



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**“SISTEMAS DE COMPROBACIÓN
DE LAS OBLIGACIONES
DE LOS CONTRIBUYENTES”**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

LIDIA MAGDALENA ALDANA DÍAZ

ASESOR DE TESIS:
LIC. ALFONSO NAVA NEGRETE.



CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO, D. F., 2006



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.

DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS

A mis padres:

Lidia Ernestina Díaz Hernández,
mi amiga eterna.
Alejandro Aldana Guadarrama,
el origen de mi vocación.

Gracias
por ser los creadores de mi existencia
la inspiración de mis días
los pilares de mi ser,
mis guías incondicionales.

A mi hermana y hermanos:

Guadalupe
mi bella doctora dominante,
por ser el reflejo de mi fortaleza.

Alejandro
por darle a mi corazón
la nobleza suficiente,
mi gran caballero.

Vicente
por ser el cómplice de mis locuras,
mi tranquilidad en la confusión,
la sonrisa de mi rostro.

Eduardo
por suministrar cordura a mi mente,
la habilidad en mis actos.

Al pequeño Angel Kaleb,
por ser la razón de mi alegría,
enseñándome la ternura.

A mis abuelitos:

Balbina Hernández Reyes.
Eduardo Díaz Gómez.
por su enseñanza de vida.

A mi asesor, Lic. Alfonso Nava Negrete
por brindarme su sabiduría,
experiencia y confianza,
por su excelencia académica.

Al autor de mi formación profesional,
por su talento desbordante,
manantial de conocimiento,
por ser el crepúsculo de mi conciencia,
apoyo absoluto en la realización del presente
trabajo, líder nato.
Lic. Adolfo Ramírez Juárez.

A Fabiola, Roberto, Juan Carlos,
Brenda y Griselda,
por su amistad,
por enseñarme lo que es
un verdadero equipo de trabajo.

A la Magistrada María de Jesús Herrera
Martínez.

Al Tribunal Federal de Justicia Fiscal
y Administrativa, institución noble,
testigo de mi transformación.

A los integrantes de la primera ponencia de
la Décimo Primera Sala, por su colaboración.

A la Universidad Nacional Autónoma de
México, fuente de mi espíritu.

INDICE.

INTRODUCCIÓN	I
<u>CAPÍTULO 1. DERECHO FISCAL</u>	
1.1. DENOMINACIÓN DEL DERECHO FISCAL Y SU UBICACIÓN EN EL DERECHO FINANCIERO.	1
1.2. DEFINICIÓN DEL DERECHO FISCAL.	4
1.3. RELACIÓN JURÍDICA-TRIBUTARIA.	6
1.3.1. Concepto de la relación jurídica-tributaria.	6
1.3.2. Concepto de obligación tributaria.	8
1.3.3. Diferencia entre Relación Jurídica-Tributaria y Obligación Tributaria.	11
1.3.3.1. El fundamento de la obligación tributaria y la fuente del tributo.	12
1.3.3.2. El hecho imponible.	13
1.3.3.3. El nacimiento de la obligación fiscal.	16
1.3.4. El objeto del tributo.	17
1.3.5. Sujetos de la relación jurídica-tributaria.	18
1.3.5.1. Sujeto Activo.	19
A. Concepto.	19
B. Potestad Tributaria.	20
a) La Potestad Tributaria Federal.	24
b) La Potestad Tributaria Estatal.	25
c) La Potestad Tributaria Municipal.	25
d) Sistema de Coordinación Fiscal.	26
C. Obligaciones de la Administración Tributaria.	30
1.3.5.2. Sujeto Pasivo.	31
A. Concepto.	38
B. Obligaciones de los contribuyentes.	34
1.3.5.3. Terceros responsables.	38
A. Concepto.	38
B. Obligaciones de los terceros responsables.	41

1.4. EL CRÉDITO FISCAL.	41
1.4.1. Definición.	41
1.4.2. El nacimiento del crédito fiscal.	43
1.4.3. La determinación o liquidación del crédito fiscal.	43
1.4.4. La exigibilidad del crédito fiscal.	46
1.4.5. El procedimiento administrativo de ejecución.	48
1.4.5.1. Etapas del procedimiento administrativo de ejecución.	49
I. Requerimiento de pago.	49
II. Embargo de bienes en vía administrativa.	50
III. De la intervención.	51
IV. Remate de los bienes embargados.	52
V. Adjudicación del producto del remate.	53
1.4.5.2. Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.	54

CAPÍTULO 2. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

2.1. CONCEPTO.	56
2.2. AUTORIDADES COMPETENTES PARA EJERCER LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.	57
2.2.1. Competencia Tributaria.	57
2.2.1.1. Ámbito Federal.	58
A) Algunos organismos federales autónomos.	61
- Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.	61
- Instituto Mexicano del Seguro Social.	61
2.2.1.2. Ámbito Local (Distrito Federal).	62
2.2.1.3. Estados Coordinados.	63
2.3. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FEDERALES.	65
2.3.1. Rectificación de los errores aritméticos, omisiones u otros en las declaraciones, solicitudes o avisos.	65
2.3.2. Requerimientos de la exhibición de la contabilidad.	67

2.3.2.1. Oficio de observación.	68
2.3.2.2. Plazo para desvirtuar el oficio de observaciones.	69
2.3.2.3. Oficio de conclusión.	70
2.3.2.4. Duración y ampliación de la revisión de “escritorio” o “gabinete”.	70
2.3.3. Revisión de dictamen fiscal.	71
2.3.3.1. Dictámenes fiscales.	72
2.3.3.2. Requisitos para que los hechos contenidos en los dictámenes se presuman ciertos.	74
2.3.3.3. Plazos para presentar el dictamen.	75
2.3.3.4. Contenido del dictamen fiscal.	76
2.3.3.5. Procedimiento de revisión de dictamen fiscal para Contador Público.	76
2.3.4. Verificación de la expedición de comprobantes.	77
2.3.4.1. Procedimiento de las visitas de inspección de comprobantes fiscales.	78
2.3.5. Practicar avalúo o verificación física de bienes.	79
2.3.6. Recabar de funcionarios y empleados públicos y de fedatarios, informes y datos.	80
2.3.7. Denunciar la posible comisión de delitos fiscales.	82
2.3.8. Practicar visitas domiciliarias.	86

CAPÍTULO 3. VISITA DOMICILIARIA

3.1. CONCEPTO.	87
3.2. FUNDAMENTO LEGAL.	87
3.3. FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD FISCAL.	88
3.4. BASE CONSTITUCIONAL.	90
3.5. REQUISITOS LEGALES DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA.	91
3.5.1. Requisitos esenciales.	92
3.5.1.1. Orden de visita.	92
a) Que conste por escrito.	92
b) Emitido por autoridad competente.	93
c) Fundada y Motivada.	96
d) Firma autógrafa.	97
e) Nombre de los visitadores.	99
f) Nombre y domicilio del visitado.	100
g) Objeto de la visita domiciliaria.	102

3.5.2. Procedimiento de la visita domiciliaria.	105
3.5.2.1. Iniciación de la visita.	105
3.5.2.2. Identificación de los visitadores.	107
3.5.3. Requisitos formales.	109
3.5.3.1. Levantar Acta Circunstanciada.	109
3.5.3.2. En presencia de dos testigos.	111
3.5.3.3. Acta inicial, actas parciales, última acta parcial y acta final.	113
a) Contenido del acta parcial de inicio.	113
b) Actas parciales o complementarias que se levantan durante el desarrollo de la visita.	115
c) Acta última parcial.	117
d) Acta final.	119
e) Papeles de trabajo.	121
3.6. CASOS POR LOS QUE SE OBTENDRÁN COPIAS DE LA CONTABILIDAD.	121
3.7. CONCLUSIÓN ANTICIPADA DE LA VISITA DOMICILIARIA.	122
3.8. DURACIÓN, AMPLIACIÓN Y CASOS EN QUE SE SUSPENDE LA VISITA DOMICILIARIA.	124

CAPÍTULO 4. IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES (PROPUESTA)

4.1. Concepto de Identificación Fiscal.	126
4.2. Concepto de visitador.	126
4.2.1. Personas facultadas para efectuar la visita domiciliaria.	128
4.2.2. Calidad de Servidor Público.	131
4.3. Diferencia entre identificación fiscal e identificación plena de los visitadores.	132
4.4. Obligación de los visitadores de identificarse.	133
4.5. Necesidad de reformar el Código Fiscal de la Federación.	134
4.6. Documento idóneo para la identificación plena de los visitadores.	135
4.6.1. Pormenores del documento idóneo para la identificación plena de los visitadores.	140
4.6.2. Requisitos que debe contener la credencial fiscal y el Oficio Identificadorio.	143

4.6.2.1. Original.	143
4.6.2.2. Número de credencial y Número de oficio.	144
4.6.2.3. Fundamentos legales que den competencia al titular que expide el oficio identificatorio.	144
4.6.2.4. Nombre y cargo del visitador.	146
4.6.2.5. Fotografía reciente del visitador.	147
4.6.2.6. Fecha de expedición y expiración de la credencial fiscal y del oficio identificatorio (vigencia).	147
4.6.2.7. Número de registro federal de visitadores.	148
4.6.2.8. Órgano de la dependencia a que pertenece el visitador.	148
4.6.2.9. Nombre, cargo y firma autógrafa del Titular que expide la credencial fiscal y del oficio identificatorio.	148
4.6.3. Firma autógrafa del visitador.	150
4.6.3.1. Sello y logotipo oficial de la dependencia que expide la credencial fiscal y el oficio identificatorio.	150
4.7. Acta parcial de inicio.	151
4.8. Reforma al Código Fiscal de la Federación.	152
CONCLUSIONES.	154
BIBLIOGRAFÍA.	160

INTRODUCCIÓN

En la actualidad la apremiante necesidad que enfrenta la autoridad fiscal en su función recaudatoria tanto a nivel Federal como local en el Distrito Federal provoca que ejerza sus facultades de comprobación de tal manera que constantemente incurre en violación de preceptos constitucionales y legales, lo cual trae como consecuencia ulterior la pérdida de tiempo y el gasto de recursos humanos y económicos del destinarlos a la defensa de sus actos o bien a la reposición de procedimientos que eventualmente son anulados, pues no son las menos las ocasiones en que los contribuyentes que resienten actos de molestia de la autoridad fiscal los impugnan, no obstante que son deudores de créditos fiscales.

Esta problemática puede tener su causa en dos razones fundamentales, primero, porque los funcionarios y empleados públicos que se encargan de llevar a cabo los procedimientos para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales no cuentan con suficiente preparación jurídica, ni tienen un genuino compromiso de servicio público; en segundo lugar, porque la regulación jurídica de la materia resulta deficiente y genera en su ejecución la puesta en práctica de mecanismos ineficaces para la finalidad que persiguen, sobre todo cuando se considera que el ejercicio de la actividad fiscalizadora esta sujeta al principio constitucional de legalidad que impera en el Estado Mexicano para todos los actos de los órganos públicos.

En este trabajo se pretende realizar un estudio de las facultades de comprobación con el objetivo de establecer las consecuencias e implicaciones de la relación jurídica que se establece por virtud del ejercicio de dichas facultades destacando sus ventajas y desventajas, con miras a que la autoridad fiscal competente cumpla de manera mejor con su función fiscalizadora, sin que con ello viole disposiciones constitucionales y legales que establecen derechos de respeto inexcusable a favor de los gobernados.

De acuerdo con la exposición que se hará respecto de la regulación jurídica de las diversas figuras, que en su conjunto integran las facultades de comprobación que se contemplan en el Código Fiscal de la Federación, se pretende demostrar que resulta indispensable una profunda reforma en éste para lograr que con su realización no se afecte de ninguna manera los derechos de los contribuyentes, pues son justamente ellos y no otra la causa y fin de las obligaciones fiscales.

De tal suerte que con la modificación que se propone y con los señalamientos específicos de las ventajas y desventajas aludidas quedará patente el hecho de que la inadecuada práctica de fiscalización causa no sólo perjuicio directo a los contribuyentes, sino también de manera inmediata a la administración Pública, a través del gasto excesivo e inútil que lleva a cabo la autoridad durante los procedimientos administrativos y luego durante los procedimientos jurisdiccionales, y de manera indirecta o mediata a los propios contribuyentes,

pues no hay que soslayar que éstos son quienes soportan el gasto público, entre cuyos rubros se encuentra el sostenimiento de un aparato burocrático creado para fiscalizar y para defender las resoluciones emanadas de esta primera actividad.

En tal virtud, con la finalidad de que la autoridad fiscal lleve a cabo sus facultades de comprobación, en específico las visitas domiciliarias, protegiendo las garantías individuales de los gobernados visitados, se propone reformar el Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que se imponga como obligación la plena identificación de los visitantes que sean designados para realizar visitas domiciliarias, lo cual repercutiría necesariamente en un ejercicio de facultades fiscalizadoras más eficaz y con estricto apego a las leyes mexicanas.

CAPÍTULO I. DERECHO FISCAL.

1.1. DENOMINACIÓN DEL DERECHO FISCAL Y SU UBICACIÓN EN EL DERECHO FINANCIERO.

Al abordar por primera vez determinado tema se debe conocer y aplicar la terminología correcta, para evitar confusiones respecto de su denominación por lo que resulta importante precisar los siguientes conceptos, ya que nuestra materia ha recibido diversas denominaciones, tal es el caso del Derecho Financiero, Derecho Impositivo y Derecho Tributario.

En este contexto el Derecho Financiero al ser la disciplina que regula los ingresos y egresos del Estado, esto es, la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos necesarios que requiere el Estado para realizar sus actividades, no puede confundirse con el Derecho Fiscal, ya que éste solamente regula los ingresos públicos y a las relaciones que surgen entre el fisco y los contribuyentes, formando parte del Derecho Financiero.

Ahora bien, el Derecho Impositivo se encarga de estudiar los impuestos que impone el Estado, por lo que se puede definir como el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan el establecimiento, nacimiento, determinación, exigibilidad y pago de los impuestos, por lo que no se puede considerar sinónimo del Derecho Fiscal, pues el derecho impositivo es limitativo al estudiar solamente los impuestos.

También el Derecho Fiscal es conocido por algunos estudiosos como Derecho Tributario porque comprende todas las normas concernientes a la actividad tributaria del Estado.

Altamirano Reyes en su libro “Elementos básicos de derecho fiscal” señala que prefiere la denominación Derecho Fiscal, toda vez que es una acepción más amplia que la de derecho tributario, ya que éste último “sólo se utiliza para referirse a los recursos que obtiene el Estado mediante los tributos o contribuciones (impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones especiales). En cambio, el derecho regula todo lo relativo a la actividad desarrollada por el fisco para obtener ingresos, sean contribuciones o de otro tipo (productos y aprovechamientos).”¹

Margáin Manautou confirma esta opinión al señalar que el Código Fiscal de la Federación regula, además de las contribuciones, los aprovechamientos, “que

¹ REYES Altamirano, Rigoberto; “Elementos básicos de Derecho Fiscal”, 2ª ed., Universidad de Guadalajara, México, 2001, p. 6.

son los ingresos no tributarios”, y los productos, “que son ingresos patrimoniales”, por lo que no se puede hablar de derecho tributario.²

Tratando de encontrar una diferencia entre derecho tributario y de derecho fiscal, Adolfo Arrijo Vizcaíno señala que “la acepción ‘derecho tributario’ contempla el problema desde el punto de vista del causante fundamentalmente a las relaciones y consecuencias jurídicas que derivan de la actividad del fisco.”³

Arrijo Vizcaíno entiende como “fisco”: “el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos”. Nosotros le agregaríamos que además determina, administra y recauda ingresos no considerados contribuciones.

En esa virtud la denominación más aplicable es la de Derecho Fiscal, atendiendo a su definición, como el conjunto de normas jurídicas que regulan los ingresos (contribuciones, propiamente tributos, pero además, aprovechamientos que son los ingresos no tributarios, y los productos que son ingresos patrimoniales) que percibe el Estado en su calidad de fisco para cubrir el gasto público; así como las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado en su carácter de autoridad fiscal y los contribuyentes, por lo que el derecho impositivo y el derecho tributario, al encargarse de estudiar a los impuestos y los recursos que obtiene el Estado mediante los tributos, respectivamente, forman parte del derecho fiscal, por lo que el Derecho Fiscal es una acepción que engloba un régimen jurídico más amplio.

Una vez precisado lo anterior, se puede establecer que el Derecho Financiero al ser la disciplina que regula los ingresos y egresos del Estado, no puede confundirse con el Derecho Fiscal, ya que éste solamente regula los ingresos públicos y a las relaciones que surgen entre el fisco y los contribuyentes, es decir, es la especie, mientras que el Derecho Financiero, es el género.

Así las cosas, a efecto de ubicar el Derecho Fiscal, resulta necesario definir el Derecho Financiero, respecto del cual Mario Pugliese señala que es: “... la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamenta la recaudación, la gestión y erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los entes públicos para el desarrollo de su actividad, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los organismos de los Estados, entre los ciudadanos y los Estados y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas.”⁴

Considerando lo anterior, el derecho financiero esta conformado por un conjunto de normas jurídicas de derecho público que regulan la actividad

² MARGAIN Manautou; “Introducción al Derecho Tributario Mexicano”, 6ª. ed., Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981, p. 16.

³ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo; “Derecho Fiscal”, Themis, México, 1982, p. 18.

⁴ PLUGUIESE, Mario; “Instituciones de Derecho Financiero”, 2ª. ed., Porrúa, México, 1976, p. 154.

financiera que realiza el Estado para la consecución de sus fines, para procurarse los medios necesarios para las gestiones públicas destinados a la satisfacción de las necesidades públicas, por lo que la actividad financiera del Estado según Acosta Romero es: “Aquella que realiza para obtener los fondos necesarios destinados a satisfacer las necesidades públicas; es decir, puede tener un doble aspecto, entradas y salidas, activo y pasivo, gastos e ingresos. Esta actividad del Estado, desde luego, se desenvuelve en un plano nacional fundamentalmente, no persigue fines de lucro, pues es satisfacción de las necesidades para el progreso del Estado.”⁵

Ahora bien, de la actividad financiera que realiza el Estado se observan tres momentos, que tradicionalmente se ha dividido al Derecho Financiero.

En primer lugar, se tiene el grupo de las actividades relativas a la obtención de los recursos del Estado que constituyen el Derecho Fiscal, es decir “todos aquellos actos que debe realizar el Estado para recaudar los ingresos que se deben destinar al gasto público.”⁶

Esta primera fase es muy importante para nuestro estudio, ya que podemos advertir la ubicación del Derecho Fiscal, diciendo que éste se ocupa de regular las actividades que realiza el Estado relativas a “los ingresos que percibe por vías de derecho público”⁷; los ingresos públicos que obtiene el Estado entre otros los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos, etc.”⁸

En segundo lugar, se encuentran las actividades que realiza el Estado relativas a la administración y fomento de los ingresos obtenidos.

Cabe destacar que los ingresos públicos son aquellas percepciones del Estado, por los conceptos antes precisados, en tanto que los beneficios obtenidos del aprovechamiento de los bienes del dominio público del mismo, constituyen una fuente de carácter patrimonial.

En esta fase se estudia lo relativo a la administración del patrimonio del Estado, regulando los bienes patrimoniales que le pertenecen en plena propiedad al Estado, mismos que se dividen en dos importantes categorías conocidas como del dominio público y dominio privado, en el régimen de los servicios públicos y de empresas estatales o con participación oficial. El patrimonio federal esta regulado, entre otros ordenamientos, por las Leyes de Bienes Nacionales, sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticos e Históricos y de Adquisiciones y Obras Públicas.

⁵ ACOSTA Romero, Miguel; “Segundo Curso de Derecho Administrativo”, Porrúa, México, 1989, p. 378.

⁶ REYES Altamirano, Rigoberto; Op. Cit. p. 7.

⁷ SÁNCHEZ Gómez, Narciso, “Derecho Fiscal Mexicano”, 2ª. Edición., Porrúa, México, 2001. p. 27.

⁸ Idem.

Por último, las actividades que realiza el Estado referentes a la erogación de los recursos que forman el llamado Derecho Presupuestario, mediante “la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de servicios públicos y diversas actividades que el Estado realiza.”⁹

Entonces, el Derecho Presupuestario está conformado por aquellas normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y de egresos, así como las normas sobre rendición de cuentas, sobre responsabilidad de los servidores públicos por los daños o perjuicios que le ocasionan al Estado como a los particulares.

Asimismo, el Derecho Presupuestario contiene los ingresos que debe percibir una esfera de gobierno, a nivel federal, estatal o municipal, así como los gastos que deben realizar cada una de dichas esferas de gobierno en relación con la prestación de servicios públicos y la atención de otra necesidades sociales que deben afrontarse en un año fiscal.

Recientemente, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de marzo de 2006, la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, entrando en vigor el 1 de abril del presente año, la cual en su artículo 1º establece el objeto de la citada ley, esto es, reglamentar los artículos 74, fracción IV, 75, 126, 127 y 134 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de programación, presupuestación, aprobación, ejercicio, control y evaluación de los ingresos y egresos públicos federales.

De todo lo expuesto, se concluye que el Derecho Fiscal se ubica como una rama del Derecho Financiero, dentro de la actividad financiera en donde el Derecho Fiscal se ocupa de todos aquellos actos que debe realizar el Estado para recaudar los ingresos fiscales que se deben destinar al gasto público.

1.2. DEFINICIÓN DEL DERECHO FISCAL.

El Derecho Fiscal ha sido definido por Sergio Francisco de la Garza como: “un conjunto de normas jurídicas de derecho público que estudian y regulan los ingresos que percibe el Estado para cubrir el gasto público.”¹⁰

Siguiendo con el pensamiento De la Garza considera que con la basta doctrina sobre el Derecho Fiscal Mexicano no es posible uniformar sus alcances, sin embargo, en la misma existe un aspecto esencial consistente en precisar cuáles son las contribuciones, consideradas como el principal ingreso del Estado

⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco; “Derecho Financiero Mexicano”, Porrúa, México, 1982, pp. 3 y 4.

¹⁰ Ibíd. p. 1.

constituidas por los impuestos, derechos, aportaciones de mejoras y aportaciones de seguridad social.

Asimismo, “tal disciplina jurídica regula los ingresos que se conocen como de derecho privado del mismo Estado y que se denominan productos, así como los ingresos derivados de financiamiento que vienen a integrar y completar el gasto público, dentro de los cuales destacan los empréstitos, la emisión de moneda y los bonos de deuda pública.”¹¹

Arrijo Vizcaíno, siguiendo el pensamiento de Rafael Bielsa, establece que: “El Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y de principios de derecho público que regulan la actividad del Estado como fisco”,¹² esta definición engloba a toda la actividad que desempeña la administración tributaria hacia y frente a los contribuyentes, sin distinguir el tipo de ingresos que administra y recauda.

Por su parte Serra Rojas sostiene que el “Derecho Fiscal o tributario, como una rama del Derecho Financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado en su carácter de autoridad fiscal y los gobernados, está constituido por el conjunto de normas jurídicas que regulan la determinación y recaudación de los impuestos y los demás medios económicos que necesite el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas.”¹³

Raúl Rodríguez Lobato define al Derecho Fiscal como “el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a toda ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.”¹⁴

Doricela Mabarak Cerecedo conceptúa al Derecho Fiscal como “una rama del Derecho Financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado en su carácter de autoridad fiscal y los gobernados, ya sea que éstos asuman el papel de contribuyentes solidarios o terceros y cuyo objetivo fundamental es el de la recaudación de los tributos.”¹⁵

Narciso Sánchez Gómez en su libro “Derecho Fiscal Mexicano” establece que el “Derecho Fiscal está integrado por el conjunto de normas jurídicas que se ocupan, fundamentalmente, de regular la percepción de las contribuciones y las relaciones entre el Poder Público (Fisco) y los contribuyentes, que tienen la obligación de cubrirlas.”¹⁶

¹¹ Ídem.

¹² ARRIJO Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit. p. 15.

¹³ SERRA Rojas, Andrés; “Derecho Administrativo”, 13ª ed., Porrúa, México, 1985, pp. 12 y 13.

¹⁴ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl; “Derecho Fiscal”, 2ª. ed., Harla, México, 1986, p. 13.

¹⁵ MABARAK Cerecedo, Doricela; “Derecho Financiero Público”, Mc Graw-Hill Interamericana de México, S.A. de C.V., México, 1995, p. 49.

¹⁶ SÁNCHEZ Gómez, Narciso. Op. Cit. p. 30.

Ahora bien, Sánchez Gómez considera que el momento más importante y delicado de la actividad financiera del Estado es el relativo a la obtención de los recursos, a través de las contribuciones que aportan los particulares, mismos que se requieren para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, por lo anterior esa rama del derecho se ocupa de la referida actividad del Estado es el Derecho Fiscal.

De todo lo expuesto anteriormente, se observan elementos esenciales para definir al Derecho Fiscal, tales como:

- Es el conjunto de normas jurídicas.
- Afirman que la regulación de esas normas se basan en los ingresos que percibe el Estado, en función de su actividad financiera.
- Así también regula la relación jurídico-tributaria que existe entre el Estado en su calidad de autoridad fiscal y el contribuyente.

Considerando todo lo anterior, podemos concluir que el *Derecho Fiscal* es un conjunto de normas jurídicas que regulan los ingresos (contribuciones, propiamente impuestos) que percibe el Estado en su calidad de fisco para cubrir el gasto público; así como las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado en su carácter de autoridad fiscal y los contribuyentes.

1.3. RELACIÓN JURÍDICA-TRIBUTARIA.

1.3.1. Concepto de la relación jurídica-tributaria.

La relación jurídica que existe entre el Estado en su carácter de autoridad fiscal, representando la parte activa; los contribuyentes, la parte deudora de un tributo y los terceros responsables; es un vínculo o enlace especial, que por su naturaleza es tributaria, por ello la denominamos relación jurídico-tributaria.

Es por eso que desde el momento en que el Estado estatuye la obligación contributiva está fincando la esencia de la relación jurídica-tributaria.

Debe aclararse que atendiendo a la naturaleza tributaria de la relación jurídica en cuestión el origen de esta relación no es la voluntad de las personas como sucede en el derecho privado, sino que en la materia fiscal el origen de esta relación surge cuando las situaciones jurídicas o de hecho de los sujetos que intervienen se encuentran reguladas por la legislación fiscal, es decir, se crea entre el Estado y el particular.

Ahora bien, de acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano la relación jurídica tributaria es “el vínculo que se establece como consecuencia de la realización del hecho generador del tributo, entre la administración pública que

como acreedor es titular del derecho y debe de exigir una prestación la que puede consistir, según lo prevenga la ley, como un dar, hacer, no hacer o tolerar.”¹⁷

Emilio Margáin Manautou elabora la siguiente definición: “La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.”¹⁸

Giuliani Fonrouge señala que “la relación jurídico-tributaria esta integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del Poder Tributario, que alcanzan el titular de éste, por una parte, y los contribuyentes o terceros, por otra.”¹⁹

Augusto Fernández Sagardi señala que la relación jurídica tributaria es la “vinculación existente entre el acreedor tributario o mas deudores tributarias, en virtud de la cual el primero tiene la posibilidad legal de constreñir al cumplimiento de una obligación, principal o accesoría, al o a los segundos, cuando se realizan los supuestos jurídicos o de hecho señalados en la norma como generadores de una contribución.”²⁰

“BLUMENSTEIN se refiere a la relación jurídico-tributaria como determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, que da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial (relación de deuda tributaria) y, por otra parte, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto (relación de determinación), con lo cual queda establecido el carácter paralelo de ambos deberes. En cuanto a las obligaciones que se imponen a terceras personas respecto al procedimiento de determinación... BERLIRI sostiene, que en la categoría genérica de la relación jurídico-tributaria ubica como una de sus especies la obligación tributaria, que a su juicio en ciertos casos puede ser de hacer y no solamente de dar. Es decir que las considera obligaciones jurídicas y no de otra índole...”²¹

Delgadillo Gutiérrez, dice: “la relación jurídica-tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria...”²²

¹⁷ LANZ Cárdenas, Fernando. Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas; Tomo. P-Z, 13ª ed., Editorial Porrúa y UNAM, México, 1999, p. 2775.

¹⁸ MARGÁIN Manautou, Emilio. Op. Cit. p. 226.

¹⁹ GIULIANI Fonrouge, Carlos M. “Derecho Financiero”. Ediciones Depalma. Volumen I. Buenos Aires, 1976. p. 353.

²⁰ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, “A los LXV Años de la Ley Federal de Justicia Fiscal”, Tomo II, México, 2001, p. 435.

²¹ BLUMENSTEIN Y BERLIRI, mencionados por GIULIANI Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. pp. 345 y 347.

²² DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto; “Principios de Derecho Tributario”, Editorial Pac, S.A. de C.V., México, 1985, p. 86.

En consecuencia la *relación jurídica-tributaria* debe entenderse como el nexo jurídico que existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo enlazados por disposición de ley respecto de sus derechos y obligaciones (dar, hacer, no hacer o tolerar); que dan origen, aunque no necesariamente, el nacimiento de una obligación tributaria, al producirse el hecho generador del tributo.

1.3.2. Concepto de la obligación tributaria

La relación jurídica-tributaria se constituye de varios elementos como son el acreedor y deudor (sujetos), el presupuesto jurídico (para el nacimiento la obligación tributaria) y por último la obligación tributaria; la cual estudiaremos en este apartado.

Precisando primeramente que para que se configure la obligación tributaria es necesario un elemento más, el hecho imponible o propiciador del gravamen, que se define como “la circunstancia, acontecimiento, hecho u operación hipotéticamente establecida en una norma jurídica, cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta o específica, es decir, se trata del hecho materia que se verifica en la vida social y que actualiza la hipótesis normativa”²³, elemento que será tratado más adelante.

Raúl Rodríguez Lobato hace la diferencia entre la obligación fiscal sustantiva y la obligación fiscal formal, donde la primera tiene como objeto un dar y la segunda tiene como objeto un hacer, un no hacer o un tolerar; sin embargo, es muy común que se aluda a los dos tipos de obligaciones diciendo simplemente obligación fiscal, es decir, sin hacer la diferencia entre si es sustantiva o formal.²⁴

Para Hensel, “la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria...”²⁵

Ahora bien, la obligación tributaria ha sido definida por el tratadista Giuliani Fonrouge como “el vínculo jurídico del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley.”²⁶

Por su parte Margáin Manautou, define a la obligación tributaria, como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un

²³ SÁNCHEZ Gómez, Narciso. Op. Cit. p. 343.

²⁴ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Op. Cit. p. 109.

²⁵ HENSEL, mencionado por GIULIANI Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. pp. 345 y 347.

²⁶ GIULIANI Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. p. 349.

deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.”²⁷

Manuel de Juano define a la obligación tributaria diciendo que “constituye en esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imperio.”²⁸

Narciso Sánchez señala que “por obligación jurídica-tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.”²⁹

Las anteriores definiciones, van enfocadas como señala Luis Humberto Delgadillo, a la conducta consistente en un dar como obligación tributaria sustantiva, es decir, el pago de un impuesto, determinado previamente por la legislación fiscal, de ahí la denominación de obligación tributaria.

Doricela Mabarak, define la obligación tributaria como “el vínculo jurídico mediante el cual una persona llamada deudor, se encuentra constreñida a dar, hacer, no hacer o tolerar algo, en favor de otra persona llamada acreedor”, consideramos esta postura doctrinaria como la correcta, por lo que nos adherimos a ella.

Cuando el objeto de la obligación tributaria es un dar “se refiere a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes o la cantidad fija, que el sujeto pasivo tienen que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.”³⁰

Cuando el objeto de la obligación tributaria es un hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales, “consiste en cumplir con todos los deberes positivos, que se establecen en las leyes fiscales”³¹, tiene que ver con la prestación de declaraciones, manifestaciones o avisos, llevar una contabilidad, etcétera.

Cuando el objeto es un no hacer se refiere a la prevención de la evasión fiscal, “cuando el sujeto pasivo debe omitir realizar las conductas no permitidas por la legislación fiscal”³², por ejemplo de no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que se acredite su legal estancia en territorio nacional, etcétera.

²⁷ MARGÁIN Manautou, Emilio. Op. Cit. p. 226.

²⁸ DE JUANO, Manuel; “Curso de fianzas y Derecho Tributario”, Adicional Molachino, Rosario, Argentina, 1969, Tomo I, p. 244.

²⁹ SÁNCHEZ Gómez, Narciso. Op. Cit. pp. 340-341.

³⁰ CARRASCO Iriarte, Hugo, “Derecho Fiscal I”, 2ª ed., IURE Editores, S.A. de C.V., México, 2003, p. 191.

³¹ *Ibidem*.

³² *Ídem*.

Por último cuando el objeto de la obligación tributaria es un tolerar se refiere a la represión a la evasión fiscal, por ejemplo a admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales.

Además Mabarak señala que se pueden elaborar dos conceptos: “el de la obligación fiscal, que es el género, y que abarca a todo tipo de formas de conducta que el sujeto pasivo o gobernado debe adoptar a favor del fisco o sujeto activo, y la obligación tributaria propiamente dicha, que es la especie, y consiste en la obligación de pago del tributo que debe hacer una persona llamada contribuyente, a favor del sujeto activo, llamado fisco.”³³

Al respecto, se observa que Mabarak cuando habla de la obligación fiscal se refiere a la relación jurídica-tributaria, como bien señala que es el género, anteriormente expuesto, mientras que la obligación tributaria es la especie, misma que su objeto es un dar, hacer, no hacer o tolerar, que tiene que ver con el nacimiento, modificación, transmisión, extinción o liberación de una obligación tributaria.

En este concepto se encuentran claramente ubicados los elementos de la obligación jurídica, como son los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico, entonces cuando el objeto de la obligación tributaria es un dar generalmente se refiere a la cantidad de dinero que el contribuyente entrega al Estado.

Raúl Rodríguez Lobato hace la diferencia entre la obligación fiscal sustantiva y la obligación fiscal formal, donde la primera tiene como objeto un dar y la segunda tiene como objeto un hacer, un no hacer o un tolerar; sin embargo, es muy común que se aluda a los dos tipos de obligaciones diciendo simplemente obligación fiscal, es decir, sin hacer la diferencia entre si es sustantiva o formal.³⁴

Un punto importante de la obligación tributaria es la potestad tributaria con la que cuenta el sujeto acreedor de la obligación tributaria, al respecto Narciso Sánchez señala que “la obligación tributaria es una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas.”³⁵

En efecto, este acreedor (Estado) tiene la facultad de establecer, determinar y exigir el pago de la prestación respectiva, es el ejercicio de la autoridad que le confiere un precepto jurídico, y que está representado por la entidad política en quien radica la soberanía del Estado; y de un deudor o sujeto pasivo del tributo,

³³ MABARAK Cerecedo, Doricela. Op. Cit. pp. 129 y 130.

³⁴ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Op. Cit. p. 109-110.

³⁵ SÁNCHEZ Gómez, Narciso. Op. Cit. p. 335.

por lo que existen tres sujetos activos conforme al marco Constitucional Mexicano, que son la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios.”³⁶

Por todo lo antes expuesto, puede concluirse que: la *obligación tributaria* es el vínculo jurídico que existe entre una persona física o moral (contribuyente) que al configurarse su situación individual con el hecho generador de una contribución establecido por una norma jurídica, éste tiene un deber jurídico (dar, hacer, no hacer tolerar) con el Estado contribuyendo al gasto público de manera proporcional y equitativa.

1.3.3. Diferencia entre Relación Jurídica-Tributaria y Obligación Tributaria.

Con base en las definiciones anteriormente expuestas, la obligación tributaria forma parte de la relación jurídica-tributaria, por lo que ésta no debe ser confundida con uno de sus elementos, pues la primera constituye el género, y la segunda es la especie.

Por lo anterior, se debe tener como concepto genérico a la relación jurídico-tributaria, como un todo, del cual puede surgir la obligación tributaria, para el caso específico del deber de cumplir la prestación establecida por ley; por ello se dirá que la relación jurídica-tributaria tiene una naturaleza obligacional entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente) por disposición de ley, los cuales quedan vinculados al producirse el presupuesto jurídico generador del crédito fiscal.

Algunos estudiosos consideran que la relación jurídica que se establece entre el Estado y los particulares constituye la obligación tributaria, de contenido único y variado.

Otros estudiosos en cambio, “estiman que tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que por tanto ellas como las demás exigencias de orden legal integran un concepto más amplio; la relación jurídico-tributaria, de modo tal que ésta vendría a ser el género y aquélla la especie”³⁷, consideramos que esta acepción es la correcta.”³⁸

A efecto de diferenciar lo que se debe entender por relación jurídica-tributaria y la obligación tributaria, resulta pertinente señalar que a nadie se le obliga mientras no se realice el hecho generador de la contribución establecido por la ley, por lo que estaremos hablando de una relación jurídica-tributaria; una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, es decir, la obligación tributaria, consistente en dar, hacer, no hacer o

³⁶ *Ibíd.*

³⁷ SÁNCHEZ Gómez, Narciso. Op. Cit. pp. 338.

³⁸ DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit. p. 86.

tolerar, entonces ahí radica la diferencia entre estas figuras jurídicas, en la realización del hecho generador de la contribución.

De la Garza señala que “de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo. A la relación, por su naturaleza, la denomina relación tributaria principal o sustantiva y a la obligación que implica, la obligación tributaria...”³⁹

En efecto, como sostiene Margáin Manautou, puede existir una relación tributaria sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria, por ejemplo una persona al dedicarse a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surge de inmediato entre ella y el Estado una relación jurídica-tributaria; por lo tanto, se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir con la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria.⁴⁰

De todo lo anterior, se puede concluir que la obligación fiscal sustantiva implica la necesaria existencia del hecho generador de la contribución, y la posibilidad de que exista la relación jurídica-tributaria, puesto que aquella sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que ésta surge por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada prevista por la ley.

1.3.3.1. El fundamento de la obligación tributaria y la fuente del tributo.

El fundamento inmediato de la obligación tributaria es la ley, ya que las obligaciones tributarias sustanciales o formales sólo se pueden establecer mediante una ley expedida por el órgano legislativo competente en el nivel de gobierno que corresponda, esto es, un particular está obligado a pagar un impuesto si previamente lo dispone una ley la cual establecerá una obligación determinada, pero ¿por qué el Estado puede dictar esas leyes estableciendo contribuciones?

Para los autores que sostienen que el impuesto es un equivalente de los servicios que el Estado presta, este fundamento es la prestación de servicios por parte del Estado, el impuesto se establece para que el Estado preste servicios públicos.

Para los que consideran el impuesto como una prima de seguro, el fundamento consiste en que el Estado les garantiza la vida y la propiedad.

³⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 16.

⁴⁰ MARGÁIN Manautou, Emilio. Op. Cit. p. 226.

En realidad, el único fundamento de la obligación tributaria, es que el Estado dicta leyes estableciendo contribuciones a los particulares con el objetivo de cumplir con las tareas a su cargo, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas. Es decir, la justificación o el fundamento no es sólo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de tareas que explican esa necesidad de dinero.

Ahora bien, respecto a la fuente del tributo, se dirá que es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponible; por ejemplo, en la actividad industrial la fuente del tributo, podemos obtener, entre otros, los siguientes: la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, otras compraventas ulteriores, el consumo general, etcétera, de bienes materiales.

1.3.3.2. El hecho imponible

Sobre esta cuestión Sergio Francisco De la Garza, argumenta: “De la realización en la vida social del presupuesto de hecho esta abstractamente establecido por la ley que hemos llamado el “hecho imponible”, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo, a esa relación la llamaremos, por su naturaleza relación tributaria, y a la obligación tributaria substantiva, por tener como contenido la presupuestación principal de dar, es decir, de pagar el tributo.”⁴¹

Por lo tanto, es imprescindible que exista una situación realizada por los particulares y que esta se encuadre en una hipótesis normativa, consecuentemente surgirá la obligación tributaria, es decir, en este momento es cuando nace a la vida jurídica, así el contribuyente tendrá la obligación de pagar una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas.

Primeramente, es importante distinguir en que momento el particular en su carácter de contribuyente queda constreñido a cumplir con la obligación fiscal tributaria.

Ahora bien, “la legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hechos o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A este presupuesto o situación de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética generadora de obligaciones tributaria, ya sea dar, hacer, no hacer o tolerar, se le ha dado en llamar, hecho imponible. “Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión

⁴¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 446.

correlativa del fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o el hecho imponible.”⁴²

Saiz de Bujanda nos dice que el hecho imponible, es “el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria”, o bien, “el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.”

Por lo que el precepto legal debe establecer perfectamente quién será el sujeto obligado al cumplimiento, el sujeto obligado a exigirlo, así como el objeto que podrá consistir en una prestación (dar o hacer) o en una abstención (no hacer o tolerar).

Para que el supuesto de hecho previsto en la ley como generador de una obligación tributaria sustantiva o formal (hecho imponible), imponga a un contribuyente a cumplir esas obligaciones, es necesaria la colocación del contribuyente en la hipótesis legal, es decir, es la realización material en la vida real de la situación de hecho reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis legal, es decir, adecuándose el presupuesto previsto en la ley, generando la obligación tributaria sustantiva o formal, que deberá cumplir el contribuyente.

Sobre la denominación de hecho imponible, Jarach considera que es un concepto que es mucho más amplio de lo que las dos palabras significan, reconociendo que la expresión es errónea, porque habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancias de hecho, pues en su opinión, el adjetivo con la terminación “ble” indica una idea de posibilidad, cuando en realidad sabemos que es un conjunto de hechos que hacen nacer, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no es imponible, sino impuesto. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen.

En los tributos, los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta, o incluso negocios jurídicos. Los presupuestos mencionados, aunque distintos entre sí, al realizarse originan una obligación, el motivo radica en que la norma tributaria no ve en ellos sino simples hechos que pueden constituir el presupuesto de la obligación, sin considerar la naturaleza del hecho, agrupándolos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho.

Los presupuestos de hecho en cada uno de los tributos, es distinto, por lo que en los derechos, el presupuesto es la prestación de un servicio a particular por el Estado, en la contribución de mejora, el presupuesto de hecho es la realización

⁴² JARACH, Dino; “El Hecho Imponible”, Teoría General del Derecho Tributario, 3ª ed., Edit. Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1996. p. 73.

por el Estado de la obra pública de interés general que representa para el particular una especial ventaja, o la realización de la actividad del contribuyente que hace necesaria en bien de la colectividad, la prestación de un servicio que provoca un gasto público o un incremento del mismo, por lo que los derechos como la contribución de mejora tienen presupuestos típicos.

Respecto de los impuestos, el presupuesto de hecho es de la más variada índole; por ello se considera presupuestos atípicos, se determina por consideraciones económicas, políticas y técnicas que varían de un Estado a otro y de un momento histórico a otro, pues dependen de la estructura y necesidades económicas de los países, incluso de consideraciones extrafiscales, por lo tanto, cualquier situación de hecho es susceptible de convertirse en presupuesto de hecho, sin embargo existen situaciones a las que el legislador se dirige preferentemente, estas son las situaciones económicas que demuestran capacidad contributiva del ciudadano, como son el patrimonio, la renta, la propiedad, etcétera.

Las cosas a que se refieren los hechos imponibles pueden agruparse de la siguiente manera:

- a) Un bien material: predios, edificaciones, vehículos, cerveza, vinos, materias primas, etcétera.
- b) Un bien jurídico, esto es, el resultado de una creación del Derecho: patentes, derechos de autor, concesiones mineras, póliza de seguro, etcétera.
- c) Un concepto abstracto, el cual requiere siempre de una definición legal: renta, patrimonio, herencia, legado, etcétera.

Para la causación del tributo, resulta necesario que la ley impositiva establezca el objeto del tributo, es decir el hecho imponible, cuya realización por el particular da origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho el contenido del hecho imponible.

De gran importancia en el estudio del hecho imponible es el examen de su aspecto temporal, para estar en condiciones de establecer el momento en que debe considerarse consumado. Por su estructura temporal observamos que los hechos imponibles pueden clasificarse en instantáneos y periódicos. Los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma; ejemplos de hechos imponibles instantáneos son los previstos en el impuesto sobre adquisición de inmuebles y en el impuesto de importación, pues cada vez que se celebra un contrato de compraventa respecto de un inmueble o se introduce mercancía extranjera a territorio nacional, surge la obligación de pagar el impuesto respectivo.

Los periódicos son los que requieren de un determinado período para su consumación, período que estará precisado por la ley, y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal; ejemplos de hechos imponible periódicos son los previstos en los Impuestos sobre la Renta, al Valor Agregado, sobre Tenencia o Uso de Vehículos y Predial.

En algunos de los impuestos cuyo hecho imponible es periódico, al período necesario para que se consume el hecho se le llama ejercicio fiscal, el que por regla general es de un año.

1.3.3.3. El nacimiento de la obligación fiscal.

El tratadista Juan Carlos Luqui señala que en la doctrina se ha dividido la opinión respecto al momento en el cual ésta se genera, diciendo que hay dos posturas, "...una sostiene que la obligación nace en el mismo instante en que queda promulgada la ley, y es ese el momento que comienza su obligatoriedad. Otra posición sostiene que sólo cuando se produce el hecho imponible nace la obligación..."⁴³

Por lo anterior, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el 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.

Flores Zavala afirma que la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal y el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que dispone lo siguiente: "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."

De la disposición legal antes citada, debemos entender que, como establecía el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación de 1966, la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico 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. En la contribución de mejora, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés

⁴³ LUQUI, Juan Carlos; "La Obligación Tributaria", Edit. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1989, pp. 25-26.

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.

En completo acuerdo con De la Garza, el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante, porque permite determinar lo siguiente:

- a) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones.
- b) Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.
- c) Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- d) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- e) Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- f) Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.
- g) Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.

1.3.4. El objeto del tributo.

Este elemento es el hecho imponible, el cual es la situación de hecho prevista en la ley como generadora de una obligación que puede consistir en una prestación (dar o hacer), o en una abstención (no hacer o tolerar).

Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición, es decir, el fin es proporcionar recursos al Estado para destinarlo al gasto público.

Podemos definir al objeto del tributo como “la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el

consumo de bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.”⁴⁴

Objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Fleiner opina en su obra “Derecho Administrativo” que el objeto del impuesto radica en las circunstancias por las cuales una persona se ve obligada a pagar un tributo determinado tributo.

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez sostiene que el objeto sustancial de la obligación tributaria es la prestación de recursos para cubrir el gasto público, que se manifiesta “...directamente en las obligaciones de dar, y a manera indirecta en las de hacer y no hacer (o tolerar) ya que, como se precisó, aunque en estas obligaciones el contenido de la conducta debida no es la entrega de recursos, su existencia es para ese efecto.”⁴⁵ Por lo tanto, el objeto de la obligación puede consistir en una prestación (dar o hacer), o bien, una abstención (no hacer o tolerar).

Asimismo, Wagner considera el objeto del impuesto como la circunstancia en razón de la cual tiene lugar el pago del impuesto. Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses, o la elaboración de determinados productos, o la realización de un acto, o la celebración de un contrato, etc. Sin embargo, es frecuente que se considere como objeto del impuesto la cosa o acto a que está ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo. Generalmente el objeto da nombre al impuesto, aunque el nombre no siempre permite deducir el objeto.

El objeto así considerado puede ser una cosa mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto, como sucede en los impuestos de capitación.

1.3.5. Sujetos de la relación jurídica-tributaria.

Un elemento más que interviene en una relación jurídica-tributaria es el sujeto, que representa el eslabón fundamental del deber fiscal, y que son de dos clases, o mejor dicho, en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo.

⁴⁴ RODRIGUEZ Lobato, Raúl. Op. Cit. p. 112.

⁴⁵ DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit. p. 86

1.3.5.1. Sujeto Activo.

A. Concepto.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, en los términos del artículo 31, fracción IV, constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos 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.

Del artículo anterior, se desprende que los sujetos activos son: la Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios.

Son sujetos activos de la relación jurídica-tributaria porque tienen la facultad (derecho) de exigir el pago de tributos; esta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado, sino, por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento sino también la obligación de hacerlo.

Esta facultad no tiene en los sujetos activos mencionados la misma amplitud; la Federación y las Entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos, es decir, tienen plena potestad jurídica tributaria; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos.

La fracción IV del artículo 115 de la Constitución, reformado por Decreto de 2 de febrero de 1983, publicado en el Diario Oficial del 3 del mismo mes, dice lo siguiente: "Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor."

Y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio del valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios, con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitaran la facultad de los Estados, para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), no concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, a favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las Leyes de Ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

El principio es el mismo del texto anterior, por lo que teniendo en cuenta la diferencia explicada podemos decir que la Federación y las entidades locales tienen soberanía plena. Los municipios tienen soberanía tributaria subordinada.

Es de mencionarse que en el caso de que la autoridad esté obligada a devolver cantidades pagadas indebidamente (artículo 22 del Código Fiscal de la Federación), cuando se le obliga a aceptar el acreditamiento de gravámenes, como sucede en el Impuesto al Valor Agregado (artículo 3 de la Ley de la materia) o cuando las autoridades fiscales están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente (artículo 34 del citado Código Fiscal de la Federación), no se trata de que el Estado revista el carácter de sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria, sino únicamente se limita a actuar conforme a las disposiciones legales, pues en ningún supuesto el gobernado (sujeto pasivo) podrá ejercitar las facultades del sujeto activo.

B. Potestad Tributaria.

En la doctrina, no hay uniformidad de criterios y opiniones entre los autores para denominarla, por lo que la han denominado poder impositivo, poder tributario, supremacía tributaria, potestad tributaria, sin embargo, se conducen a un solo punto a la facultad que tiene el Estado de establecer contribuciones mediante una ley, “para obtener recursos tributarios que vengan a sufragar el gasto público, haciendo uso de su soberanía o autoridad.”⁴⁶

Se podrían emplear indistintamente las expresiones “poder y potestad”, ya que su significado gramatical se equiparan como sinónimos, de acuerdo al Diccionario de la Lengua Española, la palabra potestad proviene del latín *potestas*

⁴⁶ SÁNCHEZ Gómez, Narciso. Op. Cit. p. 91.

que significa: “dominio, poder, jurisdicción o facultad que se tiene sobre una cosa,”⁴⁷ por lo que no existe diferencia sustancial entre los dos vocablos.

Ahora bien, la palabra tributo cuya raíz latina es *tributum*, es “lo que se tributa. Carga u obligación de tributar.”⁴⁸ Por otro lado, establece que la palabra tributar significa: “entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para las cargas y atenciones públicas, cierta cantidad en dinero o en especie”⁴⁹. Y por último que la palabra tributaria deriva del latín *tributarios* que es “lo perteneciente o relativo al tributo.”⁵⁰

Sin embargo, se prefiere la expresión “Potestad Tributaria”, para evitar confusiones respecto de los poderes públicos que señala la Constitución, (Ejecutivo, Legislativo y Judicial).

Precisado lo anterior, es necesario determinar de donde deriva la potestad tributaria.

Una vez que por voluntad del pueblo nace el Estado, entendido como organización jurídica y política de la sociedad, surge la necesidad de plasmar dicha voluntad soberana en una norma jurídica, la ley suprema, esto es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos misma que establece que la soberanía reside en el pueblo. “La soberanía es una cualidad esencial del poder del Estado, pero reside en el pueblo si se concibe la voluntad general, aunque puede manifestarse a través de sus representantes”⁵¹, por lo que el pueblo al no poder ejercer directamente dicha soberanía se distribuyó entre órganos jurídicos estructurados y dotados de competencias limitadas, en los poderes y potestades públicas, por lo que “... la fuerza del Estado se transforma en poder público, sometido al Derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él.”⁵²

Por lo tanto, una manifestación del Poder del Estado, es el Poder tributario, del cual al estar comprendido en nuestro orden superior, “emana la potestad tributaria, que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente.”⁵³ Al estar regulada la potestad tributaria dentro de la Ley Suprema, se faculta a los órganos legislativos para establecer contribuciones mediante una ley, es decir, dicha potestad deriva del poder de imperio del Estado.

Como se ha establecido, la potestad tributaria tiene su justificación en el hecho de que el Estado, para cumplir con sus funciones requiere de recursos

⁴⁷ Real Academia Española, “Diccionario de la Lengua Española”, Tomo II, 21ª ed., Madrid, España, 2001, p. 1650.

⁴⁸ *Ibíd.* p. 2024.

⁴⁹ *Idem.*

⁵⁰ *Ídem.*

⁵¹ DE LA CUEVA, Arturo; “Derecho Fiscal”, Porrúa, México, 1999.p. 45.

⁵² DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit. p.45

⁵³ *Ibíd.* p. 46.

económicos, "... el Gobierno Federal, a través de diversos organismos y entes públicos, eroga anualmente considerables cantidades para satisfacer las necesidades 'físicas' y 'espirituales' de la sociedad mexicana."⁵⁴ Una de las maneras que tiene para obtener ingresos es mediante el establecimiento de contribuciones en la ley.

Por tanto, las contribuciones recaudadas necesariamente deben estar vinculadas al gasto público pues su finalidad es el presupuesto, esto es, el gasto de los proyectos planeados para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones, pues su finalidad es "... prever hasta donde sea posible, el importe de todos los gastos del Gobierno Federal."⁵⁵

Lo anterior, se traduce en la imposibilidad de establecer contribuciones sin que previamente exista un gasto público determinado y calculado, ya que es la única manera en que "...se justifica que el Estado exija compulsivamente de los ciudadanos la prestación pecuniaria cuando con ella se atienden las funciones y los servicios públicos."⁵⁶

Narciso Sánchez Gómez conceptúa a la potestad tributaria como: "la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe de ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico geográfico."⁵⁷

Jesús Quintana y Jorge Rojas, señalan que el poder tributario es "la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de las personas o bienes que se hallan en su jurisdicción es lo que representan la potestad o poder tributario."⁵⁸

Catalina García Vizcaíno señala que el poder tributario "consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efecto de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida."⁵⁹

Mayolo Sánchez Hernández señala que "El Poder Tributario del Estado o Poder Fiscal, podemos definirlo como la facultad legal que tiene para imponer y recaudar tributos a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial,

⁵⁴ MARGAIN Manautou, Emilio. Op. Cit. p. 117.

⁵⁵ ORRANTIA Arellano, Fernando; "Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal", Porrúa, México, 1998, p. 50.

⁵⁶ LUQUI, Juan Carlos. Op. Cit. p. 191.

⁵⁷ SANCHEZ Gómez, Narciso. Op. Cit. p. 92.

⁵⁸ QUINTANA, Jesús y ROJAS, Jorge; "Derecho Tributario Mexicano", 4ª ed., Editorial Trillas, México, 1999, p. 69.

⁵⁹ GARCÍA Vizcaíno, Catalina; "Derecho tributario", Tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1997, p. 225.

para estar en condiciones de cumplir con las atribuciones que le están encomendadas.”⁶⁰

Por lo anterior, se puede considerar que la *Potestad tributaria* es la facultad que tiene el Estado a través del órgano facultado expresamente para ello por la Constitución, de establecer contribuciones mediante leyes de carácter general y obligatorio. Para cubrir el gasto público que requiere para poder cumplir con sus funciones.

La Constitución Federal no hace una distribución de la potestad tributaria entre la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, por ello, se dice que existe una facultad concurrente, con excepción de algunas materias reservadas exclusivamente a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados, por lo que atendiendo a este problema la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció jurisprudencia sobre este particular, en la que se señala lo siguiente:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 151-156 Primera Parte

Página: 149

Genealogía: Informe 1969, Pleno, página 197.

Informe 1981, Primera Parte, Pleno, tesis 15, página 575.

Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 56, página 110.

Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 90, página 163.

Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 172, página 173.

“IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).”

Séptima Época, Primera Parte:

Volumen 6, página 72. Amparo en revisión 3368/65. Salvador Dámaso Zamudio Salas. 26 de junio de 1969. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.

Volúmenes 151-156, página 141. Amparo en revisión 1015/63. Angel Torrontegui Millán. 29 de julio de 1969 Unanimidad de veinte votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.

⁶⁰ Sánchez Hernández, Mayolo; “Derecho Tributario”, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2° ed., México, 1988, p. 37.

Volúmenes 151-156, página 141. Amparo en revisión 1016/63. Hilario Guzmán Landeros. 26 de agosto de 1969. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Volúmenes 151-156, página 141. Amparo en revisión 1005/63. Martha Arellano Sandoval. 14 de octubre de 1969. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Rafael Rojina Villegas.

Volúmenes 151-156, página 93. Amparo en revisión 3721/80. Industrias IEM, S.A. de C.V. y otra. 17 de noviembre de 1981. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Atanasio González Martínez. Secretario: Pedro Esteban Penagos López.

La jurisprudencia anterior nos permite corroborar que la federación no tiene limitaciones constitucionales para el ejercicio de su potestad tributaria, lo que tiene su respaldo en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política Federal.

a) La Potestad Tributaria Federal.

Se encuentra establecida en el artículo 73, fracciones VII y XXIX Constitucional, en donde se señala algunas materias reservadas exclusivamente para la Federación, sin embargo si las contribuciones que establece en dicho artículo no fueren suficientes para satisfacer el presupuesto, la Federación podrá concurrir con los Estados afectando otras fuentes hasta obtener los recursos necesarios, por lo que Margáin señala que “constitucionalmente, las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes; las primeras sólo las puede gravar la Federación y respecto de las segundas pueden concurrir a gravarlas, simultáneamente la Federación, los Estados y los Municipios.”⁶¹

El artículo 124 de la Carta Magna, señala las competencias de la Federación, Estados y los Municipios al decir que: “Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados.”

Ahora bien, la potestad tributaria concurrente a favor de los Estados encuentra su apoyo en la fracción VII del dispositivo 73 Constitucional, el Congreso de la Unión se encuentra autorizado para establecer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el gasto público de esa esfera de gobierno, y que desde luego no estén enumeradas o tipificadas las materias sobre las cuales se pueda ejercitar la potestad tributaria en comento, propia de lo que se entiende como “conurrencia impositiva”, terreno en el cual también es factible constituir tributos para las entidades federativas y municipios, en donde por lógica se puede caer en el problema de la doble o triple tributación sobre los mismos objetos o ingresos gravables, con grave perjuicio para la economía de los particulares.

El poder tributario privativo, propio o exclusivo de la Federación encuentra sustento en los artículo 73 fracciones IX, X y XXIX-A, 117 fracciones IV, V, VI y

⁶¹ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Op. Cit. p. 136.

VII, 118 fracción I y 131 de la Constitución Política Federal, de donde se desprenden las diversas materias, capitales, ingresos, actos u operaciones que pueden ser gravados por la Federación, y que de ellos existe prohibición para las Legislaturas Locales estatuir contribuciones de carácter estatal o municipal.

b) La Potestad Tributaria Estatal.

“Es una atribución legal que por mandato constitucional debe ejercitar la legislatura local, para dictar las leyes respectivas, que establezcan las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público en esa esfera de gobierno.”⁶²

Como se ha comentado anteriormente, los Estados tienen facultades concurrentes con la Federación, con lo cual como lo señala Raúl Rodríguez Lobato existe una clara tendencia a federalizar los tributos y hacer partícipes a los Estados de la recaudación fiscal, sin reformar la constitución, sino conviniendo con las entidades federativas en autolimitar su potestad, no gravando determinadas fuentes económicas, ya gravadas por la Federación, a cambio de lo cual obtienen una participación en la recaudación federal.

En opinión del tratadista De la Garza, el fundamento constitucional del poder tributario de los Estados, no reside en el artículo 124 Constitucional, sino en el artículo 40 de este ordenamiento, que dispone que: “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de la Ley Fundamental”; por ello, indica, “es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de éstos, puesto que es reconocido universalmente que la soberanía implica poder de tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía.”⁶³

c) La Potestad Tributaria Municipal.

“Es aquella facultad legal ejercida por la Legislaturas Locales de conformidad con la Constitución Política Federal, en virtud de la cual pueden imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza, ingresos o utilidades, para cubrir el gasto público municipal, formalizándose al expedir las leyes fiscales respectivas.”⁶⁴

Precisamente, una de las causas principales para la precaria situación financiera de los Municipios consiste en la imposibilidad de establecer por sí

⁶² SÁNCHEZ Gómez, Narciso. Op. Cit. p. 108.

⁶³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. pp. 241 y 242.

⁶⁴ SÁNCHEZ Gómez, Narciso. Op. Cit. pp. 116 y 117.

mismos sus tributos, ya que los mismos son establecidos por las legislaturas estatales y el Municipio, en los términos del artículo 115 Constitucional, depende de la voluntad y los caprichos del gobierno del Estado, por lo que únicamente tiene la libre administración de su hacienda, es por ello que no puede hablarse de autonomía hacendaría, ni de Municipio libre en nuestro país.

La potestad tributaria privativa municipal tiene su fundamento en los artículos 31 fracción IV, y 115 fracción IV, de la Constitución Política Federal, se les llama privativas, porque sobre dichas materias no pueden crearse tributos a favor de la Federación y de las Entidades Federativas, ni tampoco en sus leyes fiscales pueden otorgarse exenciones, estímulos o subsidios sobre esos rubros reservados a los Municipios, porque así lo estatuye la indicada fracción IV de dicho artículo 115 constitucional.

La potestad tributaria concurrente a favor de los municipios, tiene su fundamento en los artículos 31, fracción IV, y 124 de nuestra Ley Suprema, en virtud de que en base a dichos preceptos las Legislaturas Locales, pueden instituir las leyes fiscales que regulen las obligaciones contributivas a favor de los municipios, para cubrir su gasto público sobre aquellas materia que no están reservadas a la federación.

Por lo anterior, Narciso Sánchez Gómez señala que en el terreno concurrente existe la posibilidad de crear contribuciones federales, locales y municipales sobre los mismos ingresos, utilidades, bienes o actos que así lo determinen las leyes respectivas, ya que no existen limitaciones, ni prohibiciones constitucionales para el ejercicio de dicho poder tributario, y ante la urgente necesidad de ingresos públicos para las tres esferas de gobierno, se ha caído en la injusticia fiscal, al dar paso al grave problema de la doble o triple tributación, el que en una forma parcial se ha resuelto gracias a los convenios de coordinación fiscal federal y local, para crear impuestos federales únicos en el marco concurrente, a cambio de que los Estados y Municipios renuncien a instituir contribuciones en ese contexto.

d) Sistema de Coordinación Fiscal.

Algunos doctrinarios han considerado que la potestad tributaria concurrente, implica doble e incluso triple tributación, pues se grava varias veces sobre la misma fuente de ingresos, "...exigiéndole a las mismas personas físicas y morales el pago de tributos sobre su riqueza, bienes, operaciones o ingresos..."⁶⁵; lo que trae como consecuencia una carga fiscal muy fuerte al contribuyente.

Para resolver este problema se expidió la Ley de Coordinación Fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación 22 de diciembre de 1978, la cual establece los sistemas de recaudación, coordinando y regulando los convenios

⁶⁵ SANCHEZ Gómez, Op. Cit. p. 109.

suscritos entre la Federación y los Estados y Municipios, para que estos adquieran el compromiso de cobrar ciertos impuestos federales a cambio de recibir una participación de lo recaudado.

Como resultado de la Ley de Coordinación Fiscal surge el Sistema de Coordinación Fiscal el cual pretende crear impuestos federales únicos, sobre todo en el terreno concurrente, en cuyos rendimientos se concede una participación porcentual a las Entidades Federativas y Municipios, para fortalecer la economía de estos últimos, crear organismos en materia de coordinación fiscal y colaborar administrativamente las autoridades fiscales de las tres esferas de competencia que existen en el sistema constitucional mexicano.

Por lo que el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se conceptúa como “el régimen jurídico relativo a las participaciones de tributos y otros ingresos federales a favor de las entidades federativas y municipios, incluyendo reglas sobre la colaboración administrativa, las conducentes a los organismos en materia de coordinación fiscal, y sobre los montos porcentuales que deben otorgarse a dichas entidades políticas, para que con ello se fortalezca sus respectivas haciendas públicas y se restrinja parcialmente el problema de la doble o triple tributación sobre los mismos ingresos u objetos gravables.”⁶⁶

El ilustre maestro Alfonso Nava Negrete señala que en lugar de desfederalizar ciertos campos o hacerlos auténticamente concurrentes, el poder federal recurre a la celebración de convenios que hacen posible aquella intervención (de las autoridades estatales y municipales).

Destacando como lo indica el maestro Nava Negrete los Convenios de Coordinación Fiscal Federal que obligan al Estado que los celebra a no dictar leyes de impuestos que dupliquen la carga tributaria junto con leyes impositivas federales, a cambio de no legislar, los gobiernos estatales tienen el derecho de recibir una participación en el rendimiento del impuesto sobre la renta, con estos convenios se lesiona gravemente la autonomía de los estados.

Asimismo, están los Convenios de Colaboración Administrativa Fiscal, mismo que regula también la Ley de Coordinación Fiscal, en donde “los gobiernos de los estados se comprometen a llevar a cabo la administración de impuestos o derechos federales en sus respectivos territorios y, a cambio, el gobierno federal les paga ciertas percepciones que se fijan en el convenio. Estos convenios implican que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en representación del Ejecutivo, delegue las atribuciones de administración fiscal necesarias en las autoridades estatales.”⁶⁷

⁶⁶ Ibid. p. 128.

⁶⁷ NAVA Negrete, Alfonso; “Derecho Administrativo Mexicano”, 2ª ed., Fondo de Cultura Económica, México, 2001, p. 58

El maestro Nava Negrete considera que estos convenios de colaboración, no son muy espontáneos por parte de los Estados, en donde las autoridades locales se transforman en autoridades fiscales federales gracias a la fuerza jurídica de los mismos, y esto es dudoso.

Un ejemplo de ello, se refleja en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en el que se admite que por la vía de los Convenios de Colaboración Administrativa una función de aplicación de la Ley Federal de Contribuciones pueda ser ejercida por las autoridades fiscales del Estado o del Municipio y sean, por tanto consideradas como autoridades fiscales federales de conformidad con el artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal.

Cabe destacar que los Convenios de Coordinación en materia de administración de ingresos federales, comprenderán las funciones de: fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales locales y municipales, debiendo especificarse el tipo de ingresos, previa publicación en los referidos periódicos oficiales, de acuerdo al artículo 13 de la Ley de Coordinación Fiscal.

De esta manera se puede advertir con facilidad que una contribución federal, establecida por la Federación como titular de la potestad tributaria federal, sea administrada en una o varias funciones por una autoridad fiscal local que ha recibido competencia para ello por virtud del Convenio de Colaboración Administrativa.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha manifestado de la siguiente manera:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice (actualización 2001)

Tomo: Tomo III, Administrativa, Jurisprudencia SCJN

Tesis: 48

Página: 79

Genealogía: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII, mayo de 2001, página 293, Segunda Sala, tesis 2a./J. 17/2001.

“COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DE LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL RELATIVO RESPECTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL.-

Cuando una entidad federativa celebra un convenio de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se generan diversas consecuencias respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al Congreso Local de que se trate. En principio, dicha facultad, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, no podrá desarrollarse en su aspecto positivo, relativo a la creación de tributos, en cuanto a los hechos imponible que se encuentren gravados por un impuesto federal participable, ya que al celebrarse la mencionada convención debe entenderse que la potestad tributaria se ha ejercido no en su aspecto positivo, ni en el negativo, correspondiente a la exención de impuestos, sino en su expresión omisiva que se traduce en la abstención de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación

ha establecido un impuesto, lo que provocará la recepción de ingresos, vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos. Por otra parte, en razón de que al adherirse la respectiva entidad federativa al señalado Sistema de Coordinación Fiscal, el órgano legislativo local renunció a imponer las contribuciones que concurren con los impuestos federales participables, ello conlleva, incluso a la desincorporación temporal de su ámbito competencial de la potestad relativa, por lo que si aquél crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello, tal como deriva del contenido de la tesis jurisprudencial número 146 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 149 del Tomo I del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA."

Amparo en revisión 2240/97.-Inmobiliaria Pedro de Alvarado, S.A. de C.V.-11 de octubre del año 2000.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 942/2000.-Carlos Enrique Campos Stenner.-23 de febrero de 2001.-Mayoría de cuatro votos.-Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Ponente: Juan Díaz Romero.-Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Amparo en revisión 943/2000.-Jaime Martín García Corral.-23 de febrero de 2001.-Mayoría de cuatro votos.-Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matías.

Amparo en revisión 1291/2000.-Gerardo Quiñones Canales.-23 de febrero de 2001.-Mayoría de cuatro votos.-Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón.-Secretario: Moisés Muñoz Padilla.

Amparo en revisión 7/2001.-Adriana Margarita García Soto.-23 de febrero de 2001.-Mayoría de cuatro votos.-Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Ponente: Juan Díaz Romero.-Secretaria: Sofía Verónica Ávalos Díaz.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII, mayo de 2001, página 293, Segunda Sala, tesis 2a./J. 17/2001; véase la ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, enero de 2001, página 957.

Adolfo Arrijo Vizcaíno, considera que los convenios de coordinación fiscal, solucionan el problema de la múltiple tributación, pero acarrea una mayor desventaja pues "... provoca un centralismo tributario a través de una marcada tendencia hacia el establecimiento de impuestos federales únicos, de cuyos rendimientos se otorgan determinados porcentajes de participación a las Entidades Federativas y Municipios."⁶⁸

Dicha coordinación lleva como contrapartida una gran desventaja, pues fuera de ser un fortalecimiento económico para los Estados y Municipios, está agudizando el centralismo político fiscal federal, en detrimento de la autonomía de las entidades federativas y de dichos municipios, lo que a la larga puede

⁶⁸ ARRIJOJA Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit. p. 163.

conducirnos a un régimen tributario en el que sólo subsistan contribuciones federales y una serie de participaciones en rendimiento para los Estados y Municipios, a manera de donaciones gratuitas que viene a representar el principal sustento de los presupuestos de egresos de estas última entidades políticas.

C. Obligaciones de la Administración Tributaria.

De acuerdo al pensamiento del maestro Ernesto Flores Zavala las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: principal y secundarias.

La principal consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio.

Establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado. Si el fisco deja de cobrar un impuesto, está concediendo de hecho una exención que está prohibida tanto por la Constitución como por la ley ordinaria, y que coloca al particular beneficiado en situación de privilegio con respecto a los demás; por otra parte, ese acto perjudicará al Estado al disminuir los ingresos y a los causantes en general que verán aumentadas sus cargas en la medida en que de hecho se exima del impuesto a determinados individuos. La falta de cumplimiento de la obligación de percibir o de cobrar los impuestos puede ser, en consecuencia, causa de responsabilidad por los daños que puede causar.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que: “Las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago de impuestos o de derechos, sin discriminación alguna, según sus atribuciones” (Revisión 4684/45. Juana Quiroz de Hernández.).

Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

A. OBLIGACIONES DE HACER, como por ejemplo, “proceder al registro o empadronamiento de los contribuyentes con los datos correctos, completos o necesarios; determinar la existencia del crédito fiscal, fijarlo en cantidad líquida, dar las bases de su liquidación, ejercitar el procedimiento administrativo de ejecución cuando así proceda fundando y motivando todas las etapas del procedimiento respectivo, imponiendo las sanciones y los demás accesorios legales que procedan en una forma circunstanciada, practicar visitas de inspección y otras actividades relacionadas con la fiscalización contributiva.”⁶⁹

⁶⁹ FLORES Zavala, Ernesto, “Elementos de Fianzas Públicas Mexicanas”, Trigésima ed., Porrúa, México, 2001. pp. 57 y 58.

B. OBLIGACIONES DE NO HACER, consisten en no contrariar la norma jurídica fiscal, como por ejemplo, abstenerse de ciertos trámites cuando no se haga el pago de una contribución, no expedir nuevos talonarios de facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que los necesiten, si no cumplen previamente con las disposiciones legales relativas, etcétera.

1.3.5.2. Sujeto Pasivo.

A. Concepto.

Sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, de 30 de diciembre de 1938, disponía que el: “Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal.”

El artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966 decía: “Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal.”

En este artículo se agrega “mexicana o extranjera” y se suprime “de una manera directa”, en relación con el artículo 20 del Código anterior. La adición se deriva de que suprimió la enumeración de quiénes podían ser sujetos pasivos, que contenía el citado Código. La supresión del término “de una manera directa”, se hizo seguramente para evitar las confusiones a que podría dar lugar. Una persona está obligada al pago de una prestación al Fisco Federal cuando el Fisco está en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida.

De acuerdo con la definición anterior, es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél.

Por lo anterior, por sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria se entiende la persona física o moral, nacional o extranjera que actualiza el supuesto de hecho previsto por la ley convirtiéndose en el sujeto de la obligación fiscal, es decir, es quien le da cumplimiento a la obligación tributaria que puede consistir en un dar, hacer, no hacer o tolerar.

Concretamente, respecto a las obligaciones de dar el sujeto pasivo es quien con sus ingresos coadyuva a que el Estado realice sus funciones, puesto que es

“...quien se beneficia por las ventajas y seguridades que le protegen su propiedad, el goce de sus bienes...”⁷⁰

El Código de 1981, no contiene una definición de lo que se entiende por sujeto pasivo.

Ahora bien, debemos distinguir el sujeto pasivo del impuesto del pagador del impuesto; el primero es el contribuyente de derecho y el segundo, el contribuyente de hecho, el primero, es el que hemos definido en líneas anteriores, el segundo, es aquel que, en virtud del efecto de traslación del impuesto, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos. Por ejemplo, el impuesto sobre producción de alcohol es a cargo del fabricante de este producto, él es el sujeto pasivo, porque él es el obligado frente al Fisco, pero quien en realidad lo paga es el consumidor porque en el precio a que se le venda el alcohol estará incluido el importe del impuesto.

La personalidad del pagador del impuesto es ignorada por el texto legal, aun cuando el legislador deba tomarla en cuenta al establecer el gravamen, pero sin hacer referencia a ella en la ley.

Como bien señala Rodríguez Lobato el contribuyente de hecho debería ser estudiado con más detenimiento, puesto que se observa que en realidad el tributo se establece para ellos, pero que por su número y dificultad de control se establece un intermediario, el contribuyente de derecho, como colaborador del fisco en la recaudación.

Al respecto, el día 23 de junio de 2005 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, entrando en vigor el 23 de julio de 2005, la cual establece en su artículo 2 los derechos generales de los contribuyentes, mismo que dispone lo siguiente:

“Artículo 2o.

. . .

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

⁷⁰ LUQUI, Juan Carlos. Op. Cit. p. 118.

III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.

V. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.

VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.

VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.

Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda.

La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que

se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

XIV. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.”

B. Obligaciones de los contribuyentes.

Siguiendo el pensamiento del maestro Ernesto Flores Zavala, el sujeto pasivo del impuesto puede tener dos clases de obligaciones: principal y secundarias, la obligación principal es sólo una y consiste en pagar el impuesto, las obligaciones secundarias pueden ser de tres clases, de hacer, no hacer y tolerar:

1.- DE HACER; por ejemplo: “presentar declaraciones, manifestaciones o avisos conducentes para el control fiscal a que haya lugar por la Hacienda Pública; llevar libros de contabilidad previstos en la ley; expedir facturas, notas de venta, comprobantes de pago y todos los documentos relacionados con sus operaciones, ingresos y egresos; retener y trasladar el monto del gravamen a terceras personas cuando así proceda y hacer el entero ante el fisco en forma correcta y oportuna, etcétera.”⁷¹

Las obligaciones secundarias u obligaciones formales se deben realizar atendiendo de manera correlacionada las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de su Reglamento y de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Rigoberto Reyes Altamirano, en su libro Elementos básicos de derecho fiscal, denomina a estas obligaciones secundarias como “deberes formales del administrado” y los clasifica en cinco grandes grupos, de la siguiente manera:

1. La presentación de avisos ante el Registro Federal de Contribuyentes.

Una vez que el contribuyente cumpla con la obligación de solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, de conformidad con el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, tendrá la obligación de presentar declaraciones periódicas. Además, en los artículos 5-A y 14 a 24 del Reglamento

⁷¹ FLORES Zavala, Ernesto. Op. Cit. p. 58 y 59.

de dicho Código señala los siguientes avisos que deberán presentarse ante el RFC:

- a) Cambio de nombre, denominación o razón social.
- b) Cambio de domicilio fiscal.
- c) Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades fiscales.
- d) Liquidación o apertura de sucesión.
- e) Cambio de régimen de capital social.
- f) Cancelación.
- g) Aviso de apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes.
- h) De escisión de sociedades.
- i) De fusión de sociedades.

2. Expedir documentación fiscal.

Tiene su fuente de regulación en las leyes tributarias o impositivas, las disposiciones del Código Fiscal de la Federación sobre la materia tiene la función de concretizar y especificar los términos de su cumplimiento, como se desprende del artículo 29 del ordenamiento citado “cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de este Código.”

Se entiende por comprobante fiscal “todo aquel documento que el contribuyente expida con razón de sus actividades y que además utilice para la deducción o acreditamiento para efectos fiscales.”⁷²

3. Llevar contabilidad fiscal.

Dicha obligación se encuentra establecida en cada ley tributaria o de impuesto respectiva, como lo precisa el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación: “las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad”, por lo que el Código Fiscal de la Federación solo

⁷² REBOLLEDO Herrera, Oscar; “Introducción al Derecho Fiscal”, Colección Francisco J. Santamaría. Pensamiento y Estudios Jurídicos, México, 2002, p. 101.

cumple con la función de establecer las reglas precisas mediante la cual se cumplirá dicha obligación, de la siguiente manera:

a) En el que establece que las personas obligadas llevarán los sistemas y registros contables que señala el Reglamento del Código Fiscal, por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados que obliguen otras leyes, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

b) Esta contabilidad fiscal debe conservarse en el domicilio fiscal del contribuyente, salvo que se tenga autorización para llevarse en lugar distinto.

c) Existe obligación de conservarla por plazo de 5 años (artículo 30 Código Fiscal de la Federación).

d) Si el contribuyente adopta el sistema manual, deberá llevar el libro diario, el mayor y los otros que establezcan las demás disposiciones, debidamente encuadernados, empastados y foliados (artículo 28 Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

e) Si se hace registro mecánico o electrónico, debe llevar como mínimo el libro mayor (artículo 27 último párrafo del Reglamento de Código Fiscal de la Federación).

4. Presentación de declaraciones.

El artículo 31 del Código Fiscal de la Federación establece que cuando se tenga obligación de presentar declaraciones, deberán efectuarse en las formas oficiales que haya aprobado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando la ley especial no indique cuándo deberán presentarse las declaraciones, se tendrá por establecido el de 15 días siguientes a la realización del hecho de que se trate.

Existen tres tipos de declaraciones tributarias:

a) La normal.- Que se constituye por la primera y original declaración tributaria que sobre una contribución específica se presenta por un período de causación determinado.

b) Las complementarias.- Son las declaraciones que a manera de corrección espontánea, son presentadas por el contribuyente, con el propósito de modificar la declaración normal original, respecto a este tipo de declaraciones el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación establece: "Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio

contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de la facultades de comprobación.”

c) Declaraciones de corrección fiscal.- Son presentadas por los contribuyentes a manera de corrección no espontánea, es decir, por haberse iniciado el ejercicio de facultades de comprobación fiscal, de acuerdo con el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

5. El Dictamen Fiscal.

En la teoría de la administración tributaria, a los dictaminadores fiscales se les conoce como agentes auxiliares de la fiscalización, identificándose como tales a aquellos profesionales de la contaduría pública encargados de elaborar, formular y presentar un dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes, para efectos fiscales, una vez que han auditado a estos sobre su cumplimiento tributario.

En 1991 se adicionó el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, con el fin de establecer la obligación de determinados contribuyentes de dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, por lo que aumentaron de forma considerable los agentes fiscalizadores auxiliares de la administración tributaria.

Algunos de los supuestos o condiciones para estar obligados a dictaminarse se refieren a los ingresos del ejercicio, valor de activos de la empresa, número de trabajadores, tipo de contribuyentes (por ejemplo, quienes reciban donativos o sean empresas públicas), o quienes realicen determinado acto (que se escindan o fusionen).

2.- DE NO HACER; no contrariar los preceptos jurídicos en la materia, por ejemplo: no cruzar la línea divisoria internacional; no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales; no proporcionar datos falsos; no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago del impuesto; no alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales, etcétera.

3.- DE TOLERAR; se encuentran relacionadas con las actividades de fiscalización que realizan las autoridades hacendarias, por ejemplo: permitir la práctica de las visitas de inspección de los libros, locales, documentos, bodegas, etc., de la propiedad del causante, “lo que significa que el contribuyente debe colaborar con el fisco para que se atienda y desarrollen correctamente dichas verificaciones, no poniendo obstáculos u oponerse a la orden respectiva.”⁷³

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en diversas jurisprudencias y tesis ha sostenido que las disposiciones contenidas en las leyes

⁷³ FLORES Zavala, Ernesto. Op. Cit. p.58 y 59.

de materia fiscal que imponen cargas de carácter tributario, aun cuando impliquen fundamentalmente la obligación de verificar el pago correspondiente a los sujetos pasivos del impuesto, envuelven al mismo tiempo un conjunto de obligaciones que la doctrina considera como obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar, que el Estado establece, con el objeto de cerciorarse del cumplimiento de las cargas tributarias o fiscales impuestas a los particulares.

Hay ocasiones en las que el sujeto pasivo no tiene la obligación principal, pero sí las secundarias; esto sucede cuando reuniéndose todas las circunstancias que hacen coincidir la situación de un individuo con la prevista en la ley, falta sólo la realización del hecho generador del crédito fiscal, y tiene por objeto controlar al sujeto para el caso de que, existiendo la obligación de pago, no trate de burlarla, por ejemplo, de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los causantes pagarán el impuesto sobre la base de la utilidad percibida en un año; si un causante en un ejercicio sufre pérdidas no estará obligado al pago del impuesto, porque no ha percibido una utilidad gravable, pero tendrá la obligación de presentar su declaración anual como cualquier otro causante con esos ingresos, y cumplir con las demás obligaciones que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, precisamente para que el fisco sepa que si no paga el impuesto es porque no tiene obligación de hacerlo, y no porque trata de evadirlo.

1.3.5.3. Terceros responsables.

A. Concepto.

Son aquellos contribuyentes de derecho, ajenos a la relación jurídico-tributaria que tienen responsabilidad de pago, denominados responsables indirectos.

Este es un aspecto importante en el estudio del sujeto pasivo la determinación del tipo de responsabilidad de quien paga la deuda impositiva, ya que en el Derecho Fiscal se separa la responsabilidad de pago de la titularidad de la deuda, y esta separación consiste en que aunque la deuda sea a cargo de una persona, la responsabilidad de pago recae sobre otra distinta.

Ahora bien, resulta necesario señalar que el contribuyente de derecho puede ser deudor y responsable directo, o bien deudor o responsable indirecto, de donde se sigue que no todos adquieren la responsabilidad de la misma manera.

Emilio Margáin Manautou señala que “la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio

nacimiento, o, por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecta objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.”⁷⁴

Siguiendo la tradición doctrinal mexicana Narciso Sánchez Gómez realiza la siguiente clasificación de los sujetos pasivos:

1.- SUJETO PASIVO PRINCIPAL, CON RESPONSABILIDAD DIRECTA.

Es el típico sujeto pasivo, se trata de la persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, se le da tal nombre por que sobre él recae el deber tributario, es quien específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa.

El obligado directo es el principal sujeto pasivo de los tributos, también se le conoce como “causante”. También es el único al que propiamente puede denominársele como “contribuyente”, toda vez que es quien con cargo en su patrimonio contribuye a sufragar los gastos públicos.

2.- SUJETO PASIVO CON RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

Se le define como la persona, física o moral nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.

Ese vínculo entre el sujeto pasivo directo y el sujeto pasivo solidario puede ser una consecuencia de la relación laboral, por la celebración de actos o contratos sujetos a normas de derecho público o privado, por poseer o administrar bienes muebles, inmuebles, negociaciones; también asumen esa responsabilidad los contadores públicos en relación con al empresa que representa, los jueces, notarios, registradores, mandatarios, gerentes o administradores en relación con los actos, certificaciones, documentos o actos que efectúen en nombre o a favor del deudor principal de la contribución.

El efecto principal de la responsabilidad solidaria, consiste en que los sujetos pasivos respectivos quedan obligados ante las autoridades fiscales en los mismos términos que el sujeto pasivo directo, respecto de una contribución originalmente fincada a nombre de este último, y que por lo tanto debe responder si el segundo no cumplió o se omitió el pago con cierta imputación a ambos sujetos pasivos.

⁷⁴ MARGÁIN Manautou, Emilio. Op. Cit. p. 257.

La responsabilidad solidaria prácticamente en la actualidad es la que contempla el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, para referirse a los diversos casos de terceras personas que deben retener, enterar, controlar o colaborar con el fisco para que el sujeto pasivo principal cumpla correctamente y en su oportunidad con el pago de la contribución, y en dicho precepto se pueden apreciar otras clases de responsabilidad que tanto la doctrina como la legislación han reconocido, como son: la sustituta, en garantía, la objetiva, mixta, o la propiamente conocida como “solidaria”.

Para el maestro Sergio Francisco de la Garza, el concepto de responsabilidad solidaria es el siguiente: “La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de un cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. En ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales.”⁷⁵

Por lo anterior, el sujeto pasivo con responsabilidad solidaria “es la persona física o moral que por diversas circunstancias de hecho y de derecho, queda obligada ante el fisco a pagar una contribución en nombre del deudor principal ya sea por tener el deber de retener y enterar el gravamen respectivo, o simplemente porque la ley lo obliga a proporcionar la información correcta, completa y necesaria para determinar, liquidar y pagar una obligación fiscal.”⁷⁶

Una característica de la responsabilidad solidaria que estimo es importante destacar, es la excepción que sufre la misma respecto de los presupuestos de su exigibilidad, en que han coincidido los autores antes citados, consistente en que debe haber una resolución emitida por la autoridad que determine el crédito fiscal, y ésta acontece en el caso de que se trate de hacer efectiva una responsabilidad que deriva de un crédito autodeterminado por el contribuyente, caso en el cual por la naturaleza propia de esta situación no va a haber un acto de autoridad que determine el crédito fiscal, ya que ello ha sido hecho por el contribuyente, sin embargo, sí tiene que existir un acto de autoridad que determine la exigibilidad al responsable solidario, debidamente fundado y motivado.

3.- SUJETO PASIVO CON RESPONSABILIDAD SUSTITUTA.

Es aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.

⁷⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 245.

⁷⁶ SANCHEZ, Gómez, Narciso. Op. Cit. p. 371.

Margáin Manautou considera que: “ El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito fiscal, no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino por que la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc.”

4.- SUJETOS PASIVOS POR DEUDA AJENA CON RESPONSABILIDAD OBJETIVA.

Es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva; por ejemplo, la adquisición de un inmueble con adeudos pendientes por concepto de impuesto predial o territorial.

B. Obligaciones de los terceros responsables.

El maestro Flores Zavala destaca que los terceros no pueden, por definición, tener la obligación principal, sólo pueden tener obligaciones secundarias de hacer, no hacer y de tolerar; respecto a las primeras es el caso de particulares que están obligados con el deudor principal a presentar declaraciones en su nombres, retener y enterar obligaciones fiscales, llevar la contabilidad de un negocio; los notarios y jueces que actúan por receptoría que deben determinar, retener y enterar una obligación fiscal, lo mismo los funcionarios y empleados públicos tienen que cuidar el pago de tributos antes de hacer un registro o certificación de un acto o contrato; respecto a las segundas obligaciones, no deben quebrantar las normas jurídicas relativas a esas obligaciones de hacer, y en su caso permitir la práctica de inspecciones fiscales, relacionadas con las obligaciones de tolerar.⁷⁷

1.4. EL CRÉDITO FISCAL.

1.4.1. Definición.

El crédito fiscal lo define el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación, cuando dice: “Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados, que provengan de contribuciones, de aprovechamiento o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.”

⁷⁷ FLORES Zavala, Ernesto. Op. Cit. 60 y 61.

Al respecto, el Poder Judicial de la Federación y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa han señalado lo siguiente:

Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: V, Abril de 1997
Tesis: I.4o.A.199 A
Página: 228

“CRÉDITO Y ESTÍMULO FISCAL. DIFERENCIAS. Los créditos fiscales son materia distinta a los estímulos fiscales, toda vez que los primeros están previstos en el Código Fiscal de la Federación y son una obligación que las autoridades imponen al particular por alguna contribución, con sus correspondientes recargos y actualizaciones, en caso de incumplimiento; en cambio, los segundos son creados por el decreto que establece dichos estímulos para fomentar el empleo, la inversión en actividades industriales prioritarias y el desarrollo regional, y tienen como finalidad dar al particular un beneficio o premio para que los pueda aplicar contra impuestos federales y, dado el caso, si se dan fuera del término que se había establecido, la autoridad no tiene la obligación de pagar algún interés o actualización por no haberse ejercido tal derecho; por tanto, no puede equipararse un crédito a un estímulo fiscal porque aun cuando al final se encaminen a cubrir una contribución, su naturaleza es distinta.”

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Queja 784/96. Herramientas Truper, S.A. 23 de octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: Ramón E. García Rodríguez.

Primera Época.
Instancia: Sala
R.T.F.F.: Primera Época. Año II. No. s/n. Febrero 1938.
Tesis: I-TS-2261
Página: 614

“CRÉDITO FISCAL. Tiene este carácter cualquier ingreso al Erario, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, ya que lo que da el carácter de fiscal a un crédito es la circunstancia de que el sujeto activo de él sea el Poder Público, y no afecta al sujeto pasivo para precisar el carácter de la prestación adeudada. (Contenida en resolución del Pleno de fecha 16 de noviembre de 1937.)”

Expediente Número 23000/37. Antonio Baduy contra Departamento Forestal y de Caza y Pesca, Delegación del mismo en Chetumal, Q. R., y Oficina Federal de Hacienda en ese lugar. México, D. F., febrero 8 de 1938. Resolución definitiva de la Quinta Sala.

1.4.2. El nacimiento del crédito fiscal.

Las leyes fiscales fijan situaciones jurídicas abstractas, que sólo tienen realización cuando existe un hecho al que se pueda aplicar una norma legal. Estas leyes, en las situaciones jurídicas que suponen, definen el concepto y objeto de las contribuciones, así como señalan las personas que están obligadas a cumplirlas y los castigos para el caso de desobediencia, pero para que exista crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que quepan dentro de la situación jurídica que define la ley, esto es, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho, haya una norma legal que le sea aplicable, es decir, un hecho jurídico.

No puede, en consecuencia, decirse que el crédito fiscal nace cuando aisladamente existan hechos previstos en la ley, o se encuentre una situación jurídica supuesta en ella, para ello se necesita la conjunción de los dos elementos, el hecho y la ley. En otros términos, para que exista crédito fiscal es indispensable que la autoridad demuestre que encontró un hecho gravado o imponible conforme a una disposición fiscal que le sea aplicable con exactitud.

Para que nazca el crédito fiscal no es necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal, la resolución en que muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito.

Para que exista crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que quepan dentro de la situación jurídica que define la ley, esto es, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho, haya una norma legal que le sea aplicable, es decir un hecho jurídico.

En cuanto a los impuestos, estos nacen en el momento mismo en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, y el hecho jurídico siempre es un acto de particular.

Por cuanto a los derechos, puede presentarse la duda si el crédito fiscal nace en el momento en que solicita o en el que se recibe el servicio.

1.4.3. La determinación o liquidación del crédito fiscal.

Según el artículo 6 del Código Fiscal, la obligación fiscal se causa conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Ahora bien, cuando la obligación tributaria se determina en cantidad líquida, tenemos lo que se llama el crédito fiscal; la liquidación está prevista en el artículo 6, segundo párrafo, del Código Fiscal, de cuya orden se desprende que las

contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, agregando por nuestra parte, que dentro de esos preceptos se deben incluir los que aportan los elementos para fijar su monto, no obstante que les sean aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Atento a lo previsto por el artículo 6, tercer párrafo, del Código Fiscal, la determinación o liquidación de los créditos fiscales, por regla general corresponde a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario. En la exposición de motivos del Código Fiscal de 1982, se dice: "... por regla general, son los particulares y no la autoridad, quienes determinan por qué y cuánto deben pagar..."

Pero cuando las leyes fiscales lo ordenen, la determinación o liquidación de los créditos fiscales deben ser hechas por las autoridades fiscales. En este caso los sujetos pasivos informarán a las autoridades de la realización de los hechos que hubieren dado nacimiento a la obligación fiscal y los que sean pertinentes para la liquidación del crédito dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el fallo que se transcribe a continuación señaló y separó las etapas o fases del crédito fiscal y que son: su nacimiento, liquidación y exigibilidad diciendo: "La relación tributaria tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación distinguen con claridad, etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación en cantidad líquida y finalmente su exigibilidad, siendo claramente antijurídico confundir el nacimiento con la determinación en cantidad líquida o sea el accertamento; según la expresión de la doctrina italiana y la exigibilidad."

El accertamento a que se refiere la resolución anterior, no es otra cosa sino la doble acción de la autoridad en que declara que se realizó la situación que la ley prevé para la generación del crédito fiscal y determina las bases para su liquidación, constituye en la teoría italiana el accertamento, traducido en accertamento en nuestro idioma, para indicar el acto en que la autoridad declara al mismo tiempo la existencia del crédito fiscal y determina las bases que han de adoptarse para medir la obligación.

En nuestro Derecho se presentan situaciones en que no es discutible la existencia del crédito, nacido desde que se realizó la situación considerada en la ley, independientemente de que se fijen las bases de su liquidación. En estos casos el crédito está latente y dura así hasta que transcurre el término de la prescripción; si ésta se consuma, la obligación quedará extinta por ese motivo, sin que sea legal ya, acertar sobre su medida.

Una de estas situaciones es cuando la autoridad declara que alguien es contribuyente.

En este caso, se realiza el accertamento del nacimiento de la obligación, pues se considera que el afectado está dentro de la situación prevista en la ley, pero no existe accertamento de las bases para la liquidación del crédito, porque aquella declaración general no es suficiente. La medida de la obligación depende de la aplicación de muchas disposiciones de la ley tributaria y de la consideración de las circunstancias en que se encuentre el contribuyente.

Doricela Mabarak Cerecedo señala que el accertamento no ha adoptado en México carta de naturalización, por lo que los términos determinar y liquidar no son sinónimos, solamente se complementan y ocurren en momentos diferentes.

Por lo anterior, la determinación de la obligación tributaria es “constatar su nacimiento, y la reunión de todos los elementos materiales y formales que propicien su cumplimiento.”⁷⁸ En otras palabras, la determinación es establecer por parte del Fisco quien es contribuyente y de qué impuestos, para así posibilitar la liquidación.

Ahora bien, por lo que respecta a la liquidación de una obligación fiscal “debe entenderse el acto de realizar la operación o serie de operaciones aritméticas mediante las cuales se precisa el monto del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo.” Esto es, fijar en cantidad líquida lo que debe un contribuyente, por lo que se reconoce la existencia de la obligación tributaria a cargo de un determinado sujeto y de cuantificar el crédito fiscal.

A diferencia del Código Fiscal abrogado de 1967, el Código Fiscal vigente adoptó en todo su articulado de manera uniforme el término determinación en lugar del de liquidación.

De todo lo anterior, podemos decir que la liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste precisamente en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valorización de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible) con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente.

Además, se puede agregar que siendo esta la razón de ser y la función de la liquidación, es claro que constituye una fase ineludible en el desenvolvimiento de la relación impositiva, cuya lógica necesidad deriva de la simple consideración de que, conteniendo la norma tributaria un mandato abstracto e hipotético, no resulta posible afirmar que alguien debe al Estado o a otro ente público una suma determinada, si no es cumpliendo las operaciones que implica la liquidación. De aquí se desprende que la liquidación es necesaria y se produce en cualquier especie de impuesto por ser consustancial con el carácter mismo de la obligación tributaria como obligación *ex-lege*.

⁷⁸ MABARAK Cerecedo, Doricela. Op. Cit. p. 152 y 153.

En nuestro derecho así como en la mayor parte de los ordenamientos jurídicos extranjeros, pueden señalarse cuatro clases de procedimientos de determinación o liquidación:

1.- La liquidación que realiza el sujeto pasivo directo o por un responsable solidario, es decir un tercero, en forma espontánea, sin intervención de la autoridad fiscal; este procedimiento es llamado por algunos autores italianos, impropriamente, “auto-determinación” (auto-ascertamento), y por algunos autores españoles, “auto-imposición”.

2.- La liquidación que realiza la autoridad fiscal, con la colaboración del sujeto pasivo, y que es considerado en Europa como el procedimiento “normal” de liquidación. Es el caso del impuesto Estatal sobre Espectáculos Públicos, en que las autoridades fiscales nombran interventores para que en tratándose de contribuyentes ocasionales, éstos liquiden el impuesto por conducto de interventor al terminar la función. (Artículos 19 y 21, fracción II, de la Ley de Hacienda del Estado de Michoacán).

3.- La liquidación que realiza la autoridad fiscal sin la intervención del deudor, llamada “liquidación de oficio”, “determinación de oficio”, o “liquidación estimativa”. (Caso de los artículos 35 y 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 115, 115-A, 116 y 117 de la Ley del Impuesto sobre la Renta)

4.- La liquidación o determinación que se hace por virtud de un acuerdo, convenio o “concordato tributario” celebrado entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo, “en donde el segundo se encarga de proporcionarle los datos constancias o informes pertinentes a la primera, para que se llegue a concretizar el acto, operación, tipo de ingresos o actividad que dio origen al tributo, para que con base en esos elementos, se finque la esencia de la base gravable, se pueda formular la liquidación de la contribución, y con ello se proceda a verificar el pago de la misma.”⁷⁹

1.4.4. La exigibilidad del Crédito Fiscal.

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.

No se debe confundir nacimiento con exigibilidad. El crédito fiscal no es exigible desde que nace, sino desde el momento señalado por la ley para su pago, y es necesario para cobrarlo su determinación en cantidad líquida. Cada uno de los momentos (nacimiento, exigibilidad, determinación en cantidad líquida) son cronológicamente secuenciales. Primero nace el crédito, después se hace exigible (a veces es simultáneo el nacimiento con la exigibilidad, como en la mayoría de

⁷⁹ SANCHEZ Gómez, Narciso. Op. Cit. p. 351.

los “derechos”) y como requisito para cobrarlo se deberá determinar en cantidad líquida, ya por el contribuyente, ya por la autoridad.

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación aun en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, no se venza o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo.

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.

Según lo previsto por el artículo 6 del Código Fiscal, 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:

- Si la contribución se calcula por períodos 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 el día 7 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período, de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En los artículos 6 y 145 del Código Fiscal podemos distinguir claramente, las etapas del crédito fiscal, como son su nacimiento o causa, liquidación y exigibilidad, o en otras palabras la obligación, crédito y exigibilidad.

Al respecto también hay que recordar que no se pueden cobrar las contraprestaciones a favor de la Federación, derivadas de contratos, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, ya que de otra suerte se violarían en perjuicio de los particulares lo dispuesto por los artículos 104-III y 105 de la Constitución Federal y 145 último párrafo del Código Fiscal, en los que se requiere un juicio ante Tribunales de la Federación en el cual se condene a los particulares a pagar la contraprestación adeudada.

Por lo que respecta al régimen estatal, de acuerdo con el artículo sexto, segundo párrafo del Código Fiscal para el Estado de Michoacán, se requiere sometimiento expreso de los particulares en los contratos, al procedimiento administrativo de ejecución para poder cobrar las prestaciones derivadas de los mismos contratos a través de la vía administrativa indicada.

Podemos distinguir diversos momentos de exigibilidad del crédito atendiendo a lo dispuesto por el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación de que “crédito fiscal es el que tiene derecho a percibir el Estado”; el primero es el

autodeterminado por el contribuyente que lo hace exigible a partir de que realice su autodeterminación, (por ejemplo la presentación de su declaración antes de la fecha límite que tiene para hacerlo); el segundo es el momento que establece la ley para su exigibilidad, que puede coincidir con el determinado por el contribuyente,) por ejemplo el último día para presentar la declaración); el tercero es aquél en el que la autoridad ha heterodeterminado la contribución en uso de sus facultades; el cuarto es el momento de cese de prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, o por error aritmético en las declaraciones o por las situaciones previstas en el artículo 41, fracción I, casos en que el plazo para pagar será de seis días, sin que esto se confunda con la fecha de nacimiento del crédito.

1.4.5. El procedimiento administrativo de ejecución.

El Estado, para hacer efectivos los créditos fiscales que tiene a su favor, dispone de lo que tradicionalmente se conoce como la facultad económico-coactiva y que el Código Fiscal de la Federación regula como el procedimiento administrativo de ejecución.

Se planteó a la Suprema Corte de Justicia de la Nación la inconstitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución, porque se consideraba que violaba el artículo 14 constitucional, el cual establecía que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a leyes expedidas con anterioridad al hecho, porque se privaba de sus bienes a los particulares sin previo juicio ante los tribunales establecidos.

De la misma manera se consideraba que se violaba el artículo 17 constitucional, porque prohibía hacerse justicia por sí mismo y ejercer violencia para reclamar su derecho, y las autoridades fiscales, al hacer efectivo un crédito fiscal mediante el procedimiento administrativo de ejecución, se hacían justicia por sí mismas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia en el sentido de que "(...) el uso de la facultad económico-coactiva por las autoridades administrativas no están en pugna con el artículo 14 constitucional", así como que "su aplicación para el cobro de cantidades que no tiene el carácter de impuestos o adeudos al Fisco importa una violación de garantías."

En efecto, el procedimiento administrativo de ejecución no viola los preceptos constitucionales citados, porque la garantía de audiencia que establece dicho artículo y el principio jurídico de que nadie puede hacerse justicia por sí mismo, que establece el artículo 22, se respetan por las autoridades fiscales, toda vez que el procedimiento de ejecución, lo inician las autoridades fiscales cuando, a pesar de agotar todas las oportunidades que tiene los contribuyentes para pagar

los créditos fiscales, no lo hacen, independientemente de que el procedimiento administrativo de ejecución puede impugnarse mediante un recurso administrativo.

Se dice que el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento contradictorio, porque el órgano que lo ejecuta es la administración, ya que no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia.

La ejecución es el medio jurídico por el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando ésta no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción, aún en contra de la voluntad del deudor .

El procedimiento administrativo de ejecución se define como la serie de actos tendientes a satisfacer el crédito fiscal, por el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, aún en contra de su voluntad.

La ejecución a que se refiere el procedimiento requiere de dos presupuestos, la existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo legal y que éste sea legalmente exigible por así disponerlo el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

Una vez determinada en cantidad líquida la obligación fiscal deberá notificarse al contribuyente, el cual en términos del artículo 65 del citado código cuenta con un plazo de 45 días para pagar o garantizar junto con sus accesorios dicho crédito fiscal, plazo que debe computarse a partir del día siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación.

Consecuentemente, será a partir del día 46 cuando se pueda iniciar legalmente el procedimiento administrativo de ejecución.

1.4.5.1. Etapas del procedimiento administrativo de ejecución.

I. Requerimiento de pago.

En esta etapa el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se deberá constituir en el domicilio del contribuyente, debiendo identificarse ante la persona con quien se practique la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes en su caso, cumpliendo para tal efecto con las formalidades previstas en el artículo 137 que se refiere a las notificaciones personales.

De la diligencia de referencia se deberá levantar acta pormenorizada que deberá cumplir con los requisitos del artículo 38, entregándose copia a la persona con quien se entienda la diligencia.

Una vez que el ejecutor designado requiere de pago y el crédito fiscal no sea cubierto se procederá al embargo de bienes suficientes que garanticen el interés fiscal.

II. Embargo de bienes en vía administrativa.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo tendrá derecho a señalar los bienes sobre los que se deba trabar el embargo, en términos del artículo 155 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación establece los bienes inembargables.

El ejecutor podrá señalar bienes para embargar, si la persona no señala bienes o no señala suficientes, asimismo cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo, señale bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior, y bienes de fácil descomposición o deterioro o materiales inflamables.

Una vez trabado el embargo de bienes o negociaciones, se nombrará depositario de los mismos por el Jefe de la Oficina Ejecutora, quienes podrán además de nombrarlos, removerlos libremente.

El embargo practicado podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

Cuando no se hubiese nombrado depositario de los bienes por el Jefe de la Oficina Exactora, será nombrado por el ejecutor, pudiendo recaer dicho nombramiento en el ejecutado.

La responsabilidad de los depositarios cesará cuando hagan la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

Si al llevarse a cabo el embargo de bienes se presentase un tercero alegando que respecto de los bienes que se quien embargar es propietario, deberá acreditarlo con pruebas documentales suficientes a juicio del ejecutor, quien decidirá provisionalmente si se acredita la propiedad del tercero sometiendo en todos los casos a la ratificación de la oficina ejecutora.

En caso de no acreditar el tercero la propiedad de los bienes, se continuará con el procedimiento administrativo de ejecución.

Si los bienes señalados para trabar el embargo ya hubiesen sido embargados por autoridades no fiscales, no obstante ello se llevará a cabo la diligencia correspondiente a fin de que los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

Al respecto el artículo 149 del Código Fiscal de la Federación, señala como créditos preferentes a los fiscales, los siguientes:

1. Adeudos garantizados con prenda o hipoteca.
2. De alimentos.
3. Salarios devengados en el último año.
4. Indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

Siendo requisito indispensable que con anterioridad a que surta efectos legales la notificación del crédito, las garantías se hayan inscrito en el Registro Público que corresponda o bien tratándose de alimentos que se hubiesen presentado la demanda ante las autoridades competentes.

Lo anterior, deberá hacerse valer al interponer el recurso administrativo de revocación en los términos de los artículos 117, fracción II, inciso c) y 128 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, tratándose de la oposición de terceros, se podrá interponer dicho recurso en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen los bienes fuera de remate, o bien se adjudiquen a favor del fisco federal.

Tratándose de la reclamación de preferencia, se podrá interponer el recurso de revocación, en cualquier tiempo pero antes de que se aplique el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

La oficina ejecutora notificará a los deudores del embargado, a fin de que el pago de su adeudo lo realicen en la caja de dicha oficina ejecutora, apercibidos de doble pago en caso de desobediencia, (artículo 160 del código citado).

III. De la intervención.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.

Cuando se trata de una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de la administración de la sociedad, con plenos poderes aún los que requieren cláusula especial conforme a la ley.

Debido a lo anterior el nombramiento de interventor administrador deberá anotarse en el Registro Público correspondiente al domicilio de la negociación o sociedad intervenida.

El interventor administrador deberá:

1. Rendir cuentas comprobadas a la oficina ejecutora.

2. Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios, entrándolos en al caja de la oficina ejecutora.
3. No podrá enajenar los bienes del activo fijo.

Las autoridades fiscales podrán enajenar la negociación intervenida, cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal.

La base para la enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y en tratándose de negociaciones será mediante un avalúo pericial.

Si el embargado, no está conforme con la valuación hecha por la autoridad, podrá hacer valer el recurso de revocación previsto en el artículo 117, fracción II, inciso d) de este Código, dentro de los 10 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del avalúo practicado por la autoridad, (artículo 175 del Código Fiscal de la Federación).

A fin de acreditar el embargado que el avalúo practicado por la autoridad no es el correcto, deberá al interponer el recurso administrativo de revocación señalar un perito de su parte.

IV. Remate de los bienes embargados.

Una vez determinada la base para la enajenación o habiendo quedado firme el avalúo, el remate de los bienes embargados deberá ser convocado para llevarse a cabo dentro de los 30 días siguientes debiendo publicarse dicha convocatoria cuando menos 10 días antes del remate, para lo cual se fijará en un sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente, sin embargo, si el valor de los bienes excede de una cantidad equivalente a 5 veces el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal elevado al año deberá publicarse dicha convocatoria en uno de los periódicos de mayor circulación de la entidad federativa en que reside la autoridad ejecutor, 2 veces con intervalo de 7 días.

Hasta en tanto no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal.

El día y hora señalados en la convocatoria, el jefe de la oficina ejecutora hará saber a las partes qué posturas fueron calificadas como legales y cuál es la mejor de ellas concediendo 5 minutos hasta llegar a la mejor postura, fincando el remate a favor de quien lo hubiere hecho, si se diera el caso por dos o más licitantes que en su última postura ofrecen igual suma de contado se designará por suerte la que deberá aceptarse.

V. Adjudicación del producto del remate.

Fincando el remate si se trata de bienes muebles el postor dentro de los 3 días siguientes deberá enterar en la caja en la oficina exactora el saldo de la cantidad ofrecida; cumplido este requisito se citará al contribuyente para que dentro de los 3 días hábiles siguientes entregue las facturas o documentación comprobatoria de la enajenación, y en caso de incumplimiento la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en rebeldía entregándose al adquirente los bienes que se hubiesen adjudicado, los cuales deberán ser retirados en ese momento, de no ser así se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

Tratándose de bienes inmuebles o negociaciones el postor deberá dentro de los 10 días siguientes a la fecha de remate enterar en la caja de la oficina ejecutora el saldo de la cantidad ofrecida, citándose ante notario al ejecutado o contribuyente para que en un plazo de 10 días otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, apercibido de que ante su incumplimiento lo hará en rebeldía el jefe de la oficina ejecutora.

Por último, y una vez adjudicado el producto del remate se aplicará a cubrir el crédito fiscal en la orden prevista en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, es decir, aplicándose al crédito más antiguo y antes del adeudo principal a los accesorios en el siguiente orden:

1. Gastos de ejecución.
2. Recargos.
3. Multas.
4. La indemnización del 20% cuando se pague con un cheque que no tenga fondos (séptimo párrafo del artículo 21).

En caso de que exista excedente después de haber cubierto el crédito fiscal se entregará al deudor, poniéndolo a su disposición para lo cual deberá notificarse personalmente la resolución que corresponda.

No obstante, que el excedente de referencia constituye un saldo a favor del contribuyente este no prescribe en los mismos términos del crédito fiscal, es decir, 5 años, ya que por disposición expresa del artículo 196 dicho remanente o excedente prescribe en dos años si no es reclamado por el contribuyente contado a partir del día siguiente a aquél en que se notifique personalmente la resolución que determine el excedente citado.

Ahora bien, si en la primera almoneda (subasta pública) no se hubiese fijado e remate, deberá dentro de los 15 días siguientes fijarse fecha y hora para una segunda almoneda, la cual tendrá como base un 20% menos de la señalada para la primera.

Si en caso de que no se llevarse a cabo el remate en una segunda almoneda, se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor d avalúo aceptándose como dación en pago, por su parte las autoridades fiscales podrán enajenar o donar el bien para obras o servicios públicos.

Resulta importante dejar precisado que los jefes y demás personas de la oficinas ejecutoras no podrá adquirir los bienes en remate, ya sea por sí o por interpósita persona, nulificándose en caso de que esto suceda, además de sancionar a los servidores públicos.

1.4.5.2. Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Como se ha dicho, el procedimiento administrativo de ejecución es una serie de actos que se realizan en el tiempo, por medio de los cuales se pretende la obtención, por vía coactiva, del crédito fiscal que debe el deudor. Este procedimiento debe avanzar de acuerdo con el impulso que le de la autoridad ejecutora hasta lograr su finalidad pero pueden suceder acontecimientos o actuaciones que lo suspendan en su avance o que le pongan fin.

Por tanto, puede entenderse como suspensión del procedimiento de ejecución la cesación que puede experimentar en su avance, merced a causas exteriores a él y que, transcurrido el tiempo, son sustituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento.

La suspensión de este procedimiento no puede producirse por acuerdo o inactividad de las partes, ya que la autoridad tiene la obligación y la responsabilidad de impulsarlo, a menos que se produzca una causa que la ley establezca para que se efectúe la suspensión.

Dicha suspensión puede asumir dos modalidades; si afecta a todo el procedimiento, es total; si afecta únicamente a determinados bienes embargados, será parcial.

El procedimiento de ejecución se suspenderá en los siguientes casos:

- Cuando se interponga el recurso de revocación en contra de una resolución administrativa que determinó un crédito fiscal y que es la que dio origen al procedimiento de ejecución.
- Cuando se solicite la suspensión ante la autoridad ejecutora y se acompañe de los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal, (cuando se trate de recursos optativos).

Las formas de garantizar el interés fiscal se encuentran establecidas en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

El interés que se debe garantizar comprenderá, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento.

En caso de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución se interpondrá el incidente de suspensión de la ejecución ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del juicio de nulidad, o bien ante el superior jerárquico de la autoridad ejecutora si se está tramitando el recurso de revocación.

- Cuando se solicite el pago en parcialidades.
- Cuando se interponga juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Cuando se interponga juicio de amparo ante el Poder Judicial.

CAPÍTULO 2. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

En este capítulo se estudiará las facultades otorgadas a las autoridades fiscales reguladas en el artículo 42 Código Fiscal de la Federación.

2.1. CONCEPTO.

El concepto jurídico de facultad indica que “alguien está investido jurídicamente (por una Norma de derecho) para realizar un acto jurídico válido, para producir efectos jurídicos previstos.”¹

Según Couture, Autoridad es la “Potestad atribuida a los agentes del poder público en razón de su propia investidura.”²

La doctrina ha considerado que esta operación de comprobación se desarrolla mediante una función de fiscalización o de inspección fiscal mediante la cual se investiga o actúa según las circunstancias para asegurar que el contribuyente pague lo que le corresponde de acuerdo a la ley.

Es necesario aclarar que los términos fiscalización o inspección fiscal son sinónimas, y su diversidad terminológica deriva exclusivamente de una evolución en el lenguaje.

Por lo que la facultad de comprobación fiscal es la potestad que tiene la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales, esto es, si lo declarado por los sujetos pasivos “por concepto de contribuciones a su cargo son las 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.”³

Así la comprobación en el cumplimiento de las disposiciones fiscales, materia de la inspección fiscal o fiscalización, es una actividad pública que logra la realización de la potestad tributaria del Estado, a través de la función administrativa que desempeñan los agentes del ente público al intervenir en la esfera de los sujetos pasivos o terceros vinculados a la relación jurídica- tributaria, han cumplido con las normas legales correspondientes, con el objeto de lograr un adecuado control y vigilancia en el manejo del patrimonio del Estado, y evitar así que ingresen al Erario cantidades menores a las que en derecho le corresponde.

¹ Diccionario Jurídico Mexicano, 3ª ed., Tomo D-H, Porrúa, México, p. 1406.

² COUTURE, Eduardo J.; “Vocabulario Jurídico”, Tercera Reimpresión, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1988, p. 117.

³ MARGÁIN Manautou, Emilio; “Las facultades de comprobación fiscal”, 2ª ed., Porrúa, México, 2001, p. 1.

2.2. AUTORIDADES COMPETENTES PARA EJERCER LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

2.2.1. Competencia Tributaria.

Frecuentemente la competencia en materia de contribuciones, se confunde con la potestad tributaria, por lo que resulta conveniente distinguir estos conceptos.

El maestro de la Garza considera que la expresión “competencia tributaria”, “consiste en el poder recaudar para el tributo cuando se ha producido un hecho generador. El titular de la competencia tributaria, es el acreedor de la prestación tributaria.”⁴

Humberto Delgadillo señala que la competencia tributaria “es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.”⁵

La competencia “en un sentido jurídico general se alude a una idoneidad atribuida a un órgano de autoridad para conocer o llevar a cabo determinadas funciones o actos jurídicos.” Es decir, competencia es el ámbito dentro del cual una autoridad puede ejercer sus facultades.

La noción de competencia que establece el artículo 16 Constitucional, es en el sentido de que se debe considerar como un elemento de existencia necesaria de validez de la actuación de la autoridad concreta encargada de ejercer las facultades del fisco federal.

Conforme a estas ideas, el concepto de competencia en materia de contribuciones, consiste en la atribución de las facultades específicas para aplicar la ley correspondiente al caso concreto, conferida a la autoridad fiscal respectiva.

La distinción conceptual entre la potestad tributaria y la competencia tributaria permite entender con mayor facilidad la complejidad de la relación jurídica-tributaria que vincula al sujeto activo con el sujeto pasivo.

Por lo anterior, se puede apreciar con claridad que el titular de la Potestad Tributaria es el Estado a través de su Órgano Legislativo y el titular de la competencia es la autoridad dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dependencia que conforme a los artículos 90 Constitucional y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal es la rama del Ejecutivo competente en la materia fiscal federal y de la cual depende el órgano desconcentrado, Servicio de Administración Tributaria, que sustenta la relación

⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 210.

⁵ DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. Op. Cit. p. 41.

administrativa con los contribuyentes y demás obligados por los impuestos federales.

Por lo que la competencia tributaria, se encuentra en el campo del Poder Ejecutivo, fundamentalmente en la Administración Pública Centralizada, en un campo de acción plural: federal, estatal y municipal, sin desconocer, que en el sector paraestatal se encuentran organismos descentralizados como son el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, entre otros.

2.2.1.1. Ámbito Federal.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el Ejecutivo Federal tiene la facultad de promulgar y ejecutar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, dentro de las cuales encontramos al Código Fiscal de la Federación que regula las facultades de comprobación.

El artículo 90 Constitucional establece que a través de una Ley Orgánica expedida por el Congreso, se distribuirán los negocios del orden administrativo de la Federación, entre los Secretarios de Estado y Departamentos administrativos, además señala los requisitos necesarios para la creación de entidades paraestatales, así como la intervención directa del Ejecutivo Federal.

Por lo anterior, la ley aplicable es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal la cual enumera las dependencias de la Administración Pública Centralizada encargadas de realizar los negocios encomendados al poder Ejecutivo: Secretarías de Estado, Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica.

Asimismo, establece que al frente de cada Secretaría de Estado habrá un secretario, quienes para la mejor organización de su trabajo podrán delegar facultades a los funcionarios, unidades administrativas, establecidos en el reglamento interior que al efecto expida el Presidente de la República.

Por lo que, el 15 de diciembre de 1995, se publicó la Ley del Servicio de Administración Tributaria, estableciendo en su artículo 1 que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) con el carácter de autoridad fiscal.

Cabe destacar, que las facultades concedidas al Servicio de Administración Tributaria, correspondían originalmente en el ámbito administrativo federal a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como lo establece el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, sin embargo, el Congreso de la Unión mediante una delegación parlamentaria vía legal, transfiere su ejercicio al Servicio de Administración Tributaria.

Las atribuciones del SAT se encuentran reguladas en el artículo 7 de la ley citada, entre otras la de: "...VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones."

Además, en el artículo 8 de dicha ley establece los órganos con los que cuenta para ejercer sus atribuciones: la Junta de Gobierno, el Presidente y las Unidades Administrativas que se establecen en su reglamento interior.

Finalmente, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria dispone que las Administraciones General y Locales de Auditoría Fiscal son las competentes para ejercer las facultades de comprobación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 fracciones I, III, IV, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XIV, XV, XVI, XIX, XX, XXI, XXIII y XXVIII. Las unidades administrativas a través de las cuales va ejercer sus facultades la Administración de Auditoría Fiscal, son:

1. Administración Central de Control y Evaluación de la Fiscalización Nacional "A": las señaladas en las fracciones VIII, XI, XIV y XXIII.
2. Administración de Sistemas de Evaluación "A", Administración de Supervisión de Revisión de Impuestos Internos, Administración de Supervisión de Revisiones de Comercio Exterior y Administración de Supervisión de Programas Específicos de Fiscalización: las señaladas en las fracciones VIII y XI.
3. Administración de Supervisión de Revisión de Dictámenes: las señaladas en las fracciones VIII, XI y XIV.
4. Administración Central de Control y Evaluación de la Fiscalización Nacional "B": las señaladas en las fracciones VIII, XI, XIV y XXIII.
5. Administración Central de Planeación de la Fiscalización Nacional y Administración Central de Normatividad de la Operación Fiscalizadora: las señaladas en las fracciones I, VII y XXIII.
6. Administración de Planeación Nacional, Administración de Análisis Sectorial, Administración Técnico de Fiscalización y Administración de Modernización de la Fiscalización: las señaladas en las fracciones VII y XXII.
7. Administración Central de Programación y Sistemas de la Fiscalización Nacional: las señaladas en las fracciones XXIII.
8. Administraciones de Programación Nacional "1", "2" y "3": las señaladas en las fracciones VII y XXIII.
9. Administración Central de Procedimientos Legales de Fiscalización: las señaladas en las fracciones IV, VII, VIII, X, XVI, XIX, XX, XXI y XXIII.

10. Administración Central de Programas Especiales: las señaladas en las fracciones VII, VIII, IX, X, XI, XIV, XV, XVI, XIX, XX y XXI.

11. Administraciones de Operación "1", "2" y "3": las señaladas en las fracciones VII, VIII, IX, X, XI, XV, XVI, XIX, XX, XXI y XXIII.

12. Administración Central de Comercio Exterior: las señaladas en las fracciones IV, VII, VIII, X, XI, XVI, XIX, XX y XXIII.

13. Administración de Valoración Aduanera de Comercio Exterior, Administración de Auditoría de Comercio Exterior y Administración de Investigaciones y Apoyo Logístico de Comercio Exterior: las señaladas en las fracciones VII, VIII, X, XI, XVI, XIX, XX y XXIII.

14. Administración de Procedimientos Legales de Comercio Exterior: las señaladas en las fracciones XI y XXIII.

15. Administración de Planeación y Programación de Comercio Exterior: Las señaladas en las fracciones VII y XI.

Las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal están facultadas para ejercer las facultades señaladas en las fracciones VII, VIII, IX, X, XI, XV, XVI, XIX, XX, XXI y XXIII del artículo 23 del Reglamento Interior antes señalado.

Existen otras administraciones a las cuales el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria les faculta para llevar a cabo facultades de comprobación y son las siguientes:

1. Administración General de Grandes Contribuyentes de conformidad con las fracciones XXX, XXXVI, XXXVIII, XLII, XLVII, L, LI y LX del artículo 17 del Reglamento citado.

2. Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes de conformidad con las fracciones XXX, XXXVII, XXXVIII, XLII, L, LI y LX del artículo 17 del Reglamento citado.

3. Administraciones General y Locales de Recaudación de conformidad con las fracciones XV y XX del artículo 20 del Reglamento citado.

4. Administración General de Aduanas de conformidad con las fracciones XI, XII, XXII, XXIII y LXV de conformidad con el artículo 29 del Reglamento citado.

5. Administración Central de Investigación de Operaciones de conformidad con las fracciones VI y VII del artículo 38 del Reglamento citado.

Asimismo, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público faculta al Procurador Fiscal de la Federación para llevar a cabo actos de

fiscalización con motivo de la investigación que realice para determinar si existen conductas que probablemente constituyan delitos fiscales. La unidad administrativa de la Procuraduría Fiscal de la Federación específicamente facultada para llevar a cabo estas facultades de verificación es la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones con fundamento en las fracciones XV, XXIV, XXV, XXVII, XVIII, XLI, XLII, XLIII, XLV, XLIX y L del artículo 81 del Reglamento antes mencionado.

A) Algunos organismos federales autónomos.

- Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

En el artículo 23 fracción I, último párrafo de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de abril de 1972, se establece la facultad que corresponde al Instituto antes mencionado, en su carácter de organismo fiscal autónomo, de ordenar y practicar, con el personal que al efecto designe, visitas domiciliarias, auditorías e inspecciones a los patrones, requiriéndoles la exhibición de libros y documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones que en materia habitacional les impone la ley citada, de conformidad con la fracción I del artículo 30 de esta Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Además, en el Reglamento Interior del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores en Materia de Facultades como Organismo Fiscal Autónomo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de marzo de 1998, el Director General, el Director General Adjunto, el Subdirector General Jurídico y de Fiscalización, los Delegados Regionales o los Representantes de la Dirección General, según sea el nombramiento que se les haya otorgado, el Coordinador del Distrito Federal, el Gerente de Fiscalización y el Gerente de Servicios Legales son las competentes para ejercer las facultades de comprobación establecidas en los artículos 3 fracción III, 4 fracción V, 5 y 10 de su Reglamento Interior en comento, en relación con el artículo 42 primer párrafo, 63 y 67 fracción IV tercer y cuarto párrafos del Código Fiscal de la Federación.

- Instituto Mexicano del Seguro Social.

El Instituto Mexicano del Seguro Social a través de la Unidad de Fiscalización y Cobranza y la Dirección de Incorporación y Recaudación del Seguro Social auxiliada esta última por Unidades de Planeación y Estrategias de Recaudación, tiene las facultades de comprobación previstas en las fracciones XVIII, XIX, XXI, XXVIII, del artículo 251 de la Ley de Instituto Mexicano del Seguro Social publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 1995; en la fracción VII del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización,

publicado el 1 de noviembre de 2002; fracciones III, XIII, XV, XVI, XVII, artículos 78 y 78-C del Reglamento de Organización Interna del Instituto Mexicano del Seguro Social.

2.2.1.2. Ámbito Local (Distrito Federal).

El artículo 16 del Código Financiero del Distrito Federal establece la competencia de las autoridades fiscales del Distrito Federal para ejecutar la Ley de Ingresos, mediante el ejercicio de las facultades de comprobación que al efecto se les otorguen.

Asimismo, el artículo 17 del Código citado enuncia a las autoridades fiscales como son: la Jefatura de Gobierno del Distrito Federal, la Secretaría (de Finanzas), la Tesorería, la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, la Comisión de Aguas del Distrito Federal, y la dependencia, órgano desconcentrado, entidad o unidad administrativa facultada legalmente para ejercer las facultades de comprobación reguladas en la ley fiscal local materia de nuestro estudio.

La Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal, en su artículo 14 faculta al Jefe de Gobierno del Distrito Federal tiene facultades para promulgar, publicar y ejecutar las leyes expedidas por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal dentro de las cuales encontramos al Código Financiero del Distrito Federal.

Además, en el artículo 15 fracción VIII de la citada ley se establece que el Jefe del Gobierno se auxiliará de la Secretaría de Finanzas, la cual de conformidad con la fracción V del artículo 30 está facultada para ordenar y practicar visitas domiciliarias, y en la fracción X del mismo artículo para formular denuncias y querrelas ante el Ministerio Público.

Finalmente, el Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal, indica las autoridades que tendrán competencia en materia de facultades de comprobación fiscal, y que son las siguientes:

a) A la Secretaría de Finanzas le quedará adscrita la Tesorería del Distrito Federal, quedando a su vez adscrita a esta última la Subtesorería de Fiscalización integrada por: la Dirección de Programas y Control de Auditorías; la Dirección de Auditorías Directas; la Dirección de Revisiones Fiscales y la Dirección de Evaluación y Procedimientos Legales.

b) La Tesorería del Distrito Federal.

c) Dirección de Registro perteneciente a la Subtesorería de Administración Tributaria adscrita a la Tesorería del Distrito Federal está facultada para revisar las declaraciones que presenten los contribuyentes.

d) Misma facultad se le otorga tanto a la Dirección de Servicios al Contribuyente como a las Administraciones Tributarias con fundamento en los artículos 75 fracción IV y 80 fracción VIII respectivamente.

e) Subtesorería de Fiscalización para llevar a cabo facultades de comprobación fiscal, así como realizar actividades inherentes a dichas facultades.

f) Dirección de Programación y Control de Auditoría se encarga de resolver solicitudes de pago a plazo de los créditos fiscales determinados con motivo del ejercicio de facultades de comprobación fiscal.

g) Dirección de Auditorías Directas, para comprobar obligaciones fiscales, así como para realizar actividades inherentes a dichas facultades. Mismas facultades se le otorgan a la Dirección de Revisiones Fiscales.

h) Dirección de Evaluación y Procedimientos Legales, le corresponde determinar los créditos fiscales que se deriven del ejercicio de las facultades de comprobación; evaluación los avances de los programas de dichas facultades de la Subtesorería de Fiscalización; así como establecer los vínculos con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público derivados del cumplimiento de los Acuerdos de Coordinación Fiscal.

i) Subtesorería de Catastro y Padrón le corresponde ordenar las prácticas de avalúos sobre bienes embargados.

2.2.1.3. Estados Coordinados.

Como ha quedado establecido en el apartado Sistema de Coordinación Fiscal, los Convenios de Coordinación en materia de administración de ingresos federales, comprenderán las funciones de: fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales locales y municipales, debiendo especificarse el tipo de ingresos, previa publicación en los referidos periódicos oficiales, de acuerdo al artículo 13 de la Ley de Coordinación Fiscal.

Para 1990 se renovó la Colaboración Administrativa entre la Federación y los Estados para ejercer la facultad de fiscalización en forma coordinada, como sinónimo de actuación conjunta. Las contribuciones federales que se encuentran coordinadas actualmente son:

1. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

2. Impuesto al Valor Agregado.

3. Impuesto Sobre la Renta (hasta sep de 1990, tratándose de ex contribuyentes menores y bases especiales de tributación).

4. Multas Federales no Fiscales.

5. Aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (hasta sep de 1990, tratándose de ex contribuyentes menores y bases especiales de tributación).

Son precisamente los convenios de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y de Colaboración Administrativa, los que dan el carácter de autoridad fiscal federal a las entidades federativas, de conformidad con el artículo 14 Ley de Coordinación Fiscal.

La Cláusula Séptima del Convenio de Colaboración Administrativa establece respecto de la atribución de las Autoridades Fiscales coordinadas para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales que:

“En ejercicio de las facultades de comprobación el estado tendrá respecto de los ingresos a que se refiere la Cláusula Séptima fracción I de este convenio (IVA), las facultades relativas al cumplimiento de las disposiciones fiscales en forma coordinada con la Secretaría, incluyendo la de ordenar y practicar visitas de auditoria e inspección en el domicilio fiscal de los contribuyentes o establecimientos, así como en las oficinas de la Autoridad competente.”

Por su parte, la Cláusula Tercera transitoria del Convenio de Colaboración Administrativa faculta a la autoridad coordinada para que los asuntos respecto del Impuesto al Valor Agregado, que a la entrada en vigor del Convenio en comento (1º de enero de 1990) estuvieren pendientes de resolución, será ésta, quien debe concluirlos.

Dentro de la estructura orgánica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, existen órganos centrales y regionales, los primeros residen en el Distrito Federal y funcionan con facultades normativas y de dirección, y los segundos son aquellos que están ubicados en toda la república y tienen la característica de estar desconcentrados y por lo tanto, su característica de órgano ejecutor está supeditada a la normatividad del órgano central. En tal virtud, son estos quienes actúan con las Entidades Federativas, respecto a la coordinación en el ejercicio de las atribuciones previstas en el Convenio citado.

El Reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establece como unidades administrativas regionales las siguientes:

- Coordinaciones de Administración Fiscal.
- Administraciones Fiscales Federales.
- Oficinas Federaciones de Hacienda.
- Aduanas.
- Jefaturas Regionales de la Policía Fiscal, y
- Subprocuradurías Fiscales Regionales.

En materia de fiscalización, y concretamente respecto de la visita domiciliaria son las Autoridades Fiscales Federales, las encargadas de ejercitar dicha facultad, tal y como se observa del artículo 219 A fracción XX del Reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

“Ordenar y practicar Visitas Domiciliarias, Auditorías, Inspecciones y verificaciones; realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, contribución de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias accesorios de carácter federal, así como ejercer dichas atribuciones para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones sobre control de cambios.”

2.3. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FEDERALES.

El Código Fiscal de la Federación regula en su artículo 42 las facultades que tiene la autoridad fiscal para comprobar que los sujetos pasivos y los responsables solidarios o los terceros vinculados con ellos, han cumplido con sus obligaciones fiscales una vez que se ha realizado el supuesto de hecho previsto en la ley como generador de la obligación fiscal. Y en su caso, determinar el monto de contribuciones o créditos fiscales que no se hayan pagado.

2.3.1. Rectificación de los errores aritméticos, omisiones u otros en las declaraciones, solicitudes o avisos.

La fracción I, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece la primera facultad de comprobación en la que ordena que la autoridad fiscal tendrá facultad 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.”

Ahora bien, el artículo 31 del Código citado ordena que los contribuyentes obligados a presentar solicitudes, avisos y declaraciones, empleen las formas oficiales por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a las cuales adjuntarán los documentos y ejemplares requeridos por las disposiciones fiscales.

Los contribuyentes podrán hacer solicitudes a la autoridad fiscal, con fundamento en el artículo 8 Constitucional, en el cual se consagra la garantía o

derecho de petición, son ejemplos de solicitudes: inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, solicitud de pago en parcialidades de contribuciones omitidas, etc.

El Diccionario Jurídico Mexicano define las declaraciones fiscales como “...la manifestación que efectúa el contribuyente por mandato de ley de sus obligaciones tributarias durante un ejercicio fiscal anual. En los sistemas tributarios contemporáneos los causantes tienen a su cargo la determinación de sus obligaciones fiscales; especialmente en los casos de la imposición al ingreso y de la imposición general al consumo. La declaración fiscal es, como apuntamos, anual, si bien para el cobro de algunos impuestos suelen realizarse pagos provisionales.”⁶

Doricela Mabarak Cerecedo señala que las declaraciones son “...el acto mediante el cual el gobernado cumple con las obligaciones que le imponen las disposiciones fiscales: la declaración presenta dos aspectos el sustancial, es decir, con el que el sujeto cumple la obligación de pagar su tributo, cuando esta obligación exista legalmente y sea exigible al momento mismo de la presentación del documento; y el aspecto formal, que consiste en la manifestación a la autoridad en ese mismo documento sobre el cómo, por qué, cuándo y dónde del cumplimiento de la obligación.”⁷

Como se ha comentado anteriormente, las personas físicas y las morales que tienen la obligación de presentar declaraciones periódicas deberán de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, para vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, iniciadas las facultades de comprobación sólo se presentarán declaraciones complementarias.

Inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes estarán obligados a presentar avisos como son: cambio de denominación o razón social, de domicilio fiscal; aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades; liquidación o apertura de sucesión; y cancelación de inscripción.

Las solicitudes, declaraciones y avisos deberán de presentarse en las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, una vez en su poder dichas promociones, procederá a verificarlas en ejercicio de la facultad de comprobación en estudio.

Emilio Margáin Manautou, en su libro “Las Facultades de Comprobación”, considera que la mayoría de los errores u omisiones contenidos en los

⁶ GIL Valdivia, Gerardo; “Diccionario Jurídico Mexicano”, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo D-H; Porrúa, UNAM, México, 1999, p. 868.

⁷ MABARAK Cerecedo, Doricela. Op. Cit. p. 180.

instrumentos en comento, “...tienen un origen mecanográfico, de impresión, que tratándose de cantidades a pagar pueden ir en perjuicio o en beneficio del fisco...”⁸

Los errores aritméticos por el contribuyente serán rectificadas por la autoridad fiscal, para lo cual requerirá la documentación correspondiente.

El citado autor explica que dichos errores aritméticos derivan de las propias autoridades fiscales, pues en ocasiones “...no existen dichas omisiones debido a que la autoridad fiscal esta haciendo una incorrecta aplicación o interpretación de la ley.”⁹

Por último, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que los avisos o solicitudes que se hayan presentado con errores, omisiones, o utilizando una forma equivocada, se rectificaran a través de solicitudes o avisos complementarios que presenten durante los plazo indicados en las normas oficiales.

Esta facultad de comprobación se inicia mediante el requerimiento que hace la autoridad fiscal de los documentos relacionados con la contabilidad del contribuyente para verificar el contenido de las declaraciones, avisos y solicitudes.

2.3.2. Requerimientos de la exhibición de la contabilidad.

El artículo 42, fracción II del código en estudio establece que la autoridad fiscal tendrá facultad para:

“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.”

Esta facultad de comprobación conocida como revisión de “escritorio o gabinete, se encuentra regulada en el artículo 48 del Código citado, en donde se establece su procedimiento.

La revisión de “escritorio o gabinete”, inicia con un oficio de solicitud de información y documentación, el cual debe reunir los requisitos del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, que son aquellos con los que deben contar todo acto administrativo:

⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; “Las Facultades de Comprobación”; 2ª ed, Porrúa, México, 2001, p. 4.

⁹ Idem.

1. Constar por escrito.
2. Emitido por autoridad competente.
3. Fundado y motivado.
4. Objeto y propósito del acto, en la especie el impuesto y el ejercicio en revisión.
5. Firma del funcionario competente.
6. Nombre de las personas a quien vaya dirigido, en el caso de que se desconozca, se indicaran los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de que exista responsabilidad solidaria, se deberá indicar la causa legal de la misma.

Con fundamento en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, el oficio de solicitud de información y documentos debe notificarse personalmente en el domicilio fiscal del contribuyente manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes, o en el caso de que la contabilidad a revisar sea de personas físicas, se puede notificar en el domicilio particular o en el lugar donde se encuentre. La notificación se apegará a lo dispuesto por los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación:

El notificador deberá realizar la diligencia en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes, que si al presentarse en dicho lugar no se encuentra a la persona a la que va dirigido requerimiento o su representante legal, se deberá dejar citatorio con quien se encuentre en el lugar, para que lo esperen a hora determinada del día siguiente y si no lo hicieron la diligencia se desarrollara con quien se encuentre en dicho domicilio. Si llegado el día y hora señalados en el citatorio no se presenta ninguna de las personas anteriormente mencionadas, se entenderá la diligencia con la persona que se encuentre en el lugar.

En el oficio de solicitud de información y documentación se debe indicar el plazo y el lugar en el cual se tiene que presentar la documentación, por lo que de conformidad con el artículo 53 inciso c) del Código Fiscal de la Federación el plazo para desahogar el requerimiento será de quince días contados a partir del día siguiente en que se practicó la notificación del oficio.

El plazo antes referido podrá ampliarse por las autoridades fiscales por diez días más, cuando sea difícil proporcionar u obtener los informes o datos requeridos.

2.3.2.1. Oficio de observación.

Una vez concluido el término para presentar los documentos puede suceder lo siguiente:

1. Si la autoridad fiscalizadora no señalara observaciones, lo comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

2. Si la autoridad que realiza la revisión se percatara que se incumplieron las obligaciones.

El contribuyente, responsable solidario o tercero vinculado con aquel, no presentó toda la documentación que se le requirió; en cuyo caso se le hará un nuevo requerimiento, para lo cual pagará la multa que al efecto determine la autoridad.

3. La autoridad emitirá el oficio de observaciones, en el cual asentará en forma circunstanciada los hechos y abstenciones que constituyen incumplimiento de las disposiciones fiscales atribuibles al contribuyente o a su responsable solidario.

El procedimiento para notificar el oficio de observaciones es el mismo que se empleó para notificar el oficio de solicitud de informes y documentación.

2.3.2.2. Plazo para desvirtuar el oficio de observaciones.

Notificado el oficio de observaciones al contribuyente o responsable solidario, tiene veinte días contados a partir del día siguiente a aquel en que se le notificó el oficio en cuestión para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen las irregularidades consignadas en el oficio de observaciones, o bien, veinte días para corregir su situación fiscal. Este plazo, se puede prorrogar por quince días más, siempre y cuando se revise más de un ejercicio fiscal, y se solicite antes de que venza el plazo de los veinte días.

Es posible que el contribuyente responsable solidario opte por corregir su situación fiscal mediante declaración complementaria en la que pague los accesorios y multas (50% de las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, siempre que pague antes de la notificación de la resolución que determinó el monto a pagar). En este caso posteriormente deberá presentar una copia de la forma de corrección a la autoridad que llevó a cabo la revisión.

Las autoridades fiscales podrán obtener información a través de terceros relativa al incumplimiento de obligaciones fiscales del contribuyente cuya contabilidad este sujeta a revisión, en cuyo caso deberá dársela a conocer en el oficio de observaciones, a efecto de que el contribuyente pueda presentar pruebas para desvirtuar dicha información.

Si no se desvirtúa el oficio de observaciones o no se corrigió totalmente la situación fiscal, la autoridad determinará el monto de lo que se deba de pagar, pues se entenderá que son ciertos los hechos y omisiones consignados en dicho

oficio. La resolución que determine las obligaciones fiscales omitidas y sus accesorios, tendrá que notificarse al contribuyente personalmente.

2.3.2.3. Oficio de conclusión.

Se puede emitir cuando:

1. Presentada la documentación, libros o registros durante la revisión la autoridad se cerciora de que se han cumplido con las obligaciones fiscales, por lo que sin necesidad de emitir un oficio de observaciones, dictará el oficio de conclusión.
2. En caso de que se haya emitido el oficio de observaciones, y dentro del término de veinte días se logra desvirtuar las irregularidades consignadas en dicho oficio o corrige su situación fiscal totalmente, la autoridad emitirá el oficio de conclusión.
3. La autoridad emita una resolución en que determine las contribuciones omitidas, mismas que deberán de notificarse personalmente, cuando no se hayan desvirtuado los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones.

2.3.2.4. Duración y ampliación de la revisión de “escritorio” o “gabinete”.

Las autoridades fiscales deberán concluir la revisión de la contabilidad de los contribuyentes 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, es decir, a partir de que se notificó el oficio de solicitud de información, hasta que se notifique personalmente al contribuyente o responsable legal el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión. Así mismo, cuando las autoridades no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos todo lo actuado durante la revisión.

El plazo de seis meses podrá ampliar por dos periodos más de seis meses. El oficio mediante el cual se comunique al contribuyente la primera ampliación para la revisión de su contabilidad debe ser emitido por la misma autoridad que ordenó el oficio de solicitud de informes y documentos, y la segunda ampliación tiene que ser emitido por el superior jerárquico de la autoridad que ordenó la revisión.

La excepción la encontramos cuando el contribuyente durante el desarrollo de la revisión de “escritorio” o “gabinete” cambia de domicilio fiscal, por lo que las autoridades competentes por razón del territorio en donde se ubique el nuevo domicilio fiscal del contribuyente, serán las que autoricen las prórrogas de la facultad de comprobación.

Si los contribuyentes interponen algún medio de defensa durante el plazo para concluir la revisión de su contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, o las prórrogas que procedan, contra los actos que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, se suspenderán dichos plazos desde la fecha en que se interpongan hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

2.3.3. Revisión de dictamen fiscal.

Es la facultad de comprobación de la autoridad fiscal que tiene para revisar el dictamen que emite un contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el cual se refleja la situación fiscal, ya sea de una persona física o moral.

Se encuentra regulada en la fracción IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que establece que la facultad de la autoridad para:

“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.”

Esta facultad de fiscalización se clasifica como indirecta, “ya que la autoridad fiscal procede a revisar lo que determinados profesionistas o instituciones autorizados han previamente dictaminado.”¹⁰

El dictamen fiscal tiene presunción de certeza, pues lo realiza un contador autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Esta facultad de comprobación inicia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 55 fracciones II y III, y el artículo 56 del Reglamento del Código citado, cuando las autoridades fiscales competentes revisen el dictamen y requieran por escrito, indistintamente:

1. Al contribuyente, la información y documentos necesarios para demostrar que ha cumplido con sus obligaciones fiscales y la exhibición de sistemas, registros y documentos originales de su contabilidad.

¹⁰ Guía Básica del Curso INDETEC; “Aspectos Jurídicos de las Visitas Domiciliarias”, México, Guadalajara, 1991, p. 20.

2. A los terceros y responsables solidarios, la información y documentos necesarios para comprobar lo señalado en el dictamen fiscal y en los documentos correspondientes

Independientemente de que al contador público se le solicite la información donde estén contenidos los estados financieros, la exhibición de los papeles de trabajo, la información para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, y en su caso, los sistemas, registros contables y documentación original. Dichos informes, documentos y registros se solicitarán por escrito al contador público dejando una copia de la solicitud al contribuyente.

2.3.3.1. Dictámenes fiscales.

La palabra dictamen proviene del "...latín dictamen. Opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa."¹¹ En tanto que dictamen fiscal es el documento elaborado por un Contador Público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el cual constan los estados financieros de los contribuyentes que estén obligados o se obliguen a dictaminarse.

Ahora bien, los estados financieros son definidos por el Diccionario Jurídico Mexicano como: "aquellos documentos que muestran la situación económica de una empresa, la capacidad de pago de la misma a una fecha determinada, pasada, presente o futura; o bien, el resultado de operaciones obtenidas en un periodo o ejercicio pasado, presente o futuro, en situaciones normales o especiales."¹²

Por lo anterior, "podríamos entender por estados financieros los documentos que refieren la situación económica de una persona (física o jurídico-colectiva) en un tiempo determinado."¹³ "...tratándose de un estado financiero sería el escrito elaborado por persona competente (contador público titulado, o licenciado en contaduría), que acredita los hechos económicos que refiere, a una fecha determinada. 2. Situación económica. Consiste en un conjunto de realidades que tienen relación con el patrimonio de la persona física o moral."¹⁴

Existen dos tipos de dictámenes fiscales:

1. DICTAMEN FISCAL OBLIGATORIO. Deberán presentarlo las personas físicas que realicen actividades empresariales (comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras, y silvícolas); y las siguientes personas morales, de conformidad con el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación:

¹¹ Real Academia Española. Op. Cit. p. 746.

¹² ACOSTA Romero, Miguel; "Diccionario Jurídico Mexicano", Op. Cit. p. 1341.

¹³ Ídem.

¹⁴ Ídem.

a) Las que obtengan ingresos acumulables superiores a \$27,466,183.00, que el valor de su activo determinado sea mayor a \$54,932,367.00;¹⁵ o por lo menos trescientos de sus trabajadores le hayan prestado sus servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en términos del artículo 17-A del Código citado. En estos mismos supuestos también estarán obligados a dictaminarse los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en nuestro país. Sin embargo, no estarán obligados a dictaminarse si se encuentran en el segundo ejercicio de suspensión de sus actividades, salvo las excepciones que la Ley del Impuesto al Activo y su reglamento señalen.

b) Las autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en este caso el dictamen se realizará de manera simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Las personas autorizadas para recibir donativos son "...personas morales, generalmente constituidas como asociaciones civiles o instituciones de asistencia privada, que son fundaciones o asilos o escuelas autorizadas para recibir donativos que deben destinar a los fines para los cuales se constituyeron."¹⁶

El contenido del dictamen simplificado de acuerdo al artículo 51-A del Reglamento del Código citado es el siguiente: dictamen e informe de la situación fiscal del contribuyente; notas al estado de ingresos y egresos; relación de donativos recibidos en especie y en efectivo; gastos de administración; relación de donantes y donativos que representen el 90% de sus ingresos por este concepto, de contribuciones federales a su cargo, de bienes inmuebles; análisis de contribuciones a pagar al cierre del ejercicio; relación de donatarias; informes sobre el origen y destino de los donativos en bienes, y dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

c) Las fusionadas y escindidas.

La fusión consiste en que dos personas morales unen sus activos, pasivos y capitales para que sólo una de ellas subsista. Las obligaciones fiscales de la sociedad desaparecida las absorbe la subsistente, quien tendrá la obligación de dictaminar sus estados financieros (el año de la fusión) para el siguiente ejercicio fiscal inmediato a la fusión.

La escisión consiste en la separación de sociedades, es la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará excedente, a otra u otras sociedades residentes en el país creadas expresamente para ello, denominadas escindidas. Para efectos

¹⁵ Cantidades vigentes a partir del 1° de julio de 2003, según Anexo 5 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, publicado en el D.O.F. 21 de noviembre de 2003, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación vigente para 2005.

¹⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; "Las Facultades de Comprobación"; Op. Cit. p. 273.

fiscales, pagará los impuestos la sociedad que subsista, quien también deberá cumplir con los requisitos y obligaciones legales como es la de dictaminarse en el año en que ocurra la escisión y el siguiente.

d) Las entidades administrativas reguladas en la Ley Federal de Entidades Paraestatales, y las que formen parte de la administración pública estatal o municipal. Sin embargo, no estarán obligados a dictaminarse al igual que los contribuyentes señalados en el inciso a), cuando se encuentren en el segundo ejercicio de suspensión de sus actividades, salvo que se encuentren obligados a pagar el impuesto al activo.

2. DICTAMEN FISCAL OPTATIVO. Tanto las personas físicas que realicen actividades empresariales, las personas morales y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país no obligados a dictaminar sus estados financieros, podrán hacerlo siempre que presenten un aviso a las autoridades fiscales competentes a más tardar el treinta y uno de diciembre del ejercicio fiscal que se pretende dictaminar.

Las ventajas del dictamen fiscal optativo son las siguientes:

1. Se puede presentar una declaración complementaria por dictamen de los errores en que se hayan incurrido. El contribuyente persona física pagará las contribuciones con actualización y recargos, pero sin multas pues dichas contribuciones no son determinadas por la autoridad.

2. La autoridad fiscal difícilmente ejercerá sus facultades de comprobación, al percatarse de que la persona física dictamina sus estados financieros.

El contribuyente podrá renunciar a la presentación del dictamen, siempre que informe a la autoridad fiscal competente en un plazo de tres meses contados a partir de que le dio a conocer el aviso en el que optó por dictaminar sus estados financieros, indicando los motivos de la renuncia.

El aviso para obtener la autorización de dictaminar de estados financieros no surtirá efectos, cuando éste no se presente dentro del plazo legal anteriormente indicado.

2.3.3.2. Requisitos para que los hechos contenidos en los dictámenes se presuman ciertos.

En el artículo 52 párrafo primero del Código citado, establece que se presumirán ciertos los siguientes hechos contenidos en los dictámenes salvo prueba en contrario:

1. El contador público esté registrado ante las autoridades fiscales federales.

2. El dictamen de la declaratoria formulada con motivo de los saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado, se haya elaborado conforme a lo dispuesto en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría.
3. El contador público emita junto con su dictamen un informe sobre la situación fiscal del contribuyente en el que consigne los datos señalados en el Reglamento, bajo protesta de decir verdad.

Emilio Margáin Manautou, señala que la expresión se presumirán ciertos salvo prueba en contrario se refiere a que “la autoridad fiscal deberá dirigirse en primer término al contador público que lo formuló y sólo que este no pueda proporcionar los datos, documentación o informes que le solicite la autoridad fiscal o esta observe irregularidades que el contador no puede explicar, entonces puede ella dirigirse al contribuyente y en ese momento se inician sus facultades de comprobación, esto es, la autoridad fiscal debe de estar en posesión de elementos o pruebas que destruyan la presunción de certeza que tiene el dictamen expedido por contador público autorizado.”¹⁷

El Pleno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha resuelto lo siguiente:

Tercera Época. Instancia. Pleno. RTFF: Año VII. No. 73 enero 1994. Tesis III-PSS-322. P. 22.

“ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS.- CORRESPONDE A LA AUTORIDAD ACREDITAR QUE LO ASENTADO EN ELLOS NO ES CIERTO.- Si en el procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación la actora ofrece como prueba de su dicho, la documental consistente en estados financieros dictaminados por contador público autorizado, y la autoridad no está de acuerdo con lo asentado en ellos, corresponde a ésta acreditar que los hechos contenidos en los dictámenes no son ciertos, ya que conforme a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, existe la presunción legal de que lo asentado en ellos es cierto, es decir, que si un contribuyente dictaminó sus estados financieros opera a favor de éste la presunción legal de que los hechos contenidos en el dictamen son ciertos. (11)”

Juicio Atrayente No. 100/92/3085/92.- Resuelto en sesión de 13 de enero de 1994, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Jorge Alberto García Cáceres.- Secretario: Lic. Luis Moisés García Hernández.

2.3.3.3. Plazos para presentar el dictamen.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que se envirá electrónicamente el dictamen fiscal a más tardar dentro del mes de mayo inmediato posterior al ejercicio fiscal a dictaminar.

¹⁷ Ibíd. p. 284.

Las personas que presentarán el dictamen en fecha distinta a la mencionada con anterioridad son:

- a) Las sociedades controladoras que opten por dictaminarse, a más tardar el doce del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal.
- b) Los obligados a dictaminarse con motivo de la liquidación de una sociedad, se entregará el dictamen dentro de los tres meses siguientes a la presentación de la declaración que deba hacerse por el Impuesto Sobre la Renta.

Antes o durante la revisión del dictamen, la autoridad podrá ejercer otras facultades de comprobación sobre los mismos sujetos (contribuyentes o responsables solidarios).

2.3.3.4. Contenido del dictamen fiscal.

El dictamen tanto obligatorio como optativo lo presentarán el contribuyente o el contador público autorizado mediante el envío de documentos digitales (que contengan firma digital), a la dirección electrónica que indiquen las reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria. Los contadores deberán presentar:

1. Carta de presentación del dictamen.
2. Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.
3. Hoja de cálculo electrónico o el sistema que contenga la información sobre los estados financieros y los datos de auto evaluación inicial emitidos en las reglas de carácter general que para tal efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Recibida la documentación digital, el Servicio de Administración Tributaria enviará el acuse de recibo de manera digital, previa validación de la documentación.

2.3.3.5. Procedimiento de revisión de dictamen fiscal para Contador Público.

El procedimiento para revisar los dictámenes emitidos por contadores públicos registrados consiste en lo siguiente:

1. La autoridad ordena notificar un oficio mediante el cual solicita la presentación de los papeles de trabajo elaborados por el contador público registrado, así como los documentos que permitan la revisión del dictamen fiscal.
2. La autoridad levantará un acta en la que consten las respuestas elaboradas el contador público registrado.

3. En el caso de no encontrar irregularidades el acta se cerrará entregándose al contador público autorizado el acta original.

4. Si la autoridad encuentra irregularidades se harán del conocimiento del contador público o del contribuyente para que se desvirtúen, de lo contrario se hará la determinación de las contribuciones omitidas.

Por lo anterior, se puede concluir que no existe procedimiento legal al cual deba apegarse la autoridad competente para que en ejercicio de sus facultades de comprobación revise los dictámenes fiscales formulados por el contador público autorizado, ya que el procedimiento regulado en el artículo 48 del Código citado relativo a las facultades de comprobación que se ejercen fuera del domicilio del contribuyente, especifica que es para revisar la contabilidad por lo que no señala expresa ni específicamente que sea aplicable para la revisión de los dictámenes fiscales.

No obstante lo anterior, en la práctica el procedimiento para revisar los dictámenes, es el señalado en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, sosteniéndose el criterio de que con base en que esta norma es de naturaleza civil, lato sensu, y que de conformidad con el artículo 14 de la Constitución relativo a que los juicios del orden civil la sentencia se basará en la letra de la ley, la primera forma de interpretar dicha norma para saber a qué clase de facultades se refiere, y por lo tanto cuáles deben seguir el procedimiento ahí mencionado, es la interpretación literal.

De tal manera que, literalmente el precepto en referencia establece que los procedimientos ahí previstos se deberán seguir tratándose del ejercicio de facultades de comprobación fuera de visita, esto es, se aplica a todas las demás facultades de dicha naturaleza que prevé el artículo 42 del Código citado, sin que de ningún modo se pueda pensar que se ha excluido alguna. Además, otra manera de interpretar tal norma obedece al principio jurídico de que “donde el legislador no distingue el intérprete no tiene porqué distinguir”.

Luego entonces, en la práctica resulta incuestionable que el procedimiento que se sigue en el ejercicio de facultades de comprobación consistentes en la revisión del dictamen fiscal, es el regulado por el artículo 48.

2.3.4. Verificación de la expedición de comprobantes.

En la fracción V, del artículo 42 se encuentra la facultad de comprobación de la autoridad fiscal para:

“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 o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

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

2.3.4.1. Procedimiento de las visitas de inspección de comprobantes fiscales.

Las visitas de inspección de comprobantes se realizarán de conformidad con lo establecido por el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, de la siguiente forma:

1. La diligencia se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre y cuando se encuentre abierto al público en general, donde se realicen enajenación, presten servicios, contraten el uso o goce temporal de bienes, o en donde se almacene mercancía.
2. Los visitadores un vez que se identifiquen deberán de entregar la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a la persona que se encuentre al frente del lugar visitado, requiriéndola para que designe dos testigos, si no los designa o los designados no aceptan servir como tales, los nombrarán los visitadores, haciéndolo constar en el acta que se levante, sin que ello invalide los resultados de la diligencia.

Lo anterior es así, ya que atendiendo a la naturaleza de las visitas de inspección de comprobantes fiscales, las cuales se llevan a cabo en un solo acto, esto es, entregar el oficio en que contiene la Orden de Visita, así como efectuar la Visita de Verificación de expedición de comprobantes fiscales, pues el objeto de la misma es comprobar el cumplimiento de la ley correspondiente, respecto de los comprobantes fiscales, sin llevar a cabo el procedimiento de una notificación ordinaria, tal como lo dispone el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación:

Lo anterior, se refleja en la siguiente tesis cuyos datos a continuación se precisan:

“NOTIFICACIÓN DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, GIRADA CON EL OBJETO DE VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.- ES LEGAL.- Cuando se realiza indistintamente, con el representante legal del visitado, encargado, o quien se encuentre al frente del establecimiento donde se llevará a cabo la visita de inspección, sin que sea indispensable la existencia del previo citatorio, lo anterior es de acuerdo a lo previsto en la fracción II del artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que para tal evento los verificadores deberán sujetarse literalmente a las reglas que para tal efecto señala el citado numeral, y no a las reglas ordinarias de toda visita domiciliaria, las cuales son reguladas en la fracción II, el artículo 44 del referido Código, por tal virtud si los inspectores al notificar la referida orden, se sujetaron a los lineamientos del artículo 49 fracción II, del Código Tributaria Federal, su actuación fue apegada a derecho. (29)”

3. Se debe levantar acta circunstanciada en la que se asentaran los hechos u omisiones que se detecten durante el desarrollo de la inspección. Si al término de la diligencia el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia, o los testigos se niegan a firmar el acta o a recibir copia de ésta, dicha situación se asentará en la misma acta sin que ello haga nulo su valor probatorio.

4. Si las autoridades se percatan que hubo incumplimiento de las disposiciones fiscales emitirán la resolución en que haga la determinación correspondiente. En el caso de que se descubra que el visitado no se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, además de las sanciones que se haga merecedor el visitador requerirá los documentos necesarios para realizar la inscripción.

2.3.5. Practicar avalúo o verificación física de bienes.

La fracción VI del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece como facultad de la autoridad fiscal:

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

Quintana Valtierra y Jorge Rojas consideran que los propósitos de esta facultad de la autoridad fiscal son “...comprobar que los contribuyentes han cumplido con sus disposiciones fiscales, establecer en su caso los tributos cometidos, o bien, determinación de la comisión de delitos fiscales.”¹⁸

Es frecuente, que al realizar una visita domiciliaria se lleve a cabo la verificación de bienes, por lo que resulta necesario que en la orden de visita se señale que se verificarán bienes en el lugar donde se practique la visita.

¹⁸ QUINTANA, J. y ROJAS, J. Op. Cit. p. 188.

Las autoridades aduaneras están facultadas por la ley correspondiente para verificar sin necesidad de orden escrita, los bienes que entran y salen de las zonas de inspección y vigilancia, esto es, aquellos bienes sujetos a los regímenes de importación y exportación. Sólo cuando la verificación se realice fuera de dichas zonas, la autoridad requerirá de mandamiento escrito emitido por autoridad competente, debidamente fundado y motivado para poder realizar la verificación. Son hábiles todos los días y horas para realizar la verificación física de bienes.

La facultad de comprobación en estudio, puede realizarla la autoridad fiscal con el auxilio de las autoridades que se señalan en el artículo 3 de la Ley Aduanera, así como de la Procuraduría General de la República, en los siguientes casos:

I. Cuando los bienes importados ingresan al país, la verificación se puede realizar desde el momento en que salen del recinto fiscal hasta que lleguen a su destino.

II. Tratándose del régimen de tránsito:

1. Tránsito interno: Es el que se realiza en el territorio nacional. En este caso, la verificación se puede llevar a cabo desde que los bienes salen de la aduana de entrada hasta que llegan a la aduana de despacho.

2. Tránsito internacional: Se realiza en el territorio extranjero, y a su vez puede ser de dos tipos:

a) Si los bienes ubicados en la aduana de entrada mexicana tienen que salir al territorio extranjero para poder llegar a la aduana de despacho de México.

b) Si los bienes ubicados en la aduana de un país extranjero deben pasar por México para llegar a la aduana de destino ubicada fuera del territorio nacional.

La autoridad fiscal que realice la verificación en los casos anteriores, deberá emitir una orden que deberá cumplir con los requisitos del primer párrafo del artículo 16 constitucional.

Si la autoridad fiscal no encuentra irregularidades emitirá un oficio de conclusión, pero si se encuentran mercancías ilegales se embargarán precautoriamente dichos efectos dando inicio al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA).

2.3.6. Recabar de funcionarios y empleados públicos y de fedatarios, informes y datos.

Esta facultad se encuentra regulada en la fracción VII del artículo 42 fracción VII del Código Fiscal de la Federación:

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

De lo anterior, se puede concluir que la propia ley hace distinción entre empleado, funcionario público y la autoridad fiscal.

El Diccionario Jurídico Mexicano define a la autoridad de la siguiente manera: “puede entenderse por autoridad pública: a el poder público en sí mismo o fuerza pública b) el funcionario que en representación de un órgano público ejerce dicho poder o fuerza ... Autoridad para el derecho administrativo, es la persona física, trabajador del Estado, dotada por la ley de poder público.”¹⁹

En tanto que funcionario es “... un servidor del Estado, designado por disposición de la ley para ocupar grados superiores de la estructura orgánica de aquél y para asumir funciones de la representatividad, iniciativa, decisión, y mando. Este concepto se fundamenta en un criterio orgánico, de jerarquía y de potestad pública que da origen al carácter de autoridad que reviste a los funcionarios públicos para distinguirlos de los demás empleados y personas que prestan sus servicios al Estado, bajo circunstancias opuestas, es decir, ejecutan órdenes de la superioridad y no tienen representatividad del órgano al que están adscritos.”²⁰

Doricela Mabarak Cerecedo señala que estos funcionarios y fedatarios tienen dos tipos de obligaciones:

1. Recaudar las contribuciones causadas por hechos o actos realizados ante ellos.
2. Cuando del ejercicio de sus facultades se percaten del incumplimiento de disposiciones fiscales, darán aviso a las autoridades fiscales.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 72 del Código citado, en un plazo de quince días los funcionarios y empleados públicos en ejercicio de sus funciones a partir de que tengan conocimiento de hechos y omisiones que entrañen o puedan entrañar infracciones a las disposiciones fiscales, deberán darlo a conocer a la autoridad fiscal competente para no incurrir en responsabilidad que “...es la situación en la que se encuentra aquél que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causó un daño.”²¹

¹⁹ NAVA Negrete, Alfonso; “Diccionario Jurídico Mexicano”, Op. Cit. p. 287.

²⁰ HERNÁNDEZ Espíndola, Olga; “Diccionario Jurídico Mexicano”, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo A-CH, Porrúa, UNAM, México, 1999, p. 1500.

²¹ LOMELÍ Cerezo, Margarita; “Derecho Fiscal Represivo”, 3ª ed., Porrúa, México, 1998, p. 45.

Si los funcionarios y empleados públicos son fiscales, realizarán el aviso a la autoridad fiscal competente en el plazo señalado en las disposiciones fiscales que regulan sus funciones.

Para efectuar esta facultad basta que la autoridad fiscal gire oficio a la autoridad de la cual requiera la información que sea necesaria para que le permita comprobar que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

El tercer párrafo del artículo mencionado, establece a los funcionarios y empleados públicos exentos de la obligación de dar aviso a las autoridades fiscales:

1. Los que de conformidad con otras leyes tengan obligación de guardar información confidencial.
2. Los que participen en tareas de asistencia al contribuyente de conformidad con las disposiciones fiscales.

2.3.7. Denunciar la posible comisión de delitos fiscales.

Esta facultad de la autoridad fiscal, regulada en la fracción VIII, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es la siguiente:

“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.”

Esta facultad tiene como base la protección a la Hacienda Pública de acuerdo con César Augusto Osorio y Nieto, “...ya que el gasto público es pagado precisamente con los ingresos del estado, principalmente de ahí que esta protección haya sido en todo tiempo enérgica...”²²

²² OSORIO Y NIETO, César. A. “Delitos Federales”, 5ª ed., Porrúa, México, 2001. p. 208.

Ahora bien, el concepto de delito puede estudiarse desde dos puntos de vista:

1. Formal: se refiere al concepto establecido en la propia legislación penal.
2. Sustantivo: es el aportado por la doctrina que estudia al derecho penal. Jiménez de Asúa señala que “Delito es el acto típicamente antijurídico culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal.”²³

La doctrina ha denominado como especiales los delitos que se encuentran regulados en las distintas disposiciones legales diferentes a las penales, de manera que los delitos ubicados dentro del Código Fiscal de la Federación, son especiales, entendiendo por ellos “...disposiciones normativas penales que no forman parte del Código Penal y que tipifican un delito...”²⁴

Por lo tanto, son delitos fiscales los “actos u omisiones tipificados en las leyes hacendarias, mediante las cuales se omite el cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente.”²⁵

Desde el punto de vista formal son delitos fiscales los “...previstos en el Código Fiscal de la Federación”²⁶; y desde el formal “... toma como eje al sujeto pasivo o titular del bien jurídico tutelado: el fisco federal.”²⁷

El bien jurídico tutelado en el delito fiscal “... lo encontramos en el sistema de tributación pero en ese sistema queda incluido, según el tipo de delito fiscal el aspecto patrimonial del Estado, la protección de la Hacienda Pública.”²⁸

El artículo 93 del Código Fiscal de la Federación, establece que la autoridad fiscal comunicará al Ministerio Público cuando tenga conocimiento de la probable realización de un delito fiscal perseguible de oficio, aportándole los documentos o pruebas que tenga en su poder.

El Código Fiscal de la Federación, regula en sus artículos 92 al 115 los delitos fiscales.

La facultad en estudio consiste en obtener pruebas necesarias para:

²³ JIMÉNEZ de Asúa; “La Ley y el Delito”, Editorial A. Bello, Caracas, p. 256. Citado por CASTELLANOS Tena, Fernando; “Lineamientos Elementales de Derecho Penal”, Cuadragésima Edición, Porrúa, México, 1999, p. 129 a 130.

²⁴ ACOSTA, Romero, Miguel; y LÓPEZ, Betancourt, Eduardo; “Delitos Especiales”, 6ª ed., Porrúa, México, 2001, p. 11.

²⁵ OSORIO Y NIETO, César A. Op. Cit. P. 212.

²⁶ TORRES López, Mario A.; “Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales”; 2ª ed., Porrúa, México, 2001, p. 35.

²⁷ Ídem.

²⁸ ORELLANA Wiarco, Octavio A. “El Delito de Defraudación Fiscal”, Ensayo Dogmático Jurídico Penal, Porrúa, México, 2000, p. 91.

1. Formular querellas. La palabra querella proviene “del latín querella, acusación ante juez o tribunal competente, con que se ejecutan de forma solemne y como parte en el proceso la acción penal contra los responsables de un delito.”²⁹

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 92 del Código citado es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querella independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo, cuando se trate de delitos relacionados con el comercio exterior; del delito de defraudación fiscal;³⁰ por infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, cuando se registren las operaciones en dos o más libros o sistemas de contabilidad; se destruyan dichos sistemas o registros, se determine falsedad de pérdidas, no se presten declaraciones, se divulgue o se haga uso indebido de información confidencial; y en el caso de que los depositarios o interventores dispongan para sí el bien depositado de sus productos o de sus garantías.

2. Declaración de perjuicio. Se utiliza el término perjuicio fiscal para referirse al “ejercicio de atribuciones de las autoridades fiscales, para significar que éstas han sufrido un menoscabo o afectación de naturaleza pecuniaria como consecuencia directa de la comisión de ciertas conductas delictivas por parte del contribuyente.”³¹

Por lo que la declaratoria de perjuicio fiscal es “...la manifestación formal que hace la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Procuraduría Fiscal, en la cual da a conocer al citado Órgano Investigador que se han realizado determinados actos y omisiones que han producido que el fisco sufra o pudiera haber sufrido detrimento o merma en el cobro de contribuciones.”³²

Para realizar la declaración es necesario que cause perjuicio al fisco federal la mala disposición que haga el depositario o interventor del bien depositado; y por el apoderamiento de las mercancías que se encuentren en el recinto fiscal o fiscalizado, que es el “...local propiedad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o habilitado para el depósito de mercancías pendientes de algún pago de contribuciones o trámite, para resolver su situación jurídica.”³³

3. Formular declaratoria de contrabando de mercancías. El delito de contrabando regulado en el artículo 102 del ordenamiento en el estudio lo comete “...quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

²⁹ MÁRQUEZ Piñeiro, Rafael; “Diccionario Jurídico Mexicano”, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo P-Z, Porrúa, UNAM, México, 1999, p. 2674.

³⁰ “Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”, Código Fiscal de la Federación.

³¹ QUINTANA Aceves, Federico; “Diccionario Jurídico Mexicano”, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo P-Z, Porrúa, UNAM, México, 1999, p. 2387.

³² OSORIO Y NIETO, César A. Op. Cit. p. 212.

³³ Ibidem. p. 213.

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.”

Esta declaratoria sólo se puede formular en dos casos:

a) Tratándose del contrabando de mercancías no sujetas al pago de impuestos (régimenes de importación o exportación).

b) Del contrabando de mercancías prohibidas (aquellas que por disposición legal no pueden estar sujetas a los régimenes de importación o exportación).

4. Presentar denuncia de hechos ante el Ministerio Público. Se presentará en todos los demás casos no señalados anteriormente. Este término deriva del “...verbo denunciar, que proviene del latín denuntiare, el cual significa ‘hacer saber’, ‘remitir un mensaje’. La expresión denuncia tiene varios significados. El más amplio y difundido es el que la entiende como un acto en virtud del cual una persona hace del conocimiento de un órgano promueva o aplique las consecuencias jurídicas o sanciones previstas en la ley o los reglamentos para tales hechos.”³⁴

Esta figura se analiza, debido a que de conformidad con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público reformado y adicionado el 31 de junio de 2002, en su artículo 10 fracciones XL, XLI, XLIII, LIX, LX, LXI, LXIII, LX, LXII, LXIII el Procurador Fiscal esta facultado para realizar actos de fiscalización establecidos tanto en la legislación fiscal como aduanera con motivo de las ingestiones que sobre delitos fiscales realice.

La unidad administrativa encargada específicamente para ejercer estas facultades es la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones, tal y como lo establece el artículo 81 fracciones XV, XXIV, XXV, XXVII, XXVIII, XLI, XLII, XLIII, XLV, XLIX y L del Reglamento antes mencionado.

³⁴ OVALLE FAVELA, José; “Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas”, Tomo D-H, Porrúa, UNAM, México, 1999, p. 899.

2.3.8. Practicar visitas domiciliarias.

Sin duda es la facultad más importante y de mayor trascendencia que de forma ineludible realizan las autoridades fiscales haciendo uso de sus facultades de comprobación en el domicilio del contribuyente, a efecto de comprobar la situación legal de los administrados respecto del cumplimiento de ordenamientos fiscales. Esta facultad se analizará en el siguiente capítulo del presente trabajo.

CAPÍTULO 3. VISITA DOMICILIARIA.

3.1. CONCEPTO.

El Diccionario Jurídico Mexicano define a la visita domiciliaria como el “...procedimiento regulado por el <<CFF>> que llevan a cabo las autoridades fiscales en el domicilio de los contribuyentes, responsables solidarios y/o terceros, en ejercicio de las facultades de comprobación y fiscalización que el propio <<CFF>> les otorga, a fin de revisar la documentación, los bienes y la mercancía de los visitados, y con ello poder determinar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.”¹

A esta visita se le denomina de Auditoría, ya que consiste en “el examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente ...llevado a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellas.”²

Por lo anterior, esta facultad de fiscalización se clasifica como directa consistente en “aquel control que la propia Autoridad Fiscal lleva a cabo a través de la revisión de primera mano que realiza sobre declaraciones u otro tipo de documentación contable, registros, informes, avisos y datos comprobatorios.”³

Considerando lo anterior, podemos concluir que la *Visita Domiciliaria* es una facultad de comprobación de la autoridad fiscal que lleva a cabo en el domicilio del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, para revisar los documentos y papeles de su contabilidad, cuyo objeto es verificar que ha cumplido con las obligaciones fiscales, constituyendo una auditoría de la situación fiscal del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos.

3.2. FUNDAMENTO LEGAL.

El Código Fiscal de la Federación regula esta facultad de comprobación en la fracción III, del artículo 42, en la que establece que la autoridad tiene facultad para:

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

3.3. FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD FISCAL.

¹ ROLANDO Arreola, Leopoldo; “Diccionario Jurídico Mexicano”, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo P-Z, Porrúa, UNAM, México, 1999, p. 3253.

² Guía Básica del Curso INDETEC. Op. Cit. p. 20.

³ *Ibíd.* p. 21.

La autoridad fiscal puede ejercer facultades regladas y discrecionales; la primera, es aquella en la que su ejercicio tiene que sujetarse a lo que la norma le ordena; y la segunda, le da la posibilidad de ejercerla conforme a su arbitrio o juicio subjetivo.

Es así, que la autoridad ejerce sus facultades a través de una serie de actos, por lo que las *facultades discrecionales* son realizadas por la “autoridad con cierta libertad, dentro del marco de la ley,... la ley le da a esta autoridad una dosis de libertad para que actúe en uno u otro sentido, es ella la que decide y no el texto de la ley.”⁴

En la especie, la facultad discrecional por parte de las autoridades fiscales en las visitas domiciliarias es el poder de libre apreciación que la ley reconoce a las autoridades fiscales sobre el contenido de sus actos, esta libertad, autorizada por la ley, puede ser de mayor o menor grado y resulta visible cuando la autoridad tiene la elección entre dos decisiones.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la autoridad por excelencia que practica las visitas domiciliarias haciendo uso de sus facultades discrecionales. Ha dado lugar a una política fiscal para establecer a que contribuyentes se le va a practicar una visita domiciliaria, la realización de ésta es muy esporádica, por su alto costo.

No se debería de confundir la discrecionalidad con arbitrariedad, puesto que la primera es una acción derivada de la propia ley, en cambio la segunda es la acción realizada totalmente al margen de todo texto legal. Ejercer poder discrecional por las autoridades administrativas es actuar dentro del marco de la ley, hacer uso de poder arbitrario significa no partir de fuente legal alguna.

Apoya lo anterior, la tesis cuyos datos a continuación se precisarán:

Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VIII, Septiembre de 1998
Tesis: P. LXII/98
Página: 56

“FACULTADES DISCRECIONALES. APRECIACIÓN DEL USO INDEBIDO DE LAS CONCEDIDAS A LA AUTORIDAD. La base toral de las facultades discrecionales es la libertad de apreciación que la ley otorga a las autoridades para actuar o abstenerse, con el propósito de lograr la finalidad que la propia ley les señala, por lo que su ejercicio implica, necesariamente, la posibilidad de optar, de elegir, entre dos o más decisiones, sin que ello signifique o permita la arbitrariedad, ya que esa actuación de la autoridad sigue sujeta a los requisitos de fundamentación y motivación exigidos por

⁴ NAVA Negrete, Alfonso; “Derecho Administrativo Mexicano”. Op. Cit. p. 379.

el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo cual permite que los actos discrecionales sean controlados por la autoridad jurisdiccional.

Contradicción de tesis 2/97. Entre las sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. 29 de junio de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el seis de agosto en curso, aprobó, con el número LXII/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a seis de agosto de mil novecientos noventa y ocho.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia pues no contiene el tema de fondo que se resolvió.

Asimismo, sirve de apoyo la siguiente tesis:

Segunda Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año V. No. 42. Junio 1983.
Tesis: II-J-165
Página: 871

“FACULTADES REGLADAS Y FACULTADES DISCRECIONALES.- SU DISTINCION.- Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan establecidos en la ley, no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y cómo debe hacerlo, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculado su ejercicio por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuanto la ley otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales.”

Revisión No. 363/80.- Resuelta en sesión de 20 de mayo de 1982, por mayoría de 6 votos, 1 más con los resolutivos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Lic. Oscar Roberto Enríquez Enríquez.

Revisión No. 440/82.- Resuelta en sesión de 26 de enero de 1983, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Ponce Gómez.- Secretario: Lic. Manuel Castellanos Tortolero.

Revisión No. 2267/82.- Resuelta en sesión de 29 de abril de 1983, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

TESIS DE JURISPRUDENCIA No. 165. (Texto aprobado en sesión de 18 de mayo de 1983).

3.4. BASE CONSTITUCIONAL.

El artículo 16, primer y antepenúltimo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece los requisitos constitucionales para practicar una visita domiciliaria, mismo que dispone 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.

. . .

En toda orden de cateo, que solo 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, en el acto de concluirla, una acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

. . .

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

. . .”

Del precepto antes transcrito, se puede apreciar que indica los requisitos de la orden de cateo, sin embargo, dichos lineamientos son los mismos que debe de llevar la orden de visita domiciliaria, en estas figuras existen notorias diferencias, como son: el cateo “tiene por finalidad inspeccionar algún lugar, aprehender a alguna persona o buscar algún objeto, debiendo la orden respectiva precisar el sujeto y la materia del cateo. La visita domiciliaria es una diligencia que persigue únicamente el *cercioramiento* de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, así como la *exhibición* de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales”.⁵ Estos requisitos también se encuentran enunciados en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación que establece los requisitos de todo acto administrativo.

⁵ BURGOA Orihuela, Ignacio; “Las Garantías Individuales”, 34ª ed., Porrúa, México, 2002, p. 632.

El acto administrativo de acuerdo al Diccionario Jurídico Mexicano es “el acto que realiza la autoridad administrativa. Expresa la voluntad de la autoridad administrativa, creando situaciones jurídicas individuales, a través de las cuales se trata de satisfacer las necesidades de la colectividad o la comunidad. A veces, las autoridades legislativas o las judiciales realizan también el acto administrativo, cumpliendo funciones de autoridad administrativa.”⁶

3.5. REQUISITOS LEGALES DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA.

Margaín Manautou señala que las órdenes de visitas domiciliarias deben satisfacer dos clases de requisitos constitucionales:

A) Esenciales: su ausencia “...producen la nulidad lisa y llana de la resolución que llegase a emitirse en perjuicio del contribuyente.”⁷

B) Formales: su falta “...produce nulidad relativa o para efectos de la reposición de la(s) formalidad(es) omitida(s).”⁸ Estos requisitos son los siguientes: a) Levantar acta circunstanciadas, b) Señalar dos testigos, y c) Por autoridad que practique la diligencia.

De manera que los requisitos que deben llevar las órdenes de visita domiciliaria, son:

1. Orden escrita.
2. Emitida por autoridad competente.
3. Fundada y motivada.
4. Firma autógrafa de la autoridad competente
5. Indicar las personas autorizadas para practicar la visita. Se les conoce con el nombre de auditores los cuales pueden ser substituidos o aumentados en cualquier momento de la visita, siempre y cuando se le notifique al contribuyente, así mismo podrán actuar conjunta o separadamente.
6. Nombre de la persona visitada. Si se desconoce su nombre se señalarán los datos que permitan su plena identificación.
7. El domicilio fiscal donde ha de realizarse la visita.

⁶ NAVA Negrete, Alfonso; “Diccionario Jurídico Mexicano”. Op. Cit. p. 76.

⁷ MARGÁIN Manautou, Emilio; “Las facultades de comprobación fiscal”, Op. Cit. p. 15.

⁸ Idem.

8. Precisarse la resolución, causa, objeto o propósito del acto de autoridad, en este caso sería especificar la temporalidad (ejercicios fiscales a revisar) y la materia (contribuciones).

Los requisitos 1, 2, 3, 4, 6 y 8 se encuentran regulados por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, asimismo los requisitos 5 y 7 por el artículo 43 del Código citado.

3.5.1. Requisitos esenciales.

3.5.1.1. Orden de visita.

a) Que conste por escrito.

Eduardo J. Couture, señala que el acto administrativo es la “Manifestación de voluntad proveniente de los órganos de la Administración, unilateral o plurilateral, general o particular, destinada a producir efectos jurídicos.”

Por lo anterior, el acto administrativo que emite la autoridad fiscal es la orden de visita domiciliaria,

Ahora bien, que conste por escrito quiere decir “que el visitado o su representante legal reciban un documento que contenga la orden de visita.”⁹

Considerando, que la visita domiciliaria es un acto de molestia para el contribuyente, ya que soporta la entrada de personal ajeno a su domicilio fiscal, resulta necesario la existencia de un mandamiento escrito para evitar la arbitrariedad en el ejercicio de las atribuciones de la autoridad, es decir, cuando ésta última ordena la práctica de una visita domiciliaria para comprobar que se han cumplido las disposiciones fiscales, debe exteriorizar su voluntad precisamente en un documento escrito, como un requisito necesaria para dar seguridad jurídica al contribuyente.

Por lo que, es muy importante que el mandamiento de la autoridad fiscal que realice la visita domiciliaria debe ser por escrito, toda vez que “el mandamiento verbal no es suficiente para que el o los visitadores que se ostenten como auditores o inspectores de determinada dependencia, se les permita el acceso a las instalaciones de una empresa o actividad.”¹⁰ De no existir la orden por escrito, los actos de fiscalización que se lleven a cabo serán nulos.

Lo anterior, se refleja en la siguiente jurisprudencia cuyos datos a continuación se precisan:

⁹ Ibid. p. 18.

¹⁰ Idem.

Materia(s): Administrativa
Séptima Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Apéndice 2000
Tomo: Tomo III, Administrativa, Jurisprudencia SCJN
Tesis: 120
Página: 134

“VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional la orden de visita domiciliaria expedida por autoridad administrativa debe satisfacer los siguientes requisitos: 1. Constar en mandamiento escrito; 2. Ser emitida por autoridad competente; 3. Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4. El objeto que persiga la visita; y 5. Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia. No es óbice a lo anterior lo manifestado en el sentido de que las formalidades que el precepto constitucional de mérito establece se refieren únicamente a las órdenes de visita expedidas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales pero no para las emitidas por autoridad administrativa, ya que en la parte final del párrafo segundo de dicho artículo se establece, en plural, "... sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos" y evidentemente se está refiriendo tanto a las órdenes de visitas administrativas en lo general como a las específicamente fiscales, pues, de no ser así, la expresión se habría producido en singular.”

Séptima Época:

Revisión fiscal 37/84.-Regalos Encanto, S.A.-27 de marzo de 1985.-Unanimidad de cuatro votos.-Ponente: Carlos de Silva Nava.

Revisión fiscal 18/84.-Jorge Matuk Rady.-15 de abril de 1985.-Unanimidad de cuatro votos.-Ponente: Carlos de Silva Nava.

Revisión fiscal 65/83.-Leopoldo González Orejas.-18 de abril de 1985.-Unanimidad de cuatro votos.-Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Revisión fiscal 29/84.-Pedro Espina Cruz.-25 de abril de 1985.-Cinco votos.-Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Revisión fiscal 76/84.-Juan Ley Zazueta.-29 de abril de 1985.-Unanimidad de cuatro votos.-Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Apéndice 1917-1995, Tomo III, Primera Parte, página 126, Segunda Sala, tesis 183.

b) Emitido por autoridad competente.

No basta que la orden de visita domiciliaria provenga de una autoridad, sino que además ésta debe tener competencia para emitirlo.

Rafael Bielsa señala que “denota un poder legal atribuido a un órgano del Estado o de otra Institución por él reconocida, para actuar, decidir o ejecuta ...”.

Margáin Manautou señala que por “autoridad competente se entiende que es aquella que por ley o reglamento tenga conferida la facultad que está ejerciendo.”¹¹

Por lo que se concluye, que ser autoridad competente en materia administrativa fiscal es tener la atribución de llevar a cabo determinadas funciones o para emitir un acto en dicha materia.

La finalidad de este requisito, es que el visitado esté en posibilidad de conocer el carácter de la autoridad que lo emitió, si actuó dentro de su circunscripción territorial, para que de esta manera esté en condiciones de intentar medios de defensa y no traiga como consecuencia que el visitado se encuentre en un estado de indefensión al no poder conocer si dicha autoridad cuenta con las facultades para emitir la orden de visita.

La razón de esta exigencia legal, radica en que toda orden que se gire debe contener el apoyo legal correspondiente para tal efecto; ya que de no ser así la actuación de la autoridad será contraria a derecho.

Por lo anterior, la autoridad a fin de cumplir con lo previsto en el artículo 16 Constitucional y 38, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación, esto es, debe señalar en la orden (por escrito) su competencia.

Confirma la importancia de este requisito el artículo 114 del Código citado, al considerar como delito el hecho de que los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente.

Lo anterior, se observa en la siguiente jurisprudencia cuyos datos a continuación se precisan:

Materia(s): Común
Octava Época
Instancia: Pleno
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 77, Mayo de 1994
Tesis: P./J. 10/94
Página: 12

“COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACION ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD. Haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación. De lo contrario, se dejaría al afectado en estado

¹¹ Ibid. p. 19.

de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y es conforme o no a la Constitución o a la ley; para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecúe exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley fundamental o la secundaria.”

Contradicción de tesis 29/90. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tribunal (en la actualidad Primero) Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 17 de junio de 1992. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Carlos de Silva Nava. Secretario: Jorge D. Guzmán González.

Se establece la posibilidad en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria de que el titular del órgano que ordene una visita domiciliaria sea suplido por otro funcionario, debiendo fundar su competencia para emitir ordenes de visita domiciliaria, y el funcionario suplente deberá señalar los preceptos que establezcan la suplencia, toda vez que éste actúa únicamente como funcionario suplente de aquel, en nombre de aquel cuya facultad estaba ejerciendo, sin que implique que invada facultades reservadas exclusivamente al funcionario suplido, ya que la finalidad de la suplencia consiste en que las funciones de los órganos gubernamentales no se vean afectadas por la ausencia del funcionario a quien la ley le otorga la facultad indelegable; de tal suerte que cuando un funcionario actúa en ausencia de otro no invade la esfera de atribuciones del titular de la facultad indelegable, pues únicamente lo sustituye en su ausencia, actuando a nombre del titular de la facultad.

Lo anterior, se refleja en la Tesis 3a. XL/92, visible a fojas 102 del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: IX, Mayo de 1992, Octava Época, que es del tenor literal siguiente:

“AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. LA SUPLENCIA DE LAS MISMAS, EN LOS CASOS DE AUSENCIA TEMPORAL. La figura de la suplencia administrativa tiene su causa en la exigencia de conciliar dos extremos: por una parte, la inexcusable continuidad de las funciones legales de los órganos de la administración pública y, por otra, la prevención de la falta en que por causa de ausencia o impedimento puedan incurrir los titulares suplidos. En este sentido, el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y el artículo 137 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de sus funcionarios, previenen el sistema de suplencias por ausencia de su titular, disponiendo un orden específico a que debe sujetarse la aplicación de esta figura. Por otra parte, debe afirmarse que la suplencia opera por ministerio de la ley, por lo que el acto emitido en tales condiciones le es imputable plenamente a la autoridad que suple. Es infundado sostener que la autoridad suplente sólo se limitó a firmar la resolución, pues evidentemente no lo hizo por acuerdo del titular, sino en ejercicio de una competencia legal propia en los términos de la ley relativa, así como que al firmar la resolución por ausencia del titular, no impide vincularlo con la misma, pues tal firma no es una condición material que conduzca a dar eficacia a aquélla, sino la suscripción, como propia, de dicha resolución. Consecuentemente, debe concluirse que al actuar como suplente del titular del ramo, la autoridad del caso es responsable de la resolución impugnada y,

por consiguiente, autoridad responsable para los efectos del juicio de garantías en términos del artículo 11 de la Ley de Amparo.

Amparo en revisión 1194/91. Conglomerado Inmobiliario Mexicano, S.A. 16 de marzo de 1992. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Trinidad Lanz Cárdenas. Secretario: Gabriel Ortiz Reyes.

c) Fundada y Motivada.

Cuando habla de que la orden de visita domiciliaria debe estar fundada, se refiere a que dicho acto de autoridad debe estar apoyado de preceptos legales aplicable al caso específico, de tal manera que haya congruencia ente el artículo a aplicar y la materia a la que se aplica. Y cuando habla de que el acto de autoridad debe estar motivado, esta debe expresar los hechos que dieron motivo a su actuación como tal; atendiendo al Principio de Legalidad.

Por lo que, el incumplimiento de fundamentación en la orden, puede ser de dos tipos, ante la ausencia de fundamentación, es decir, cuando no se cita precepto alguno en el acto; y cuando existe deficiente fundamentación, esto es, cuando no se citan, todos los preceptos aplicables o se citan en forma errónea o incompleta.

La fundamentación y motivación de la orden de visita domiciliaria, tiene como finalidad, que el visitado conozca los motivos y fundamentos de la determinación de la cual de causarle agravios pueda impugnarla (artículo 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación).

Ahora bien, toda vez que la orden de visita domiciliaria se encuentra dentro del ámbito de las facultades discrecionales de la autoridad que la emitió, por lo tanto, no tiene ésta la obligación de exponer mayor abundancia en cuanto a los motivos que tomó en consideración para su emisión.

En otras palabras, lo anterior significa que no existe obligación alguna por parte de las autoridades fiscales para señalar en las ordenes de visitas los motivos por los cuales decidió llevar a cabo la practica de una visita domiciliaria, sino que únicamente tiene la obligación de ajustarse a lo dispuesto por el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, a fin de fundar y motivar dicha orden, pero de ninguna manera tiene la obligación de señalar los motivos, causas o circunstancias especiales que le llevaron a decidir la practica de una visita domiciliaria, pues ello se encuentra dentro de las facultades discrecionales de las autoridades demandadas.

Existen machotes de órdenes de visitas domiciliarias lo cual no se ha considerado como falta de fundamentación o motivación de la misma. Al respecto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido lo siguiente:

Cuarta Época.
Instancia: Primera Sección
R.T.F.F.: Año II. No. 12. Julio 1999.
Tesis: IV-P-1aS-49
Página: 47

“ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA.- SE ENCUENTRAN DEBIDAMENTE FUNDADAS Y MOTIVADAS, AUN CUANDO NO RAZONEN LA IMPORTANCIA QUE COMO CONTRIBUYENTE TIENE EL VISITADO EN EL MARCO GENERAL DE LA RECAUDACIÓN FISCAL.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los criterios fiscales, está facultada para practicar visitas a los contribuyentes, a los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías. Ahora bien, si en ejercicio de tales facultades la autoridad hacendaria practicó una visita domiciliaria y fundamentó su actuación entre otros, en el artículo 42 fracciones I, III y IV del Código Fiscal de la Federación, la orden de visita está debidamente fundada y motivada sin que exista en tal precepto o en otro, la obligación de que las autoridades señalen el procedimiento que se sigue para seleccionar al contribuyente que se va a visitar. Así como tampoco obliga a que se den a conocer a los contribuyentes los antecedentes que obran en los expedientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (4)”

Juicio de Nulidad No. 100(14)148/98/1451/98.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 28 de enero de 1999, por unanimidad de 5 votos.- Magistrada Ponente: Alma Peralta Di Gregorio.- Secretaria: Lic. Rosalba Bertha Romero Núñez.

(Tesis aprobada en sesión privada de 18 de febrero de 1999).

d) Firma autógrafa.

Firma es “el trazado gráfico, conteniendo habitualmente el nombre, apellido y rúbrica de una persona, con el cual se suscriben los documentos para darles autoridad y obligarse con lo que en ellos se dice.”¹² “Nombre y apellido, o título, que se pone al pie de un escrito, para acreditar que procede de quien lo suscribe, para autorizar lo allí manifestado o para obligarse a lo declarado.”¹³

La orden de visita domiciliaria debe contener la firma autógrafa del funcionario que la emitió, pues sólo de esa manera se puede establecer la autenticidad de dicho mandamiento.

Es necesario que en dicha orden se encuentre firmado autógrafamente, esto es, de puño y letra por la autoridad que la emitió, pues es la firma la que da autenticidad a los actos de autoridad y la que permite atribuir al suscriptor la manifestación de la voluntad de lo plasmado en dicho documento, ya que de

¹² COUTURE, Eduardo J. Op. Cit. p. 290.

¹³ CABANELLAS de Torres, Guillermo; “Diccionario Jurídico Elemental”, Editorial Heliasta S.R.R., Argentina, 1988, p. 134.

contener una firma facsímil (es la que no es de puño y letra de su autor), lo que se equipara a su inexistencia jurídica, violándose con ello lo dispuesto por el artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

Sirve de apoyo la Tesis del Segundo Tribunal Colegiado del Segundo Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo: XIII, Febrero de 1994, página 325:

“FIRMA FACSIMILAR. EL MANDAMIENTO DE AUTORIDAD EN QUE SE ESTAMPA CARECE DE LA DEBIDA FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. Conforme a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, nadie puede ser molestado en sus propiedades y posesiones sin mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. De aquí que, para que una determinación pueda considerarse un mandamiento de autoridad competente debe constar en un documento público debidamente fundado que, en los términos del artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, sea expedido por un funcionario público en el ejercicio de sus funciones, cuya autenticidad "se demuestra por la existencia regular sobre los documentos, de los sellos, firmas y otros signos exteriores, que en su caso, prevengan las leyes". De donde se desprende que la firma que en dichos documentos estampe la autoridad, debe ser siempre autógrafa y por ello carece de valor una copia facsimilar sin la firma del original del documento relativo.”

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo en revisión 248/93. Antonia Ventolero Velázquez. 5 de enero de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Raúl Solís Solís. Secretario: Pablo Rabanal Arroyo.

Al respecto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido lo siguiente:

Segunda Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año II. No. 7. Agosto 1979.
Tesis: II-J-29
Página: 131

“FIRMA FACSIMILAR. CARECE DE AUTENTICIDAD UNA RESOLUCION QUE CONTENGA DICHA FIRMA.- La ausencia de firma autógrafa en una resolución, aún cuando exista una firma facsimilar, constituye una violación a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, que previene que nadie puede ser molestado si no en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, lo que implica la necesidad de que las resoluciones de la autoridad ostenten la firma del funcionario que las emitió, pues sólo mediante la firma que suscribe personalmente y de su puño y letra el funcionario que haya resuelto una instancia administrativa, puede establecerse la autenticidad de la resolución. Consecuentemente ante la imputación del actor de que dicha resolución tiene una firma facsimilar, la autoridad debe probar en el juicio de nulidad, con el documento respectivo, que la resolución impugnada contiene esa firma autógrafa.”

Revisión 367/78/6694/77, resuelta por mayoría de 8 votos a favor y uno más con los puntos resolutiveos en sesión de 8 de noviembre de 1978.

Revisión 629/76/1492/76, resuelta por mayoría de 6 votos a favor y 2 en contra en sesión de 8 de enero de 1979.

Revisión 72/78/8585/76, resuelta por mayoría de 8 votos a favor y uno en contra en sesión de 7 de febrero de 1979.

e) Nombre de los visitadores

Tal requisito se encuentra establecido en el artículo 43 fracción II del Código Fiscal de la Federación, consiste en que la orden debe dar a conocer el nombre de la persona o personas que efectuarán la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente, la sustitución o aumento de los visitadores se deberá notificar al visitado.

“Esto es frecuente que se presente durante el desahogo de una visita domiciliaria, sobre todo cuando ella tiene una duración mayor a la prevista, o bien por reubicación del personal designado inicialmente, o bien por renuncia de alguno de los visitadores.”¹⁴

Por lo que respecta al aumento o disminución de los visitadores, se notificará al visitado, esto tiene una razón lógica, ya que si es personal nuevo que ingresará a su domicilio, éste debe conocerles, además dicho precepto faculta a los visitadores para que puedan practicar la visita, conjunta o separadamente.

Cabe mencionar, que la autoridad competente que designe a determinado personal para practicar una auditoría, igualmente está en aptitud de sustituir, aumentar o reducir el número de los visitadores en cualquier tiempo, debiendo notificar al visitado la circunstancia que se presente. Al respecto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido lo siguiente:

Segunda Época.
Instancia: Primera Sala Regional Noroeste. (Cd. Obregón)
R.T.F.F.: Año V. No. 48. Diciembre 1983.
Tesis: II-TASR-VII-460
Página: 485

“VISITAS DE AUDITORIA.- AUMENTO DEL PERSONAL QUE INTERVIENE EN ELLAS.- De conformidad con el artículo 84, fracción I, inciso b) del Código Fiscal de la Federación anterior, las personas que deben desahogar las visitas de auditoría podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número por la autoridad que expidió la orden, en estos casos se comunicará al visitado estas circunstancias, pero la visita podrá ser válida si es practicada por cualquiera de los visitadores; por lo tanto cuando exista aumento de personal, la autoridad deberá de exhibir ante el sujeto pasivo visitado el oficio en donde consta dicho aumento, asentándose en el acta de auditoría la fecha en que esto ocurra y no simplemente hacer constar esta circunstancia en el acta de visita al final de la misma.(XI)”

Juicios Nos. 269/83 y 278/83.- Sentencia de 10 de octubre de 1983, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Rosa Ma. Díaz López de Falcó.- Secretario: Lic. Juan Guillén Morán.

¹⁴ MARGÁIN Manautou, Emilio; “Las facultades de comprobación fiscal”, Op. Cit. p. 57.

Segunda Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año V. No. 47. Noviembre 1983.
Tesis: II-TASS-5613
Página: 393

“ACTAS DE VISITA.- RESULTAN ILEGALES LAS LEVANTADAS POR PERSONAL QUE NO FUE DESIGNADO EN LA ORDEN RESPECTIVA.- De conformidad con lo establecido por el artículo 84, fracción I, inciso b), del Código Fiscal vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, las visitas domiciliarias deben practicarse por personal expresamente designado en el mandamiento de la autoridad fiscal competente, de tal suerte que si un acta de auditoría aparece levantada por visitadores que no aparecen nombrados en la orden, ésta resulta ilegal por no haberse cumplido con la formalidad señalada en el precepto legal citado.(98)”

Revisión No. 183/83.-Resuelta en sesión de 23 de noviembre de 1983, por mayoría de 6 votos y 1 más con los resolutivos.- Magistrado Ponente: Francisco Xavier Cárdenas Durán.- Secretario: Lic.Guillermo Cruz García.

f) Nombre y domicilio del visitado.

Estos requisitos se encuentran contenidos en los artículos 38 fracción IV, 43 fracción I, y 44 fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación, significa que la orden no puede dirigirse a un sujeto indeterminado, ni omitirse el lugar o lugares posibles en los que se practicará la visita.

El nombre de la persona física es la “designación oficial de una persona compuesta del nombre propiamente dicho y del apellido o patronímico, que la individualiza frente a las otras en la convivencia social.”¹⁵

La denominación social es el nombre de “la persona moral de capital, autorizado por la Secretaría de Relaciones Exteriores e inscrito en el Registro Público de Comercio y normalmente será el nombre comercial de ella”¹⁶, estas personas morales son: Sociedad de Responsabilidad Limitada, Comandita por Acciones y Anónima.

La razón social es el nombre de la persona moral de personas y consiste en “darle el nombre alguno o algunos de los socios y agregarle la leyenda de la modalidad adoptada,”¹⁷ pueden tener razón social, la sociedad en nombre colectivo, sociedad responsabilidad limitada, comandita simple y comandita por Acciones.

En estos casos, cuando los contribuyentes sean personas morales, es necesario que en la orden de visita se deba establecer el nombre del representante legal de la persona moral.

¹⁵ COUTURE, Eduardo J. Op. Cit. p. 420.

¹⁶ Guía Básica del Curso INDETEC; Op. Cit. p. 44 a 45.

¹⁷ Ídem.

Por lo anterior, en la orden de visita domiciliaria debe precisarse el nombre a quien va dirigido, por lo que en el supuesto de que se ignore el nombre de la persona a la que va dirigida la orden, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

El domicilio del visitado es el domicilio fiscal señalado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a falta de este el principal centro de sus negocios.

Margáin Manautou indica que los visitadores no sólo pueden desarrollar la visita domiciliaria en el domicilio fiscal donde se encuentra la matriz, sino también en las sucursales o agencias que tenga el contribuyente, deberán señalarse en la orden de visita o bien adicionarse, levantarse actas parciales en cada uno de ellos, las cuales deberán agregarse al acta final.

Dichas actas harán prueba plena de la existencia de los hechos asentados en ellas cuando el interesado no llegase a desvirtuar tales hechos mediante los medios probatorios que la ley le concede, bien sea dentro de la propia diligencia o bien posteriormente: sin embargo, la ausencia de alguno de los requisitos que han quedado señalados origina que el acta de visita sea ilegal y por ello no tenga valor probatorio alguno. Resultan aplicables las siguientes tesis:

Materia(s): Administrativa
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: VII, Marzo de 1991
Tesis:
Página: 224

“VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. DEBE PRECISAR EL DOMICILIO EN QUE HABRA DE REALIZARSE. De conformidad con lo preceptuado por el artículo 16 de la Constitución toda orden de visita expedida por autoridad administrativa debe satisfacer los siguientes requisitos: 1. Constar en mandamiento escrito; 2. Ser emitida por autoridad competente; 3. Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4. El objeto que persiga la visita, y 5. Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia. Por tanto, es exigencia constitucional que toda orden de visita exprese el lugar o lugares en que ha de realizarse, expresión que debe ser precisa y en forma indubitable pues de lo contrario quedaría a criterio de los inspectores designar el lugar en que habrá de practicarse la diligencia, lo que evidentemente incumple lo previsto por el artículo 16 de la Constitución.”

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 23/91. Lumisistemas, S.A. 6 de febrero de 1991. Unanimidad de votos.
Ponente: Genaro Góngora David Pimentel. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.

Materia(s): Administrativa
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: VIII, Septiembre de 1991
Página: 216

“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.”

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 399/90. Gloria Santibáñez Hernández. 17 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Armando Cortés Galván.

g) Objeto de la visita domiciliaria.

Este requisito se encuentra regulado en el artículo 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, al puntualizar que todo acto administrativo deberá contener el objeto o propósito de que se trate, la cual significa, que la visita que se practique no puede ser general y permanente, sino señalar “qué contribuciones serán revisadas o qué obligaciones, de manera particular,”¹⁸ y plazos determinados, esto es señalar con precisión que impuesto o impuestos se van a revisar, así como el ejercicio fiscal o el periodo a revisarse.

El ejercicio fiscal es “el período normal en que el contribuyente realiza sus actividades económicas o empresariales y que inciden en el ámbito tributario.”¹⁹

El artículo 11 del Código Fiscal de la Federación establece que los ejercicios fiscales serán de calendario, estos pueden ser regulares e irregulares, los primeros serán de doce meses y los segundos menores de este período.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto lo siguiente:

Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Apéndice 2000

¹⁸ MARGÁIN Manautou, Emilio; “Las facultades de comprobación fiscal”, Op. Cit. p. 40.

¹⁹ Guía Básica del Curso INDETEC. Op. Cit. p. 43.

“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 III, 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 cualquier 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 considerara 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, 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 Época:

Contradicción de tesis 23/97.-Entre las sustentadas por el Tercer y Quinto Tribunales Colegiados, ambos en Materia Administrativa, del Primer Circuito.-26 de septiembre de 1997.-Unanimidad de cuatro votos.-Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Ponente: Juan Díaz Romero.-Secretario: Edgar Humberto Muñoz Grajales.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, diciembre de 1997, página 333, Segunda Sala, tesis 2a./J. 59/97; véase la ejecutoria en la página 334 de dicho tomo.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha resuelto lo siguiente:

Segunda Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año V. No. 49. Enero 1984.
Tesis: II-TASS-5805
Página: 585

“VISITAS DOMICILIARIAS.- DEBEN CONSTREÑIRSE AL PERIODO SUJETO A REVISION.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 84 fracción I inciso c) del Código Fiscal de la Federación vigente en 1975, para llevar a cabo las visitas domiciliarias es indispensable que exista una orden escrita de autoridad competente que exprese entre otros requisitos el período a que debe limitarse la visita, consecuentemente los visitadores tendrán que ajustar su actuación exclusivamente al alcance de la orden, sujetando la revisión únicamente al periodo a que se refiere la orden, de lo que deriva que es ilegal practicar la revisión respecto a otros ejercicios distintos al señalado en la orden respectiva. (116)”

Revisión No. 1484/79.- Resuelta en sesión de 26 de enero de 1984, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Edmundo Plascencia Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Aurea López Castillo.

Tercera Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año VII. No. 74. Febrero 1994.
Tesis: III-PSS-323
Página: 13

“ORDEN DE VISITA.-OBJETO Y TEMPORALIDAD DE LA MISMA.- Para estimar satisfecho en una orden de visita el requisito contemplado por el artículo 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, ésta debe precisar además de los impuestos y accesorios sujetos a revisión, el ejercicio o período al cual se va a circunscribir la actuación de los visitadores, pues de no hacerse de esta forma, quedaría incumplida la naturaleza del objeto o propósito que se persigue, puesto que éste debe estar precisado en el tiempo, es decir, debe hacerse mención en forma específica cuáles son las cargas tributarias que va a revisar y respecto a periodos determinados. Lo anterior tiene como finalidad, el resguardar la garantía de legalidad jurídica del visitado, resultando ésta una forma de limitación de la actuación de los visitadores, los cuales sólo deben sujetarse a verificar en determinado período y por ciertos impuestos, si el sujeto pasivo cumplió con las obligaciones inherentes a las actividades que realiza, en los términos de las leyes respectivas.(1)”

Juicio Atrayente No. 372/92/361/92.-Resuelto en sesión de 23 de septiembre de 1993, por unanimidad de 8 votos.-Magistrada Ponente: Ma. Guadalupe Aguirre Soria.- Secretaria: Lic. Ma. Eugenia Rodríguez Pavón.

3.5.2. Procedimiento de la visita domiciliaria.

3.5.2.1. Iniciación de la visita.

La visita domiciliaria inicia con la notificación personal de la orden de visita domiciliaria, en el domicilio señalado en la misma.

Couture señala que la citación es “acción y efecto de citar, requiriendo a alguien para que concurra a realizar un acto procesal determinado.”²⁰ Por notificar entendemos “comunicar la resolución de una autoridad, con las formalidades y a las personas que corresponda”²¹, ya que notificación es dar a conocer legalmente un acto de autoridad al particular.

Ahora bien, el notificador deberá realizar la diligencia en el domicilio fiscal del contribuyente, requiriendo la presencia del visitado o de su representante legal, si no encuentra a ninguno de los dos, dejará citatorio con quien se encuentre en el dicho domicilio, para que lo esperen a hora determinada del día siguiente y si no lo hicieren la diligencia se desarrollara con quien se encuentre en dicho domicilio. Si llegado el día y hora señalados en el citatorio no se presenta ninguna de las personas anteriormente mencionadas, se entenderá la diligencia con la persona que se encuentre en el lugar.

Es de destacar que en el citatorio, deberá señalar la razón por la cual esta requiriendo la presencia del contribuyente, es decir, en el citatorio se debe indicar que se requiere la presencia del contribuyente o de su representante legal para efectuar una visita domiciliaria,

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado en relación al citatorio lo siguiente:

Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XII, Octubre de 2000
Tesis: 2a./J. 92/2000
Página: 326

“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. El artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal establece que en los casos de visita en el domicilio fiscal si al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita y, si no lo hicieren, la visita se iniciará

²⁰ COUTURE, Eduardo J. Op. Cit. p. 145.

²¹ CABANELLAS, Guillermo. Op. Cit. p. 145.

con quien se encuentre en el lugar visitado. Lo anterior permite concluir que la intención del legislador fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento cierto de que se realizará una visita en su domicilio fiscal, finalidad que sólo se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita, es decir, para recibir la orden de visita y, si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, lo que se corrobora, por una parte, con las consecuencias que en el propio precepto se establecen de la falta de atención al citatorio y que darán lugar a que la visita se inicie con quien se encuentre en el lugar visitado, pues al implicar la visita una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional al encontrarse consignado como derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual la inviolabilidad domiciliaria, es claro que no es lo mismo una diligencia en la que sólo se notifique al particular una resolución determinada y en la que pueda estimarse irrelevante su presencia para recibirla, que la recepción de una orden de visita que implica su realización inmediata y la intromisión a su domicilio para revisar sus papeles, bienes y sistemas de registro contables y, por la otra, con las consecuencias de la recepción del citatorio, pues conforme al segundo párrafo de la fracción II del precepto en análisis si con posterioridad al citatorio el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, lo que significa una excepción al requisito que tanto el artículo 16 de la Carta Magna como el artículo 43, fracción I, del Código Fiscal establecen para las órdenes de visita domiciliaria, lo que lleva a la necesidad de que el contribuyente a quien se va a visitar 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 presenta aviso de cambio de domicilio con posterioridad al citatorio. En consecuencia, conforme al artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal, es requisito de legalidad del citatorio que se especifique que la cita es para la recepción de una orden de visita, siendo insuficiente que tan sólo se haga alusión a la práctica de una diligencia administrativa.”

Contradicción de tesis 46/2000-SS. Entre las sustentadas por el Primer y Segundo Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 22 de septiembre del año 2000. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 92/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintidós de septiembre del año dos mil.

Novena Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XI, Abril de 2000

Tesis: XIV.2o.46 A

Página: 1018

“VISITA DOMICILIARIA, CITATORIO PARA NOTIFICAR LA. DEBE INDICAR EXPRESAMENTE QUE LA CITA ES PARA ENTREGAR DICHA ORDEN. El requisito contenido en la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que se precise en el citatorio que la espera solicitada para el día siguiente tiene como finalidad la de "recibir la orden de visita", no sólo se origina de la literalidad de la norma, sino del derecho que tiene el gobernado de conocer con certeza el tipo de diligencia que va a practicar en su domicilio la autoridad administrativa, y por la trascendencia que tienen las visitas encaminadas a conocer la situación fiscal del

contribuyente, y éste decida conscientemente si tal diligencia amerita o no su presencia”.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 11/99. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Mérida. 2 de marzo de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Paulino López Millán. Secretaria: Mayra Icela Green Negroe.

Si recibido el citatorio, el contribuyente presenta un aviso de cambio de domicilio fiscal, la visita se llevará a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, sin que exista la necesidad de emitir una nueva orden o ampliación de orden de visita, siempre que el visitado conserve el local del anterior domicilio; por lo que sólo se harán constar estos hechos en un acta circunstanciada que se levante al efecto.

En el supuesto de que los visitantes sean quienes no acudan el día y hora hábiles señalados en el citatorio, este quedará sin efectos tal y como lo establece el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la siguiente resolución:

Segunda Época.

Instancia: Primera Sala Regional Noreste. (Monterrey)

R.T.F.F.: Año VII. No. 77. Mayo 1986.

Tesis: II-TASR-IX-733

Página: 1086

“CITATORIO PREVIO.- QUEDA SIN EFECTOS SI LOS AUDITORES NO ACUDEN A LA HORA FIJADA EN AQUEL.- Resulta violada la fracción II del Artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, si los auditores dejan un citatorio previo al visitado o a su representante legal en el que se señala una hora determinada de espera para el día siguiente y son los propios auditores quienes no acuden a la cita a la hora determinada por ellos mismos y tal circunstancia se hace constar en el acta respectiva. Queda entonces, sin efectos el mencionado citatorio, debiéndose volver a citar al interesado o a su representante legal para hora determinada del día siguiente.(XII)”

Juicio No. 378/85.- Sentencia de 25 de febrero de 1986, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Ma. Guadalupe González R. de Uresti.- Secretaria: Lic Adriana Cabezut Uribe.

3.5.2.2. Identificación de los visitantes.

Los visitantes designados por la autoridad competente para realizar la diligencia y señalados en la orden de visita domiciliaria, son los únicos que pueden actuar en su desarrollo, los cuales como se señaló anteriormente pueden ser substituidos o aumentados en cualquier momento siempre que tal circunstancia se notifique personalmente al contribuyente; además de que pueden actuar conjunta o separadamente.

Por lo que una vez constituidos en el domicilio del visitado deben de identificarse ante las personas con las que se va entender la diligencia. Así pues,

la misma persona que notifica el acto administrativo es el visitador. Sirven de apoyo las siguientes tesis:

Materia(s): Administrativa
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: I, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1988
Página: 776

“VISITAS DOMICILIARIAS. LA IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES DEBE CONSTAR PRECISAMENTE AL INICIO DE LA DILIGENCIA. Del análisis de las fracciones II, V, VI y VII, que integran el artículo 84 del Código Fiscal de la Federación de 1967, se desprenden tres momentos o etapas en el curso de una visita domiciliaria: 1) su inicio con la identificación de los visitadores, la entrega de la orden y la designación de testigos; 2) su desarrollo a través de la solicitud y revisión de libros, documentos y desahogo de pruebas de parte del contribuyente visitado; 3) su culminación o conclusión consistente en una relación detallada de los resultados obtenidos a través de la visita. Estas tres etapas, por constituir hechos y omisiones producidas durante la inspección deben reflejarse forzosamente en el acto de visita que se elabore. En esos términos, cuando debido a la prolongación temporal de una visita deban levantarse diversas actas, llámeseles inicial, parcial, final o complementarias, resulta claro que en cada una de ellas deberán asentarse todos los hechos u omisiones acaecidos en la fecha a la que se refiere, de modo que si un hecho no aparece asentado en el acto de un día determinado deberá entenderse que ese acontecimiento no se produjo ese día. Admitir una conclusión diversa y aceptar que en una acta de una día se asienten hechos producidos en otra fecha distinta, significaría privar de eficacia probatoria plena el acta de visita y de seguridad jurídica al visitado. En ese orden de ideas, cada acta se entiende referida a los hechos u omisiones acaecidos del día de su fecha, de ahí que si la identificación de los visitadores debe realizarse precisamente al inicio de la diligencia como lo prevé la fracción II del artículo 84 del código en comentario, puesto que sólo así cumple su función de proporcionar certidumbre jurídica al gobernado que es molestado en su domicilio o papeles, la identificación debe asentarse en el acta inicial de visita, como ocurre con la entrega de la orden de inspección.”

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1721/87. Clara García García. 8 de marzo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viazcán. Secretario: Victorino M. Esquivel Camacho.

Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: IV, Octubre de 1996
Tesis: P. CXXVIII/96
Página: 190

“VISITA DOMICILIARIA. LOS AUDITORES NO DETERMINAN EN DEFINITIVA LA SITUACION FISCAL DEL SUJETO VISITADO. Aun cuando los visitadores asientan los hechos en las actas de visita y ante ellos se presentan los documentos, libros y registros para desvirtuarlos, de conformidad con la fracción IV, del artículo 46 del

Código Fiscal de la Federación, actúan sólo como auxiliares de las autoridades fiscales y no deciden en definitiva la situación fiscal del sujeto visitado, puesto que las actas que al efecto levantan son analizadas y calificadas por la autoridad competente para, en su caso, liquidar un crédito fiscal, la que al apreciar los hechos asentados en las actas, puede hacerlo en el sentido en el que lo hicieron los visitadores o en uno diverso.”

Amparo en revisión 330/93. Salvamento y Desarrollo Empresarial, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosa María Galván Zárate.

Amparo en revisión 1979/93. La Carolina y Reforma, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

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

No obstante que el artículo 44 fracción III del Código Fiscal de la Federación, simplemente dice que al iniciarse la visita “los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar”, ello debe entenderse en el sentido de que la identificación con el visitado debe ser plena: material y jurídicamente hablando, o sea, que en el acta que se levante deben plasmarse los pormenores del documento que acredite a los auditores con ese carácter.

La identificación de los visitados cuya reglamentación constituye el tema central de la propuesta del presente trabajo, se analizará en el siguiente capítulo.

3.5.3. Requisitos formales.

3.5.3.1. Levantar Acta Circunstanciada.

Este requisito se encuentra regulado en la fracción I, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, en donde se desprende que los visitadores harán constar detalladamente en el acta que levante, los hechos u omisiones observados y demás elementos necesarios para constatar si el visitado ha cumplido o no con sus obligaciones fiscales, estas actas harán prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas.

El cumplimiento de este requisito, tiene la finalidad de que las autoridades fiscales puedan estar en aptitud legal para dictar las resoluciones que procedan y el visitado de hacer valer sus defensas, al plasmarse en dichas actas todo el desarrollo de la visita, paso por paso, el cual en su caso, será la base de la resolución determinadora de un crédito fiscal.

Debe tenerse presente que no es imperativo fundar y motivar legalmente las actas de auditoría, puesto que no constituyen resoluciones fiscales, pero ello no las releva de la exigencia de que estén plenamente circunstanciadas.

Asimismo, debe resaltarse que las opiniones de los visitantes sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido lo que se entiende por acta circunstanciada, de la siguiente forma:

Segunda Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año V. No. 47. Noviembre 1983.
Tesis: II-TASS-5610
Página: 392

“ACTAS DE VISITA.- REQUISITO DE CIRCUNSTANCIACION DE LAS MISMAS.-
El artículo 84 fracción V del Código Fiscal de la Federación de 1967, cuando señala que las actas deben levantarse haciendo constar los resultados en forma circunstanciada, se refiere a los hechos descubiertos en la visita, así como también a que las actas guarden un orden en cuanto a los hechos que se hacen constar, siguiendo una secuencia lógica, ya que circunstancial no significa más que determinar las circunstancias de algo; de tal suerte que el requisito de circunstanciadas no puede quedar sujeto al tiempo de duración de la visita, ni alegarse que un acta no está circunstanciada en cuanto a su continuidad por la sola razón del tiempo que llevó su levantamiento.(95)”

Revisión No. 848/82.- Resuelta en sesión de 23 de noviembre de 1983, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Xavier Cárdenas Durán.- Secretario: Lic. Guillermo Cruz García.

La expresión legal de que las opiniones en las actas de visita no constituyen resolución fiscal, por lo que los visitantes deben de asentar en el acta respectiva solamente hechos, ninguna fundamentación o apreciación de orden legal, cualquier apreciación legal que hagan los visitantes no se tomarán en cuenta para determinar la resolución administrativa.

“Al concluirse el desahogo de la visita domiciliaria debe levantarse una acta circunstanciada, entendiéndose por acta que ésta contenga una relación por escrito de lo sucedido o acontecido, y por circunstanciada que se redacte con toda exactitud, precisión, sin omitir nada de lo que se observó durante el desarrollo de ella.”²²

La finalidad de que el visitado se entere del contenido de esta acta circunstanciada es para no dejarlo en estado de indefensión, y éste en momento dado pueda interponer medio de defensa, ya que los hechos consignados en las

²² MARGÁIN Manautou, Emilio; “Las facultades de comprobación fiscal”, Op. Cit. p. 63.

actas pueden ser tomados como fundamentos y motivos de una resolución, pues los hechos descritos por los visitadores en las actas, puede dar lugar a que ellas se tomen como una resolución, cuando contengan una especie de liquidación de contribuciones omitidas.

3.5.3.2. En presencia de dos testigos.

Guillermo Cabanellas señala que el testigo es “quien ve, oye o percibe por otro sentido algo en que no es parte, y que puede reproducir de palabra o por escrito, o por signos”²³, de ahí que el testimonio sea el dicho del testigo.

El Diccionario de la Real Academia Española, señala que testigo es la “...persona que da testimonio de una cosa, o lo atestigua. Persona que presencia o adquiere directo y verdadero conocimiento de una cosa. ...El que se halló presente al caso sobre que atestigua o depone. Persona que se constituye en vigilante para observar lo que se hace o acontece.”²⁴

Una vez que los visitadores se identifican plenamente ante la persona con quien se entienda la diligencia, requerirán para que el visitado o con quien se entienda la diligencia designe dos testigos, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como testigos, los visitadores los designarán haciendo constar esta situación en el acta que se levante, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita, regulado este requisito en la fracción III, del 44 del Código Fiscal de la Federación.

La designación de testigos es de suma importancia para la validez de las actas que se levanten en el desarrollo de la diligencia, tal y como lo ha señalado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente jurisprudencia:

Materia(s): Administrativa
Sexta Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Apéndice 2000
Tomo: Tomo III, Administrativa, Jurisprudencia SCJN
Tesis: 121
Página: 135

“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.”

²³ CABANELLAS, Guillermo. Op. Cit. p. 145.

²⁴ Real Academia Española. Op. Cit. p. 1971.

Sexta Época:

Amparo en revisión 4008/61.-Guadalupe García Armora y coags.-15 de febrero de 1962.-Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 6387/61.-Yolanda G. de Gerard y coags.-15 de febrero de 1962.-Unanimidad de cuatro votos.-Ponente: Octavio Mendoza González.

Amparo en revisión 3877/61.-Cía. Medicinal La Campana, S.A.-21 de febrero de 1962.-Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 4220/61.-Jesús Rivera Ortiz y coags.-16 de marzo de 1962.-Unanimidad de cuatro votos.-Ponente: Octavio Mendoza González.

Amparo en revisión 4570/61.-Jesús Cortés Bonilla y coags.-16 de marzo de 1962.-Unanimidad de cuatro votos.

Apéndice 1917-1995, Tomo III, Primera Parte, página 127, Segunda Sala, tesis 185.

Durante el curso de la visita los testigos designados pueden ser sustituidos en cualquier momento, por las siguientes razones:

- a) Porque no se presentan en el lugar donde se practica la diligencia de visita,
- b) por ausentarse antes de que termine la diligencia y,
- c) si ellos mismos expresan su deseo de ya no ser testigos.

En todos los casos, se debe asentar en forma pormenorizada el lugar, día, hora y sobre todo la razón por la cual ya no son testigos. La persona con la que se entiende la visita deberá de designar nuevamente testigos, y si estos no quieren o están impedidos serán los visitadores quienes nombren a otros testigos, sin que ello afecte la validez de la diligencia. No pueden ser testigos los empleados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Se ha considerado que sólo cumplen con su función los testigos del acta de inicio pues "...en las restantes se les llama para que se enteren de que se va a levantar un acta parcial o la última acta parcial y la final, pero sin serlo de lo que se está asentado en cada una de ellas, porque los visitadores jamás informan a los testigos de la labor que están desarrollando..."²⁵ Lo anterior, es reforzado por la siguiente tesis:

Octava Época
Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: VIII, Julio de 1991
Tesis: VI.3o.160 A
Página: 234

²⁵ MARGÁIN Manautou, Emilio; "Las facultades de comprobación fiscal", Op. Cit. p. 117.

“VISITA DOMICILIARIA. FUNCION DE LOS TESTIGOS DE ASISTENCIA DESIGNADOS. Tanto el artículo 16 constitucional, como el 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, contemplan el requisito de que en una visita domiciliaria, el auditado esté acompañado por dos testigos. Tal requisito no simplemente se limita al hecho de que estas personas comparezcan a aceptar el cargo y firmar los documentos respectivos, sino que el espíritu del mismo es que el visitado, en todo momento, se encuentre acompañado de por lo menos dos testigos, mismos que deberán estar presentes en todas y cada una de las actuaciones que realice la autoridad, ya que de otra manera no se podrán considerar como verdaderos testigos de asistencia”.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 8/91.- Plaza Parisina, S. A.- 17 de mayo de 1991.- Unanimidad de votos.- Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta.- Secretario: José de Jesús Echeagaray Cabrera.

3.5.3.3. Acta inicial, actas parciales, última acta parcial y acta final.

a) Contenido del acta parcial de inicio.

El instructivo II y IIA sobre formulario de actas de auditoría de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, subinstructivo No. 8, sobre formulación de actas de auditoría en los puntos 2.1 y 2.2, páginas 1 y 2 señala que el: “acta es un documento público en el que se asientan en forma enunciativa y circunstanciada los hechos derivados de la actuación de los particulares o de las autoridades, que se somete a la consideración de estas últimas, o sea, que se asienta en ella hechos que pueden derivarse de situaciones civiles, jurídicas, mercantiles y fiscales.”

Acta en materia fiscal, es el documento público en el que se asientan en forma cronológica y circunstanciada: los hechos, omisiones y demás irregularidades conocidas y probada, como resultado de una visita domiciliaria.

Las actas en las que se asienten los hechos u omisiones encontradas por los visitadores harán prueba plena de los mismos.

Ahora bien, el contenido del acta parcial de inicio es el siguiente:

1. La fecha, hora y lugar en el que se va a efectuar la visita. Se entiende por día hábil todos aquellos que no sean festivos o se determinen como inhábiles.

En el caso de las horas serán hábiles las comprendidas entre las siete treinta y dieciocho horas. Si la visita inicia en una hora hábil, podrá terminarse en una inhábil, lo mismo sucede cuando se vaya asegurar la contabilidad o bienes del contribuyente. Sólo cuando el visitado realice actividades que deban pagar contribuciones en días y horas inhábiles, la autoridad fiscal habilitará los días y horas inhábiles.

2. El señalamiento de que se notifica la orden de visita domiciliaria.
3. El nombre y apellidos de la persona con la que el visitador o visitadores están entendiendo la visita, así como el documento con el que acredita su personalidad. En el caso de que se entienda la diligencia con el representante legal del visitado, se le debe requerir su identificación como tal, debido a que en materia fiscal esta prohibida la gestión de negocios.
4. El nombre completo de las personas autorizadas para realizar, así como señalar su identificación pormenorizada.
5. El apercibimiento que se le hace al visitado, para que designe dos testigos, pues de lo contrario si no les designa o los designados no aceptan el cargo, los nombrarán los visitadores sin que ello traiga como consecuencia la invalidez de la visita.
6. El requerimiento al visitado para que presente los documentos relativos a los ejercicios e impuestos sujetos a revisión. Los libros y registros que integren la contabilidad así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico se deberán presentar inmediatamente, en todos los demás casos en quince días y se otorgarán diez días más tratándose de aquellos de difícil obtención.

En este último caso se le darán seis días para que presente la documentación, sino lo hace el visitador podrá:

- a) Determinar presuntivamente.
- b) Embargar precautoriamente.
- c) Asegurar la documentación (sellar o marcar los archivos).

7. En el cierre del acta deberán de firmar todas las personas que actuaron en la diligencia, en todas y cada una de las hojas debidamente foliadas del acta.

La documentación aludida deberá revisarla la autoridad en el domicilio de la diligencia, salvo que el visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar, si hubiere negado a recibir la orden de visita, o bien se hubiere encontrado doble sistema de contabilidad, o libros sociales con distinto contenido o bien que la contabilidad existente adolezca de irregularidades, por ejemplo: que no estén sellados los registros o libros sociales, o se encuentren alterados los registros o los documentos, o bien no se puedan conciliar los datos anotados en la contabilidad con los asentados en la declaración o avisos, etc. En estos casos, la autoridad podrá recoger dicha contabilidad para revisarla en las oficinas oficiales.

Igualmente las autoridades fiscales tienen la facultad de proceder al aseguramiento de la contabilidad, cuando exista peligro de que el visitado se

ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia.

Por lo que toca a los bienes o mercancías, también procede su aseguramiento cuando éstos debiendo haber sido manifestados ante las autoridades fiscales o autorizados por ellas, no se cumplió con dicha obligación, por ejemplo el contrabando.

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

Llegado el caso de que los visitadores procedan al aseguramiento de la contabilidad del visitado, tendrán que fundar y motivar debidamente su proceder. Al respecto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido lo siguiente:

Segunda Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año VI. No. 66. Junio 1985.
Tesis: II-TASS-7657
Página: 1023

“CONTABILIDAD.- DEBEN MOTIVARSE DEBIDAMENTE LAS RAZONES DE SU SECUESTRO.- Si bien es cierto que el artículo 84, fracción IV, del Código Fiscal establece las hipótesis en las cuales procederá el secuestro de los libros, registros y documentos de un contribuyente, también lo es que para cumplir con el mandato constitucional de la debida motivación, la autoridad debe señalar en forma concreta cuáles son las irregularidades que dan origen al secuestro de la contabilidad, sin que sea suficiente para ello que se expresen razones o motivos en forma subjetiva, ya que por tratarse de un acto de molestia para el particular en sus papeles y posesiones, deben expresarse las razones que de manera objetiva demuestren la existencia de los hechos que acrediten las irregularidades.(97)”

Revisión No. 1055/84.- Resuelta en sesión de 27 de junio de 1985, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Genaro Martínez Moreno.- Secretario: Lic. Rodolfo Pérez Castillo.

Cuando una visita resulta imposible de continuar o concluir en el domicilio visitado, las actas de visita podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales, debiendo para ello notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entienda la diligencia

b) Actas parciales o complementarias que se levantan durante el desarrollo de la visita.

Durante el desarrollo de la visita domiciliaria se levantarán actas parciales en las cuales se asentarán de manera circunstanciada los hechos u omisiones de

obligaciones fiscales del visitado, así como de todas las actuaciones que se realicen durante la visita.

Las actas parciales son “aquellas que forman parte de toda la labor desarrollada en una visita domiciliaria hasta llegar con la que da término a la misma, conocida como acta final.”²⁶

Por otro lado las actas complementarias son aquellas que “...viene a perfeccionar el contenido de lo asentado en una acta parcial.”²⁷ “Estas, serán las que se levanten para dejar integrada una actuación de los visitadores, al presentarse un hecho que no estaba contemplado en parciales o final, y que es superveniente. (Superveniente, es lo que se presenta después de un acto o suceso, y se desconocía). Esto es, el acta complementaria, viene como su nombre lo dice, a adicionar ciertos hechos o una actuación anterior; dichos hechos, como ya se dijo, acaecen posteriormente al levantamiento de actas parciales o de la final.”²⁸

Debe señalarse que conforme a la fracción IV, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación existe prohibición de levantar complementarias, una vez que se emitió oficio de liquidación de las diferencias descubiertas en la visita.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sostuvo que el carácter de las actas de visita es el siguiente:

Tercera Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año IV. No. 47. Noviembre 1991.
Tesis: III-PSS-103
Página: 7

“ACTAS DE VISITA.- SU CARACTER.- Conforme a los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en materia fiscal, 46, fracción I, 54 vigente hasta el 31 de diciembre de 1989, y 234, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, las actas de visita domiciliarias levantadas por personal comisionado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son documentos públicos que hacen prueba plena de los hechos en ellas contenidos; por tanto, cuando se pretendan desvirtuar éstos, la carga de la prueba recae en el contribuyente para que sea éste quien mediante argumentos y elementos probatorios eficaces y fundados demuestre que los hechos asentados en ellas son incorrectos, restándoles así la eficacia probatoria que como documentos públicos poseen.(2)”

Juicio de Competencia Atrayente No. 56/89.- Resuelto en sesión de 18 de septiembre de 1991, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado Ponente: Jorge Alberto García Cáceres.- Secretario: Lic. Adalberto G. Salgado Borrego.

²⁶ MARGÁIN Manautou, Emilio; “Las facultades de comprobación fiscal”, Op. Cit. p. 182.

²⁷ Ídem.

²⁸ Guía Básica del Curso INDETEC. Op. Cit. p. 76.

Estas actas deberán de contener las firmas autógrafas de los visitantes, del visitado o su representante legal y de los testigos, en el caso de que se nieguen a firmar dicha omisión se asentará en el acta respectiva sin que afecte su validez y valor probatorio.

Si al momento del levantamiento de las actas no se encuentra el visitado ni su representante se les dejará citatorio para que el día hábil siguiente estén presentes, si no asisten se levantará el acta con cualquier persona que se encuentre en el domicilio.

c) Acta última parcial.

Una vez que se revisaron los documentos relativos al o los ejercicios e impuestos objeto de la visita domiciliaria, si la autoridad se percató que el contribuyente ha incumplido con sus obligaciones fiscales, se levantará el acta última parcial. En esta acta se indican los hechos u omisiones incurridas por el visitado. En el caso de que no exista irregularidad alguna, el acta se levantará sin observaciones.

Si se realiza la visita domiciliaria en varios domicilios fiscales, en cada uno se levantarán las actas parciales correspondientes. Al respecto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido lo siguiente:

Tercera Época.

Instancia: Sala Regional Pacífico - Centro (Morelos).

R.T.F.F.: Año VIII. No. 85. Enero 1995.

Tesis: III-TASR-XIV-128

Página: 39

“ACTAS ULTIMA PARCIAL Y FINAL.- FALTA DE LEVANTAMIENTO.- A fin de dar debido cumplimiento a lo dispuesto en la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, que establece los lineamientos a que ha de sujetarse la actuación de la autoridad fiscalizadora en la práctica de visitas domiciliarias cuando se conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar el incumplimiento de disposiciones fiscales, debe levantarse acta parcial última, en la que se harán constar tales circunstancias por el visitador, y entre ésta y el acta final, debe mediar un término de 15 días con el objeto que el contribuyente visitado pueda presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen tales hechos u omisiones precisamente en la etapa fiscalizadora, por tanto si no se levantaron dichas actas, se impide al sujeto visitado el ejercicio de ese derecho, resultando nulo todo lo actuado.(16)”

Juicio No. 76/94-III.- Sentencia de 24 de noviembre de 1994, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Leopoldo Ramírez Olivares.- Secretaria: Lic. Rita Tovar Meza.

Cuarta Época.

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

R.T.F.F.: Año II. No. 12. Julio 1999.

“ACTAS DE VISITA ÚLTIMA PARCIAL Y FINAL.- SU CONCLUSIÓN EN DÍAS Y HORAS INHÁBILES EN TÉRMINOS DE LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 13 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Establece el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo que, "La práctica de diligencias de las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez. Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día". Asimismo, en su segundo párrafo dispone que "Las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando las personas con quien se va a practicar la diligencia realicen las actividades por las que deban pagar contribuciones en días u horas inhábiles. También se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular". Por lo tanto, si del contenido de las última acta parcial y acta final de visita, se desprende que la autoridad fiscalizadora inició su levantamiento en horas hábiles, concluyendo dichas diligencias en horas inhábiles, con tal proceder el personal visitador violenta en perjuicio del accionante lo dispuesto por el artículo 13 último párrafo del Código Fiscal de la Federación, al no demostrar haberse ubicado en alguno de los supuestos de excepción previstos en dicho precepto, resultando inadmisibles que pretenda justificar su actuación so pretexto que estaba facultada para concluir en horas inhábiles el levantamiento de las actas última parcial y final de auditoría, tratando de ubicar su conducta en la hipótesis legal prevista en dicho numeral, consistente en continuar en horas inhábiles una visita domiciliaria iniciada en días y horas hábiles, pues la continuación tenía por objeto el aseguramiento de la contabilidad del contribuyente revisado, pues por una parte, del contenido de las actas cuestionadas no se desprende la circunstanciación de tal eventualidad, mientras que por la otra, atendiendo a la naturaleza misma de dichas diligencias, éstas tienen como presupuesto necesario e indispensable la revisión de la contabilidad y documentación comprobatoria del contribuyente revisado, ya que a través de ellas la autoridad fiscalizadora le da a conocer al particular auditado el resultado de los hechos u omisiones detectados con motivo de la visita domiciliaria practicada, otorgándole al contribuyente el plazo legal que por derecho le corresponde para presentar los documentos, libros y registros que desvirtúen los hechos u omisiones, según lo dispone el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Federal Tributario. (12)”

Juicio No 1524/98.- Sentencia de 25 de enero de 1999, aprobada por mayoría de votos, firmando con los resolutivos el Magistrado José Félix Delgadillo Vázquez y en contra el Magistrado Gamaliel Olivares Juárez.- Magistrado Instructor: Carlos Miguel Moreno Encinas.- Secretario: Lic. Manuel Gustavo Anguiano Germán.

Si resulta ya imposible efectuar la diligencia de visita los establecimientos del contribuyente, las actas correspondientes podrán levantarse en el domicilio de las autoridades fiscales competentes, siempre que notifique tal circunstancia al visitado, a su representante legal o con quien se entiende la visita, a no ser que el visitado haya abandonado durante el desarrollo de la diligencia su domicilio fiscal.

d) Acta final.

Deberán transcurrir por lo menos veinte días entre la emisión del acta última parcial y del acta final, para que el visitado:

1. Desvirtúe los hechos u omisiones asentados en el acta última parcial presentando documento, libros o registros.
2. Corregir su situación fiscal.

Se dice que deberán transcurrir por lo menos veinte días entre el acta última y final, porque en ocasiones transcurren más días, por lo tanto, el escrito desvirtuando los hechos u omisiones del acta en cuestión puede presentarse hasta después de dicho término y tomarse en consideración por la autoridad siempre y cuando los visitadores no levanten el acta final.

Podrá ampliarse dicho término por quince días más siempre que se presente la solicitud de prórroga antes de que venzan los veinte días y se revise más de un ejercicio fiscal.

Cuando se trata de visitas relacionadas con las facultades de la autoridad ejercidas con base en los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ahora artículos 215 y 216), el plazo que debe existir entre el acta última parcial y la final será de tres meses, y sólo a solicitud del contribuyente se ampliará por una vez por un plazo de dos meses.

En caso de que el visitado no desvirtúe el acta última parcial, se tendrán por ciertos los hechos consignados en ella. Sin embargo, ello no quiere decir que "...queda imposibilitado de impugnar la resolución que se dicte en su perjuicio, por cuanto que se tendrán consentidos los hechos consignados en la acta a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no los refuta o presenta pruebas documentales, se entiende que ahora él tiene toda la carga de la prueba."²⁹

Al cierre del acta final de la visita deberá estar presente el visitado o su representante, si no fuera así se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentara, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado, firmándola cualquier visitador que haya intervenido en la visita, la persona con la que se entienda la diligencia, los testigos, dejando copia de la misma al visitado.

En el caso de que el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecieran a firmar el acta, o se negaran a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia

²⁹ MARGAIN Manautou, Emilio. Op. Cit. p. 188.

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

La autoridad, para emitir el acta final debe de valorar las pruebas que presenta el visitado para desvirtuar el acta última parcial. Por lo que el contenido del acta final será la decisión de la autoridad de desvirtuar o no, total o parcialmente el acta última parcial.

La determinación que realice el visitador no constituye una resolución fiscal definitiva, ello de acuerdo a la tesis de jurisprudencia sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al establecer:

Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: III, Abril de 1996
Tesis: 2a./J. 16/96
Página: 170

“VISITA DOMICILIARIA, EL ACTA FINAL O EL DOCUMENTO EN EL QUE LOS VISITADORES DETERMINAN LAS PROBABLES CONSECUENCIAS LEGALES DE LOS HECHOS U OMISIONES QUE HUBIEREN CONOCIDO DURANTE EL TRANCURSO DE AQUELLA, NO CONSTITUYE UNA RESOLUCION FISCAL DEFINITIVA Y EN SU CONTRA NO PROCEDE JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. Si bien es cierto que a partir de las reformas al artículo 46 del Código Fiscal de la Federación que entraron en vigor el día primero de enero de mil novecientos noventa, mediante las cuales se modificaron sus fracciones I y IV, y se adicionó una fracción VII, los visitadores se encuentran facultados para determinar en el acta final de visita o en documento por separado, las consecuencias legales de los hechos u omisiones que hubieren conocido durante el transcurso de la visita; tal determinación es una probabilidad y no un acto definitivo para efectos del juicio de nulidad, en tanto que los asientos de los visitadores forman parte de una etapa del procedimiento administrativo de fiscalización y sólo pueden servir de motivación a la resolución que, en definitiva, emita la autoridad competente expresamente facultada para ello por el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual no está obligada a realizar la determinación correspondiente en los mismos términos en que lo hicieron los visitadores.”

Contradicción de tesis 34/92. Entre las sustentadas por el Tercer y Quinto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 8 de marzo de 1996. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adela Domínguez Salazar.

Tesis de jurisprudencia 16/96. Aprobada por la Segunda Sala de este alto tribunal, en sesión pública de ocho de marzo de mil novecientos noventa y seis, por unanimidad de cinco votos de los Ministros: Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel.

e) Papeles de trabajo.

Son los documentos que los visitadores pueden elaborar durante la visita domiciliaria, en los que constan las operaciones aritméticas que realizan los visitadores a efecto de comprobar la omisión de contribuciones.

Los papeles de trabajo y las actas parciales que se levanten durante el desarrollo de la visita, forman parte del acta final, aunque ello no se señale.

Estos papeles deben de reunir los mismos requisitos de las actas parciales, y tienen que estar firmados por todas las personas que actuaron en la diligencia para que tengan validez.

Al respecto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido lo siguiente:

Segunda Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año IV. No. 23. Noviembre 1981.
Tesis: II-TASS-3261
Página: 616

“ACTAS DE VISITA.- PARA QUE LOS PAPELES DE TRABAJO ADJUNTOS A ELLAS TENGAN EL MISMO VALOR PROBATORIO, DEBE ENTREGARSE COPIA AL VISITADO.- En los términos de la jurisprudencia número 62 de este Tribunal que lleva por rubro "ACTAS DE VISITA.- PAPELES DE TRABAJO ADJUNTOS A ELLAS", dichos papeles son parte integrante del acta si se entregó copia al visitado y están firmados por el personal actuante; por tanto, si en el acta respectiva solamente se asienta que el representante legal del visitado firmó los papeles de trabajo, pero no existe constancia fehaciente de que se hayan entregado, como debe hacerse de conformidad con la fracción VI del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, por ser parte integrante de la propia acta, no hacen prueba plena.(31)”

Revisión No. 1038/80.- Resuelta en sesión de 9 de noviembre de 1981, por unanimidad de 6 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretaria: Lic. Celia López Reynoso.

3.6. CASOS POR LOS QUE SE OBTENDRÁN COPIAS DE LA CONTABILIDAD.

Los visitadores podrán obtener copias de la contabilidad, y de los documentos de los que se desprenda el cumplimiento de obligaciones fiscales, para poder cotejar con los documentos originales. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 45 antepenúltimo párrafo señala que la contabilidad esta integrada por papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable que permita el almacenamiento de datos. Los casos en que se obtendrán copias de la contabilidad son los siguientes:

1. Cuando se niegue a recibir la orden de visita el contribuyente, su representante legal o la persona que se encuentre en el domicilio donde se practicará la diligencia.
2. Por no estar debidamente señalados los libros, registros o sistemas de contabilidad que así lo requieran por disposición legal fiscal.
3. Porque el visitador se percate que el contribuyente lleva dos sistemas o libros de contabilidad con contenido distinto.
4. Existan dos o más libros sociales de distinto contenido.
5. Cuando no se hayan presentado las declaraciones provisionales del periodo objeto de la visita domiciliaria.
6. En el supuesto de que los datos que se asentaron en la contabilidad no correspondan a los derivados de los avisos o declaraciones presentadas por los visitados. Cuando se determine que son falsos o amparan operaciones inexistentes aquellos documentos relativos a las actividades de los contribuyentes, o bien, se hayan presentado fuera de plazo legal.
7. Si los sellos o marcas oficiales que hayan sido colocados por los visitadores son alterados, desprendidos o destruidos de manera parcial o total; o se impida que se logre el objetivo para el cual se colocaron.
8. Dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la huelga o suspensión de labores. A las que sea emplazado el contribuyente, se le recogerán los documentos relativos a su contabilidad.
9. Si el visitado, su representante legal o la persona con la que se entiende la diligencia, obstaculiza el desarrollo de la visita.

En cualquiera de estos casos el visitado deberá de levantar un acta parcial expresando la situación por la cual se obtuvo la copia certificada de la contabilidad, con la cual podrá concluir la práctica de la diligencia en el domicilio o los locales del visitado, continuando la visita en el domicilio del visitado o en las oficinas de la autoridad donde se levantará el acta final.

Cuando los visitadores sólo hayan obtenido copias de parte de la contabilidad, la diligencia de visita se seguirá practicando en el domicilio del visitado, y la autoridad no estará facultada para recoger la contabilidad.

3.7. CONCLUSIÓN ANTICIPADA DE LA VISITA DOMICILIARIA.

En el caso de que el visitado (persona física), exhiba el aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el cual opta por dictaminar sus

estados financieros respecto al ejercicio de impuestos sujetos a revisión en términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretende dictaminar con lo cual concluirá anticipadamente la visita domiciliaria. La autoridad competente no puede declarar de manera discrecional la conclusión anticipada de la visita domiciliaria, una vez que en términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación surta efectos dicho aviso. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la conclusión anticipada de la visita domiciliaria manifestó lo siguiente:

Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VI, Agosto de 1997
Tesis: 2a./J. 31/97
Página: 174

“VISITAS DOMICILIARIAS. NO ES DISCRECIONAL LA ATRIBUCIÓN DE CONCLUIRLAS ANTICIPADAMENTE, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 47, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El artículo 47, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece: "Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos: I. 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, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos, que al efecto señale el reglamento de este código.". La interpretación sistemática del artículo transcrito, en relación con los artículos 46 y 47 del reglamento del propio código, permite concluir que 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, dado que tal precepto señala que la autoridad fiscal "podrá" dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria cuando antes del inicio de la visita 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; empero, no basta la sola presentación del aviso de referencia, para que se produzca la terminación anticipada de la visita, sino que la autoridad deberá analizar, por imperativo legal, si en el caso específico se cumplen los requisitos que marcan los citados artículos reglamentarios, ante cuya satisfacción estará obligada a concluir anticipadamente la visita domiciliaria".

Contradicción de tesis 26/96. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 21 de mayo de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Tesis de jurisprudencia 31/97. Aprobada por la Segunda Sala de este alto tribunal, en sesión pública de veintiuno de mayo de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel. Ausente: Mariano Azuela Güitrón.

Por lo tanto, no opera la conclusión anticipada de la visita, tratándose de los contribuyentes obligados a dictaminarse (personas morales), pues no tienen la

obligación de presentar el aviso a la autoridad en el cual indican que dictaminan sus estados financieros.

Sin embargo, no se les podrá revisar a través de la visita el ejercicio dictaminado cuando el contribuyente tenga la obligación de dictaminar sus estados financieros, por lo que la autoridad fiscal en ese caso deberá "...empezar por examinar este documento y de tener necesidad de aclaraciones, de datos, informes o de documentación, dirigirse al contador público que lo elaboró."³⁰

3.8. DURACIÓN, AMPLIACIÓN Y CASOS EN QUE SE SUSPENDE LA VISITA DOMICILIARIA.

Al igual que la revisión de "gabinete" o "escritorio", la diligencia de visita tendrá una duración de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, es decir, a partir de que se notificó la orden de visita, hasta que se levanta el acta final. Así mismo, cuando las autoridades no levanten el acta final de visita, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita.

El plazo de seis meses podrá ampliarse por dos periodos más de seis meses. El oficio mediante el cual se comunique al contribuyente la primera ampliación del plazo de visita domiciliaria debe ser emitido por la misma autoridad que ordenó la visita, y la segunda ampliación tiene que ser emitido por el superior jerárquico de la autoridad que ordenó dicha visita.

Sin embargo, los casos en los cuales no opera el término de 6 meses y sus prórrogas:

1. Cuando la autoridad tuvo la necesidad de solicitar información a autoridades extranjeras.
2. Cuando se tenga la necesidad de hacer la verificación de origen a productores y exportadores extranjeros por virtud de los tratados internacionales suscritos por México.
3. Cuando se lleve a cabo la verificación de las obligaciones previstas en los artículos 58 fracción XIV, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ahora artículos 215 y 216).
4. Tratándose de empresas que pertenezcan al sistema financiero del país (instituciones de crédito, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, uniones de crédito, instituciones de fianzas y seguros, etc.), así como

³⁰ MARGÁIN Manautou, Emilio; "Las facultades de comprobación fiscal", Op. Cit. p. 201.

las que consoliden sus estados financieros con base en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Los casos por los que suspenderá la visita domiciliaria son:

1. Huelga. La suspensión durará desde que inicia la huelga hasta que concluye. Sin embargo, durante el emplazamiento la autoridad puede asegurar la contabilidad, y realizar la revisión en su domicilio.
2. Fallecimiento del contribuyente. Inicia la suspensión desde el fallecimiento del visitado, hasta en tanto no se nombre el representante de la sucesión
3. Desocupación del domicilio fiscal. Si el contribuyente desocupa su domicilio, la suspensión se contará a partir de este hecho, hasta que se localice al contribuyente.
4. Interposición de medio de defensa ante autoridad nacional o extranjera. Si en contra de actos derivados del desarrollo de la visita se interpone un medio de defensa la suspensión durará hasta que dicho recurso se resuelva en definitiva.

CAPÍTULO 4. IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES (PROPUESTA)

4.1. Concepto de Identificación Fiscal.

Identificar es “corroborar que existe identidad entre una persona o cosa y otra”¹, esto es el efecto de reconocer si una persona es la misma, de acuerdo con la individualización del sujeto, respecto a su nombre, edad, domicilio, etc.

Por lo anterior, respecto a los visitantes, la identificación fiscal es la identidad entre el nombre de la persona que se menciona en la orden de la visita domiciliaria, y la persona física que se presenta en el domicilio del visitado.

Esta identificación fiscal, se encuentra regulada en el artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en donde se exige que la misma se efectúe al inicio de la visita domiciliaria, ya que es en este momento en el que el visitado coteja la identidad de la persona física con el documento identificatorio respectivo.

4.2. Concepto de visitador.

El cargo de visitador no aparece con tal denominación, ni como una categoría en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en el cual se establezcan las funciones específicas para llevar a cabo una visita domiciliaria, para considerarlo legítimamente existente, solamente en dicho reglamento se hace alusión en los artículos 2 penúltimo párrafo, 19 fracción III último párrafo, 25 fracción III último párrafo, y 38, fracción XII, a los “Coordinadores, Supervisores, Auditores, Ayudantes de Auditor, Inspectores, Abogados Tributarios, Ejecutores, Notificadores, Verificadores, ... así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.”

Sin embargo, esta figura se encuentra contemplada en la fracción II del artículo 43, y fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, al señalarse que en la orden de visita deberá indicar el nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente; asimismo la notificación de la orden de visita debe practicarse por los visitantes en el domicilio fiscal del visitado.

El Diccionario de la Lengua Española, en su vigésima primera edición señala que visitador significa “Juez, ministro o empleado que tiene a su cargo hacer visitas o reconocimientos.”

¹ Guía Básica del Curso INDETEC. Op. Cit. p. 66.

También es conocido el visitador como agente de la autoridad fiscal, definido como servidor público que actúa “con base precisamente en una orden o resolución de la Autoridad Tributaria.”²

Por eso dice Del Castillo Del Valle, en su obra Ley de amparo comentada, “Hay autoridad para los efectos del amparo cuando algún acto ha sido emitido por entes que, aún cuando doctrinariamente y en términos de la Legislación Ordinaria, no sean Autoridad, actúen en ejercicio de Facultades Propias de las mismas así como cuando al darle vida a un acto, éste sea aplicativo de una disposición normativa naciendo ese acto unilateralmente y aplicándose imperativa y hasta coercitivamente.”³

Por todo lo anterior, se puede concluir que el *visitador* es aquel servidor público designado por la autoridad ordenadora, encargado de realizar visitas de verificación o de inspección.

Ilustra lo anterior, la tesis cuyos datos a continuación se precisan:

Quinta Época.
Instancia: Segunda Sección
R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. Año II. No. 15. Marzo 2002.
Tesis: V-P-2aS-116
Página: 80

“VISITADORES FISCALES.- SON AUTORIDADES COMPETENTES QUE EJERCEN LAS FACULTADES ESTABLECIDAS DIRECTAMENTE POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Aun cuando el Código Fiscal de la Federación y los diversos ordenamientos fiscales no definen la figura del Visitador, su legal existencia está determinada por el reconocimiento que el propio Código en sus artículos 43 y 44 hace de la existencia de dichos servidores públicos cuya denominación no necesariamente debe establecerse específicamente en un Reglamento Interior para que sus actuaciones sean consideradas válidas, puesto que se trata de una autoridad competente que tiene a su cargo hacer una visita por instrucciones expresas de la autoridad ordenadora, estando sus atribuciones y competencia determinadas, limitadas y acotadas por las disposiciones legales aplicables y por lo dispuesto en cada caso en particular, por la orden de visita que se le extienda para practicar ésta. (13)”

Juicio No. 941/00-02-01-4/ac1/55/00-S2-09-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 26 de junio de 2001, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Juan Francisco Villarreal Rodríguez.

(Tesis aprobada en sesión de 11 de octubre de 2001)

² *Ibíd.* p. 18.

³ Del Castillo Del Valle; “Ley de Amparo comentada”, Editorial Duero, S.A. de C.V., 1990, p. 38.

4.2.1. Personas facultadas para efectuar la visita domiciliaria.

Previo a la designación del visitador por la autoridad ordenadora correspondiente, debe existir un nombramiento de servidor público, es decir, pertenecer a la plantilla del personal de la referida autoridad, “en cuya esfera de atribuciones esté contemplada precisamente tal facultad como inherente, formativa o integrante de ese cargo o empleo”⁴, por lo que las autoridades solo pueden designar como visitadores a quienes, por razón de su nombramiento, están en aptitud de auxiliarlas en la ejecución de sus determinaciones, lo anterior, se refleja en la siguiente tesis:

Tercera Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año II. No. 22. Octubre 1989.
Tesis: III-TASS-1255
Página: 25

“VISITAS DE AUDITORIA.- NO ES NECESARIO QUE EL PERSONAL QUE LAS PRACTIQUE TENGA EL CARACTER DE AUTORIDAD.- Si de conformidad con el artículo 252 de la Ley del Seguro Social, el Consejo Técnico es el representante legal y administrador del Instituto Mexicano del Seguro Social y, en los términos del artículo 268 del mismo ordenamiento, éste tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, resultan extensivas para aquél, en consecuencia, las facultades de comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente, como lo es, entre otras, la práctica de visitas domiciliarias. Asimismo, si en los términos del artículo 253, fracción VI, de la misma Ley, al Consejo Técnico le compete la expedición de los reglamentos interiores del Instituto, al expedir el Reglamento de Organización Interna de las Delegaciones Regionales y Estatales del Instituto Mexicano del Seguro Social, se encontraba facultado para investir a los Delegados de la facultad de ordenar y llevar a cabo, con el personal que en cada caso designaran, las vistas de auditoría necesarias, siendo dichos Delegados, por lo tanto, la autoridad competente para emitir las correspondientes órdenes de visita, sin que exista el imperativo de que el personal nombrado para desahogarlas deba tener a su vez el carácter de autoridad puesto que éste sólo cumplimenta el acto material de la inspección ordenada por la autoridad competente, sin que las actas que así levante tengan el carácter de resolución fiscal.(23 bis)”

Revisión No. 731/87.- Resuelta en sesión de 11 de octubre de 1989, por unanimidad de 6 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretario: Lic. Gamaliel Olivares Juárez.

PRECEDENTE:

Revisión No. 1800/84.- Resuelta en sesión de 21 de mayo de 1986, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Lic. Mario Bernal Ladrón de Guevara.

Un aspecto más que hay que considerar es el relativo a la formación profesional de los visitadores, si bien es cierto que el artículo 43 del Código Fiscal

⁴ CARTAS Sosa, Rodolfo; y AYALA Vallejo, Graciela; “Las visitas domiciliarias de carácter fiscal”; 3ª ed., Sección Ensayos Jurídicos, Editorial Themis, México, 2001, p. 128.

de la Federación y el artículo 16 Constitucional, no establecen como requisito que los visitadores justifiquen poseer el título de Licenciados en Contabilidad, se considera que las personas que se designen para la práctica de la visita domiciliaria deben necesariamente ser Contadores Públicos en el legal ejercicio de la profesión.

Lo anterior, atiende a que en la práctica de una visita domiciliaria, se realiza una revisión de los libros principales, auxiliares, registros, documentos, correspondencia y demás efectos contables, para verificar los datos manifestados en las declaraciones, en general, para cerciorarse del pago correcto de los tributos, por parte del contribuyente, lo cual constituye una cuestión de carácter técnico propia de la profesión de Contador Público, ya que es ésta la profesión que se ocupa del conocimiento, manejo y revisión de la contabilidad de las personas físicas y morales, por lo tanto, este tipo de visita implica ineludiblemente el ejercicio de la profesión mencionada.

Por lo que, si las personas designadas para la práctica de la visita domiciliaria son Contadores Públicos en el legal ejercicio de la profesión, el visitado tendrá la seguridad de que tales personas satisfacen los requisitos legales para el debido desempeño de la comisión que se les ha encomendado.

Al respecto, Rodolfo Cartas Sosa y Graciela Ayala Vallejo señalan que existe cierta similitud en las funciones que llevan a cabo los visitadores y quienes realizan el dictamen sobre los estados financieros de acuerdo al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto al manejo de la contabilidad del visitado, sin embargo, “a pesar de que ambos procedimientos de conocimiento deben concurrir las mismas condiciones académicas de acceso a la función, el requisito de haber cursado los estudios profesionales y obtenido el título de Contador Público, sólo se exige para quien desee dictaminar estados financieros (artículo 45 RCFF).”⁵

Por lo anterior, resulta necesario que “todo visitador que proceda a la revisión de la contabilidad de un contribuyente debe de estar autorizado por la autoridad local correspondiente para ejercer la profesión de contador público o, bien, si es un pasante de Contador, contar con la autorización que por determinado plazo se le extiende para ejercer dicha profesión.”⁶ Sin embargo, en relación con dicha cuestión el Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado en el sentido de que no es necesario que los visitadores tengan título de contadores, tal como se desprende de las siguientes tesis:

Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación

⁵ *Ibíd.* p. 159.

⁶ MARGÁIN Manautou, Emilio; “Las facultades de comprobación fiscal”. *Op. Cit.* p. 153.

Tomos: I, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1988

Tesis:

Página: 777

“VISITAS DOMICILIARIAS, NO SE REQUIERE QUE LOS VISITADORES TENGAN TITULO DE CONTADORES PUBLICOS PARA PRACTICAR LAS. De conformidad con el artículo 84, fracción II del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, en la práctica de las visitas domiciliarias se deberían reunir en las siguientes formalidades: 1) su inicio con la entrega de la orden al visitando o a su representante legal, y si no estuvieren presentes, a quien se encontrara en el lugar en que debía practicarse la diligencia; 2) en el mismo acto se identificará los visitantes; por tanto, es inexacto que las visitas de auditoría, por ser una revisión técnica a la documentación contable de la empresa, sólo debían revisarse por personas que acreditaran ser contadores públicos, porque entre dichos requisitos no se exigía que éstos debían tener la licenciatura en contabilidad.”

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1895/87. Construcciones Civiles y Electrónicas de Puebla, S. A. de C. V. 11 de mayo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viazcán. Secretario: Salvador Mondragón Reyes.

Tercera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año IV. No. 41. Mayo 1991.

Tesis: III-TASS-2126

Página: 45

“VISITADORES.- NO NECESITAN ACREDITAR QUE SON LICENCIADOS EN CONTABILIDAD.- Las visitas domiciliarias de carácter fiscal deben cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 16 de la Constitución y 84 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1967, entre los cuales no existe el relativo a que los visitantes acrediten poseer título de licenciado en contabilidad.(16)”

Revisión No. 344/86.- Resuelta en sesión de 21 de mayo de 1991, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Gilberto García Camberos.- Secretario: Lic. José Raymundo Rentería Hernández.

PRECEDENTES:

Revisión No. 405/82.- Resuelta en sesión de 23 de marzo de 1983, por mayoría de 5 votos y 1 más con los resolutivos.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Antonio Jáuregui Zárate.

Revisión No. 841/84.- Resuelta en sesión de 23 de septiembre de 1986, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Gonzalo Armienta Calderón.- Secretario: Lic. José Raymundo Rentería Hernández.

Segunda Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año VIII. No. 82. Octubre 1986.

Tesis: II-TASS-9224

Página: 289

“AUDITORES.- NO SE REQUIERE QUE TENGAN EL TITULO DE CONTADOR PUBLICO.- De conformidad con el Artículo 84 del Código Fiscal de la Federación de 1967 no se requiere que los visitadores designados en una orden de auditoría tuvieran título de Contador Público y, siendo ésta la disposición que debe prevalecer sobre otras de conformidad con el último párrafo del Artículo 16 Constitucional y Artículo lo. del Código Fiscal citado, no es ilegal una revisión aun cuando en ella no se haya acreditado que los visitadores sean contadores públicos.(6)”

Revisión No. 544/83.- Resuelta en sesión de lo. de octubre de 1986, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretaria: Lic. Ma. de Jesús Herrera Martínez.

4.2.2. Calidad de Servidor Público.

En la actualidad no todos los visitadores designados para llevar a cabo las visitas domiciliarias a las que se ha hecho referencia revisten la calidad de servidores públicos, pues hay visitadores que solamente son contratados por el “Fisco Federal no como empleados de él sino como profesionistas independientes y sólo para efectos del Impuesto Sobre la Renta, para que no trasladen el impuesto al valor agregado ni expidan recibo de honorarios, tributan en los términos del artículo 84, fracción IV de la Ley de la materia, asimilándose a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último, lo cual no ocurre en las visitas.”⁷

En efecto, los visitadores que no son servidores públicos tienen el carácter de prestadores de servicios por honorarios, razón por la que en la práctica como señala Margáin, no se identifican con credenciales expedidas por la autoridad competente sino con oficios o constancias de identificación que tienen vigencia que usualmente va del 1º de enero al 30 de junio y del 1º de julio al 31 de diciembre del año que corresponda.

En otras palabras, la autoridad fiscal emite oficios de identificación a los visitadores en su carácter de trabajadores eventuales, pues no puede expedirles credenciales oficiales al no ser servidores públicos.

Por lo anterior, se propone que los visitadores en su totalidad sean personas empleadas por el fisco federal, en la calidad de servidores públicos, con el fin de evitar la expedición de los oficios o constancias de identificación antes mencionados y con ello la autoridad fiscal tendría mayor control respecto de los visitadores que designe para practicar visitas domiciliarias.

Asimismo, existiría la certeza jurídica por parte del visitado de que el personal que la autoridad fiscal designa como visitador, efectivamente presta sus servicios, representando a la misma.

⁷ *Ibíd.* pp. 77 y 78.

4.3. Diferencia entre identificación fiscal e identificación plena de los visitantes.

Como ha quedado señalado, la identificación fiscal es la identidad entre el nombre de la persona que se menciona en la orden de la visita domiciliaria, y la persona física que se presenta en el domicilio del visitado.

Ahora bien, la identificación plena es aquella que se realiza al inicio de una visita domiciliaria ante el visitado, mediante una credencial u oficio identificatorio asentando en el acta de inicio los datos del visitador, como son su nombre, firma, así como el cargo del funcionario que emitió el documento identificatorio, es decir, aquellos datos que no dejen duda alguna al visitado respecto de la persona que realiza la visita domiciliaria.

Por lo anterior, la diferencia entre una simple identificación y la identificación plena, radica en la forma en la que se hace constar dicha identificación, esto es, de forma detallada, significando que no es suficiente asentar en el acta respectiva que se realizó la identificación de los visitantes, sin expresar los datos del documento con que se identificaron, en virtud de que precisamente la finalidad de esta formalidad es brindar la certeza con los documentos idóneos como son una credencial u oficio identificatorio de que la persona que se constituye en el domicilio fiscal del visitador es un funcionario que pertenece a la dependencia de que se ostenta y que se encuentra facultado para realizar visitas domiciliarias.

Dicho criterio ha sido sostenido por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tal como se desprende de la tesis cuyos datos a continuación se precisan:

Quinta Época.

Instancia: Décima Sala Regional Metropolitana.

R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. Año IV. No. 47. Noviembre 2004.

Tesis: V-TASR-XXI-1358

Página: 475

“DEBIDA IDENTIFICACIÓN DEL PERSONAL ACTUANTE EN LOS ACTOS RELATIVOS AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- En virtud de que los actos emitidos por la autoridad dentro de un procedimiento administrativo de ejecución, como son el mandamiento de ejecución y el embargo trabado en bienes de un particular, significan un acto de molestia, todas las circunstancias que rodean la diligencia de embargo deberán estar revestidas de las garantías de seguridad jurídica que consagra el artículo 16 Constitucional, por lo que deben otorgarse al visitado, al momento de llevar a cabo el embargo, todos los elementos con los cuales tenga la certeza jurídica de que el personal actuante efectivamente es el designado para llevarlo a cabo, identificándose plenamente; entendiéndose por identificación plena aquella en la que se asienten los datos del ejecutor, como son su nombre, firma, así como el cargo del funcionario que emitió el documento identificatorio, requisitos que no se cumplen si el referido ejecutor se identifica para tal efecto con credencial expedida por el Instituto Federal Electoral, pues con dicha credencial no se acredita fehacientemente la identificación del personal actuante como funcionario autorizado por la autoridad correspondiente, sino únicamente los datos personales; siendo el caso que, para salvaguardar las garantías de seguridad y certeza jurídica

consagradas en el precepto constitucional en mención, se hace necesario que se den a conocer al visitado todos aquellos elementos que identifiquen al ejecutor como funcionario autorizado por una autoridad competente para llevar a cabo los actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, ya que de tal actuación puede derivarse una afectación a la esfera jurídica del particular, de difícil reparación, como es el hecho de embargarle bienes de su propiedad por una persona que posiblemente no tenga facultad para ello o que dicha facultad se le había otorgado para un momento distinto al en que estaba actuando. (18)”

Juicio No. 15624/03-17-10-6.- Resuelto por la Décima Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 7 de julio de 2004, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Ricardo Sergio de la Rosa Vélez.- Secretaria: Lic. Beatriz Sánchez Valdovinos.

4.4. Obligación de los visitadores de identificarse.

La obligación de identificarse se encuentra contenida en la fracción III, del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, al disponer lo siguiente:

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

. . .

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

Del artículo transcrito, se desprende que al iniciarse la visita domiciliaria, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quién se entienda la diligencia.

Sin embargo, no puede considerarse que la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación regule satisfactoriamente la plena identificación de los visitadores, pues solamente contempla una identificación simple, al señalar que es suficiente que el personal designado por la autoridad fiscal para desahogar una visita domiciliaria, muestre cualquier documento a través del cual se pueda identificar, como podría ser una credencial expedida por el Instituto Federal Electoral, cuestión que evidentemente no cumple con los parámetros de la mencionada identificación plena y con ello se crea incertidumbre jurídica para el

gobernado en cuanto a la certeza de que dicho personal pertenezca efectivamente a la Dependencia respectiva.

4.5. Necesidad de reformar el Código Fiscal de la Federación.

Al inicio de la visita domiciliaria, surge un acto tan significativo como lo es la identificación de los visitadores, misma que se traduce como la obligación legal de proteger al visitado en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de visita, puede derivar una afectación a los intereses jurídicos del visitado; por lo que mediante la identificación del funcionario que practique la diligencia, se debe tener la certeza de su calidad o características personales (personalidad), y por ende de que el visitador representa a un órgano gubernativo que está legalmente facultado para ordenar dicha visita.

Por tales razones, se considera que la identificación de los visitadores al iniciarse la visita, es un hecho que debe hacerse con documentos idóneos, regulados por el Código Fiscal de la Federación, en el que se establezcan requisitos que permitan al visitado tener la certeza de que los visitadores fueron designados por la autoridad ordenadora, así como la forma en que ello se debe hacerse constar, esto es, en el acta que para tal efecto se levante.

Lo anterior es así, ya que la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación no establece que al inicio de la visita domiciliaria la identificación de los visitadores deba realizarse con determinado documento, ni mucho menos señala su contenido, además de que deba asentarse en el acta respectiva los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la autoridad ordenadora y que por tal motivo pueden introducirse al domicilio fiscal del contribuyente, por lo que se considera de suma importancia reformar dicho precepto pues debido a la importancia de este requisito aparentemente común, entenderse que no se trata de una simple formalidad, sino de una verdadera solemnidad, en el sentido de que de no asentarse los requisitos de una plena identificación de los visitadores en las actas de visitas domiciliarias que al efecto se levanten trae como consecuencia la inseguridad jurídica de los contribuyentes con evidente quebrantamiento de las garantías individuales que consagra el artículo 16 Constitucional.

Al respecto, el Poder Judicial de la Federación ha señalado lo siguiente:

Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: II, Segunda Parte-2, Julio a Diciembre de 1988
Tesis: I. 3o. A. J/3
Página: 697

“VISITAS DOMICILIARIAS. IDENTIFICACION DE LOS AUDITORES FISCALES, SU NECESIDAD Y ALCANCE. Tratándose específicamente de autoridades que practican diligencias de auditoría fiscal, es incuestionable que la protección de la seguridad jurídica de los gobernados plasmada en el artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, tiene el propósito de dar a conocer al visitado, cuestiones relacionadas con la personalidad, representación y competencia atribucional o delegada de quienes intervienen en diligencias de naturaleza tal y precisamente emanada, en parte esa necesidad de identificación, de la obligación legal de proteger al visitado en sus garantías individuales, ya que estas prácticas de inspección o visita pueden derivar una posibilidad de afectación a los intereses jurídicos de aquél; por lo que mediante la identificación del funcionario o autoridad que practique la diligencia, se conoce su calidad o características personales (personalidad), la certeza de que aquél representa a un órgano gubernativo que está legalmente facultado para ordenar o realizar representando al Estado, las funciones propias de autoridad que se le encomiendan por la ley (representación); y finalmente, que a su vez tienen facultades (cuestión de competencia) bien propias, o bien delegadas (con base, en el caso, en una orden de visita) para practicar legalmente las diligencias propias, en mención. Por lo que, así las cosas, no basta que en el acta que se levante al efecto, simplemente se diga que "el personal actuante se identificó ante el visitado", mediante la credencial relativa, máxime si se tiene en cuenta, asimismo, lo dispuesto por la fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, en lo referente a la forma en que deben practicarse dichas diligencias, de lo que se sigue que la identificación cuestionada, por ser un hecho que las integra, debe hacerse constar en forma detallada.”

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1673/87. Optica Nacional de Morelia, S.A. 3 de febrero de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Guadalupe Saucedo Zavala.

Amparo directo 1223/88. Equipos Larwer, S.A. 9 de agosto de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Guadalupe Saucedo Zavala.

Amparo directo 1453/88. Montajes Construcciones e Ingeniería, S.A. de C.V. 7 de septiembre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Amparo directo 1493/88. Papelera Garva, S.A. 28 de septiembre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretaria: Norma Lucía Piña Hernández.

Amparo directo 1733/88. Carlos Varela Cota. Unanimidad de votos. 3 de noviembre de 1988. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Guadalupe Saucedo Zavala.

4.6. Documento idóneo para la identificación plena de los visitantes.

Margarita Lomelí Cerezo señala que “aunque no se establezca explícitamente tal requerimiento en la ley aplicable, lógicamente debe ser cumplido por el inspector, puesto que la visita debe hacerse previa una orden por escrito, en la que tiene que consignarse el nombre del inspector o empleado que debe

practicarla, y el visitado tiene derecho a que se demuestre que la persona que se presenta a practicar la diligencia es la misma a quien se le dio la orden, y esto se logra precisamente por medio de la identificación.”⁸

En efecto, el documento con el cual se deben identificar los visitantes, no se encuentra debidamente regulado por el Código Fiscal de la Federación, por lo que existen vacíos que la jurisprudencia y la doctrina han tratado de llenar, denominando al documento con el cual se identifican los visitantes como “documentos identificatorios”, haciendo alusión a las credenciales, cartas credenciales, tarjetas, oficios o constancias de identificación, como la forma en que se va a comprobar la identidad de los visitantes.

Los documentos identificatorios, permiten que la identificación de los visitantes sea “siempre individual, concreta,... con acopio de rasgos minuciosos, singulares, expresando todas las peculiaridades que distingan a un visitante de otro o al mismo visitante en momentos diferentes...”⁹

Por lo que, una identificación “sin mencionar ningún detalle que permita precisar la fisonomía de los identificados, y deja de lado la características del ‘documento identificatorio’, resulta vacía de contenido, toda vez que la exigencia queda inédita y los ‘identificados’ en el anonimato, pues permanecen impersonales e intemporales; sus figuras idealizadas nunca cambian, siempre permanecen igual.”¹⁰

Ahora bien, sobre este particular la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa emitió dos tesis, en las que se establece que la identificación debe llevarse a cabo mediante documentos oficiales para tener por satisfecho el requisito en estudio, tal como se desprende de lo siguiente:

Segunda Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año VIII. No. 84. Diciembre 1986.
Tesis: II-TASS-9461
Página: 478

“IDENTIFICACION DE VISITADORES.- NO ES NECESARIO QUE SE HAGA MEDIANTE CREDENCIALES Y OFICIOS EXPEDIDOS POR AUTORIDAD COMPETENTE PARA ESE FIN.- El requisito de identificación tiene por objeto permitir al sujeto pasivo visitado cerciorarse de que la persona que se identifica es sin lugar a dudas la que está autorizada en la orden de visita que le da a las atribuciones como visitante y lo acredita como auditor al servicio de la autoridad fiscalizadora, por lo que para cumplir con ese requisito basta que la identificación se haga con documentos que tengan características de documentos públicos.(15)”

⁸ Lomelí Cerezo, Margarita; “El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal”, Compañía Editorial Continental, S.A., México, 1961, p. 127.

⁹ CARTAS Sosa, Rodolfo; y AYALA Vallejo, Graciela. Op. Cit. p. 133.

¹⁰ Ídem.

Revisión No. 1339/84.- Resuelta en sesión de 2 de diciembre de 1986, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretaria: Lic. Ma. de Jesús Herrera Martínez.”

Segunda Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año VIII. No. 86. Febrero 1987.
Tesis: II-TASS-9633
Página: 642

“IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES.- PARA CUMPLIR CON ESE REQUISITO BASTA QUE SE HAGA A TRAVES DE DOCUMENTOS OFICIALES.-

Toda vez que el requisito de identificación tiene por objeto que el sujeto visitado se cerciore sin lugar a dudas que los visitadores que practican una auditoría son los mismos que están designados en la orden respectiva, para cumplir con ese requisito sólo es necesario que tal identificación se efectúe a través de documentos oficiales que hagan indubitable la identificación.(44)”

Revisión No. 1039/84.- Resuelta en sesión de 17 de febrero de 1987, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Gonzalo Armienta Calderón.- Secretaria: Lic. Ma. Teresa Islas Acosta.

PRECEDENTE:

Revisión No. 1717/84.- Resuelta en sesión de 14 de abril de 1986, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretaria: Lic. Ma. de Jesús Herrera Martínez.

Cabe señalar, que no es suficiente que el documento para la identificación plena de los visitadores solamente sea público, como se establece en las anteriores tesis, toda vez que dicho documento debe contener los datos necesarios que permitan tener al visitado la plena seguridad de que se encuentra ante personas que efectivamente representan a la autoridad ordenadora y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio fiscal.

Por lo anterior, si se tiene como único requisito del documento de identificación de los visitadores el de ser público, ello daría lugar a que las autoridades ordenadoras de visitas domiciliarias, continúen autorizando a los visitadores mediante los llamados “oficios identificatorios” o “cartas credenciales”, con notorias irregularidades.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió la jurisprudencia 2a./J.6/90, con motivo de la denuncia de contradicción de tesis 6/89 sustentadas por el Tercer y Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer circuito, en los expedientes R.F. 373/89 y D.A.1074/88, desechando el criterio del Cuarto Tribunal Colegiado la Sala Administrativa, señalando en el Considerando Cuarto de la resolución de que se trata lo siguiente:

“CUARTO.- Debe prevalecer el criterio sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

De conformidad con el segundo párrafo del artículo 16 constitucional, la autoridad administrativa, podrá practicar visitas domiciliarias, para exigir, entre otras cosas, la exhibición de libros y papeles necesarios para comprobar que se han acatado disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades de los cateos.

Esa autoridad que practique la inspección, en el caso que nos importa, la visita domiciliaria, por un principio lógico y de seguridad jurídica para el visitado, debe identificarse ante quien comparezca; así, este principio fue recogido por el artículo 44, fracción III del Código Fiscal de la Federación, transcrito por el mencionado Tercer Tribunal Colegiado, en la sentencia dictada en el juicio del que deriva la presente contradicción, y que señala en lo conducente, 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.

Ahora bien, esa identificación, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, debe ser plena, pues tiene que realizarse, en circunstancias que no dejen duda alguna acerca de que quienes las practican son funcionarios que pertenecen a la dependencia de que se ostentan y que se encuentran facultados para el efecto.

Es decir, el artículo 44, fracción III del Código Fiscal de la Federación, no debe entenderse en el sentido restringido en que lo hizo el Cuarto Tribunal Colegiado, pues consideró que los visitadores realmente se identificaron al exhibir ante la persona con quien se practicó la visita, las credenciales oficiales expedidas por el director de personal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en las que aparecía su nombre, fotografía y firma, en virtud de que con tales menciones no se cubren los requisitos mínimos de protección que debe tener el visitado.

En efecto, para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación, tal como lo sostiene el Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito, es necesario que en las actas de auditoría, se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que, es menester se asiente la fecha de las credenciales, para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría y quién expide las mismas e indicar no sólo el órgano, sino su titular y la norma que le da competencia para emitir dichas identificaciones, así como todos los datos relativos a la personalidad de los visitadores y su representación, tomando también 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 de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.

Lo anterior es así, porque aunque tal requisito se encuentra consignado en un dispositivo legal de una ley secundaria como es el Código Fiscal de la Federación, emana de un precepto constitucional que garantiza tal seguridad, por lo que resulta claro que el mismo sólo se colma, cuando se asientan pormenorizadamente, los datos necesarios que reflejen que el gobernado está frente a legítimos representantes del organismo público que los comisiona y por ende, que están facultados para practicar la visita, requisitos que obviamente deberán constar en el acta circunstanciada que al efecto se levante.”

De la anterior transcripción, se desprende que el documento idóneo para realizar una plena identificación de los visitadores es una credencial oficial expedida por la autoridad competente, la cual será expedida para aquellos visitadores que sean nombrados por el fisco federal como empleados, en su calidad de servidores públicos.

La credencial oficial, contendrá los datos necesarios que reflejen que el gobernado está frente a legítimos representantes del organismo público que los comisiona y por ende, que están facultados para practicar la visita, misma que se propone denominar “CREDENCIAL FISCAL”.

Por otra parte, Margáin señala una problemática común en la práctica y es en el sentido de que respecto a la identificación se ha “agravado al presentar los visitadores ‘oficios de identificación’ girados por la misma autoridad que expide la orden de visita, por cuanto se presta a serias irregularidades por parte de quien los expide.”¹¹

Lo anterior es así, toda vez que dentro del personal que actúa como visitadores existen aquellos que son contratados por la autoridad fiscal como trabajadores eventuales, a los que se les expide como documento identificatorio un oficio o constancia, ya que realizan un breve desempeño en su cargo, es decir, que son contratados por un periodo corto, por ejemplo: del 1º de enero al 30 de junio.

En tal virtud y ante tal situación, esto es, para el caso de aquellos trabajadores eventuales a los que se ha hecho referencia, con la finalidad de que todo el personal que sea designado como visitador cumpla con una identificación plena ante los visitados, se propone como documento idóneo un “OFICIO IDENTIFICATORIO”, el cual será emitido por la autoridad fiscal únicamente como

¹¹ MARGÁIN Manautou, Emilio; “Las facultades de comprobación fiscal”. Op. Cit. pp. 116 y 117.

una autorización o habilitación del cargo de visitador, debidamente regulado por el Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, y con la finalidad de que sin importar si los visitadores en cuestión sean eventuales o pertenezcan a la plantilla como trabajadores del fisco federal, cuenten con un documento identificatorio debidamente requisitado, esto es, la credencial fiscal para dichos trabajadores o en su caso, el oficio identificatorio para los visitadores que no sean servidores públicos.

Por lo anterior, se propone reformar el Código Fiscal de la Federación, adicionando el artículo 44-Bis de dicho ordenamiento, en el cual se establezca los requisitos indispensables que deba contener la credencial fiscal y el oficio identificatorio para la identificación de los visitadores.

4.6.1. Pormenores del documento idóneo para la identificación plena de los visitadores.

En el apartado “Requisitos legales de la identificación de los visitadores” del presente trabajo, se mencionó que el Código Fiscal de la Federación no establece la plena identificación de los visitadores, en el cual señale el documento identificatorio y sus características o datos que deban contener, por lo que ante la imprecisión del código citado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido las Jurisprudencias 2a./J. 6/90 y 2a./J. 26/2002, estableciendo los pormenores del documento idóneo para la identificación plena de los visitadores de la siguiente manera:

Materia(s): Administrativa
Octava Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: VI, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1990
Tesis: 2a./J. 6/90
Página: 135

“VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACION DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN. Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitadores y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.”

Contradicción de tesis 6/89. Entre las sustentadas por el Tercero y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 20 de agosto de 1990. Unanimidad de 4 votos. Ausente: Carlos de Silva Nava. Ponente: Fausta Moreno Flores de Corona. Secretario: Mario Alberto Adame Nava.

Tesis de Jurisprudencia 6/90 aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada celebrada el diecinueve de octubre de mil novecientos noventa. Unanimidad de cuatro votos de los señores ministros: Atanasio González Martínez, Carlos de Silva Nava, Fausta Moreno Flores y Noé Castañón León. Ausente: Presidente José Manuel Villagordoa Lozano.

Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XV, Abril de 2002
Tesis: 2a./J. 26/2002
Página: 572

“VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES DE LA PROCURADURÍA FEDERAL DEL CONSUMIDOR QUE LAS PRACTICAN. Los artículos 96 de la Ley Federal de Protección al Consumidor y 95 de la Ley Federal sobre Metrología y Normalización establecen, respectivamente, que las autoridades de la Procuraduría Federal del Consumidor están facultadas para realizar visitas de vigilancia y verificación, en los lugares donde se administren, almacenen, transporten, distribuyan o expendan productos o mercancías, o en aquellos en que se presten servicios, y que tales visitas se llevarán a cabo únicamente por personal autorizado, previa identificación vigente y exhibición del oficio de comisión respectivo. Del análisis de los numerales citados, en relación con el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se concluye que la identificación de los funcionarios que intervengan en la práctica de una visita domiciliar ordenada por dichas autoridades en ejercicio de sus facultades de vigilancia y verificación, debe realizarse 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 el oficio que los autoriza a practicarla y, en su caso, asentarse las fechas de expedición y de expiración de esas identificaciones, el órgano de la dependencia que las emite, el nombre y el cargo de quien las expide, así como el de la persona a cuyo favor se otorga el documento con que se identifica; asimismo, la fecha de expedición del oficio, el número que le corresponda, el órgano y el titular de la dependencia, el nombre del autorizado, la persona a quien se dirige, el lugar y el objeto de la verificación o, en su caso, entregarle al visitado copia de ambos documentos para tener la plena certeza de que quien va a realizarla está autorizado por la autoridad que emite el mandamiento y facultado para realizar el acto de molestia.”

Contradicción de tesis 5/2002-SS. Entre las sustentadas por el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 5 de abril de 2002. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Olivia Escudero Contreras.

Tesis de jurisprudencia 26/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de abril de dos mil dos.

Asimismo, en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el precedente IV-P-2aS-326, publicado en la revista No. 29 en diciembre de 2000, señala los datos que debe contener la identificación de los visitantes:

“IDENTIFICACIÓN DE LOS EJECUTORES FISCALES.- CIRCUNSTANCIACIÓN DEL ACTA CORRESPONDIENTE.- Para que la identificación del personal que lleva a cabo la ejecución del requerimiento de pago y embargo cumpla con los requisitos legales establecidos en los artículos 137 y 152 del Código Fiscal de la Federación, es preciso que en el acta pormenorizada que se levante con motivo de la diligencia, por analogía a la jurisprudencia A-36 de este Tribunal, se consignen: a) el nombre y el cargo del ejecutor; b) el número del oficio de comisión en el que se le autorizó a practicar la diligencia, así como el nombre y el cargo del funcionario que expidió dicho oficio; c) el número o clave de la credencial que lo acredita como servidor público de la dependencia, entidad u organismo público que ordena la diligencia; d) la fecha de expedición y de vencimiento de la credencial y el nombre y puesto del funcionario que expidió ésta; por lo que en caso de faltar alguno de los datos anteriores, ha de considerarse fundado el concepto de impugnación por la ilegalidad en la identificación de los ejecutores. (18)”

Juicio No. 7188/99-11-10-8/88/99-s2-09-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal fiscal de la Federación, en sesión de 14 de agosto del 2000, por unanimidad de cuatro votos a favor.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Juan Francisco Villarreal Rodríguez.

De las jurisprudencias anteriores, se desprende que tanto el Poder Judicial de la Federación, como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa han considerado que la identificación en cuestión deberá contener los siguientes requisitos:

- Fecha de expedición y vencimiento.
- Datos relativos a la personalidad de los visitantes y su representación.
- Órgano de la dependencia que las emite.
- Nombre y el cargo de quien las expide.
- Nombre y cargo de la persona a cuyo favor se otorga el documento con que se identifica.
- Número o clave de la credencial.

Sin embargo, con el fin de darle cumplimiento al objeto perseguido por la plena identificación de los visitantes, esto es, proporcionar seguridad jurídica al gobernado respecto de la identidad de las personas que habrán de introducirse en su domicilio fiscal, se considera que además de los requisitos antes precisados, resulta necesario que en el documento con el cual se identifiquen los visitantes conste lo siguiente:

- a) Ser original (en el caso del oficio identificatorio)
- b) Fotografía reciente del visitante.
- c) Número de registro federal de visitantes.
- d) Firma autógrafa del titular que expide la credencial.
- e) Firma autógrafa del visitante.
- f) Sello y logotipo oficial de la dependencia que expide la credencial fiscal.

4.6.2. Requisitos que debe contener la credencial fiscal y el Oficio identificatorio.

4.6.2.1. Original.

El oficio identificatorio, deberá exhibirse por los visitadores en original, ya que de lo contrario el visitado tendrá la inseguridad de que efectivamente la autoridad emitió dicho documento con los datos establecidos en el mismo, ya que en el caso de que se presente en copia simple, carecen de valor probatorio pleno, solo generan la presunción de la existencia del documento en cuestión, ya que atendiendo a la naturaleza de reproducción surge la posibilidad de que no correspondan a un documento realmente existente, sino a uno prefabricado que permita reflejar la existencia, irreal, del documento que se pretende hacer parecer.

Lo anterior, encuentra apoyo en la siguiente Jurisprudencia:

Materia(s): Común
Octava Época
Instancia: Tercera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: III, Primera Parte, Enero a Junio de 1989
Tesis: 3a./J. 1/89
Página: 379

“COPIAS FOTOSTATICAS SIMPLES. VALOR PROBATORIO DE LAS MISMAS. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 217 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia de amparo, el valor probatorio de las copias fotostáticas simples queda al prudente arbitrio del juzgador. Por lo tanto en ejercicio de dicho arbitrio cabe considerar que las copias de esa naturaleza, que se presentan en el juicio de amparo, carecen por sí mismas, de valor probatorio pleno y sólo generan simple presunción de la existencia de los documentos que reproducen pero sin que sean bastantes, cuando no se encuentran administrados con otros elementos probatorios distintos, para justificar el hecho que se pretende demostrar. La anterior apreciación se sustenta en la circunstancia de que como las copias fotostáticas son simples reproducciones fotográficas de documentos que la parte interesada en su obtención coloca en la máquina respectiva, existe la posibilidad, dada la naturaleza de la reproducción y los avances de la ciencia, que no corresponda a un documento realmente existente, sino a uno prefabricado que, para efecto de su fotocopiado, permita reflejar la existencia, irreal, del documento que se pretende hacer aparecer.”

Amparo en revisión 1955/88. Comercialización Integral de Manufacturas, S. A. 21 de noviembre de 1988. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Octava Época, Tomo II, Primera Parte, página 209.

Amparo en revisión 2162/88. Sapasa, S. A. 21 de noviembre de 1988. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot. Octava Época, Tomo II, Primera parte, página 209.

Amparo en revisión 2105/88. Daytona Motos, S.A. de C.V. 4 de enero de 1989. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2262/88. Aero Despachos Iturbide, S.A. 1o. de febrero de 1989. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Filiberto Méndez Gutiérrez.

Amparo en revisión 1541/88. Celso Pérez Sandi Pintado. 10 de febrero de 1989. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Manuel Villagordoa Lozano. Secretario: Agustín Urdapilleta.

Texto de la tesis aprobado por la Tercera Sala, en sesión de trece de febrero de mil novecientos ochenta y nueve, por cinco votos de los señores ministros: Presidente Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Mariano Azuela Güitrón, Salvador Rocha Díaz, José Manuel Villagordoa Lozano e Ignacio Magaña Cárdenas.

4.6.2.2. Número de credencial y Número de oficio.

El número de la credencial fiscal, constituirá el control que llevará a cabo la autoridad emisora.

En el caso del oficio identificatorio, el número de oficio es el control numérico que lleva a cabo la autoridad emisora del oficio identificatorio, es el número consecutivo que le toca a dicho oficio.

4.6.2.3. Fundamentos legales que den competencia al titular que expide el oficio identificatorio.

En el oficio identificatorio se señalarán los preceptos que den competencia a la autoridad emisora del mismo y de acuerdo con lo señalado anteriormente, dicho oficio se expediría a visitantes que no son servidores públicos y que por tanto son eventuales; razón por lo que se considera indispensable que tal oficio debe contener los fundamentos que concedan facultades a la autoridad que expide el documento, con el fin de tener certeza jurídica de que las personas que habrán de introducirse al domicilio fiscal del gobernado fueron designados por una autoridad competente.

Respecto, al tema en estudio, se ha emitido la siguiente tesis, cuyos datos a continuación se precisan:

Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: III, Febrero de 1996
Tesis: II.1o.P.A.10 A
Página: 381

“ACTA DE VISITA DOMICILIARIA. VISITADORES, IDENTIFICACION DE. NO ES REQUISITO QUE EN EL, SE ASIENEN LOS FUNDAMENTOS LEGALES QUE LEGITIMEN Y DEN COMPETENCIA A LOS. El Código Fiscal de la Federación establece con toda precisión, el procedimiento que debe observarse en el levantamiento del acta de visita y el artículo 46, fracción I en relación con el 44, fracción III, de ese ordenamiento, obliga a los visitadores autorizados en la orden correspondiente, a identificarse y que en el acta relativa, se asiente, entre otros requisitos y en forma circunstanciada, los hechos u omisiones conocidos. Ahora bien, en criterio firme sustentado por nuestro máximo tribunal en el país, relativo a la identificación de los visitadores en el acta correspondiente, se ha establecido que debe existir relación pormenorizada de los datos de identificación, sin embargo, ni la ley ni dicho tribunal, mencionan que al practicarse la visita, también **deban circunstanciarse los fundamentos legales que legitimen y den competencia a las autoridades que hayan expedido las constancias de identificación respectivas,** pues ello sólo podría, en su caso, ser materia de estudio si se reclamara como acto de nulidad la orden de visita prevista en el diverso numeral 43 del Código Fiscal de la Federación; por tanto, si a juicio de la responsable no fueron precisados en el acta de visita, los fundamentos legales que legitimen y den competencia a las autoridades que expidieron las constancias de identificación, es inconcuso que tal declaración constituye una interpretación del artículo 44, fracción III del código tributario aplicado, **lo que le es impropio a la responsable, además que con ello, se impone una exigencia excesiva y sin sustento jurídico, al no ordenarlo como requisito, ningún artículo del código tributario referido.**

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Revisión fiscal 56/95. Ana Bertha Thierry Aguilera. 7 de diciembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Pérez de la Fuente. Secretario: Jaime Arturo Cuayahuitl Orozco.

De la tesis anterior, se señala que la ley no menciona que al practicarse la visita domiciliaria, también deban circunstanciarse los fundamentos legales que legitimen y den competencia a las autoridades que hayan expedido las constancias de identificación respectivas, por lo que su exigencia constituye una interpretación del artículo 44, fracción III del código tributario aplicado, imponiendo una exigencia excesiva y sin sustento jurídico, al no ordenarlo como requisito, ningún artículo del código tributario referido.

Sin embargo, en el caso a estudio, con el fin de evitar autorizaciones que no estén ajustadas a la ley, se considera indispensable que la autoridad emisora del oficio fundamente su competencia para ello, con la finalidad de no dejar en estado de indefensión al particular.

En consecuencia, para evitar la interpretación del artículo 44, fracción III del Código Fiscal de la Federación, “imponiendo una exigencia excesiva y sin sustento jurídico, al no ordenarlo como requisito, ningún artículo del código tributario referido”, se propone reformar el código citado.

4.6.2.4. Nombre y cargo del visitador.

Este es un requisito que la fracción II, del artículo 43 del Código Fiscal de la Federación ha impuesto a la autoridad en la emisión de la orden de visita domiciliaria, y que se complementa con la identificación que debe efectuarse por los visitadores al inicio de la visita.

Dicho presupuesto persigue otorgarle seguridad jurídica al gobernado, sobre la identidad de las personas que van a practicar el acto de molestia, por lo cual en la credencial fiscal y en el oficio identificatorio contendrán el nombre propio y los apellidos del visitador.

Ahora bien, respecto del cargo, en la credencial fiscal y en el oficio identificatorio, se indicará que la persona portadora de uno u otro documento, según sea el caso, tiene el cargo de "VISITADOR", pues con ello se da oportunidad al visitado de constar y tener la seguridad de que se encuentra frente a personal adscrito a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que representan a la misma, con la encomienda específica de llevar a cabo la visita, con independencia de las funciones que desarrollé en la dependencia donde labore; criterio que ha sido sostenido por el Poder Judicial de la Federación, tal como se advierte de la siguiente tesis:

Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XI, Junio de 2000
Tesis: XVI.4o.3 A
Página: 611

"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 visitadores, 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 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."

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 73/99. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Administración Local Jurídica de Ingresos de Irapuato, Guanajuato. 14 de abril de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Manuel Arredondo Elías. Secretario: Germán Martínez Cisneros.

4.6.2.5. Fotografía reciente del visitador.

Este requisito resulta indispensable en la credencial fiscal y en el oficio identificatorio, ya que al momento de identificarse de manera plena con uno u otro documento, según sea el caso, el visitado se cerciorará que la persona portadora del mismo, es la misma que se observa en la fotografía.

Lo anterior, es con el fin de evitar suplantaciones, ya que sin la fotografía del visitador en la credencial fiscal o en el oficio identificatorio, personas ajenas bien pueden presentarse en el domicilio del visitado, ostentándose con el carácter de visitadores sin serlo, con los nombres de los visitadores, por lo que el visitado no tendría oportunidad de saber si dichas personas efectivamente fueron designadas por la autoridad ordenadora.

Ahora bien, resulta importante señalar que la fotografía en cuestión debe ser reciente, esto con la finalidad de que no haya confusión respecto de la persona que se observa en la fotografía.

4.6.2.6. Fecha de expedición y expiración de la credencial fiscal y del oficio identificatorio (vigencia).

La credencial fiscal y el oficio identificatorio deberán contener la fecha de expedición y la fecha de vencimiento, con el fin de saber si estos documentos se encuentran vigentes al momento de realizar la visita domiciliaria, es decir, si con dicha credencial y oficio se acredita que el visitador que se que se identifica con u otro documento, según sea el caso, esta debidamente autorizado para practicar la visita domiciliaria, en la fecha en que se hace del conocimiento del gobernado la orden de visita respectiva.

4.6.2.7. Número de registro federal de visitadores.

La autoridad fiscal deberá llevar un registro de los datos personales de los visitadores autorizados para realizar visitas domiciliarias, con la finalidad de conformar un padrón solamente para los visitadores.

La información correspondiente la proporcionará el visitador a la misma autoridad que emitió la orden de visita domiciliaria, misma que será integrada al padrón, para que con esta información se realice la credencial fiscal y el oficio identificatorio, señalando en estos documentos el número de registro que le corresponda al visitador.

4.6.2.8. Órgano de la dependencia a que pertenece el visitador.

En la credencial fiscal y en el oficio identificatorio se plasmará el nombre de la dependencia a que pertenezca el visitador.

4.6.2.9. Nombre, cargo y firma autógrafa del Titular que expide la credencial fiscal y del oficio identificatorio.

Como se asentó anteriormente, la firma es “el trazado gráfico, conteniendo habitualmente el nombre, apellido y rúbrica de una persona, con el cual se suscriben los documentos para darles autoridad y obligarse con lo que en ellos se dice.”¹² “Nombre y apellido, o título, que se pone al pie de un escrito, para acreditar que procede de quien lo suscribe, para autorizar lo allí manifestado o para obligarse a lo declarado.”¹³

Por lo que, la credencial fiscal y el oficio identificatorio deberán contener la firma autógrafa del funcionario que la emitió, pues sólo de esa manera se puede establecer la autenticidad de estos documentos.

Resulta necesario destacar que la credencial y el oficio deberán ser firmados autógrafamente, esto es, de puño y letra por la autoridad que los emite, pues es la firma la que da autenticidad a los actos de autoridad y la que permite atribuir al suscriptor la manifestación de la voluntad de lo plasmado en estos documentos, por lo que en el caso de contener una firma facsímil (que es aquella que no es de puño y letra de su autor), no se podría considerar que en realidad existe la voluntad de la autoridad emisora, pues no se debe pasar por alto que un facsímil puede ser empleado por cualquier persona y no necesariamente por el autor de la firma que en él se contiene.

Por lo que respecta, al nombre del Titular que expide la credencial fiscal y el oficio identificatorio, el Poder Judicial de la Federación ha sostenido que no es la obligación de que se asiente en el documento de identificación el nombre propio del funcionario que lo expida, sino únicamente se cite el órgano al que pertenece el funcionario que lo expida y el cargo que éste ocupa, ya que la norma que da competencia a quien ocupa un cargo público es acorde a ese cargo y no en razón de la persona que lo desempeña, toda vez que la competencia que se da al órgano no se pierde por el hecho de que la persona que lo ocupe deje el cargo, quien lo sustituye asumirá la competencia que la ley da; tal como se desprende de la siguiente tesis:

Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

¹² COUTURE, Eduardo J. Op. Cit. p. 290.

¹³ CABANELLAS de Torres, Guillermo. Op. Cit. p. 134.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: XIV, Septiembre de 1994
Tesis: I. 4o. A. 729 A
Página: 474

“VISITADORES. IDENTIFICACION DE LOS. EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ARTICULO 44, FRACCION III, DEL, NO EXIGE QUE SE EXPRESE EN EL DOCUMENTO IDENTIFICATORIO DE LOS VISITADORES EL NOMBRE PROPIO DEL FUNCIONARIO QUE LO EXPIDE. CORRECTA APLICACION DE LA TESIS DE JURISPRUDENCIA No. 6/90. La jurisprudencia número 6/90 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia no establece la obligación de que se asiente en el documento de identificación el nombre propio del funcionario que lo expida y si bien la síntesis que se publicó puede inducir a una conclusión contraria, de las consideraciones de la ejecutoria respectiva se llega al conocimiento que la exigencia es para que se cite el órgano al que pertenece el funcionario que lo expida y el cargo que éste ocupa. Se llega a la anterior conclusión por lo siguiente: En la parte de la ejecutoria relativa al servidor público que ha de expedir la credencial, se dice: "... y tener la seguridad de que esas personas (los visitantes) efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría y quién expide las mismas, e indicar no sólo el órgano sino su titular y la norma que le da competencia para emitir dichas identificaciones". Así las cosas, la norma da competencia a quien ocupa un cargo público acorde a ese cargo y no en razón de la persona que lo desempeña, la competencia que se da al órgano no se pierde por el hecho de que la persona que lo ocupe deje el cargo, quien lo sustituye asumirá la competencia que la ley da. Asimismo, de admitir la necesidad de mencionar el patronímico del funcionario que en el momento ocupe el cargo, pudiera implicar el cuestionar el nombramiento de la persona, lo cual entraña el estudio de la competencia de origen, tema que está vedado a los Tribunales.”

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 214/94. Administrador de lo Contencioso "2" de la Administración General Jurídica de Ingresos en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público (Nacional de Ataúdes, S. A. de C. V.). 13 de abril de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: Raúl García Ramos.

Revisión fiscal 254/94. Administrador de lo Contencioso "2" de la Administración General Jurídica de Ingresos en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 16 de marzo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Emiliano Hernández Salazar.

No obstante, no debe olvidarse que al ser un signo gráfico, mediante el cual una persona manifiesta su voluntad de obligarse, con el fin de que surta plenamente sus efectos, la misma debe atribuirse a una persona determinada, pues de no ser así resultaría imposible considerar que una firma respecto de la cual no se puede precisar a que persona pertenezca, obligue a alguien, razón por la que se estima insuficiente que en la credencial fiscal y en el oficio identificatorio de referencia solo se señale el cargo del funcionario que la emite sino su nombre, ya que debe insistirse en que una firma no se atribuye a un cargo, sino al funcionario que lo ostenta.

4.6.3. Firma autógrafa del visitador.

Como requisito indispensable que contendrá la credencial fiscal y el oficio identificatorio es la firma autógrafa del visitador, es decir, el nombre, apellido y rúbrica del visitador, elemento esencial en toda identificación oficial.

4.6.3.1. Sello y logotipo oficial de la dependencia que expide la credencial fiscal y el oficio identificatorio.

Requisito de identidad de todo documento oficial es el sello, ya que le dará el carácter peculiar o especial a estos documentos, por lo que por sello, debe entenderse aquel que se imprime con tinta y un sello de caucho en un documento oficial, conformado comúnmente por signos distintivos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como son las siglas, nombre y el signo distintivo de la dependencia en cuestión.

La finalidad de plasmar este sello en estos documentos es la de certificar la autenticidad de dichos documentos, es decir, autorizar dichos documentos por parte de la autoridad emisora.

Este sello deberá estamparse sobre una de las esquinas de la fotografía del visitador y el cuerpo de la credencial en cuestión, esto con la intención de que no haya lugar a dudas de que cualquier persona pueda quitar la fotografía que originalmente se incorporó a la credencial y poner otra fotografía.

Ahora bien, el logotipo es el distintivo formado por letras, abreviaturas, peculiar de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, conformadas en un solo bloque, en el que se observará la reproducción del Escudo Nacional, “constituido por un águila mexicana, con el perfil izquierdo expuesto, la parte superior de las alas en un nivel más alto que el penacho y ligeramente desplegadas en actitud de combate; con el plumaje de sustentación hacia abajo tocando la cola y las plumas de ésta en abanico natural. Posada su garra izquierda sobre un nopal florecido que nace en una peña que emerge de un lago, sujeta con la derecha y con el pico, en actitud de devorar, a una serpiente curvada, de modo que armonice con el conjunto. Varias pencas del nopal se ramifican a los lados. Dos ramas, una de encino al frente del águila y otra de laurel al lado opuesto, forman entre ambas un semicírculo inferior y se unen por medio de un listón dividido en tres franjas que, cuando se representa el Escudo Nacional en colores naturales, corresponden a los de la Bandera Nacional”, de conformidad con el artículo 2 de la Ley sobre el Escudo, la Bandera y el Himno Nacionales.

Asimismo, “con motivo de su uso en ... sellos, papel oficial y similares, en el Escudo Nacional sólo podrán figurar, por disposiciones de la Ley o de la Autoridad, las palabras "Estados Unidos Mexicanos", que formarán el semicírculo superior”, de conformidad con el artículo 6 de la citada ley.

Estos requisitos identificarán a la credencial como un documento público, ya que le dará el carácter peculiar o especial a dicha credencial, haciéndolo diferente a los documentos privados.

4.7. Acta parcial de inicio.

La identificación de los visitantes que intervengan en la visita domiciliaria, deberá necesariamente asentarse con precisión en el acta parcial de inicio que al efecto se levante, ya que el requisito de la identificación plena sólo se satisface cuando se asientan pormenorizadamente los datos necesarios que demuestren que el visitado está frente a legítimos representantes de la autoridad ordenadora, y que en tal virtud están facultados para introducirse en su domicilio y practicar la visita domiciliaria, datos que deberán constar en el acta circunstanciada que al efecto se levante.

Asimismo, en el acta parcial de inicio se hará constar la descripción del perfil físico del visitador, ya que con dicho requisito el visitado corroborará que la persona que se presenta en su domicilio efectivamente fue la designada para la respectiva diligencia, razón por la que se considera necesario asentar tal cuestión en el acta de referencia.

Para tal efecto la descripción del perfil físico del visitador deberá ser clara y precisa, señalando el conjunto de rasgos peculiares que caracterizan a la persona portadora de la credencial, con el cual se podrá diferenciar de manera individual a la persona en comento, señalándose las cualidades que destacan a dicha persona.

Por lo anterior, en el acta en cuestión se describirá el documento con el cual se identifica, si lo es con la credencial fiscal, se señalarán sus características o datos siguientes:

- a) Nombre y cargo del visitador.
- b) Si cuenta con la fotografía reciente del visitador.
- c) Número de credencial.
- d) Fecha de expedición y expiración de la credencial fiscal (vigencia).
- e) Número de registro federal de visitantes.
- f) Órgano de la dependencia a que pertenece el visitador.
- g) Nombre, cargo y firma autógrafa del Titular que expide la credencial.
- h) Firma autógrafa del visitador.
- i) Si ostenta el sello y logotipo oficial de la dependencia que expide la credencial fiscal.

Ahora bien, si el visitador se identifica con el oficio identificatorio, en el acta respectiva se describirá dicho documento, así como su contenido, en el que se señalará lo siguiente:

- a) Si consta en original.
- b) Número de oficio.
- c) Fecha de expedición y expiración del oficio identificatorio (vigencia).
- d) Si cuenta con la fotografía reciente del visitador.
- e) Nombre y cargo del visitador.
- f) Fundamentos legales que den competencia al titular que expide el oficio identificatorio.
- g) Órgano de la dependencia a que pertenece el visitador.
- h) Nombre, cargo y firma autógrafa del Titular que expide el oficio identificatorio.
- i) Firma autógrafa del visitador.
- j) Si ostenta el sello y logotipo oficial de la dependencia que expide el oficio identificatorio.

4.8. Reforma al Código Fiscal de la Federación.

Respecto a la identificación de los visitadores la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente:

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

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

Del artículo transcrito, se desprende que al iniciarse la visita domiciliaria, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quién se entienda la diligencia.

No obstante lo anterior, como quedó asentado en el capítulo denominado “Obligación de los visitadores de identificarse”, la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación no regula satisfactoriamente la plena identificación de los visitadores, pues solamente contempla una identificación simple, cuestión que evidentemente no cumple con los parámetros de la mencionada identificación plena y con ello se crea incertidumbre jurídica para el gobernado en cuanto a la certeza de que dicho personal pertenezca efectivamente a la Dependencia respectiva.

En consecuencia y toda vez que la citada fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, no regula suficientemente la identificación de los visitadores en forma plena, pues es omiso en precisar lo que debe entenderse por

documento idóneo para identificarse y los datos que deben asentarse en el acta correspondiente, se propone reglamentar dichos elementos en el Código Fiscal de la Federación, adicionando los artículos 44-A, 44-B, 44-C y 44-D, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 44-A.- Para efectos de la fracción III del artículo 44 de este Código, los visitantes deberán identificarse plenamente al inicio de la visita domiciliaria ante el visitado, responsables solidarios y terceros, según sea el caso, mediante credencial fiscal u oficio identificatorio, mismos que deberán ser expedidos por la autoridad fiscal competente y que deberán reunir los siguientes requisitos:

- I. Que conste en original
- II. Nombre y cargo del visitador.
- III. Fotografía reciente del visitador.
- IV. Número de la credencial fiscal u oficio identificatorio
- V. Fecha de expedición y vencimiento de la credencial fiscal.
- VI. Número de registro federal de visitantes.
- VII. Órgano de la dependencia a que pertenece el visitador.
- VIII. Fundamentos legales que den competencia al titular que expide dicho documento en el caso del oficio identificatorio.
- IX. Nombre, cargo y firma autógrafa del Titular que expide la credencial fiscal u oficio identificatorio.
- X. Firma autógrafa del visitador.
- XI. Sello y logotipo oficial de la dependencia que expide la credencial fiscal u oficio identificatorio.

ARTÍCULO 44-B.- Se entenderá como identificación plena, aquella que realicen los visitantes al inicio de la visita domiciliaria, señalando en el acta parcial de inicio que al efecto se levante, si se ostentan con credencial fiscal u oficio identificatorio, asentando de manera pormenorizada los requisitos establecidos en las fracciones I a XI del artículo anterior.

Asimismo, en el acta de referencia se describirá con precisión el perfil físico de los visitantes, esto es, el conjunto de rasgos peculiares que caractericen a la persona portadora de la credencial fiscal u oficio identificatorio y si estos coinciden con la fotografía del documento identificatorio.

ARTÍCULO 44-C. Cuando los visitantes no se identifiquen plenamente de conformidad con lo dispuesto por los artículos 44-A y 44-B de este Código, quedará insubsistente todo lo actuado a partir de dicha violación.

ARTÍCULO 44-D. Se sancionará con una multa de \$10,000.00 a \$15,000.00, a los visitantes que contravengan lo dispuesto por los artículos 44-A y 44-B de este Código, y que a consecuencia de ello se actualice el contenido del artículo 44-C del mismo.”

CONCLUSIONES

1°.- El Derecho Fiscal es un conjunto de normas jurídicas que regulan los ingresos que percibe el Estado en su calidad de fisco para cubrir el gasto público; así como las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado en su carácter de autoridad fiscal y los contribuyentes, ubicándose como una rama del Derecho Financiero, teniendo como campo de estudio la relación jurídica-tributaria que es el nexo jurídico que existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo enlazados por disposición de ley respecto de sus derechos y obligaciones.

La obligación tributaria es el vínculo jurídico que existe entre una persona física o moral (contribuyente) y el Estado, en el que se actualiza el hecho imponible de una contribución establecida por una norma jurídica.

2°.- Los sujetos de la relación jurídica-tributaria son: el sujeto activo y el sujeto pasivo, el primero de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, Constitucional, son la Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios, quienes tienen como obligación principal la percepción o cobro de la prestación tributaria, como obligaciones secundarias las de determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones; en tanto que el sujeto pasivo, es la persona física o moral, nacional o extranjera que actualiza el supuesto de hecho previsto por la ley convirtiéndose en el sujeto de la obligación fiscal, es decir, tiene como obligación principal la de pagar el impuesto, y como obligación secundarias de hacer, no hacer y tolerar.

Los terceros responsables, que son aquellos contribuyentes de derecho, ajenos a la relación jurídico-tributaria que tienen responsabilidad de pago, denominados responsables indirectos, sólo tienen las obligaciones secundarias de hacer, no hacer y de tolerar.

3°.- Crédito fiscal, de acuerdo con el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación es el que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados, que provenga de contribuciones, de aprovechamiento o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquel a el que las leyes le de ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Se entiende por liquidación, el acto de realizar la operación o serie de operaciones aritméticas mediante las cuales se precisa el monto del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo; de acuerdo con el artículo 6, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, la determinación o liquidación de los créditos fiscales, por regla general corresponde a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario, la determinación o liquidación de los créditos fiscales deben ser hechos por las autoridades fiscales.

4°.- La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación mediante el procedimiento administrativo de ejecución, mismo que de conformidad con los artículos 6° y 145 del Código Fiscal de la Federación, se define como la serie de actos tendientes a satisfacer el crédito fiscal y que se compone de las siguientes etapas: requerimiento de pago, embargo de bienes en vía administrativa, de la intervención, remate de los bienes embargados y adjudicación del producto del remate.

La facultad de comprobación fiscal es la potestad que tiene la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales, materia de la inspección fiscal o fiscalización, esta facultad es una actividad pública que logra la realización de la potestad tributaria del Estado, a través de la función administrativa que desempeñan los agentes del ente público al intervenir en la esfera de los sujetos pasivos o terceros vinculados a la relación jurídica- tributaria, han cumplido con las normas legales correspondientes, con el objeto de lograr un adecuado control y vigilancia en el manejo del patrimonio del Estado.

5°.- Las autoridades competentes para ejercer las facultades de comprobación de conformidad con lo dispuesto por el artículo 23 fracciones I, III, IV, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XIV, XV, XVI, XIX, XX, XXI, XXIII y XXVIII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, las Administraciones General y Locales. Asimismo en el sector paraestatal se encuentran organismos descentralizados como son el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, entre otros.

6°.- El Código Fiscal de la Federación regula en su artículo 42 las facultades que tiene la autoridad fiscal para comprobar que los sujetos pasivos y los responsables solidarios o los terceros vinculados con ellos, han cumplido con sus obligaciones fiscales una vez que se ha realizado el supuesto de hecho previsto en la ley como generador de la obligación fiscal, y en su caso, determinar el monto de contribuciones o créditos fiscales que no se hayan pagado, estas facultades de comprobación de las autoridades federales son:

1. La Rectificación de los errores aritméticos, omisiones u otros en las declaraciones, solicitudes o avisos.
2. Requerimientos de la exhibición de la contabilidad.
3. Revisión de dictamen.
4. Verificación de la expedición de comprobantes.
5. Practicar avalúo o verificación física de bienes.
6. Recabar de funcionarios y empleados públicos y de fedatarios, informes y datos.
7. Denunciar la posible comisión de delitos fiscales.
8. Practicar visitas domiciliarias.

7°.- La visita domiciliaria es la facultad de comprobación de la autoridad fiscal que lleva a cabo en el domicilio del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, para revisar los documentos y papeles de su

contabilidad, cuyo objeto es verificar que ha cumplido con las obligaciones fiscales, constituyendo una auditoría de la situación fiscal del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, cuya base es el artículo 16, primer y antepenúltimo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con la fracción III, del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación.

La orden de visita domiciliaria, debe contener los siguientes requisitos:

- a) Que conste por escrito.
- b) Emitido por autoridad competente.
- c) Fundada y Motivada.
- d) Firma autógrafa.
- e) Nombre de los visitadores
- f) Nombre y domicilio del visitado.
- g) Objeto de la visita domiciliaria.

8°.- La visita domiciliaria inicia con la notificación personal de la orden de visita domiciliaria, en el domicilio señalado en la misma, debiendo al efecto identificarse los visitadores, entendiéndose por identificación fiscal la identidad entre el nombre de la persona que se menciona en la orden de la visita domiciliaria, y la persona física que se presenta en el domicilio del visitado, regulada en el artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

9°.- Para efectos de que la visita domiciliaria se desarrolle con estricto apego a derecho, se propone que el visitador sea aquel servidor público nombrado y designado por la autoridad ordenadora correspondiente, para realizar visitas de verificación o de inspección, mismo que deberá ejercer la profesión de contador público o, bien, pasante de dicha profesión, debiendo contar con la autorización que por determinado plazo se le extienda para ejercer la misma.

10°.- La identificación plena es aquella que se realiza al inicio de una visita domiciliaria ante el visitado, mediante una credencial u oficio identificatorio asentando en el acta de inicio los datos del visitador que no dejen duda respecto de su identidad como servidor público designado para tal fin.

La fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación no regula satisfactoriamente la plena identificación de los visitadores, pues solamente contempla una identificación simple, al señalar que es suficiente que el personal designado por la autoridad fiscal para desahogar una visita domiciliaria, muestre cualquier documento a través del cual se pueda identificar, como podría ser una credencial expedida por el Instituto Federal Electoral, cuestión que no cumple con los parámetros de la mencionada identificación plena.

Asimismo, la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación no establece que al inicio de la visita domiciliaria la identificación de los visitadores deba realizarse con determinado documento, ni mucho menos señala su

contenido, además de que deba asentarse en el acta respectiva los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la autoridad ordenadora y que por tal motivo pueden introducirse al domicilio fiscal del contribuyente, por lo que se considera de suma importancia reformar dicho precepto, en el sentido de que de no asentarse los requisitos de una plena identificación de los visitantes en las actas de visitas domiciliarias que al efecto se levanten traerá como consecuencia la ilegalidad de dicha visita.

El documento idóneo para realizar una plena identificación de los visitantes es una credencial oficial expedida por la autoridad competente, la cual deberá ser expedida para aquellos visitantes que sean nombrados por el fisco federal como empleados, en su calidad de servidores públicos.

Dicha credencial, deberá contener los datos necesarios que reflejen que el gobernado está frente a legítimos representantes del organismo público que los comisiona y por ende, que están facultados para practicar la visita, misma que se propone denominar "CREDENCIAL FISCAL".

11°.- Dentro del personal que actúa como visitantes existen aquellos que son contratados por la autoridad fiscal como trabajadores eventuales, a los que no se expide una credencial fiscal, en tal virtud y con la finalidad de que todo el personal que realice el cargo de visitador cumpla con una identificación plena ante los visitados, se propone como documento idóneo para estos visitantes un "OFICIO IDENTIFICATORIO", el cual será emitido por la autoridad fiscal únicamente como una autorización o habilitación del cargo de visitador, debidamente regulado por el Código Fiscal de la Federación.

12°.- El Código Fiscal de la Federación no establece la plena identificación de los visitantes, en el cual señale el documento identificatorio y sus características o datos que deban contener, por lo que ante la imprecisión del código citado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido las Jurisprudencias 2a./J. 6/90 y 2a./J. 26/2002, estableciendo los pormenores del documento idóneo para la identificación plena de los visitantes.

De las jurisprudencias anteriores, se desprende que tanto el Poder Judicial de la Federación, como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa han considerado que la identificación en cuestión deberá contener los siguientes requisitos:

- Fecha de expedición y vencimiento.
- Datos relativos a la personalidad de los visitantes y su representación.
- Órgano de la dependencia que las emite.
- Nombre y el cargo de quien las expide.
- Nombre y cargo de la persona a cuyo favor se otorga el documento con que se identifica.
- Número o clave de la credencial.

La identificación de los visitadores que intervengan en la visita domiciliaria, deberá necesariamente asentarse con precisión en el acta parcial de inicio que al efecto se levante, ya que el requisito de la identificación plena sólo se satisface cuando se asientan pormenorizadamente los datos necesarios que demuestren que el visitado está frente a legítimos representantes de la autoridad ordenadora, y que en tal virtud están facultados para introducirse en su domicilio y practicar la visita domiciliaria, datos que deberán constar en el acta circunstanciada que al efecto se levante.

Asimismo, en el acta parcial de inicio se hará constar la descripción del perfil físico del visitador, ya que con dicho requisito el visitado corroborará que la persona que se presenta en su domicilio efectivamente fue la designada para la respectiva diligencia, razón por la que se considera necesario asentar tal cuestión en el acta de referencia.

Para tal efecto la descripción del perfil físico del visitador deberá ser clara y precisa, señalando el conjunto de rasgos peculiares que caracterizan a la persona portadora de la credencial, con el cual se podrá diferenciar de manera individual a la persona en comento, señalándose las cualidades que destacan a dicha persona.

13°.- Por lo anterior, en el acta en cuestión se describirá el documento con el cual se identifica, si lo es con la credencial fiscal, se señalarán sus características o datos siguientes:

- a) Nombre y cargo del visitador.
- b) Si cuenta con la fotografía reciente del visitador.
- c) Número de credencial.
- d) Fecha de expedición y expiración de la credencial fiscal (vigencia).
- e) Número de registro federal de visitadores.
- f) Órgano de la dependencia a que pertenece el visitador.
- g) Nombre, cargo y firma autógrafa del Titular que expide la credencial.
- h) Firma autógrafa del visitador.
- i) Si ostenta el sello y logotipo oficial de la dependencia que expide la credencial fiscal.

Ahora bien, si el visitador se identifica con el oficio identificatorio, en el acta respectiva se describirá dicho documento, así como su contenido, en el que se señalará lo siguiente:

- a) Si consta en original.
- b) Número de oficio.
- c) Fecha de expedición y expiración del oficio identificatorio (vigencia).
- d) Si cuenta con la fotografía reciente del visitador.
- e) Nombre y cargo del visitador.
- f) Fundamentos legales que den competencia al titular que expide el oficio identificatorio.

- g) Órgano de la dependencia a que pertenece el visitador.
- h) Nombre, cargo y firma autógrafa del Titular que expide el oficio identificatorio.
- i) Firma autógrafa del visitador.
- j) Si ostenta el sello y logotipo oficial de la dependencia que expide el oficio identificatorio.

En consecuencia y toda vez que la citada fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, no regula suficientemente la identificación de los visitadores en forma plena, pues es omiso en precisar lo que debe entenderse por documento idóneo para identificarse y los datos que deben asentarse en el acta correspondiente, se propone reglamentar dichos elementos en el Código Fiscal de la Federación, adicionando los artículos 44-A, 44-B, 44-C y 44-D.

BIBLIOGRAFÍA.

1. ACOSTA Romero, Miguel; "Segundo Curso de Derecho Administrativo", Porrúa, México, 1989.
2. ACOSTA Romero, Miguel; "Diccionario Jurídico Mexicano", Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo A-CH, Porrúa, UNAM, México, 1999.
3. ACOSTA, Romero, Miguel; y LÓPEZ, Betancourt, Eduardo; "Delitos Especiales", 6ª ed., Porrúa, México, 2001.
4. ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo; "Derecho Fiscal", Themis, México, 1982.
5. BURGOA Orihuela, Ignacio; "Las Garantías Individuales", 34ª ed., Porrúa, México, 2002.
6. CABANELLAS de Torres, Guillermo; "Diccionario Jurídico Elemental", Editorial Heliasta S.R.R, Argentina, 1988.
7. CASTELLANOS Tena, Fernando; "Lineamientos Elementales de Derecho Penal", Cuadragésima Edición, Porrúa, México, 1999.
8. CARRASCO Iriarte, Hugo, "Derecho Fiscal I", 2ª ed., IURE Editores, S.A. de C.V., México, 2003.
9. CARTAS Sosa, Rodolfo; y AYALA Vallejo, Graciela; "Las visitas domiciliarias de carácter fiscal"; 3ª ed., Sección Ensayos Jurídicos, Editorial Themis, México, 2001.
10. COUTURE, Eduardo J.; "Vocabulario Jurídico", Tercera Reimpresión, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1988.
11. CURIEL Villaseñor, "Principios Tributarios Fundamentales Constitucionales de la Obligación Fiscal. Expuestos en forma didáctica", Calidad en Información ISEF, México, 2002.
12. DE LA CUEVA, Arturo; "Derecho Fiscal", Porrúa, México, 1999.
13. DE LA GARZA, Sergio Francisco; "Derecho Financiero Mexicano", Porrúa, México, 1982.
14. DEL CASTILLO Del Valle; "Ley de Amparo comentada", Editorial Duero, S.A. de C.V., 1990.
15. DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto; "Principios de Derecho Tributario", Editorial Pac, S.A. de C.V., México, 1985.

16. FLORES Zavala, Ernesto; "Elementos de Fianzas Públicas Mexicanas", Trigésima Edición, Porrúa, México, 2001.
17. GIL Valdivia, Gerardo; "Diccionario Jurídico Mexicano", Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo D-H, Porrúa, UNAM, México, 1999.
18. GARCÍA Vizcaíno, Catalina; "Derecho tributario", Tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1997.
19. GIULIANI Fonrouge, Carlos M.; "Derecho Financiero", Ediciones Depalma, Volumen I, Buenos Aires, 1976.
20. HERNÁNDEZ Espíndola, Olga; "Diccionario Jurídico Mexicano", Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo A-CH, Editorial Porrúa y UNAM, México, 1999.
21. JARACH, Dino; "El Hecho Imponible", Teoría General del Derecho Tributario, 3ª ed., Edit. Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1996.
22. LANZ Cárdenas, Fernando; "Diccionario Jurídico Mexicano"; Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo. P-Z, 13ª ed., Editorial Porrúa y UNAM, México, 1999.
23. LOMELÍ Cerezo, Margarita; "Derecho Fiscal Represivo", 3ª ed., Porrúa, México, 1998.
24. LOMELÍ Cerezo, Margarita; "El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal", Compañía Editorial Continental, S.A., México, 1961.
25. LUQUI, Juan Carlos; "La Obligación Tributaria". Edit. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1989.
26. MABARAK Cerecedo, Doricela; "Derecho Financiero Público", Mc Graw-Hill Interamericana de México, S.A de C.V., México, 1995.
27. MARGÁIN Manautou, Emilio; "Las facultades de comprobación fiscal", 2ª ed., Porrúa, México, 2001.
28. MARGÁIN Manautou, Emilio; "Introducción al Estudio del Derecho Tributario", 6ª ed., Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981.
29. MÁRQUEZ Piñeiro, Rafael; "Diccionario Jurídico Mexicano", Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo P-Z, Porrúa, UNAM, México, 1999.
30. NAVA Negrete, Alfonso; "Derecho Administrativo Mexicano", 2ª ed., Fondo de Cultura Económica, México, 2001.

31. NAVA Negrete, Alfonso; "Diccionario Jurídico Mexicano", Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo A-CH, Porrúa, UNAM, México, 1999.
32. ORELLANA Wiarco, Octavio A; "El delito de Defraudación Fiscal", Ensayo Dogmático Jurídico Penal, Porrúa, México, 2000.
33. ORRANTIA Arellano, Fernando; "Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal", Porrúa, México, 1998.
34. OSORIO Y NIETO, César. A.; "Delitos Federales", 5ª ed., Porrúa, México, 2001.
35. OVALLE Favela, José; "Diccionario Jurídico Mexicano", Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo D-H, Porrúa, UNAM, México, 1999.
36. PLUGUIESE, Mario; "Instituciones de Derecho Financiero", 2ª ed., Porrúa, México, 1976.
37. QUINTANA Aceves, Federico; "Diccionario Jurídico Mexicano", Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo P-Z, Porrúa, UNAM, México, 1999.
38. QUINTANA, Jesús y ROJAS, Jorge; "Derecho Tributario Mexicano"; 4ª ed., Editorial Trillas, México, 1999.
39. REBOLLEDO Herrera, Oscar; "Introducción al Derecho Fiscal", Colección Francisco J. Santamaría. Pensamiento y Estudios Jurídicos, México, 2002.
40. REYES Altamirano, Rigoberto; "Elementos básicos de derecho fiscal", 2ª. Universidad de Guadalajara, México, 2001.
41. ROLANDO Arreola, Leopoldo; "Diccionario Jurídico Mexicano", Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo P-Z, Porrúa, UNAM, México, 1999.
42. RODRÍGUEZ Lobato, Raúl; "Derecho Fiscal", 2ª. ed., Harla, México, 1986.
43. SERRA Rojas, Andrés; "Derecho Administrativo", 13ª ed., Porrúa, México, 1985.
44. SÁNCHEZ Gómez, Narciso; "Derecho Fiscal Mexicano", 2ª ed., Porrúa, México, 2001.
45. Sánchez Hernández, Mayolo; "Derecho Tributario", Cárdenas Editor y Distribuidor, 2º ed., México, 1988.
46. TORRES López, Mario A.; "Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales"; 2ª ed., Porrúa, México, 2001.

OTRAS FUENTES

- Diccionario Jurídico Mexicano, 3ª ed., Tomo D-H, Porrúa, S.A., México.
- Guía Básica del Curso INDETEC; “Aspectos Jurídicos de las Visitas Domiciliarias”, México, Guadalajara, 1991.
- Real Academia Española; “Diccionario de la Lengua Española”, Tomo II, 21ª ed., Madrid, España, 2001.
- Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, “A los LXV Años de la Ley Federal de Justicia Fiscal”, Tomo II, México, 2001.
- CD-ROM JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA 2005
Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
5ª Versión.
- CD-ROM IUS 2005,
Jurisprudencia y tesis aisladas junio 1917-junio 2005.
Poder Judicial de la Federación
- CD-ROM COMPILA IX. LEGISLACIÓN FEDERAL Y DEL DISTRITO FEDERAL.
México, 2004.
Poder Judicial de la Federación.
Suprema Corte de Justicia de la Nación.

LEGISLACIÓN VIGENTE CONSULTADA.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
- Ley del Servicio de Administración Tributaria
- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria
- Código Fiscal de la Federación
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación
- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal