la actuación de aquélla, que aunque le dé un margen que le permita valorar las circunstancias en que aconteció la respectiva infracción o conducta antijurídica, no permita la actuación caprichosa o injustificada de la autoridad, se concluye que el tercer párrafo de la fracción II del artículo 64 del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y dos, es violatorio de la garantía constitucional de referencia, al establecer que las contribuciones omitidas correspondientes al mismo ejercicio se podrán volver a determinar, cuando se comprueben hechos diferentes. Lo anterior es así, porque aunque es cierto que la facultad de fiscalización de la autoridad va dirigida a valorar las circunstancias en que acontece la conducta antijurídica del contribuyente sujeto a revisión, también lo es que en términos del párrafo mencionado, la actuación de la autoridad no se justifica en virtud de que la dirige a un ejercicio del que ya conoció y del que estuvo en posibilidad de valorar los hechos que pudieron constituir alguna conducta antijurídica, por lo que tal actuación, al no encontrar justificación, se vuelve caprichosa y arbitraria." Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Julio de 2002, Tesis: 1a. XLVII/2002, Página: 56.

Así mismo, el dispositivo en comento viola lo dispuesto por el artículo 23 Constitucional, que establece que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, esto es, dicha garantía no es exclusiva de la materia penal, tomando en cuenta que conforme al artículo 14 constitucional, la garantía de seguridad jurídica debe regir en todas las ramas jurídicas, y tiene como propósito proteger al gobernado que ha sido juzgado por un delito, de ser sujeto de juicio nuevamente por el mismo delito; en otras palabras, el citado principio consistente en que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, presupone la existencia de un juicio originado en la comisión de un delito, por el cual el gobernado no puede ser objeto de otro juicio, es decir, lo que el principio *non bis in idem* prohíbe es que una misma consecuencia de una conducta se castigue doblemente con la misma sanción, o bien, que la propia conducta sea sometida a dos procedimientos diferentes; lo cual sí sucede en la hipótesis prevista en el último párrafo del artículo 46 del

**TESIS CON FALLA DE ORIGEN**

Código Fiscal de la Federación, toda vez que el contribuyente visitado va a ser sometido en dos ocasiones a una revisión por el mismo ejercicio fiscal y por los mismos impuestos.

"FACULTADES DE COMPROBACION. LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE EJERCERLAS LEGALMENTE AUN CUANDO EL PERIODICO Y EL IMPUESTO REVISADOS HAYAN SIDO MATERIA DE UNA REVISIÓN ANTERIOR SIEMPRE QUE NO LE HUBIESE RECAÍDO UNA LIQUIDACIÓN A CARGO DEL PARTICULAR.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, 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, para 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 realizar los actos que se describen en el propio numeral, entre los cuales se encuentra practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes y revisar sus bienes y mercancías, según se desprende de su fracción III. Ahora bien, de dicho numeral se coligen las obligaciones de tolerar por parte de todo contribuyente y del cual no se sigue que esta facultad sólo pueda ejercerse una sola vez respecto de un periodo e impuesto determinados, así como tampoco existe algún otro precepto legal que establezca tal limitación. Por tanto, el hecho de que la autoridad ejerza esa facultad en dos ocasiones diferentes, no implica que esté actuando ilegalmente aun cuando en ambas se haya revisado el mismo impuesto y periodo, máxime si en cada una de dichas ocasiones la autoridad cumplió con las formalidades propias del procedimientos fiscalizador, como lo es por ejemplo, el expedir una orden de visita domiciliaria. En consecuencia, si la Ley no limita el número de veces que pueden ejercerse las facultades de comprobación, debe aceptarse que el contribuyente debe tolerar la ejecución de éstas, pudiendo legalmente ejercerlas la autoridad fiscal aun cuando el ejercicio e impuestos revisados hayan sido materia de una revisión anterior, siempre que de esa primera revisión no se hubiere emitido a cargo del particular un crédito fiscal, pues lo que esta limitado es la determinación y liquidación en dos ocasiones por el mismo periodo y por los mismos conceptos, según el principio jurídico recogido por el artículo 23 Constitucional, en el sentido de que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito."

Quinta Época, Instancia: Segunda Sala Regional Hidalgo México, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año II, No. 23, Noviembre 2002, Página: 183.

### 3.3.5 PLAZO PARA CONCLUIR LA VISITA DOMICILIARIA.

El plazo para la conclusión de la visita domiciliaria se introdujo porque en un principio no existía reglamentación alguna que limitara la actuación de las autoridades, por lo que éstas podían tardarse todo el tiempo que quisieran sin que hubiera una sanción para ellas. Los auditores llegaban a las empresas, entregaban la orden de visita y no se volvían a aparecer en el domicilio del contribuyente visitado sino después de dos meses en el mejor de los casos o incluso después de un año, o dos años, lo cual generaba serios perjuicios económicos en contra de los visitados, pues los créditos fiscales se veían incrementados en gran cantidad por la actualización y recargos, además de que quedaba al libre arbitrio de las

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

autoridades la decisión de la conclusión de la visita y por lo tanto la inviolabilidad del domicilio y seguridad jurídica de los contribuyentes se veía afectada permanentemente.

Por tal motivo se estableció el criterio, en el cual se sostenía que un año era más que suficiente para que las autoridades ejercieran sus facultades de revisión, toda vez que el acto de molestia no tenía porque ejercerse indefinidamente.

**\*AUDITORIA FISCAL. PLAZO DE UN AÑO A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE SE INICIA LA VISITA DOMICILIARIA ES SUFICIENTE PARA LA CONCLUSIÓN Y ELABORACIÓN DEL ACTA DE LA.\***

Actualmente en la primera mitad del primer párrafo del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación se establece que las autoridades fiscales deberán concluir la visita domiciliaria (revisión de gabinete), dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se notifique al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación, inicialmente este plazo era de nueve meses, prorrogable por seis meses más en dos ocasiones como veremos más adelante.

En la segunda mitad del primer párrafo se establecen cinco excepciones al plazo máximo de seis meses que son:

a) A los contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país, debido al tiempo que lleva el hacer los contratos a través de los medios idóneos y obtener lo solicitado y aclaraciones necesarias.

b) Cuando el fisco federal esté ejerciendo sus facultades en los artículos 58, fracción XIV, 64-A y 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esto es, cuando se trate de contribuyentes que celebran operaciones con partes residentes en el extranjero, para que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, cuya documentación, deberá satisfacer los datos que exigen esas disposiciones.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

c) Cuando la autoridad aduanera éste llevando a cabo la verificación de origen a exportadores y productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, por el o los ejercicios sujetos a revisión, pues se han presentado casos de mercancía supuestamente elaborada en otros países y resulta que ello es falso, pues provienen de otro país al inicialmente declarado.

d) A los integrantes del sistema financiero, que lo conforman las instituciones de crédito, se seguros y de fianzas, de almacenes generales de depósito, administradoras de fondos de retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado que residen en México o en el extranjero.

e) A los contribuyentes que se consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como hemos visto los contribuyentes que se ubiquen dentro de estas cinco excepciones, las autoridades fiscales podrán realizar el ejercicio de sus facultades de comprobación sin tener que sujetarse a los plazos que señala el artículo 46-A del Código, en virtud de la dificultad que representa el conseguir cierta información con el fin de ejercer sus facultades de comprobación. Sin embargo, en atención a la jurisprudencia citada anteriormente cuyo rubro dice "VISITAS DOMICILIARIAS O REVISIÓN DE LA CONTABILIDAD. EL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1995 A 1997), ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, EN CUANTO A QUE NO SEÑALA UN LÍMITE A LA DURACIÓN DE TALES ACTOS DE FISCALIZACIÓN QUE SE PRACTICAN A DETERMINADOS GRUPOS DE CONTRIBUYENTES", tenemos que respecto de estos contribuyentes, las autoridades fiscales sí se encuentran obligadas a cumplir con el plazo de seis meses prorrogable en dos ocasiones más por el mismo periodo.

Por otra parte el plazo de seis meses que inicialmente habíamos señalado para que las autoridades fiscales concluyan sus facultades de revisión mediante la visita domiciliaria, podrá ser ampliado por periodos iguales hasta por dos ocasiones, para lo cual las autoridades deberán de fundar y motivar debidamente él por qué consideran pertinente o necesario la ampliación de la visita domiciliaria, de lo contrario la misma no tendría ningún

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

sustento jurídico, además de que el objetivo principal de ésta fundamentación y motivación de la ampliación, es darle a conocer al contribuyente visitado que la ampliación se lleva a cabo con un determinado propósito, esto con el fin de no dejarlo en un estado de indefensión.

**\*VISITAS DOMICILIARIAS.- LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO PARA SU CONCLUSIÓN, DEBE FUNDARSE Y MOTIVARSE, AUN CUANDO SE TRATE DEL EJERCICIO DE UNA FACULTAD DISCRECIONAL.-** El artículo 46-A, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1998, señala que las autoridades fiscales deben concluir la visita domiciliaria dentro de un plazo máximo de seis meses, contados a partir del momento en que se notifique al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación, estableciendo asimismo, la posibilidad de poder ampliar el plazo mencionado, por dos ocasiones y hasta por dos períodos iguales, siempre que el oficio sea expedido por la autoridad competente para ello. No obstante que de lo anterior se advierte que la facultad de ampliar la visita es discrecional, ello no exime a la autoridad de fundar y motivar debidamente su determinación, ya que tiene la obligación de hacerlo para no dejar en estado de indefensión al particular. Por tanto, si del examen al oficio por el cual se amplía el plazo para concluir la revisión se advierte que la motivación de éste, se apoya en hechos inexistentes, debe concluirse que el mismo resulta ilegal y, por ende, debe decretarse la nulidad de la resolución impugnada, por ser fruto de actos viciados."

(Tesis aprobada en sesión privada de 21 de junio de 2001)

Quinta Época, Instancia: Primera Sección, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año I, No. 11, Noviembre 2001, Tesis: V-P-1aS-47, Página: 103.

La ampliación a la visita domiciliaria va a producir sus efectos a partir del momento en que se notifique al contribuyente visitado, el oficio mediante el cual se amplía el plazo de la visita domiciliaria, debiendo de ser ésta notificación dentro del primero o segundo plazo inicial de seis meses, ya que podría presentarse el caso que las autoridades fiscales amplíen el plazo de la visita por seis meses más notificando al contribuyente fuera de los seis meses a que se refiere el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, lo cual tendría como consecuencia que las autoridades fiscales se excedieran de los plazos previstos por el precepto invocado, lo que traería como consecuencia que se declarara la nulidad lisa y llana en el juicio de nulidad por caducidad especial. Siempre la primera ampliación deberá ser expedida por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita; y la segunda ampliación por el superior jerárquico de la autoridad que ordenó la visita.

La excepción a la regla anterior, se da cuando el contribuyente hace cambio de domicilio fiscal, supuesto en el que serán las autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio las que expedirán, en su caso, los oficios de prórrogas correspondientes.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

En este caso, el plazo se entenderá prorrogado hasta que transcurra el término a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código.

**\*VISITAS DOMICILIARIAS Y REVISIONES EN MATERIA FISCAL FEDERAL.- LA CONTRAVENCION AL PLAZO DE LEY PARA EFECTUARLAS, IMPLICA LA NULIDAD LISA Y LLANA POR CADUCIDAD.-** Si se comprueba en el juicio contencioso administrativo federal que la autoridad violó el plazo máximo de duración de la visita domiciliaria o de la revisión, el Tribunal Fiscal de Federación deberá declarar la nulidad lisa y llana de la resolución administrativa impugnada, por haberse dictado en contravención a lo dispuesto por el artículo 46-A del Código Fiscal de Federación y por provenir de un procedimiento ilegal, atento lo dispuesto por dicho precepto, en el sentido de que, en esa hipótesis, deben quedar sin efectos la orden y todas las actuaciones que de ella derivaron, configurándose así en una forma de caducidad del procedimiento correspondiente, siendo tales efectos consecuentes con la causal de anulación establecida por el artículo 238, fracción IV, del mencionado Ordenamiento.”

(Tesis aprobada en sesión de 20 de febrero de 2001).

Quinta Época, Instancia: Segunda Sección, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año I, No. 8, Agosto 2001, Tesis: V-P-2aS-64, Página: 219.

La suspensión al plazo de seis meses para concluir la visita domiciliaria así como los plazos de las prórrogas que procedan, se darán en los siguientes plazos:

- a) Por huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
- b) Por fallecimiento del contribuyente visitado, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
- c) Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de correspondiente o cuando no se le localice en el que hayan señalado, hasta que se le localice.

Si los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, los plazos para concluir la visita domiciliaria (y la revisión de gabinete), o las prórrogas que procedan anteriormente citadas, se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos, reanudándose los plazos a partir de que las sentencias queden firmes.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



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

### 3.3.6 CONCLUSION ANTICIPADA DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS.

El dictamen que formula el Contador Público, ya sea para los contribuyentes obligados así como para los no obligados, se convierte en un auxiliar en la vigilancia del comportamiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes que optan por dictaminar sus estados financieros.

Por tal motivo en atención a esta similitud que tiene el dictamen formulado por el Contador Público autorizado con las facultades de revisión por parte de las autoridades fiscales, el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación establece, que las autoridades podrán concluir anticipadamente la visita domiciliaria, dispositivo que a la letra establece lo siguiente:

"Artículo 47.- Las autoridades fiscales podrán, a su juicio y apreciando discrecionalmente las circunstancias que tuvo para ordenarlas, concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado hubiere presentado dentro del plazo a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A de este Código, aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, tratándose de contribuyentes que se ubiquen en los supuestos a que se refiere el párrafo cuarto del mencionado artículo y siempre que dicho aviso haya surtido efectos de conformidad con el Reglamento de este Código. En el caso de conclusión anticipada a que se refiere el párrafo anterior se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho."

Como podemos observar, la visita domiciliaria debe concluirse anticipadamente cuando exista antes de la entrega de la orden de visita un aviso de presentación de dictamen de estados financieros, caso en el cual las autoridades, de conformidad con el precepto invocado, "podrán, a su juicio y apreciando discrecionalmente las circunstancias que tuvo para ordenarlas" concluir anticipadamente la visita, lo que significa que no nos encontramos frente a una facultad reglada, sino ante una facultad discrecional; pero ello no impide que sí las autoridades fiscales continúan con la revisión, expresen las razones y motivos de su decisión de seguir con la visita domiciliaria, de no hacerlo se dejaría en

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

estado de indefensión al visitado al no darle a conocer por qué las autoridades no concluyeron anticipadamente la visita.

**"TERMINACIÓN ANTICIPADA DE LA VISITA, CUÁNDO NO DEBE OCURRIR.**- Si bien es cierto que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia número 2a./J. 31/97, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, Agosto de 1997, pág. 174; ha interpretado que no es discreción la atribución de concluir anticipadamente una visita, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 47, fracción I del Código Fiscal de la Federación, cuando el visitado, antes del inicio de la visita, hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, también lo es que de la interpretación sistemática de dicho artículo con el diverso 52 también del Código Fiscal de la Federación, nos lleva a la conclusión que la terminación anticipada de la visita domiciliaria sólo se da, cuando la autoridad fiscal no hubiera ejercido previa o simultáneamente la revisión del dictamen, situación que en el caso no se dio, ya que previamente al ejercicio de las facultades de comprobación, mediante la visita domiciliaria, la autoridad fiscal ya había ejercido su facultad de revisión del dictamen de estados financieros."

(Tesis aprobada en sesión privada de 20 de febrero de 2001).

Quinta Época, Instancia: Primera Sección, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año I, No. 10, Octubre 2001, Tesis: V-P-1aS-42, Página: 84.

**"VISITA DOMICILIARIA, CONCLUSIÓN ANTICIPADA DE LA.** Si bien de conformidad con lo establecido por el artículo 47, fracción I, del Código Fiscal de la Federación la autoridad fiscal debe dar por concluida anticipadamente una visita domiciliaria cuando antes de su inicio se dé aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de que el visitado presentará sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, de una interpretación de dicho precepto se deriva que la obligación de la autoridad fiscal de dar por concluida la visita domiciliaria anticipadamente no comprende la hipótesis en la que dichos estados financieros dictaminados hayan sido presentados con anterioridad al inicio de la visita domiciliaria. Es decir, cuando se esté en presencia de un dictamen previo de estados financieros cuya existencia conoce la autoridad fiscal y con base en ésta ordene la práctica de la visita domiciliaria, toda vez que estimar que la autoridad hacendaria en este caso también debe de cubrir con los extremos del precepto legal invocado, generaría que a las autoridades se les impidiera cumplir con las facultades y atribuciones de fiscalización de las que están investidas."

Novena Época, Instancia: Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIII, Enero de 2001, Tesis: I.6o.A.16 A, Página: 1818.

**"VISITAS DOMICILIARIAS. CONCLUSIÓN ANTICIPADA.**- Cuando el contribuyente exhibe a los visitadores el aviso a que alude el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, presentado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público antes del inicio de la visita, procede la conclusión anticipada de la misma en términos del artículo 47 fracción I del Código referido; sin que sea óbice, el hecho de que esta última disposición legal, conceda a las autoridades fiscales una facultad discrecional para concluir anticipadamente las visitas domiciliarias ordenadas por ellas mismas, pues como toda facultad discrecional, no escapa al marco de legalidad al que las autoridades deben ceñir su actuación; de manera que siempre que se presente el supuesto previsto por el artículo 47 fracción I del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales pueden según su prudente arbitrio, concluir anticipadamente las visitas domiciliarias sin expresar inclusive los motivos que tuvieron para ello; dado que con la conclusión no se causa

FALLA DE ORIGEN

molestias al visitado; sin embargo; cuando a pesar de surtirse el supuesto legal; la autoridad fiscal no concluye la visita, debe expresar en el acta respectiva; las razones que motiven su decisión; a fin de que el ejercicio de esa facultad discrecional no se torne arbitraria."

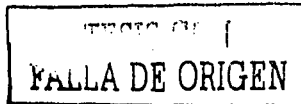
Octava Epoca, Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XIV, Julio de 1994, Página: 870.

#### 3.4 PLAZO PARA EMITIR LA LIQUIDACIÓN.

Hasta el año 2000, únicamente se establecía en el Código Fiscal de la Federación, como medida de seguridad jurídica para los contribuyentes, un plazo máximo de seis meses prorrogable por dos periodos iguales para que las autoridades fiscales cerraran el acta final de visita (artículo 46-A del Código), pero no se establecía un plazo para que una vez cerrada dicha acta final, las autoridades fiscales tuvieran un plazo para emitir la resolución correspondiente determinando los créditos fiscales, lo mismo sucedía en el caso de las revisiones de gabinete. Lo cual generaba serios perjuicios en contra de los contribuyentes, toda vez que después del levantamiento del acta final o del levantamiento del oficio de observaciones las autoridades no tenían un plazo límite para emitir la liquidación determinante de los créditos fiscales, llegando por tal motivo a emitir la liquidación hasta después de un año, generando una inseguridad en el visitado al no saber con certeza cuando se iba a emitir la liquidación y por otra parte un serio perjuicio económico al verse incrementado los créditos fiscales por concepto de actualización y recargos.

Por tal motivo a partir del 2001, se creo el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece que las autoridades fiscales al practicar visitas domiciliarias y las revisiones de gabinete a los contribuyentes, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la notificación del oficio de observaciones.

La excepción al plazo de seis meses, será para aquellos contribuyentes respecto de los cuales las autoridades fiscales no están sujetas al plazo de seis meses para concluir



las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete a que se refiere el primer párrafo de artículo 46-A de este Código.

Por lo que se refiere a la suspensión del plazo de seis meses para emitir la resolución, éste sólo se suspenderá por huelga, fallecimiento del contribuyente y cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice, en los términos del artículo 46-A, fracciones I, II y III del Código Tributario.

Si durante el plazo para emitir la resolución de que se trate, el contribuyente interpone algún medio de defensa en el país o en el extranjero, contra el acta final de visita o del oficio de observaciones de que se trate, dicho plazo se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

En el supuesto de que las autoridades fiscales no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo de seis meses contados a partir del levantamiento del acta final de visita o de la notificación del oficio de observaciones, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**BIBLIOGRAFIA.**

Pugliese, Mario, "Instituciones de Derecho Financiero", Editorial Porrúa, S.A., México 1962.

**LEGISLACIÓN CONSULTADA.**

Código Fiscal de la Federación de 2003.

Código Fiscal de la Federación de 1998.

Código Fiscal de la Federación de 1995.

**REVISTAS CONSULTADAS.**

Semanario Judicial de la Federación.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

## CAPITULO CUARTO.

### ANÁLISIS JURÍDICO DE LA CADUCIDAD ESPECIAL PARA LA DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

#### 4.1 ANALISIS DE LA CADUCIDAD ESPECIAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 50 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Como ya vimos al final del capítulo anterior en el Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año 2000, únicamente se establecía en el Código Fiscal de la Federación, como medida de seguridad jurídica para los contribuyentes sujetos a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, un plazo máximo de seis meses prorrogable por dos periodos iguales para que las autoridades fiscales cerraran el acta final de visita, pero no se establecía un plazo para que una vez cerrada dicha acta final, las autoridades fiscales tuvieran un plazo para emitir la resolución determinante correspondiente. Lo cual generaba serios perjuicios económicos en contra de los contribuyentes al verse incrementados los créditos fiscales por el sólo transcurso del tiempo, además de que por otra parte se les dejaba en una incertidumbre total al desconocer cuándo o en qué momento se les iba a notificar la liquidación correspondiente.

Por tal motivo a partir del 2001, se reformó el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece que las autoridades fiscales al practicar visitas domiciliarias y las revisiones de gabinete a los contribuyentes, determinarán las contribuciones omitidas dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la notificación del oficio de observaciones.

En efecto, de lo anterior y como se podrá observar, en el presente Capítulo haremos el análisis jurídico del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, así como del Artículo Segundo Transitorio, fracción III, del Decreto que Reforma Diversas Disposiciones

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Fiscales para el 2001, éste último que establece una limitante en cuanto al ámbito de aplicación de la norma el cual a nuestro criterio resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica.

Esto es, el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación concretamente establece que las autoridades fiscales tendrán un plazo máximo de seis meses, para notificar y emitir como la resolución definitiva y notificarla al contribuyente, ya sea a partir de que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales a partir de la fecha de notificación del oficio de observaciones, y en caso de que no se emita la resolución correspondiente en el plazo antes mencionado, quedará sin efecto la orden de visita o el requerimiento de información y documentación y todas las actuaciones que se derivaron de ella; el citado precepto legal establece lo siguiente:

"Artículo 50.- Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código.

El plazo previsto en el párrafo anterior no es aplicable a aquellos contribuyentes respecto de los cuales las autoridades fiscales no están sujetas al plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 46-A de este Código.

El plazo para emitir la resolución a que se refiere este artículo se suspenderá en los casos previstos en las fracciones I, II y III del artículo 46-A de este Código.

Si durante el plazo para emitir la resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero, contra el acta final de visita o del oficio de observaciones de que se trate, dicho plazo se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate."

Como se puede observar de la transcripción anterior, la norma es clara en su objetivo al señalar que las autoridades fiscales tendrán un plazo improrrogable de seis meses para emitir la resolución determinante y notificarla a los contribuyentes, y en caso de

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

que no se cumpla con este plazo, la orden de visita, así como todas las actuaciones que de ella se derivaron, quedarán sin efectos. Por otra parte establece que el plazo anterior, no es aplicable a aquellos contribuyentes que las autoridades fiscales *no están obligadas a concluir* la visita dentro del plazo que prevé el primer párrafo del artículo 46-A del Código, situación como se verá más adelante resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica.

Ahora bien, por su parte el Artículo Segundo Transitorio, en su fracción III, del Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales para el 2001, establece una limitante en cuanto al ámbito de aplicación de la norma, señalando para tal efecto lo siguiente:

"Artículo Segundo.- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente: [ . . . ]

III.- Lo dispuesto en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, únicamente será aplicable respecto de visitas domiciliarias y revisiones de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúen en las oficinas de las autoridades fiscales, que se inicien a partir del 1° de enero de 2001."

El artículo Segundo Transitorio, fracción III, del Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales para el 2001, es violatorio del artículo 1° Constitucional, toda vez que en él se restringen las garantías que otorga la propia Carta Magna a todos los ciudadanos, al establecer una vigencia de aplicación para el artículo 50 del Código Tributario, con lo cual se viola la Garantía de Seguridad Jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución, así como el Principio de Equidad Tributaria contemplado en el artículo 31, fracción IV del mismo ordenamiento, cuando que el citado artículo 50 del Código es emitido en forma general, abstracta e impersonal, y el artículo Segundo Transitorio, en comento, supera la Ley e incluso la Constitución al restringir ese beneficio que es otorgado en forma general a todos los contribuyentes, sin que se hubiera dado alguno de los casos o condiciones a que alude el artículo 1° de la Carta Magna, para suspender o restringir las garantías individuales.

Resulta aplicable por analogía la siguiente Tesis de Jurisprudencia P.CXXXIII/2000 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 27 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo XII, septiembre de 2000, que al tenor dice lo siguiente:

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



"IGUALDAD, LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, QUE SE HAGAN VALER RESPECTO A LA GARANTÍA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 1º DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, NO PUEDEN ENTENDERSE SI NO ES EN RELACIÓN DIRECTA CON LAS LIBERTADES QUE ÉSTA CONSAGRA."

Ahora bien, con el propósito de no confundir el estudio de la Garantía de Seguridad Jurídica con el Principio de Equidad Tributaria, ambas figuras se estudiarán por separado, para luego realizar el estudio jurídico que encierra el propio artículo 50 del Código Fiscal de la Federación.

#### 4.2 ESTRUCTURA, NATURALEZA Y AMBITO DE PROTECCIÓN DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.

Antes de iniciar con el estudio de la violación a la garantía de seguridad jurídica, se debe tener una idea clara de que implica o contiene en un ámbito general ésta garantía. Así tenemos que en la relación jurídico tributaria que se da entre el Servicio de Administración Tributaria, representante del Estado, y el contribuyente, se suceden múltiples actos, los cuales son imputables a los primeros pues tienden a afectar la esfera jurídica de los segundos. Esto es, el Estado, al desplegar su actividad de imperio, al asumir su conducta autoritaria y coercitiva necesariamente afecta la esfera o ámbito jurídico de cada individuo o gobernado, bien sea en su aspecto de persona física o de entidad moral. Todo acto de autoridad, emanado del Estado, tiene como finalidad inherente imponerse a alguien de diversas maneras y por distintas causas; es decir, todo acto de autoridad debe afectar a alguna persona moral o física en sus múltiples derechos como son la vida, propiedad, libertad, etc.

...

Dentro de este régimen jurídico o dentro de este sistema en que impera el derecho, ésta afectación por parte del Estado hacia los gobernados, tiene que estar dentro de un margen normativo que debe de obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos, etc., en otras palabras, las normas jurídicas que permitan esta afectación hacia los contribuyentes deben estar sometidas a un conjunto de modalidades jurídicas sin cuya observancia general, abstracta e impersonal hacia los gobernados no sería válida desde el punto de vista legal.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquier autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, que constituyen las *garantías de seguridad jurídica*. Implican, en resumen las garantías, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad de la autoridad para generar una afectación en la esfera de los gobernados. Por consiguiente, todo acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un gobernado, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previas, no sería válido a la luz del derecho e iría en contra de éste.

Continuando con nuestro estudio, el artículo 16 Constitucional, es uno de los preceptos que imparten mayor protección a cualquier gobernado, sobre todo a través de la garantía de legalidad que consagra, la cual, dadas su extensión y efectividad jurídicas, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que no sólo sea arbitrario, es decir, que no éste basado en norma legal alguna, sino contrario a cualquier precepto, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que éste pertenezca.

Así tenemos, que en la primera parte del artículo 16 Constitucional que es la que vamos analizar sólo en la parte que nos interesa, ordena textualmente lo siguiente:

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

Como se observa, el precepto constitucional transcrito contiene varias garantías de seguridad jurídicas, por consiguiente, sólo tocaremos aquellas que son necesarias para nuestro estudio.

Primero, tenemos el término "nadie", que es el que demarca desde el punto de vista subjetivo la extensión de tales garantías individuales, es equivalente a "ninguna

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

persona" o "ningún gobernado" o "ningún contribuyente". Interpretando el artículo 16 Constitucional, el titular o titulares de las garantías ahí establecidas son todos los gobernados, es decir, todos los sujetos (pasivos) cuya esfera jurídica sea susceptible de ser objeto de algún acto de autoridad. A través del concepto "nadie" y corroborando la extensión tutelar que respecto a todas las garantías individuales origina el artículo primero de la Constitución al referir el goce de ellas a *todo individuo*, el precepto que comentamos protege a todos los contribuyentes independientemente de su situación jurídica, social o económica. Por lo tanto tenemos que el término "nadie", otorga una igualdad de derecho frente a la garantía de seguridad jurídica a todos los sujetos cuya esfera pueda ser violada en los términos que marca la propia Constitución, y es en atención a esta igualdad, que todas las normas que se expidan con el objeto de garantizar la *seguridad jurídica* deben de contemplar a todos los ciudadanos y no a un determinado grupo.

Por otra parte, ya hemos dicho al inicio de ésta investigación que uno de los derechos jurídicamente protegidos por el artículo 16 constitucional es la *inviolabilidad al domicilio de los gobernados o contribuyentes*, siendo uno de sus bienes que actualmente e históricamente engloba una mayor protección jurídica, él cual sólo podrá ser violado en los términos que establece el párrafo octavo y undécimo del propio precepto invocado; esto es, cuando se ordene la revisión de la documentación por parte de las autoridades administrativas, desde luego, la revisión debe seguir una serie de requisitos previamente establecidos.

Así tenemos que para el Código Fiscal de la Federación el artículo 10º, considera como domicilio fiscal de las personas físicas: el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios, cuando realizan actividades empresariales; el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades, cuando no realicen las actividades señaladas anteriormente y presten servicios personales independientes; y en los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades. También se considera como domicilio fiscal de las personas morales: el local en donde se encuentre la administración principal del negocio, cuando sean residentes en el país; 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

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen. Por lo tanto, cuando el artículo 16 Constitucional habla de la inviolabilidad del domicilio, en Derecho Fiscal, vamos a entender por éste el domicilio fiscal y/o los establecimientos y sucursales de los contribuyentes independientemente de lo ordenado por otras materias, ya que el domicilio fiscal es el lugar en el cual las autoridades fiscales van a realizar todos los actos tendientes a verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Por lo que se refiere a la denominación de papeles a que se refiere el artículo 16 Constitucional, se comprenden dentro de éstos de conformidad con el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, a la contabilidad de los sujetos pasivos, entendiéndose por ésta los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

También tenemos en el párrafo octavo del artículo 16 Constitucional, lo referente a las Ordenes de cateo, cuando señala que: "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." Como se observa, aunque dicho párrafo hace alusión a la orden de cateo, su texto que ha sido ampliado a la materia tributaria para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales en el domicilio de los contribuyentes, establece los requisitos esenciales y obligatorios a que deben de sujetarse las actas de visita. Por lo cual, para que una visita sea considerada legal, las actas de visita que para tal efecto se levanten, deben de cumplir con cada uno de los requisitos que se establecen en el párrafo octavo del citado.

Por último, el párrafo undécimo establece la facultad de las autoridades administrativas para 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,

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Visto lo anterior podemos decir que el artículo 16 constitucional, dentro del Derecho Tributario, en sus párrafos primero, octavo y undécimo, establece como un derecho subjetivo público de los gobernados o contribuyentes, *primero y antes que nada la igualdad de derecho de éstos ante la garantía de seguridad jurídica*; y segundo que no puedan ser molestados en su persona, papeles o domicilio, esto es, que a *ningún contribuyente* se le violará su domicilio sino mediante un mandamiento escrito en el que se cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento; el artículo constitucional referido protege o tutela la inviolabilidad del domicilio de los sujetos pasivos.

#### 4.3 LA EQUIDAD TRIBUTARIA COMO PRINCIPIO RECTOR.

"La igualdad ante la ley", significa la identificación de los afectados dentro de los parámetros de generalidad y uniformidad. Estos principios significan que no puede haber trato discriminatorio a ninguna persona por concepto alguno. Este trato igualitario significa que la ley debe cumplirse por, o proteger a, todos aquellos individuos a los cuales se encuentra destinada, dentro del mismo contexto, sin que se presenten situaciones de desigualdad o discriminación.

La igualdad ante la ley parte de la premisa de que todos los individuos deben gozar de idéntica oportunidad en la aplicación de la norma; pero esto no llega a cuestionar que existan normas que por su propia naturaleza se destinen a un sector especial de la población, ya que el mismo principio de la igualdad sí acepto lo anterior.

En la actualidad la igualdad ante la ley ha avanzado en su concepción. Así Ernesto Lejeune presenta el moderno sentido del principio que estamos abordando en la forma siguiente:

"Igualdad ante la ley significa entonces igualdad de derechos, igualdad de garantías, y fundamentalmente igualdad de oportunidades jurídico-públicas y jurídico-privadas. Lo que

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

se busca en suma, es acabar con barreras y discriminaciones impuestas por el régimen anterior. Pero nada más.

Queremos decir con ello que si bien se perseguía la igualdad ante la ley, no se buscaba la igualdad de hecho entre todos los hombres. Es decir, no se trataba de acabar con las diferencias económicas sobre todo que no eran frutos de privilegios, sino del desarrollo del propio sistema y del uso que cada cual hiciera de esas oportunidades que la ley concedía a todos por igual.<sup>1</sup>

De estos dos postulados se desprende que existen diversos ángulos del principio de igualdad:

a) La igualdad ante la Ley donde se acepta la realidad social y jurídica de los individuos. (*Igualdad de Hecho*).

b) La igualdad donde se van a remover los obstáculos para que todos los individuos tengan el pleno desenvolvimiento de su personalidad. (*Igualdad de Situación*).

Esto significa que el legislador debe generar un derecho social que proteja en forma sistemática a los económicamente débiles, como podemos observar en instituciones modernas que sin estar bajo un ordenamiento sistemático y coherente, buscan estos objetivos.

Ahora bien, la igualdad tributaria esta contemplada en el principio de Equidad, principio que tiene una concepción histórica bastante amplia, pero que principalmente se establece con base a los cuatro principios fundamentales propuestos por Adam Smith, en su obra "La Riqueza de las Naciones", cuando habla del principio de justicia.

El principio de justicia consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observación de esta máxima depende lo que se llama Equidad de las contribuciones.

<sup>1</sup> Lejeune Valcarcel Ernesto, "Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria", Editorial Edersa, Madrid 1980, página 129.

Este principio ha sido desarrollado por la doctrina a través de dos principios, que son el de generalidad y el de uniformidad. Así tenemos, que para que un impuesto sea general, significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa; como excepción sólo deberán eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva. Se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.

Que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo. Por ello se dice entonces que el impuesto será uniforme si la Ley trata igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales.

Así tenemos que para nuestro derecho la Equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual los desiguales, desde el punto de vista económico.

Llegamos a la conclusión de que el principio de Equidad está constituido por la *"igualdad de los contribuyentes"*. Esto es, la Equidad tributaria está directamente relacionada a cualquier ley tributaria que imponga una obligación fiscal sustantiva o formal, y éstas deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, pero al mismo tiempo debe existir el tratamiento desigual para los desiguales.

Por consiguiente, el principio de equidad significa, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico ante cualquier ley tributaria ya sea que regule una obligación fiscal

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

sustantivo o una obligación fiscal formal; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todas las leyes tributarias, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc.; cuidándose tan sólo, en acatamiento del ya analizado principio de proporcionalidad, de que las tarifas, cuotas o tasas impositivas contengan diferencias porcentuales a fin de que cada quien contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

Es decir, como se observa de todo lo anteriormente dicho, la igualdad tributaria contenida en el principio de Equidad, está dirigida a un tratamiento idéntico para los contribuyentes en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, requisitos que deben de observar para su contabilidad, es decir, la igualdad de todas aquellas obligaciones sustantivas y formales, ya que la tasa, base o tarifa están contempladas en el principio de proporcionalidad. En otras palabras la igualdad en la obligación tributaria de Dar, de Hacer, y de Tolerar.

A manera de ejemplo, lo tenemos en el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando estableció que la garantía del interés fiscal no viola el principio de equidad al establecer diversos plazos. En efecto, el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación establece el plazo de 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto que determine un crédito fiscal, para que el contribuyente garantice el interés fiscal cuando se impugna aquél a través del juicio de nulidad, y el plazo de 5 meses a partir de la fecha de la impugnación cuando se opte por agotar el recurso de revocación. Se da, dice la Corte, el mismo trato en la medida que a todos, sin distinción alguna se les concede la opción de combatir el crédito a través de alguno de los dos medios de defensa mencionados a su elección; una vez que los causantes han elegido un medio de defensa o el otro, ya no se encuentran en igualdad de circunstancias dada la distinta naturaleza y objetivos de los mismos. Así la tesis de jurisprudencia CLXXIX/1997, a la letra dice lo siguiente:

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



**\*GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL. EL ARTÍCULO 144 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD AL ESTABLECER DIVERSOS PLAZOS.-** El artículo 144 del Código Fiscal de la Federación establece el plazo de 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto que determine un crédito fiscal, para que el contribuyente garantice el interés fiscal cuando se impugna aquél a través del juicio de nulidad, y el plazo de cinco meses a partir de la fecha de la impugnación cuando se opte por agotar el recurso de revocación. Este precepto legal no viola el principio de equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos pues, en principio, la ley fiscal otorga a todos los contribuyentes a los que se ha determinado un crédito fiscal, por el solo hecho de estar en esa situación, el mismo trato, en la medida que a todos, sin distinción alguna, se les concede la opción de combatir el crédito a través de alguno de los dos medios de defensa mencionados, a su elección y según convenga a sus intereses y, en segundo término, una vez que los causantes han elegido un medio de defensa o el otro, ya no se encuentran en igualdad de circunstancias dada la distinta naturaleza y objetivos de los mismos. El recurso de revocación se intenta ante la propia autoridad administrativa con el fin de que revise su actuación y determine si procede ordenar la reposición del procedimiento, o bien, confirmar, revocar, modificar o sustituir el acto impugnado, mientras que el juicio de nulidad no se promueve ante una autoridad administrativa sino ante el Tribunal Fiscal de la Federación, ajeno a aquélla, con el objeto de que determine sobre la legalidad o ilegalidad del acto administrativo impugnado, lo que justifica plenamente que el legislador establezca una regulación distinta para cada uno de ellos y, específicamente, plazos no coincidentes para garantizar el interés fiscal pues, además, lo que se pretende es que mientras el crédito se encuentre en la etapa meramente administrativa, así sea de revisión, por la propia autoridad, con motivo de la interposición del recurso de revocación, el contribuyente, si así lo desea, no esté constreñido a garantizar el interés fiscal, dado que la autoridad debe dictar resolución en un plazo de cuatro meses y si no lo hace, el contribuyente puede impugnar la presunta confirmación del acto derivada del silencio de aquélla.

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VI, Diciembre de 1997 Tesis: P. CLXXIX/97 Página: 175 Materia: Constitucional, Administrativa.

Amparo en revisión 2851/96. Raúl Ricardo Vale Castilla. 16 de octubre de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecisiete de noviembre en curso, aprobó, con el número CLXXIX/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecisiete de noviembre de mil novecientos noventa y siete.

De lo anterior podemos observar que la igualdad tributaria no sólo está encaminada a las obligaciones fiscales sustantivas sino también a las obligaciones fiscales formales de Hacer y de Tolerar, por lo que igualdad jurídica de los contribuyentes debe de ser respetada por todas las leyes tributarias.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Podemos señalar que el valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de *igualdad de hecho o igualdad jurídica*, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

#### 4.4 VIOLACIÓN A LA IGUALDAD DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.

Una vez que hemos analizado brevemente la Garantía de Seguridad Jurídica referente a la *igualdad de derecho* de los gobernados frente a ésta y a la inviolabilidad del domicilio, así como el Principio de Equidad Tributaria, surge el cuestionamiento de por qué el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el Artículo Segundo, fracción III, del Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales para el 2001, resulta inconstitucional.

Pues bien, para poder explicar este cuestionamiento, primero es necesario arribar a la naturaleza y alcance del artículo 50 del Código, a fin de precisar su contenido y efecto de la disposición transitoria que regula su aplicación, toda vez que el estudio de constitucionalidad que se plantea no puede efectuarse en forma aislada o autónoma del precepto al cual se dirige para delimitar su aplicación, atento precisamente, a la naturaleza de una norma de carácter transitorio, pues ésta se distingue por regular el ámbito temporal en el cual tendrá vigencia o aplicación la norma a que se refiere, o bien, las reglas que emite el legislador para la adaptación de las situaciones nacidas o creadas durante la vigencia de la ley anterior, o en su caso ante la ausencia de ella, a las disposiciones de la nueva norma u ordenamiento jurídico; en otras palabras, una disposición de esta índole o naturaleza tiene como función regular el paso ordenado de una ley anterior a una nueva, o regular el paso de una ley nueva ante situaciones no reguladas, precisando cuál es el tratamiento que se debe dar a las situaciones o hechos jurídicos que surgen durante el nacimiento de la nueva ley.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

De la lectura del citado artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia nítidamente que dicha norma no determina carga o gravamen fiscal alguno para los gobernados, toda vez que en ella no se determina contribución alguna que deba enterarse, por lo cual no estamos frente a una norma sustantiva que contenga, como elementos estructurales y esenciales de la obligación tributaria, el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago; por el contrario, el artículo en comento se encuentra inmerso en su importancia o naturaleza adjetiva pues su fin es de carácter meramente procedimental.

Así, el procedimiento administrativo consiste en la práctica de inspecciones fiscales en el domicilio, negocio o establecimiento del sujeto pasivo principal o responsable solidario, para cerciorarse si se ha cumplido o no, con el pago de la contribución respectiva, y en su caso para determinar y exigir la obligación evadida; tal medida abarca también como ya lo hemos visto la exhibición de libros, registros contables, notas de venta y representación de informes y otros documentos ante la oficina fiscal con el mismo objetivo citado. Dentro de este procedimiento administrativo, no existía alguna norma adjetiva que regulara el tiempo para que las autoridades fiscalizadoras determinaran a los contribuyentes las obligaciones fiscales dejadas de enterar al Fisco Federal, por lo que entonces fue necesario crear ésta nueva-norma adjetiva contenida en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, con el propósito fundamental de ampliar las garantías de seguridad jurídica de los contribuyentes visitados.

De lo expuesto, se observa que el artículo 50 del Código Tributario, es de carácter adjetivo o procedimental toda vez que en ella se estatuye la obligación que tiene la autoridad tributaria federal para dictar, en un plazo máximo de seis meses, la resolución que ponga fin al procedimiento de verificación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, ya sea tratándose de las visitas domiciliarias que lleven a cabo o bien, fuera de ella, de acuerdo, con los supuestos que se establecen en el artículo 48 del propio Código Fiscal de la Federación.

También tenemos que la naturaleza y fin del Artículo Segundo, fracción III, uel Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales para el 2001, es en relación con el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, al cual se dirige con el objeto de delimitar su aplicación en los procedimientos de fiscalización que realice la autoridad administrativa a

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

partir de dos mil uno, lo cual resulta inconstitucional y contrario a derecho como veremos más adelante.

Sin embargo, respecto de éste artículo transitorio que regula el rango de aplicación del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, es necesario hacer el comentario, que el mismo no tenía una razón lógica y jurídica para su existencia, si partimos que tanto la Constitución en su artículo 14, como el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º, regulan la aplicación de leyes en el espacio, cuando disponen:

**Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:**

**"Artículo 14.- 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 los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté **DECRETADA POR UNA LEY EXACTAMENTE APLICABLE AL DELITO DE QUE SE TRATA.**

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho."

**Código Fiscal de la Federación:**

**"Artículo 6.- 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 disposiciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, PERO LES SERAN APLICABLES LAS NORMAS DE PROCEDIMIENTO QUE SE EXPIDAN CON POSTERIORIDAD."**

*(Las mayúsculas cursivas son mías).*

Como podemos observar de lo anterior, el artículo 6 del Código Tributario en comento establece que las leyes que impongan algún gravamen a los sujetos pasivos, éstas serán aplicables conforme se realizan las situaciones de hecho, y serán vigentes únicamente durante el lapso en que ocurrió la situación de hecho, es decir, si el hecho generador se originó en el ejercicio fiscal de 2000, entonces le serán aplicables todas aquellas leyes sustantivas vigentes durante el mismo año, más no le serán aplicables

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

aquellas leyes que fueron expedidas con posterioridad al hecho, como lo serían las leyes aplicables para el ejercicio fiscal de 2001.

Por otra parte, el artículo 6 del Código, establece que *serán aplicables las leyes de procedimiento que se expidan con posterioridad*, esto es, que si la causación se originó en el 2000, y las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación en el 2003, entonces serán aplicables las leyes de procedimiento vigentes en el 2003, y no aquellas que estuvieron vigentes en el 2000, así como serán aplicables todas aquellas leyes de procedimiento que fueron expedidas o reformadas y que continúa vigentes hasta el inicio de las facultades de comprobación de las autoridades.

Ahora bien, en atención a lo dispuesto por los artículos anteriores, podemos decir que, Artículo Segundo, fracción III, del Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales para el 2001, no tiene ninguna razón jurídica para su existencia, en virtud de que si ya una ley establece los lineamientos para la aplicación de una norma de procedimiento, entonces en el caso específico el legislador federal debió de acatar lo dispuesto por la norma, y no emitir un artículo transitorio para regular la aplicación de una ley en el espacio, cuando ya existe una regulación bastante definida al respecto, además el legislador pasó por encima del Código Fiscal de la Federación y más aun de la propia Constitución, al emitir el artículo transitorio en comento.

Corroborar aun más lo anterior, el criterio que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en el caso de las normas de procedimiento o adjetivas, que éstas deben de aplicarse tanto para situaciones de hecho pasadas como futuras, es decir, la norma transitoria debe de regular la aplicación de la nueva ley tanto a situaciones que sucedieron con anterioridad como para aquellas que aun no se han dado, en virtud de tratarse de una norma de procedimiento no así cuando se trate de una norma sustantiva.

Ejemplo de lo anterior, lo tenemos en el Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1983, en el cual se estableció como nuevo límite para el cálculo de recargos el 250%, cuando el Código Tributario anterior establecía un máximo de 100%. En el presente caso la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo el criterio que con la entrada en

vigor del nuevo Código Fiscal, los recargos se causarían en un 250%, aun cuando se tratase de contribuciones que hubieran generado recargos al 100% antes de la entrada en vigor del nuevo Código, o si los contribuyentes hubieran interpuesto algún medio de defensa y la garantía del interés fiscal tendría que verse ampliado, como en el caso de los recargos al 250%, tal ampliación se debió de haberse hecho dentro de los quince días después de la entrada en vigor del nuevo Código vigente a partir de 1983. Sirven de apoyo a lo anterior las siguientes Tesis de Jurisprudencia emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a la letra dicen lo siguiente:

"RECARGOS Y GARANTIA DEL INTERES FISCAL. LOS ARTICULOS 4o. Y 9o. TRANSITORIOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO SON RETROACTIVOS. Los artículos 4o. y 9o. transitorios del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1983 preceptúan que (artículo 4o.) cuando con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del propio código, se hubieran causado recargos hasta por el 100% del importe de las contribuciones relativas (límite máximo al que se refería la ley anterior), a partir del 1o. de enero de 1983 se reanudaría la causación de recargos sobre las mismas contribuciones, aun cuando excediera el por ciento mencionado (hasta el nuevo límite del 250%, según el artículo 21 de la ley en cita) y que (artículo 9o.) cuando se hubiera interpuesto algún medio de defensa y la garantía del interés fiscal debiera ampliarse (como en el caso de los recargos) tendría que hacerse tal ampliación en el plazo de quince días a partir de la fecha del inicio de la vigencia del ordenamiento que se comenta. Ahora bien, como los recargos fiscales tienen carácter indemnizatorio para el erario por la falta oportuna del pago de los adeudos y se encuentran en relación directa con el incumplimiento del causante y el tiempo en que se prolongue la mora, los artículos 4o. y 9o. referidos no violan las garantías de irretroactividad, ya que no están rigiendo situaciones acaecidas con anterioridad a la fecha en que se inició su vigencia, pues no ordenan que la causación de recargos se reanude a partir de la fecha en que se alcanzó el 100% del crédito principal. Dichos artículos establecen la generación de nuevos recargos a partir del momento de la iniciación de su vigencia (1o. de enero de 1983) y hacia el futuro, sin retrotraer sus efectos a la fecha del fincamiento del crédito fiscal principal. Tampoco modifican la obligación fiscal tal como se generó, sino que regulan los efectos del incumplimiento por parte del causante, que por prolongarse en el tiempo, se rigen por las leyes que se encuentren vigentes mientras la mora se produce, puesto que ésta es un acto de tracto sucesivo, sin que pueda pretenderse que el pago de recargos tenga como límite el monto señalado por el ordenamiento de anterior vigencia, si la mora continúa prolongándose cuando la ley cambia las situaciones jurídicas generales para el futuro."

Séptima Epoca, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 205-216 Primera Parte, Página: 105.

Nota: Este criterio ha integrado la jurisprudencia P./J.5/88, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo I, Primera Parte-1, página 155.

"RECARGOS FISCALES. EL ARTICULO 4o. TRANSITORIO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO ES RETROACTIVO. El artículo 4o. transitorio del Código Fiscal de a

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Federación, vigente a partir de 1982 y 1983, que se refiere a recargos sobre contribuciones no pagadas, no es retroactivo, ya que se aplica para el futuro y no afecta situaciones jurídicas que no sean susceptibles de modificarse, pues el Estado puede cambiar el monto de las contribuciones a fin de lograr una mejor captación de recursos para la satisfacción de sus fines, bien sean fiscales o extrafiscales, o para obtener, como en el caso, un resarcimiento por la falta de pago oportuno de los impuestos, sin que pueda estimarse que por el hecho de que la mora se haya iniciado en determinada fecha, los recargos deban causarse únicamente sobre la base que tenían en la fecha en que se dio ese supuesto, ya que tal cantidad puede ser modificada periódicamente mientras se siga generando esa mora; admitir lo contrario implicaría considerar que el Estado no tiene facultades para cambiar el monto de las contribuciones y de sus accesorios, entre los que se encuentran los recargos y obligarlo a sostener una determinada tasa aun cuando ya no sea acorde con la realidad económica, de tal forma que en el caso de los recargos sólo pudiera aplicarse una cantidad, que si bien correspondiera a un tanto igual al tributo omitido, resultaría inadecuada como indemnización por el daño causado. Además, dicho precepto no se retrotrae, en sus efectos, al momento del fincamiento del crédito fiscal, ni modifica la obligación fiscal que sirve de base a la cantidad que por concepto de recargos debe pagarse, sino que regula el incumplimiento en que ha incurrido el causante al no pagar el adeudo, lo cual trasciende en el tiempo y debe regirse conforme a las leyes que se encuentren vigentes en la época en que se produzca la mora, la cual constituye un acto que se genera de momento a momento.” Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 199-204 Primera Parte, Página: 147.

Como podemos observar de lo anterior, las normas adjetivas se deben de aplicar tanto a situaciones acaecidas con anterioridad como a futuras, toda vez que dichas normas no dan nacimiento a la obligación tributaria puesto que ésta ya se originó con anterioridad, sino que por el contrario, las normas adjetivas se encargan de regular los actos de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación y en consecuencia al ejercer las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales pueden ser sobre obligaciones ya generadas con anterioridad a la vigencia de la norma adjetiva como a obligaciones que están generándose o por suceder.

#### 4.4.1 NACIMIENTO Y TRASCENDENCIA DE LA SEGURIDAD JURÍDICA DEL ARTÍCULO 50 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Hemos visto que el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, tiene como objetivo principal el ampliar las garantías de seguridad jurídica de los contribuyentes visitados por igual, con apego al principio de Equidad Tributaria, al delimitar el tiempo de actuación de las autoridades fiscales. Esto es, el propio artículo 16 Constitucional establece una excepción a la garantía de inviolabilidad del domicilio fiscal, que es con el objeto de

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

revisar la documentación contable de los contribuyentes cubriendo desde luego con los requisitos que debe contener todo acto de molestia. Por consiguiente, debemos entender que estos actos de molestia así marcados por la propia Constitución, deben estar delimitados temporalmente, es decir acotados por un tiempo prudente para lograr el objetivo que con ellos se pretende, pues de nos ser así se volverían en una molestia constante o en una permanente intromisión al domicilio, lo que resulta contrario al principio y protección que otorga el citado precepto constitucional.

Guarda una estrecha relación jurídica nuestro discernimiento sobre la garantía de seguridad jurídica el estudio reflexivo que contiene la Exposición de Motivos del Poder Ejecutivo Federal que presentó para el año de dos mil uno y el cual, una vez aprobado se publicó en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de dos mil, que en su parte relativa cita:

"CÁMARA DE ORIGEN: DIPUTADOS EXPOSICIÓN DE MOTIVOS MÉXICO, D.F. A DE DICIEMBRE DEL AÑO 2000 INICIATIVA DEL EJECUTIVO Presidente de la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. Presente. En ejercicio de la facultad constitucional concedida al Ejecutivo Federal, se somete a la consideración del Honorable Congreso de la Unión, por su digno conducto, la presente iniciativa de Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales. El sistema tributario, además de cumplir su objetivo principal consistente en asegurar ingresos públicos suficientes para financiar niveles adecuados de gasto, debe otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes y adecuarse a los cambios en el entorno económico del país, al tiempo de contener estructuras simplificadas y mecanismos efectivos de combate a la evasión y elusión fiscales. [ . . . ]

A. Código Fiscal de la Federación . . . *Plazo para emitir liquidaciones como medida de seguridad jurídica para los contribuyentes.* el Código Fiscal de la Federación establece un plazo máximo de 6 meses para que las autoridades fiscales cierren el acta final de visita. Sin embargo, no establece plazo para que una vez cerrada dicha acta final, las citadas autoridades emitan la resolución correspondiente determinando el crédito fiscal. Lo mismo sucede tratándose de las revisiones de gabinete. *Por ello y para continuar avanzando en el fortalecimiento de la seguridad jurídica de los contribuyentes, se propone a esa Soberanía establecer un plazo de 6 meses contadas a partir del cierre del acta final o del oficio de observaciones, para que las autoridades fiscales emitan la resolución que determine el crédito.* Este plazo no aplicaría en aquellos casos en que el Código Fiscal de la Federación no establezca plazo para concluir la auditoría. En congruencia con dicha propuesta, se pone a consideración de esa Soberanía *establecer que el embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite la resolución determinante del crédito en un plazo máximo de seis meses.* Para evitar un efecto negativo en la operación del Servicio de Administración Tributaria, se propone establecer mediante disposición transitoria, que esta medida sólo aplique respecto de las auditorías iniciadas a partir del 1º de enero de 2001.\*

(Las cursivas son mías).

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Del texto anteriormente transcrito, se desprende que el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, al cual ésta unida en función del carácter transitorio que le reviste al Artículo Segundo, fracción III, del Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales para el 2001, tiene como propósito brindar una mayor seguridad jurídica a *todos los contribuyentes* que en materia impositiva federal son sujetos de revisión de su contabilidad por parte de la autoridad tributaria, que en ejercicio de sus facultades de comprobación o verificación, realiza visitas domiciliarias o de escritorio a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a que están vinculados en razón de su actividad o giro comercial o profesional, toda vez que se establece a la autoridad el deber de actuar en forma pronta y eficaz en la emisión de las resoluciones administrativas que habrán de cumplir en el plazo máximo de seis meses que en dicho precepto se establece; es decir, dicha norma adjetiva impone una caducidad especial de seis meses, que opera cuando aún no se determina el crédito fiscal que debe enterar el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, de tal suerte que la figura de caducidad contemplada por el Legislador actúa en la extinción del procedimiento debido a la falta del oportuno impulso de las autoridades fiscalizadoras o del Servicio de Administración Tributaria, de cuya actuación pueden derivarse efectos extintivos para los derechos de las partes, toda vez que atribuye efectos negativos a la omisión administrativa para resolver en un plazo limitado, legal y normativo, de tal forma que deja sin efectos jurídicos todas las actuaciones que llevó a cabo con antelación en el procedimiento fiscalizador.

Como vemos, el propósito fundamental del legislador federal, fue el de ampliar la garantía de seguridad jurídica de *todos los contribuyentes*, en forma igualitaria para todos los sujetos, estableciendo para tal efecto una delimitación temporal de seis meses a la actuación de las autoridades fiscales al momento de realizar sus facultades de comprobación contados a partir del levantamiento del acta final o de la notificación del oficio de observaciones, con el objeto de que la violación al domicilio fiscal de los contribuyentes no se prolongara en el tiempo indefinidamente. No obstante lo anterior, y a pesar de que la intención del Legislador fue la de otorgar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes visitados, fue él mismo quien limitó la igualdad de los sujetos pasivos a la citada garantía de seguridad jurídica, contraviniendo los principios contenidos por los

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

artículos 16 y 31, fracción IV constitucionales, al establecer paradójicamente, un acotamiento a la garantía citada a través del Artículo Segundo, fracción III, del Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales para el 2001; pues por una parte se otorgó una garantía de seguridad jurídica en cuanto a la inviolabilidad indeterminada del domicilio en una forma general y amplia al tomar en cuenta a todos los contribuyentes visitados y, por otra, el propio Legislador establece una limitante al ámbito de su aplicación y seguridad jurídica al dejar fuera de la norma adjetiva a todos aquellos contribuyentes cuyas auditorias hubieran empezado antes del 2001, estableciendo una desigualdad jurídica donde no la hay.

Podemos decir sin temor a equivocarnos, que el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, fue emitido en forma general y abstracta para *todos los contribuyentes* que se encuentren sujetos a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, para que esa inviolabilidad a su domicilio no se prolongue por tiempo indefinido. Esto toma mayor relevancia, previa lectura al artículo 50 del Código Tributario, cuando el propio precepto *NO* se establece una limitación en el ámbito de aplicación de la norma, es decir, como ya hemos visto la garantía de seguridad jurídica contemplada por el artículo 16 constitucional, va encauzada a todos los contribuyentes sin tomar en cuenta su situación jurídica, política, social o económica, principio que fue debidamente recogido por el legislador y plasmada en la creación del artículo 50 del Código, al ampliar la garantía de seguridad jurídica a todos los contribuyentes cuyo domicilio ha sido violado por las autoridades administrativas para cerciorarse del debido cumplimiento de las obligaciones a cargo de los primeros.

Por si fuera poco el fondo jurídico del artículo 16 Constitucional que hemos venido analizando en cuanto a las garantías de seguridad jurídicas contempladas por la propia norma, el legislador pasa por alto el del precepto constitucional e inclusive se atreve a contravenir la garantía de seguridad jurídica cuya titularidad pertenece a *todos los ciudadanos o contribuyentes*, en beneficio sólo y exclusivo del Servicio de Administración Tributaria, situación que se observa cuando señala en la exposición de motivos que "*Para evitar un efecto negativo en la operación del Servicio de Administración Tributaria, se propone establecer mediante disposición transitoria, que esta medida sólo aplique respecto de las auditorias iniciadas a partir del 1º de enero de 2001.*" Como podemos observar el

YESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

legislador se olvida del principio teórico y rector del artículo 16 Constitucional que establece como titular de la garantía de seguridad jurídica a todos los ciudadanos y no como equivocadamente precisa a los intereses del Estado o del Servicio de Administración Tributaria.

Además, el Legislador Federal, se olvidó y contravino el principio de equidad tributaria, que como ya vimos, va encaminado a que las leyes tributarias establezcan una igualdad de hecho o igualdad jurídica de los contribuyentes, y no a que se produzcan normas en las que con su aplicación sé de una ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, como en el caso lo son todos los contribuyentes sujetos a las facultades de revisión de las autoridades fiscales antes del 2001, quienes fueron considerados diferentes frente a los contribuyentes cuyas revisiones empezaron después del 2001, lo que dio como resultado que se trate diferente a los contribuyentes visitados, cuando que en la especie se trata de situaciones análogas.

#### 4.4.2 LIMITACIÓN INCONSTITUCIONAL DE LA SEGURIDAD JURÍDICA Y EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO SEGUNDO, FRACCIÓN III DEL DECRETO QUE REFORMA DIVERSAS DISPOSICIONES LEGALES PARA 2001.

El Artículo Segundo, fracción III, del Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales para el 2001, que regula el ámbito de aplicación del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que éste último dispositivo será aplicable sólo para las auditorías que hayan empezado en el dos mil uno, es inconstitucional en virtud de que a *todos los demás contribuyentes* cuyas auditorías hayan empezado antes del dos mil uno no les será aplicable lo dispuesto por el citado artículo 50, por el sólo hecho de que así lo ordena el artículo transitorio. Contrario a esto, el propio precepto 31, fracción IV constitucional no establece distinción alguna de contribuyentes así como distinción jurídica de los mismos para que no les sea aplicable una norma de carácter puramente adjetiva, cuyo nacimiento debe aplicarse en forma general, abstracta e impersonal a todos los contribuyentes que se ubiquen en la hipótesis prevista por el sólo hecho de ampliar sus garantías de seguridad jurídicas, es decir, que lo estatuido por la norma debe ser aplicada a

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

todos aquellos sujetos que tengan una revisión de sus obligaciones fiscales por parte de las autoridades hacendarias independientemente de la fecha en que haya dado inicio.

Una vez que ha quedado claro lo anterior, es importante resaltar, que el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, es una norma de carácter adjetiva procedimental, más no procesal, cuyo objetivo principal es ampliar las garantías de seguridad jurídicas contempladas por el artículo 16 de la Carta Magna, *para que la inviolabilidad del domicilio no se prolongara por tiempo indefinido*; por la misma razón resulta inconstitucional el artículo segundo, fracción III, transitorio, en virtud de que la garantía de seguridad jurídica, versada sobre la inviolabilidad del domicilio, *no es aplicada a todos los contribuyentes que se ubican en la misma situación de hecho*, cuando que como ya hemos dicho de conformidad con el artículo 1º, 16 y 31, fracción IV, constitucionales, la garantía de seguridad jurídica *será otorgada a todos los ciudadanos o contribuyentes por igual sin distinción de situación jurídica, en atención al principio de equidad*.

Dicho de otra manera, la Constitución establece que todos los hombres son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal, social o económica, con lo cual se debe de otorgar las mismas garantías a todos aquellos sujetos de derecho que se encuentren contemplados en el situación de hecho, sin que exista excepción a este principio. En relación con la materia tributaria, dentro del derecho adjetivo procedimental se consigna expresamente el principio de seguridad jurídica para que, con carácter general, los Órganos Públicos, como lo sería en el caso el Servicio de Administración Tributaria, tengan en cuenta que sus actos fiscalizadores van a ser aplicables por igual a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación de hecho, es decir que deben ser tratados igualmente, sin privilegios a favor. En otras palabras, el procedimiento administrativo o el procedimiento fiscalizador debe de ser el mismo para *todos los contribuyentes* independientemente de su situación jurídica frente a las propias autoridades.

Conforme a estas bases, el principio de equidad tributaria se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico mexicano, lo que significa que debe de

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

servir de base, para que el legislador al momento de crear y aprobar una norma o precepto legal, no olvide que todos los contribuyentes se van a encontrar inmersos en esos supuestos jurídicos, y en ese sentido genérico de aplicación de la Ley, se contemplen no solo a unas cuantas personas o unos determinados contribuyentes, sino que se ubiquen en el mismo precepto todos los sujetos que se encuentran en esa situación de hecho, sin que concurra la exclusión selectiva en la aplicación de la norma, porque entonces nos encontraríamos en la realidad de una premisa antijurídica: la norma específica no fue creada en forma general y abstracta para todos los contribuyentes para de garantizar una seguridad frente a las actuaciones de las autoridades; así mismo bajo este supuesto el término "*nadie*" del primer párrafo del artículo 16 de la Carta Magna, a *contrario sensu* no ésta siendo aplicado a "*todos los contribuyentes*", cuya esfera jurídica sea susceptible de ser objeto de algún acto de autoridad, dejando de lado el principio Constitucional que reza que todos los hombres son iguales ante la Ley. Además se estaría evadiendo el principio de seguridad jurídica, pues se le dejarían facultades a los Órganos de Gobierno, para que dejen de aplicar un precepto legal, que es genérico, pero al que, el legislador le dio una aplicación específica para aquellos contribuyentes que solo se ubiquen en la situación de hecho que contempla la norma, con lo cual se da un trato diferente a todos los otros contribuyentes que no se ubiquen en el supuesto de hecho que marca la norma, es decir, que una norma de procedimiento o una norma adjetiva únicamente será aplicada para aquellos contribuyentes que el legislador cree conveniente, cuando que éstas normas deben de ser aplicadas en forma general, abstracta e impersonal a todos los sujetos que se les practique una visita domiciliaria con el propósito exclusivamente de garantizarles una seguridad jurídica.

#### 4.4.3 DECRETO LEY DE 1995 QUE APOYA LA SEGURIDAD JURÍDICA.

Corroborar lo anteriormente dicho, el Código Fiscal de la Federación de 1995 año en que se adicionó el artículo 46-A, dispositivo en el cual se estableció por primera vez la caducidad especial de nueve meses como una ampliación a la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes que estaban sujetos a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Para así considerarlo conviene destacar que el citado artículo 46-A se adicionó al Código Fiscal de la Federación, según se anotó en el párrafo precedente, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de veintiocho de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, por lo que entró en vigor el primero de enero del año siguiente (1995), es decir, que con anterioridad no existía.

La finalidad de dicha adición obedeció al propósito del legislador de dar una mayor seguridad jurídica al contribuyente tratándose de visitas y revisiones de la contabilidad en las oficinas de las autoridades fiscales.

Lo anterior se advierte de la exposición de motivos que dio origen a la adición del artículo 46-A, en la que se aprecia que el nueve de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro el presidente de la República presentó a la consideración del Congreso de la Unión, por conducto de la Cámara de Diputados, la iniciativa de ley que modifica diversas disposiciones fiscales. En ella se anota en lo conducente:

"A continuación se exponen las características y razones que justifican las medidas propuestas:

Código Fiscal de la Federación [ . . . ]

Se propone a esta H. Legisladora establecer un plazo máximo en el que se deberán desarrollar y concluir las visitas domiciliarias, *ya que actualmente no existe un límite para su conclusión, lo que provoca inquietud entre los contribuyentes al no saber si han cumplido adecuadamente sus obligaciones fiscales.* Por lo anterior, se propone establecer un límite de nueve meses contados a partir de que se notifique al contribuyente la orden correspondiente y, en su caso, dos prórrogas de igual extensión las cuales deberán ordenarse por funcionarios superiores en jerarquía a aquellos que están efectuando la visita. Cabe señalar que se establecen diversas excepciones para la conclusión de las visitas domiciliarias, las cuales toman en consideración las características de los contribuyentes, ya sea en razón de sus ingresos o del volumen de sus operaciones, casos en los cuales no es posible establecer un plazo específico para terminación, por los motivos antes mencionados. . . ."

Sobre el particular, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados en su dictamen, expresó lo siguiente:

" . . . Destaca por su importancia, la propuesta del Ejecutivo Federal en el sentido de establecer un plazo máximo para la conclusión de visitas domiciliarias, *toda vez que dicha reforma dará seguridad jurídica a los contribuyentes al obligar a las autoridades fiscales a concluir el análisis de la contabilidad del contribuyente en un término razonable*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

*para ello y cerrar dichas visitas, por lo que a juicio de la comisión que suscribe, debe aprobarse esta medida."*

Este Código Fiscal de 1995, en las disposiciones transitorias del artículo segundo, fracción II, estableció que:

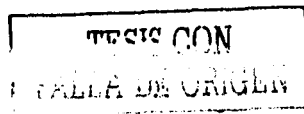
*"Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, el plazo para la conclusión de las visitas o revisiones a que dicho artículo se refiere que se ENCUENTREN EN TRÁMITE, SE COMPUTARÁN A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 1995."*

De lo anteriormente transcrito podemos observar dos cuestiones:

a) Que la adición del artículo 46-A al Código Fiscal de la Federación de 1995, así como el transitorio que lo regulaba, estaban dirigidos a *todos los contribuyentes* sin importar su situación jurídica frente a las autoridades hacendarias, al señalar que para todas aquellas auditorias que hubieren empezado antes de la vigencia de la norma el computo de la caducidad de nueve meses *empezaría a contar a partir de que ésta norma entró en vigor*. Esto es, el legislador sí tomó en cuenta el principio rector y tutelar contenido en los artículos 31, fracción IV y 16, en relación con el 1º de la Carta Magna, al poner sobre los intereses del Estado la garantía de seguridad jurídica de *todos* los contribuyentes.

b) Que por tratarse de una norma adjetiva procedimental, ésta sí podía aplicarse a todos los contribuyentes cuyas auditorias hubieren empezado antes o después de la vigencia de la norma.

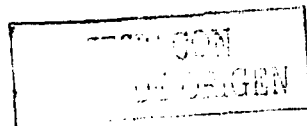
Hasta aquí podemos concluir que el Artículo Segundo, fracción III, del Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales para el 2001, que regula el ámbito de aplicación del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que éste último dispositivo será aplicable sólo para las auditorias que hayan empezado en el dos mil uno, es inconstitucional toda vez que la norma adjetiva no contempla dentro de su ámbito de aplicación a *todos los contribuyentes* que se ubiquen dentro del mismo supuesto de hecho, contraviniendo claramente los artículos 31, fracción IV, y 16 en relación con el 1º constitucionales.



Esto es así, toda vez que a los contribuyentes cuyas auditorías hubieren empezado antes del dos mil uno se les deja en un completo estado de inseguridad jurídica, pues la actuación de las autoridades podría prolongarse por tiempo indefinido, en otras palabras la violación al domicilio por parte de las autoridades hacendarias no encuentra delimitación alguna, a pesar de que ya existe una norma adjetiva que es completamente aplicable a partir de su vigencia (como ya vimos anteriormente) y que garantiza una seguridad jurídica en contra de ésta intromisión al domicilio, pero que no es aplicable sólo porque al legislador se le ocurrió que *no se debían de afectar los intereses del Servicio de Administración Tributaria por encima de la citada seguridad jurídica de los contribuyentes visitados*. Como podemos observar el artículo transitorio, se encuentra por encima de la Ley e incluso de la propia Constitución al establecer una limitante a la garantía de seguridad jurídica y al principio de equidad.

Como ya se ha dicho, el artículo 16 Constitucional establece la hipótesis para que las autoridades administrativas (hacendarias) practiquen visitas domiciliarias con el objeto de revisar las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, sin embargo, esta visita que constituye un acto de molestia al domicilio de los gobernados debe de estar limitada temporalmente, principio que así fue establecido por el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, pero en el presente caso ello no es posible debido a que para aquellos contribuyentes cuyas auditorías empezaron antes del 2001 no se les puede aplicar lo dispuesto en el referido artículo 50 del Código, lo que se traduce que la visita domiciliaria o la revisión de gabinete, no cuenta con un tiempo limite prudente para lograr el objetivo que se pretende, y por lo tanto ésta intromisión al domicilio, se convierten en una molestia constante o permanente hasta que las autoridades fiscales deseen emitir la liquidación correspondiente.

Con esta actitud clara y violatoria de las garantías individuales, se deja en un completo estado de indefensión a los contribuyentes que no se ubiquen en el supuesto de hecho, que establece el artículo Segundo Transitorio, fracción III multicitado, con el cual se les excluye indebidamente de los beneficios previstos en el propio artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, y se les deja en franca contumacia excluidos del principio de





equidad y de la garantía de seguridad jurídica, al tratar diferente a unos cuantos o muchos contribuyentes, frente a los demás que si se encuentran en el supuesto de hecho, que marca el citado artículo Segundo Transitorio reclamado, ya que el principio de equidad jurídica, no solo se refiere a la igualdad real de los contribuyentes, sino también se refiere a la igualdad jurídica a que están sujetos todos los gobernados, tal y como lo establece la propia Constitución, al señalar que todas las personas son iguales ante la Ley.

A mayor abundamiento, el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, establece un trato igual para todos aquellos contribuyentes que se ubiquen dentro del supuesto de las visitas domiciliarias o de las revisiones de contabilidad en las oficinas de las autoridades hacendarias, es decir, que la Ley fue promulgada en forma general y abstracta, sin embargo es el caso que el artículo Segundo Transitorio, Fracción III, del Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales para el 2001, viola el principio Constitucional de igualdad jurídica y seguridad jurídica, ya que al regular lo dispuesto por el artículo 50 será aplicable para las revisiones fiscales que se inicien a partir del 1º de enero de 2001, se está excluyendo de la seguridad jurídica a los contribuyentes cuyas revisiones iniciaron antes del primero de enero del presente año, con lo cual se limita esa aplicación general y abstracta que contempla el supuesto de hecho previsto en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación y que lo ordenan los artículos 31, fracción IV, y 16 en relación con el 1º constitucionales. Sin reconocer que quien es visitado en su domicilio antes de 2001, es un contribuyente igual al que visitan las autoridades fiscales a partir del 1º de enero de 2001. Es más, se hace más patente así la necesidad de tener seguridad jurídica en AMBOS CASOS. Luego esa seguridad jurídica, sólo se otorga a los visitados a partir del 2001 sin percatarse que con mucha mayor razón TAMBIÉN LA NECESITAN, los que ya con anterioridad al 1º de enero de 2001 que inicia la vigencia de la norma, ya han sido visitados. Sin que exista una razón lógica para que se quebrante la igualdad a esos sujetos y se les trate en forma tan severa, desigual. Ambos necesitan tener seguridad jurídica, para que se les liquide una auditoria fiscal en el breve plazo. Por lo que, hay igual necesidad en ambos contribuyentes visitados. Sin duda en aquel en el que inclusive, ya han transcurrido muchos más meses que los seis meses que prescribe el precepto. Lo justo hubiere sido que los seis meses para liquidar hubieren nacido, cuando entró en vigor la norma el 1º de enero del 2001 (como sucedió con el artículo 46-A en 1995), para ambos contribuyentes, sin

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

distinguir, a los que más necesitan la seguridad jurídica de que se les liquide en seis meses como son los ya revisados y cerrados en su Acta Final frente a los que apenas se les revisa a partir del 1º de enero de 2001, en que nació la vigencia de la norma.

Ahora bien, en las visitas o las revisiones de contabilidad que se realizan en las oficinas de las autoridades hacendarias, todos los contribuyentes deben de ser tratados en forma igualitaria, es decir, que existe un solo procedimiento revisor, ya sea domiciliario o de gabinete, para todos los contribuyentes; más no existen diferentes procedimientos de revisión para aquellos contribuyentes que tributan en forma diferente según las disposiciones fiscales, ya que existen diferentes personas que deben ser tratadas en forma desigual según la actividad a la que se dediquen, sin embargo, a pesar de estas distinciones tributarias entre los contribuyentes, las autoridades hacendarias están supeditadas a lo ordenado en las leyes adjetivas a realizar de manera igual a todos los contribuyentes el procedimiento revisor que establece el propio Código Fiscal de la Federación; es decir, que al momento de ejercer las facultades de comprobación por parte de las autoridades hacendarias, éstas tienen la obligación de tratar en forma igual a todos los contribuyentes, realizando el mismo procedimiento, ya sea domiciliario o de gabinete a todas las personas sobre las cuales están ejerciendo esas facultades de comprobación, por lo que con sustento en este derecho el legislador federal *sí violó de manera directa y en perjuicio de "unos contribuyentes" el Principio de Equidad Jurídica y la Garantía de Seguridad Jurídica tuteladas por los artículos 31, fracción IV, y 16 de la propia Carta Magna*, al excluirles del supuesto de hecho que marca el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, y aplicarles un procedimiento revisor diferente frente a los demás contribuyentes que si se ubican en ese supuesto de hecho, con lo cual se está tratando en forma diferente a los iguales.

Concluyendo el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, establece la igualdad de la Ley y la igualdad de aplicación de la Ley, es decir, que el precepto en comento dispone que a todos los gobernados a quienes se les practique una revisión, ya sea domiciliaria o de gabinete, por parte de las autoridades hacendarias, éstas tendrán la obligación de emitir la resolución determinante en un plazo de seis meses a partir de que se levantó el acta final, y además de que las autoridades fiscales tendrán la obligación de

TESTES CON  
FALLA DE ORIGEN

aplicar el mismo procedimiento fiscalizador a todos los contribuyentes sobre quienes ejerzan sus facultades de revisión.

Por el contrario, basta que se de una lectura al artículo Segundo Transitorio, fracción III, del Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales para el 2001, para percatarse que el mismo viola la garantía de seguridad jurídica y el principio de igualdad jurídica, toda vez que excluye de la Ley y de la Aplicación de la Ley, a todos los contribuyentes, ya sean personas físicas o morales, cuyos actos fiscalizadores hubieran iniciado antes del 1º de enero del 2001, con lo cual se trata en forma desigual a los iguales intentando el legislador introducir la equidad tributaria en la seguridad jurídica de los contribuyentes. Dejando a este tipo de gobernados con la inseguridad jurídica de un acto revisor.

#### 4.5 INCONSTITUCIONALIDAD DEL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 50 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Por otra parte también consideramos que es inconstitucional el párrafo segundo del artículo del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que dicho límite de seis meses para emitir la liquidación no será aplicable para aquellos contribuyentes respecto de los cuales las autoridades fiscales no están sujetas al plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 46-A del Código.

Esto es, como ya hemos visto en la segunda mitad del primer párrafo se establecen cinco excepciones al plazo de seis meses que son:

a) A los contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país, debido al tiempo que lleva el hacer los contratos a través de los medios idóneos y obtener lo solicitado y aclaraciones necesarias.

b) Cuando el fisco federal esté ejerciendo sus facultades en los artículos 58, fracción XIV, 64-A y 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esto es, cuando se trate de

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

contribuyentes que celebran operaciones con partes residentes en el extranjero, para que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, cuya documentación, deberá satisfacer los datos que exigen esas disposiciones.

c) Cuando la autoridad aduanera éste llevando a cabo la verificación de origen a exportadores y productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, por el o los ejercicios sujetos a revisión, pues se han presentado casos de mercancía supuestamente elaborada en otros países y resulta que ello es falso, pues provienen de otro país al inicialmente declarado.

d) A los integrantes del sistema financiero, que lo conforman las instituciones de crédito, se seguros y de fianzas, de almacenes generales de depósito, administradoras de fondos de retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado que residen en México o en el extranjero.

e) A los contribuyentes que se consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como podemos observar, el propósito de que la caducidad especial de seis meses contados a partir de que se levanta el acta final de auditoría o se expide el oficio de observaciones no se le aplique a determinado grupo de contribuyentes, tiene su explicación histórica desde la creación del propio artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, cuando en la exposición de motivos propuesta por el Ejecutivo Federal se proponía que se establecieran "diversas excepciones para la conclusión de las visitas domiciliarias, las cuales toman en consideración las características de los contribuyentes, ya sea en razón de sus ingresos o del volumen de sus operaciones, casos en los cuales no es posible establecer un plazo específico para terminación, por los motivos antes mencionados..."

**TESIS CON FALLA DE ORIGEN**

En lo que a este estudio interesa, no se modificó en lo sustancial el artículo 46-A, pues siguió vigente la regla general de la temporalidad máxima de duración de las visitas domiciliarias o de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes, que era de nueve meses (la cual se podía prorrogar hasta en dos ocasiones), y *los grupos de contribuyentes que quedaban excluidos de esa temporalidad.*

Con fundamento en este principio de que a ciertos grupos de contribuyentes (primer párrafo del artículo 46-A del Código) la visita domiciliaria o de gabinete no podía tener una limitante en cuanto a su desarrollo para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, debido a que era y es necesario en alguno de los casos recurrir a otros Gobiernos o Estados para obtener información respecto de sus estados financieros y sus obligaciones fiscales, ya sea en razón de sus ingresos o del volumen de sus operaciones y además contandò con que este procedimiento es muy largo y complejo por su propia naturaleza, todos los contribuyentes señalados anteriormente quedaban fuera del plazo de nueve meses para concluir la visita domiciliaria.

Por ello el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, establece que el plazo de seis meses para emitir la liquidación después de haber levantado el acta final o el oficio de observaciones no será aplicable a este tipo de contribuyentes.

Sin embargo, a nuestra consideración se estima que el segundo párrafo del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional, por que si bien es cierto que debido a lo complejo y laborioso que es obtener información debido a la gran cantidad de ingresos o volumen de sus operaciones, también es cierto que al momento de levantarse el acta final o el oficio de observaciones las autoridades fiscales ya cuentan con toda esta información y además ya ha sido estudiada y analizada debidamente, porque el propósito del procedimiento hasta esta etapa administrativa es darle a conocer a los contribuyentes las irregularidades detectadas durante el desarrollo de la visita o de la revisión, para que si estos lo estiman así conveniente se regularicen en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales antes de que se emita la liquidación correspondiente.

TESIS CON  
FALTA DE ORIGEN

Por lo tanto el segundo párrafo del artículo 50 del Código, atenta contra la garantía de seguridad jurídica de este tipo de contribuyentes en virtud de que las autoridades fiscales ya cuentan con toda la información necesaria y previamente analizada, para que después del levantamiento del acta final o de la expedición del oficio de observaciones sea emitida la liquidación correspondiente dentro de los seis meses que marca el precepto invocado.

Como hemos visto reiteradamente el artículo 16 constitucional, en sus párrafos primero, octavo y décimo primero, establece como un derecho subjetivo público de los gobernados el no ser molestados en su persona, papeles o domicilio y, desde luego, la inviolabilidad de éste; sin embargo, permite a la autoridad practicar actos de molestia a los particulares e introducirse a su domicilio, bajo ciertas condiciones o requisitos y con un propósito definido, que es el de que cumplan con sus actividades, pero desde luego, sin causar una molestia innecesaria al particular.

Pero a esos actos de molestia o intromisión al domicilio que acompaña el principio de seguridad jurídica en beneficio del particular afectado, el cual implica que la autoridad, para poder llevar a cabo ese acto de molestia o la introducción al domicilio, debe cumplir con los requisitos establecidos en primer término en la Constitución y, además, en las leyes que de ella emanen, en consecuencia, una vez que se cumple con el propósito fundamental que es la revisión de las obligaciones fiscales, queda agotado ese acto o la visita, según se trate; de modo que ese acto de molestia o la visita debe ser temporal y limitado al tiempo que sea prudente para que la autoridad pueda cumplir eficazmente su facultad y a la vez no se cause una molestia innecesaria al particular. De modo que indebido, ineficaz o ineficiente ejercicio de una atribución de la autoridad, puede derivar en un abuso de poder.

En congruencia con lo anterior, es de estimarse que el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, sólo en lo que establece en su segundo párrafo, es violatorio de la garantía de seguridad jurídica contenida en el citado artículo 16, en razón de que prevé una regla general de duración máxima de las visitas domiciliarias o de la revisión de la contabilidad a la que deben ajustarse las autoridades fiscales, pero excluye de la aplicación

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

de la misma a ciertos grupos de contribuyentes, respecto de los cuales no señala un plazo máximo para emitir las liquidaciones correspondientes para los actos de fiscalización que se les hubieren practicado, de modo que queda al arbitrio de las mencionadas autoridades la duración del acto de molestia, pudiendo, incluso, volverse indefinido o extender a la conclusión de la visita, lo que es contrario a la referida garantía de seguridad jurídica.

Como ya hemos dicho, no debe pasar desapercibido que por la complejidad de las operaciones de algunos contribuyentes, la visita o la revisión de su contabilidad requieran de un mayor tiempo que las que se practican a la generalidad de los contribuyentes; sin embargo, esto no justifica que al quedar excluidos de la regla general de duración máxima de las visitas o de la revisión de la contabilidad que previene el propio artículo 46-A, también se les deje de establecer un término máximo para emitir la liquidación determinante de los créditos fiscales, máxime si las autoridades ya cuentan con toda la información necesaria y analizada, pues, como ya se indicó, del análisis del artículo 16 constitucional se advierte que los actos de molestia no pueden ser constantes o permanente la intromisión al domicilio. En todo caso corresponde a las autoridades emplear las técnicas, métodos y recursos necesarios para lograr la eficaz y eficiente consecución de sus objetivos.

Concluyendo, el párrafo segundo del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, resulta inconstitucional al no establecer un plazo máximo para que las autoridades hacendarias emitan la liquidación correspondiente, lo que constituye una intromisión al domicilio fiscal de los contribuyentes de manera permanente, y en consecuencia se afectan gravemente sus garantías de seguridad jurídica tuteladas por el artículo 16 Constitucional.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**BIBLIOGRAFÍA.**

Lejeune Valcarcel Ernesto, "Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria", Editorial Edersa, Madrid 1980.

**LEGISLACIÓN CONSULTADA.**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación de 2003.

Código Fiscal de la Federación de 2001.

Código Fiscal de la Federación de 2000.

Código Fiscal de la Federación de 1995.

**REVISTAS CONSULTADAS.**

Semanario Judicial de la Federación.

**DIARIOS CONSULTADOS.**

Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 2000.

Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1994.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



## CONCLUSIONES

**PRIMERA:** Contribución es enterar una parte de la riqueza del sujeto pasivo, excepcionalmente en especie que, dentro de la relación jurídico tributaria, se encuentra obligado a aportar al fisco, como sujeto activo, con el objeto de sufragar los gastos públicos.

**SEGUNDA:** Son tres requisitos constitucionales de validez de las contribuciones o cargas fiscales impuestas a los contribuyentes: a) que sean establecidas por una Ley, b) que sean Proporcionales y Equitativas, y c) que su producto se destine al pago de los Gastos Públicos.

**TERCERA:** El Principio de Legalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución establece la exigencia de que las contribuciones deben estar previamente establecidas por medio de una Ley, expedida por el órgano del Estado encargado de la función legislativa federal, con las características de ser general, obligatoria y abstracta, además en la Ley tributaria se deben comprender todos sus elementos, como son: sujeto activo y pasivo, objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, forma y período de pago, exenciones, determinación de la obligación contributiva, imposición de accesorios legales, y el procedimiento de cobro.

**CUARTA:** El Principio de Proporcionalidad tributaria, radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos.

**QUINTA:** La Equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme,

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual los desiguales, desde el punto de vista económico.

**SEXTA:** El producto de las contribuciones se puede destinar para sufragar los gastos públicos de interés colectivo y para fines extrafiscales, así tenemos que, el destino de los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social y accesorios es para el cumplimiento de las atribuciones del Estado.

**SÉPTIMA:** La obligación fiscal, ésta conformada por la obligación sustantiva y la obligación formal. La primera consiste en la obligación fundamental de *dar*, de contenido pecuniario, que consiste en la obligación fiscal sustantiva que tiene el contribuyente de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo; y la obligación formal o accesoria puede ser de hacer, de no hacer o de tolerar a cargo de los sujetos pasivos.

**OCTAVA:** La Relación Jurídico Tributaria se da cuando las personas físicas o morales se encuentran en alguno de los criterios de vinculación ya sea por su lugar de residencia, por su fuente de riqueza o por tener un establecimiento permanente en México, lo que origina que surjan de inmediato entre los sujetos pasivos y el Estado relaciones de carácter tributario, aun y cuando las personas físicas y morales nunca lleguen a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria. En la Relación Jurídico Tributaria estamos hablando de la necesaria existencia de las obligaciones fiscales formales, y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta el momento en que se haya causado el tributo, en tanto que las obligaciones fiscales formales surgen por el sólo hecho de que las personas físicas o morales sean contribuyentes.

**NOVENA:** El hecho imponible se va encontrar inmerso hipotéticamente en las leyes tributarias, hasta que los contribuyentes realicen los actos previstos por las normas para configurar ya en forma personal la forma abstracta o general prevista por la norma.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**DÉCIMA:** El hecho generador, es el hecho concreto, material, aquel que se realiza en la vida real, es decir, se da cuando los contribuyentes realizan todos y cada uno de los elementos contenidos en la hipótesis prevista en el hecho imponible. En otras palabras, cuando la situación de hecho se adecua al presupuesto de hecho previsto por la norma y da nacimiento a la obligación tributaria sustantiva, la contribución, lo llamamos el hecho generador.

**DÉCIMA PRIMERA:** En la relación jurídico tributaria existen dos sujetos, los cuales representan la base de la relación jurídica, siendo estos el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo, el primero está representado por el Estado, al tener éste, el poder jurídico para establecer las contribuciones, recaudarlas y destinarlas a expensar a los gastos públicos. Esto es, de acuerdo a la estructura política del Estado Mexicano, nos encontramos que como sujeto activo, existen cuatro titulares de la función tributaria: la Federación, el Distrito Federal, los Estados o Entidades Federativas y los Municipios. En el otro extremo de la relación jurídica, se encuentra el sujeto pasivo, que es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria en virtud de haber realizado el hecho imponible previsto por la norma, pudiendo ser ésta una persona física o moral, en los términos del artículo primero del Código Fiscal de la Federación.

**DÉCIMA SEGUNDA:** Los responsables solidarios, no obstante de ser sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria no todos adquieren la responsabilidad de la misma manera, es decir, que la responsabilidad puede provenir de distintos conceptos; como que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de la ley. También la responsabilidad puede provenir del incumplimiento de una obligación que la ley impone o bien ser consecuencia de la adquisición de un objeto que se encuentra afecto, objetivamente, al pago de un gravamen no cubierto por el deudor original.

**DÉCIMA TERCERA:** El nacimiento de la obligación fiscal se produce en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista por la ley.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**DÉCIMA CUARTA:** La causación de la contribución fiscal consiste en la confirmación de la realización del hecho imponible o la existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.

**DÉCIMA QUINTA:** El pago, representa una siguiente etapa dentro del proceso de configuración de los tributos, que transcurre inmediatamente después al nacimiento y determinación, y ocurre antes de la exigibilidad. La temporalidad de "pago" de los tributos variará según lo dispongan las leyes aplicables, y a manera de regla general, el párrafo cuarto, fracciones I y II, del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, nos indica que el crédito fiscal debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales respectivas, pero a falta de disposición expresa se atenderá a lo dispuesto por el precepto en comento. Por consiguiente para conocer el plazo de pago de un crédito fiscal en particular, se deberá acudir en primer lugar a la ley tributaria aplicable al problema de que se trate y solamente cuando ésta no contenga ninguna disposición al respecto, será necesario observar las reglas contenidas en las dos fracciones del invocado artículo 6° del Código Fiscal.

**DÉCIMA SEXTA:** La exigibilidad de un crédito fiscal, ocurre por falta de pago en la fecha o dentro del plazo establecido por la ley para hacerse el entero respectivo, lo que conducirá a la autoridad fiscal a exigir el cumplimiento de esa obligación en forma coactiva. Si el contribuyente realiza el pago extemporáneo en forma espontánea, únicamente dará lugar al pago de los recargos y actualización; pero si las autoridades fiscales, ya sea por cualquier medio, llevan a cabo la exigibilidad de un tributo se dará paso en forma automática al ejercicio del poder sancionador del fisco, ya que la falta de pago oportuno conlleva que el crédito fiscal se vea incrementado por concepto de recargos, actualización, multas y gastos de ejecución.

**DÉCIMA SÉPTIMA:** Para que inicie el Procedimiento Administrativo de Ejecución, es un requisito indispensable que los créditos fiscales, que hayan sido exigidos por las autoridades fiscales, no hayan sido pagados o cubiertos en su oportunidad.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**DÉCIMA OCTAVA:** La extinción de la obligación fiscal ocurre cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. En nuestro derecho fiscal sólo se admiten como formas de extinción de la obligación fiscal el pago, la prescripción, la caducidad, la compensación, la condonación y la cancelación.

**DÉCIMA NOVENA:** El Pago, es considerado como la forma idónea de extinguir la obligación tributaria, toda vez que la manera más adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola, ya que desde el momento mismo en que se da cumplimiento en los términos contraídos, la obligación deja de tener razón legal para existir.

**VIGÉSIMA:** La Prescripción es la extinción del derecho a cobrar un crédito fiscal por el transcurso del tiempo y ésta puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado como a favor de éste y en contra de aquellos. El plazo para que opere la prescripción es de cinco años contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y tratándose de las sanciones, a partir de que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua. Dicho plazo puede ser interrumpido, cuando la autoridad realiza cualquier acto tendiente al cobro y con cada etapa procesal en que el contribuyente realiza su defensa en juicio.

**VIGÉSIMA PRIMERA:** La Caducidad consiste en la extinción de las facultades de las autoridades hacendarias para determinar la existencia de obligaciones fiscales o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas. Por regla general, el plazo para que opere la caducidad es de cinco años y no es susceptible de interrupción, sólo de *suspensión*. El plazo máximo de la caducidad es el término de diez años, término al que se computara la suspensión con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado al plazo por el que no se suspende dicha caducidad.

**VIGÉSIMA SEGUNDA:** Para que el estado tenga conocimiento ha nacido la obligación tributaria y por consiguiente pueda comprobar la existencia del hecho imponible, lo va a lograr a través de la determinación que para tal efecto realicen los propios

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

contribuyentes. Dentro de la obligación de dar, mediante la determinación que realice el sujeto pasivo, encontramos una estrecha relación con la obligación de hacer, esto es, una vez que los sujetos pasivos han realizado la conducta prevista por el hecho imponible, tienen la obligación de realizar ciertas conductas para darle a conocer a las autoridades que se ha cumplido el hecho imponible, siendo la vía correcta a través de todas aquellas *obligaciones de hacer*.

**VIGÉSIMA TERCERA:** Luego entonces para que las autoridades fiscales puedan comprobar y en su caso determinar que el objeto de la obligación es la correcta requieren de facultades de comprobación para poder verificar si lo declarado y registrado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor. Por consiguiente las contribuciones que le corresponden a las autoridades fiscales determinar, es cuando el contribuyente incurre en omisiones de ingresos, en deducciones indebidas o en cálculos erróneos; o, derivadas de causales de determinación cierta y presuntiva en ejercicio de sus facultades de comprobación.

**VIGÉSIMA CUARTA:** Es de señalar que el ejercicio de las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales por parte de las autoridades hacendarias, tienen como fundamento constitucional el artículo 16, en sus párrafos undécimo, octavo y primero. Dicho precepto establece como garantía de seguridad jurídica la inviolabilidad del domicilio de los gobernados, el cual sólo podrá ser violado para exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a los requisitos que establece el citado artículo constitucional así como las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

**VIGÉSIMA QUINTA:** Las facultades de comprobación que las autoridades fiscales tienen para verificar que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales, se pueden agrupar de la siguiente manera: 1. Comprobación de cumplimiento de obligaciones fiscales mediante: a) Practicar visitas, sea de auditoría o de inspección, b)

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Revisión de contabilidad y demás datos, documentos o informes en las oficinas de las autoridades fiscales, c) Revisión de dictámenes formulados por contadores públicos; 2. Determinación de contribuciones omitidas o de los créditos fiscales: a) Rectificación de errores aritméticos, omisiones y otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, b) Los demás como consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

**VIGÉSIMA SEXTA:** Las autoridades fiscales podrán practicar visitas en el domicilio de los contribuyentes, la visita dará inicio con la entrega de la orden y concluirá con el levantamiento del acta final. Entre la entrega de la orden y el acta final deberá transcurrir un plazo máximo de seis meses, prorrogable por dos periodos iguales. Cuando las autoridades fiscales durante la practica de la visita encuentren omisión en el cumplimiento de obligaciones, se la harán valer al visitado en la última acta de las parciales, él cual tendrá un plazo de veinte días para desvirtuar los hechos consignados o optar por corregir su situación fiscal.

**VIGÉSIMA SEPTIMA:** La revisión de escritorio o de gabinete, se origina, cuando las autoridades fiscales fuera de una visita domiciliaria, desde su escritorio o más bien desde sus oficinas, proceden a revisar las obligaciones fiscales por los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, por lo que se encuentran facultadas para solicitar a éstos, a los responsables solidarios o a terceros, informes, datos o documentos relacionados con la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos, las autoridades formularan oficio de observaciones en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento a las obligaciones fiscales.

**VIGÉSIMA OCTAVA:** A partir del año de 2001, se adicionó el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece que las autoridades fiscales después del levantamiento del acta final o de la notificación del oficio de observaciones tendrán un plazo de seis meses para notificar la resolución determinante de los créditos fiscales, con el propósito de ampliar la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes sujetos a

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

revisión. Debemos entender que dentro de este plazo las autoridades están obligadas a emitir y *notificar* la liquidación dentro de los seis meses, esto es, el punto medular del dispositivo en comento se encuentra dirigido a la actuación de las autoridades por cuanto hace a la debida notificación de la resolución determinante de los créditos fiscales dentro del plazo de seis meses y no en si las autoridades emiten la resolución correspondiente dentro de los seis meses que establece el propio artículo 50 del Código.

**VIGÉSIMA NOVENA:** La garantía de seguridad jurídica, consagrada en el artículo 16 Constitucional, implica el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad de la autoridad para generar una afectación en la esfera de los gobernados. En otras palabras, todo acto de autoridad que afecte la esfera jurídica de los gobernados, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previas, sería contrario a derecho.

**TRIGÉSIMA:** Así mismo, el artículo 16 Constitucional, a través de la garantía de legalidad que consagra, la cual establece que las autoridades sólo pueden hacer aquello que expresamente se los permite la ley, otorga a las personas protección y seguridad jurídica dada su extensión y efectividad, y las pone a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que no sólo sea arbitrario, es decir, que no éste basado en norma legal alguna, sino contrario a cualquier precepto, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que éste pertenezca.

**TRIGÉSIMA PRIMERA:** Tenemos que el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, es una norma de carácter adjetiva procedimental, cuyo objetivo principal fue el ampliar la garantía de seguridad jurídica contemplada por el artículo 16 de la Carta Magna, para que la inviolabilidad del domicilio no se prolongara por tiempo indefinido, dispositivo que fue emitido en forma general, abstracta e impersonal para todos aquellos contribuyentes que estuvieran sujetos a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. La diferencia entre una norma de carácter sustantiva y otra adjetiva, es que las primeras comprenden elementos como el sujeto activo y pasivo, el objeto, la base, la tasa, la cuota o tarifa, forma y periodo de pago, exenciones, determinación de la obligación contributiva, imposición de accesorios legales, es decir, son aquellas normas que imponen

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



un gravamen al contribuyente, y sólo serán aplicables en el tiempo en que ocurrió la situación de hecho prevista por la norma; y la norma adjetiva o de procedimiento, son aquellas que indican la forma, condiciones y requisitos que las autoridades fiscales están obligadas a seguir con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones sustantivas.

**TRIGÉSIMA SEGUNDA:** Por su parte el Artículo Segundo, fracción III, del Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales para el 2001, que regula el ámbito de aplicación del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que éste último dispositivo será aplicable sólo para las auditorías que hayan empezado en el dos mil uno, es inconstitucional en virtud de que a todos los demás contribuyentes cuyas auditorías hayan empezado antes del dos mil uno no les será aplicable lo dispuesto por el citado artículo 50, por el sólo hecho de que así lo ordenó el Legislador Federal. Se hace el señalamiento, que el propio artículo 16 en relación con el 31, fracción IV, Constitucionales no establecen distinción alguna de contribuyentes así como distinción jurídica de los mismos para que no les sea aplicable una norma de carácter puramente adjetiva, cuyo nacimiento debe aplicarse en forma general, abstracta e impersonal a todos los contribuyentes que se ubiquen en la hipótesis prevista por el sólo hecho de ampliar sus garantías de seguridad jurídicas, es decir, que lo estatuido por la norma debe ser aplicada a todos aquellos sujetos que tengan una revisión de sus obligaciones fiscales por parte de las autoridades hacendarias independientemente de la fecha en que haya dado inicio.

**TRIGÉSIMA TERCERA:** En las visitas o las revisiones de contabilidad que se realizan en las oficinas de las autoridades hacendarias fuera de una visita, todos los contribuyentes deben de ser tratados en forma igualitaria en atención al principio de Equidad Tributaria, es decir, que existe un mismo procedimiento revisor, ya sea visita o de gabinete o de escritorio, para todos los contribuyentes a quienes se les practique. Más no existen diferentes procedimientos de revisión para aquellos contribuyentes que tributan en forma diferente según las disposiciones fiscales, ya que existen diferentes personas que deben ser tratadas en forma desigual según la actividad a la que se dediquen y a los ingresos que perciban, sin embargo, a pesar de estas distinciones tributarias entre los contribuyentes, las autoridades hacendarias están supeditadas a lo ordenado en las leyes adjetivas a realizar de manera igual a todos los contribuyentes el procedimiento revisor que

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

establece el propio Código Fiscal de la Federación; es decir, que al momento de ejercer las facultades de comprobación por parte de las autoridades hacendarias, éstas tienen la obligación de tratar en forma igual a todos los contribuyentes, realizando el mismo procedimiento, ya sea domiciliario o de gabinete a todas las personas sobre las cuales están ejerciendo esas facultades de comprobación, por lo que con sustento en este derecho el legislador federal sí violó de manera directa y en perjuicio de "unos contribuyentes" el Principio de Equidad Tributaria tutelado en el artículo 16 de la propia Carta Magna, al excluirlas del supuesto de hecho que marca el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, y aplicarles un procedimiento revisor diferente frente a los demás contribuyentes que sí se ubican en ese supuesto de hecho, con lo cual se está tratando en forma diferente a los iguales.

TRIGÉSIMA CUARTA: Es inconstitucional el párrafo segundo del artículo del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que dicho límite de seis meses para emitir la liquidación no será aplicable para aquellos contribuyentes respecto de los cuales las autoridades fiscales no están sujetas al plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 46-A del Código, debido a lo complejo y laborioso que es obtener información debido a la gran cantidad de ingresos o volumen de las operaciones de los sujetos previstos en la segunda mitad del primer párrafo, sin embargo hay que tomar en cuenta, primero que los contribuyentes a que se refiere la segunda mitad del primer párrafo del 46-A del Código Fiscal están obligados a dictaminar sus estados financieros como lo ordena el 32-A del mismo Código, por lo tanto las autoridades ya tienen conocimiento de todas las operaciones realizadas por los contribuyentes; y por otra parte al momento de levantarse el acta final o el oficio de observaciones las autoridades fiscales ya cuentan con toda ésta información que ya ha sido estudiada y analizada debidamente, porque el propósito del procedimiento hasta esta etapa administrativa es darle a conocer a los contribuyentes las irregularidades detectadas durante el desarrollo de la visita o de la revisión, para que si estos lo estiman así conveniente se regularicen en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales antes de que se emita la liquidación correspondiente. Por lo tanto el segundo párrafo del artículo 50 del Código, atenta contra la garantía de seguridad jurídica de este tipo de contribuyentes en virtud de que las autoridades fiscales ya cuentan con toda la información necesaria y previamente analizada, para que después del levantamiento del

1  
FALLA DE ORIGEN

acta final o de la expedición del oficio de observaciones sea emitida la liquidación correspondiente dentro de los seis meses que marca el precepto invocado.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## BIBLIOGRAFÍA GENERAL.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo, "Derecho Fiscal", Editorial Themis, S.A. de C.V., segunda reimpresión a la décimo cuarta edición, México, agosto de 1999.

Ataliba, Gerardo. "Hipótesis de Incidencia Tributaria", 2ª edición, 1975, Sao Paulo, Brasil. Traducción al español por Garcia Mullin, Roque, con el título de "Hipótesis de Incidencia Tributaria", Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1977.

Briseño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal", Regímenes Federal y Distrital Mexicanos", Editorial Miguel Angel Porrúa, S.A. de C.V., segunda edición, México 1990.

Burgoa Llano, Ignacio. "Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones". Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años, México, 1982. Tomo I.

Castán Tobeñas, Jose. "Derecho Común y Foral". Editorial Reus, sexta edición, Madrid, Tomo II.

De la Garza, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., cuarta reimpresión a la decimonovena edición, México 2001

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario", Editorial Limusa, S.A. de C.V., Grupo Noriega Editores, décimo tercera reimpresión de la tercera edición, México 2001.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, "Elementos de Derecho Administrativo", Editorial Limusa, S.A. de C.V., décima reimpresión a la primera edición, México 1999.

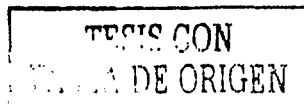
Faya Biseca Jacinto, "El Federalismo Mexicano, Régimen Constitucional del Sistema Federal", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., primera edición actualizada en Editorial Porrúa, México 1998.

Flores Zavala, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, S.A., séptima edición, México 1965.

Giannini, Achille Donato. "Instituciones de Derecho Tributario", Traducción y estudio preliminar de Fernando Sainz de Bujaña, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1957.

Gil Valdivia, Gerardo. "Impuestos, Diccionario Jurídico Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1985, Tomo V.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero", Ediciones Depalma, Buenos Aires 1987, cuarta edición, obra completa, Volumen I.



Lejeune Valcarcel Ernesto, "Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria", Editorial Edersa, Madrid 1980.

Margáin Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. de C.V., décimo cuarta edición actualizada, México 1999.

Margáin Manautou, Emilio. "La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano", Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1967.

Orrantía Arellano, Fernando A., "Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., Primera edición, México 1998.

Pugliese, Mario. "Instituciones de Derecho Financiero", Editorial Porrúa, S.A., México 1976.

Rodríguez Lobato, Raúl, "Derecho Fiscal", Editorial Harla, segunda edición, México 1999.

Sánchez Cordero Dávila, Jorge A., Caducidad. Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 1985, Tomo II, página 14.

Sánchez Gómez, Narciso. "Derecho Fiscal Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., primera edición 1999, segunda edición 2001, México.

Sáinz de Bujanda, Fernando, "Análisis Jurídico del Hecho Imponible", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Madrid, España 1965, volumen I, número 60.

Serra Rojas, Andrés, "Derecho Administrativo", Editorial Porrúa, S.A., cuarta edición, México 1968.

Tena Ramírez, Felipe, "Derecho Constitucional Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., trigésima cuarta edición, México 2001.

#### REVISTAS CONSULTADAS

Semanario Judicial de la Federación.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria, La. 1986-2000, Tomos I y II, primera edición, México 2001.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**LEGISLACIÓN CONSULTADA**

Código Fiscal de la Federación de 1995.

Código Fiscal de la Federación de 1998.

Código Fiscal de la Federación de 2000.

Código Fiscal de la Federación de 2001.

Código Fiscal de la Federación de 2003.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2003.

Ley del INFONAVIT de 2003.

Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social de 2003.

Ley de Ingresos de la Federación.

**DIARIOS CONSULTADOS.**

Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 2000.

Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1994.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**