



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO



FACULTAD DE DERECHO



**DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN DE CONTRIBUCIONES COMO
RESULTADO DE LA VISITA DOMICILIARIA. INGRESOS ESTIMADOS.**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA:

ISRAEL CRUZ CRUZ

ASESOR: Lic. Juan Pablo De la Serna Perdomo

Ciudad Universitaria, México, D.F.

Mayo de 2007.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**CON MIS ATENTOS Y AFECTUOSOS SALUDOS,
DEDICO ESPECIALMENTE ESTE TRABAJO A:**

“LA VERDAD NOS HARÁ LIBRES”

(Jn 8,32)

CON GRATITUD, ADMIRACIÓN Y RESPETO AL DISTINGUIDO

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES

DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

“POR LA ACERTADA DIRECCIÓN Y ORIENTACIÓN QUE ME BRINDÓ AL ENRIQUECER MAGISTRALMENTE EL TEMA DE ESTA INVESTIGACIÓN”

CON MI AGRADECIMIENTO Y MI MAYOR ESTIMA AL PROFESOR

LIC. JUAN PABLO DE LA SERNA PERDOMO

ASESOR DE TESIS

“POR SU TRATO AMABLE Y CONSIDERADO, SU PACIENCIA, SUS ATINADOS COMENTARIOS, SUS PALABRAS DE ESTÍMULO Y SU DISPOSICIÓN PRONTA PARA RESOLVER PLANTEAMIENTOS”.

MI RECONOCIMIENTO A LOS DISTINGUIDOS DOCENTES Y ACADÉMICOS DEL SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS:

LIC. ARNULFO CABALLERO SALINAS

LIC. DANIEL A. OJESTO MARTÍNEZ PORCAYO

LIC. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

LIC. GABRIEL PÉREZ GUERRERO

LIC. RAÚL RODRÍGUEZ LOBATO

**Bajo el Sistema Federativo los funcionarios públicos:
No pueden disponer de las rentas sin responsabilidad.
No pueden gobernar a impulsos de una voluntad caprichosa,
sino con sujeción a las Leyes.
No pueden improvisar fortunas y entregarse al ocio y
a la disipación, sino consagrarse asiduamente al trabajo,
disponiéndose a vivir en la honrada medianía que
proporciona la retribución que la Ley les señala.**

***“Entre los Individuos como entre los Naciones,
El Respeto al Derecho Ajeno es la Paz”.***

**LIC. BENITO JUÁREZ GARCÍA
Presidente de México
1858-1872**

HOMENAJE A LA MÁXIMA CASA DE ESTUDIOS Y SUS AUTORIDADES:



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

RECTOR: ***DR. JUAN RAMÓN DE LA FUENTE***

SECRETARIO GENERAL: ***LIC. ENRIQUE DEL VAL BLANCO***

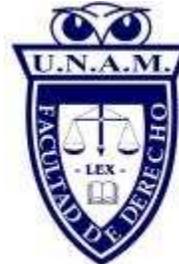
SECRETARIO ADMINISTRATIVO: ***MTRO. DANIEL BARRERA PÉREZ***

SECRETARIA DE DESARROLLO
INSTITUCIONAL: ***DRA. ROSAURA RUIZ GUTIÉRREZ***

ABOGADO GENERAL: ***MTRO. JORGE ISLAS LÓPEZ***

AGRADECIMIENTO A LA INSIGNE:

FACULTAD DE DERECHO



DIRECTOR: ***DR. FERNANDO SERRANO MIGALLÓN***

SECRETARIO GENERAL: ***LIC. OSCAR VÁZQUEZ DEL MERCADO C.***

SECRETARIO ADMINISTRATIVO: ***LIC. JAIME HUGO TALANCÓN ESCOBEDO***

SECRETARIO ACADÉMICO: ***MTRO. CARLOS HUMBERTO REYES DÍAZ***

“POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU”

LIC. JOSÉ VASCONCELOS CALDERÓN
Rector 1920-1921

SÍNTESIS HISTÓRICA DE LA UNAM

El 21 de septiembre de 1551 se crea la Real y Pontificia Universidad de México, El emperador Carlos V, siendo Virrey Don Luis de Vasco, se dictó en Cédula Real, despachada en Toro, España. Se reconoce como iniciador al primer Virrey Don Antonio de Mendoza que junto con Fr. Juan de Zumárraga la habían solicitado a España. La influencia de la Iglesia Católica es decisiva para que fuera concedida esta casa de estudio y universidad de todas las ciencias.

El 25 de enero de 1553, se inaugura en el Colegio de San Pablo, se cantó misa solemne al celebrarse también el día de la conversión de San Pablo; en la casa ubicada en Seminario y la Moneda se instala; su primer rector Don Juan Negrete; las primeras cátedras fueron: Teología, Sagrada Escritura, Cánones, Decretos, Leyes, Artes, Retórica y Gramática; Medicina, un poco después, así como idiomas. En abril 1910, Don Justo Sierra Méndez, promueve la Ley Constitutiva de la Escuela Nacional de Altos Estudios que formarían parte de la Universidad. El 26 de ese mes se funda como Universidad Nacional de México. La Autonomía le es otorgada en 1929.

El 6 de abril de 1946, Don M. Ávila Camacho decretó la Ley sobre la fundación y construcción de Ciudad Universitaria. Duró más de tres años, de marzo de 1949 a mayo de 1952, siendo presidente el Lic. Miguel Alemán entrega la majestuosa y máxima Casa de Estudios. El más alto honor universitario es el de ser Rector, distinción que han merecido:

DR. JUAN RAMON DE LA FUENTE	(1999-)
DR. FRANCISCO BARNES DE CASTRO	(1996-1999)
DR. JOSE SARUKHAN KERMEZ	(1989-1996)
DR. JORGE CARPIZO MACGREGOR	(1985-1989)
DR. OCTVIO RIVERO SERRANO	(1981-1984)
DR. GUILLERMO SOBERON ACEVEDO	(1973-1981)
DR. PABLO GONZALEZ CASANOVA	(1970-1972)
DR. JAVIER BARROS SIERRA	(1966-1970)
DR. IGNACIO CHAVEZ SANCHEZ	(1961-1966)
DR. NABOR CARRILLO FLORES	(1953-1961)
DR. LUIS GARRIDO DIAZ	(1948-1953)
DR. SALVADOR ZUBIRAN ANCHONDO	(1946-1948)
LIC. GENARO FERNANDEZ M.	(1945-1946)
LIC. ALFONSO CASO ANDRADE	(1944-1945)
LIC. RODOLFO BRITO FOUCHER	(1942-1944)
DR. MARIO DE LA CUEVA	(1940-1942)
DR. GUSTAVO BAZ PRADA	(1938-1940)
LIC. LUIS CHICO GOERNE	(1935-1938)
DR. FERNANDO OCARANZA CARMONA	(1934-1935)
LIC. MANUEL GOMEZ MORIN	(1933-1934)
DR. ROBERTO MEDELLIN OSTOS	(1932-1933)
LIC. IGNACIO CARCIA TELLEZ	(1929-1932)
DR. ANTONIO CASTRO LEAL	(1928-1929)
DR. ALFONSO PRUNEDA GARCIA	(1924-1928)
DR. ANTONIO CASO	(1921-1923)
LIC. JOSE VASCONCELOS CALDERON	(1920-1921)
LIC. BALBINO DÁVALOS BALKIM.	(1920)
LIC. JOSE NATIVIDAD MACIAS	(1916-1920)
LIC. VALENTIN GAMA Y CRUZ	(1914-1915)
LIC. EZEQUIEL ADEATO CHAVEZ	(1913-1914)
LIC. JOAQUIN EGUÍA LIS	(1910-1913)

BREVÍSIMA HISTORIA DE LA FACULTAD DE DERECHO:

El 3 de junio de 1553, el Dr. Francisco Cervantes de Salazar pronunció el discurso de inauguración de estudios en la Facultad de Cánones de la Real y Pontificia Universidad de México. El Dr. Pedro Morones imparte la primera cátedra sobre Decretales, el día 5 del mismo mes, de 8 a 9 de la mañana.

En 1833, la Escuela de Leyes se instala en San Ildefonso. En 1868, se transforma en Escuela Nacional de Jurisprudencia. En 1907 Don Porfirio Díaz la reorganiza y la impulsa con nuevos planes y métodos de enseñanza.

En 1949 se decreta el grado de Doctorado.

Se transforma en Facultad de Derecho en 1955.

En 1951, se traslada a Ciudad Universitaria.

Las nuevas instalaciones son para 3000 alumnos; actualmente son más de 10,000. con más de 1000 profesores, y áreas ampliadas.

En junio de 1953 se conmemoraron los 400 años de su fundación con un magno evento. El honroso cargo de Director lo han tenido los distinguidos abogados y profesores:

DR. FERNANDO SERRANO MIGALLÓN	2000-
DR. MAXIMO CARVAJAL CONTRERAS	1992-1999
DR. JOSÉ DÁVALOS MORALES	1988-1991
DR. MIGUEL ACOSTA ROMERO	1981-1987
DR. PEDRO ASTUDILLO URZÚA	1973-1981
DR. FERNANDO OJESTO MARTINEZ DIAZ	1970-1973
DR. ERNESTO FLORES ZAVALA	1966-1970
DR. CESAR SEPÚLVEDA GUTIERREZ	1962-1966
DR. RICARDO GARCIA VILLALOBOS	1958-1962
DR. ROBERTO L. MANTILLA MOLINA	1954-1958
DR. MARIO DE LA CUEVA	1951-1953
DR. JOSE CASTILLO LARRAÑAGA	1949-1951
DR. VIRGILIO DOMINGUEZ AMEZCUA	1945-1948
DR. ANTONIO CARRILLO FLORES	1944-1945
LIC. ALFONSO NORIEGA CANTÚ	1943-1944
LIC. VICENTE PENICHE LOPEZ	1941-1943
LIC. MANUEL GUAL VIDAL	1939-1941
LIC. AGUSTÍN GARCÍA LOPEZ	1938-1939
LIC. EMILIO PARDO ASPE	1935-1938
LIC. TRINIDAD GARCIA	1934-1935
LIC. NARCISO BASSOLS	1929
LIC. JULIO GUERRERO	1935
LIC. AQUILES ELORDUY	1925-1927
LIC. MANUEL GÓMEZ MORIN	1922-1925
LIC. ALEJANDRO QUIJANO	1920-1922
LIC. MANUEL MATEOS ALARCÓN	1919-1920
LIC. ANTONIO ALCOCER	1916-1917
LIC. JUAN N. FRIAS	1915-1916
LIC. JOSE NATIVIDAD MACIAS	1914
LIC. LUIS CABRERA	1912-1913
LIC. JULIO GARCIA	1914-1915
LIC. VICTORIANO PIMENTEL	1911-1913
LIC. JOAQUIN D. CASASUS	1908
LIC. RAFAEL ORTEGA	1907
LIC. PABLO MACEDO	1903-1911
LIC. LUIS MENDEZ	1901-1903
LIC. JUSTINO FERNANDEZ	1885-1901
LIC. SIMEÓN ARTEAGA	1883-1885
LIC. JOSE MA. DEL CASTILLO VELASCO	1879-1883
LIC. IGNACIO MARISCAL	1879
LIC. MIGUEL RUELAS	1876-1879
LIC. LUIS VELAZQUEZ	1869-1876
LIC. ANTONIO TAGLE	1867-1869

ALABANZA Y AGRADECIMIENTO:

Escucha, *Israel*, el Señor es nuestro Dios. Haz lo que te manda y obedece:

AMARÁS AL SEÑOR, TU DIOS, CON TODO TU CORAZÓN, CON TODA TU MENTE, CON TODA TU ALMA Y CON TODAS TUS FUERZAS. Guarda en tu corazón estas palabras, incúlcalas a tus hijos y háblales de ellas a todas horas; inscríbelas a la entrada de tu casa y en todo lugar. (Dt. 6, 4-9).

SEÑOR, TU ERES MI ALEGRÍA Y MI HERENCIA; ME HA TOCADO UN LOTE ESTUPENDO, ¡QUE HERMOSA ES MI HERENCIA!. BENDECIRÉ AL SEÑOR QUE ME INSTRUYE. MI DESTINO ESTÁ SIEMPRE EN TUS MANOS: ME ENSEÑARÁS LA SENDA DE LA VIDA, ME LLENARÁS DE AMOR, DE SABIDURÍA Y DE FELICIDAD ETERNAMENTE. (Sal. 16).

SI MI PADRE Y MI MADRE ME ABANDONAN, EL SEÑOR ME RECIBIRÁ PARA GUIARME POR EL CAMINO QUE CONDUCE A LA VIDA ETERNA, Y PARA GOZAR DE SUS BIENES. (Salmo 27).

“TE ALABARÉ Y TE BENDECIRÉ SEÑOR, MI DIOS, DIA TRAS DIA Y EN TODO LUGAR; Y LES HABLARÉ A MIS HERMANOS DE TU AMOR, DE TU SABIDURÍA, DE TU SANTIDAD, DE TU PODER Y DE TUS MARAVILLAS”.

EL QUE ME NIEGUE Y SE AVERGUECE DE MI O DE MI MENSAJE, ANTE LOS HOMBRES; YO TAMBIÉN ME AVERGONZARÉ Y LO NEGARÉ ANTE LA PRESENCIA Y GLORIA DE MI PADRE. (Lc. 9,26)

Cada vez que escucho y medito tu palabra y estos mensajes que fui descubriendo, me enamoro más de ti, Dios mío. Estoy en el mundo, pero quiero ser de tu reino. Señor, conviérteme más a prisa.

ISRAEL CRUZ

DIOS VIVO Y ETERNO,
PADRE SANTO Y BUENO:

TE ALABO Y TE BENDIGO POR TU AMOR INMENSO; POR TU SABIDURÍA INFINITA; POR TU SANTIDAD GLORIOSA; POR TU OMNIPOTENCIA SIN LIMITES. TE ALABO PORQUE ERES EL DIOS DE ABRHAMAN, DE ISAAC, DE JACOB, DE MOISÉS, DE DAVID, DE SALOMÓN; EL DIOS Y PADRE DE JESÚS Y DE ISRAEL.

TE DOY GRACIAS POR SIEMPRE, POR BENDECIRME CON LOS DONES DE LA FE Y DE LA RAZÓN; POR HABERME INSTRUÍDO EN LOS CONOCIMIENTOS DIVINOS Y HUMANOS. GRACIAS POR DARME SOLAMENTE LO QUE NECESITO. EN ESTA OCASIÓN ESPECIAL, TE DOY GRACIAS PORQUE ME PERMITES OBTENER EL TÍTULO DE ABOGADO.

TE PIDO ME AYUDES A SERVIR EN LA JUSTICIA PARA DEFENDER LAS CAUSAS PEQUEÑAS Y GRANDES DE MIS HERMANOS QUE PADECEN ENGAÑOS E INJUSTICIAS. NO PERMITAS QUE HAGA USO INDEBIDO DEL CONOCIMIENTO DE LAS LEYES Y DE ESTA NOBLE PROFESIÓN QUE AHORA ABRAZO.

QUE EL DERECHO Y LA RAZÓN SEAN SUFICIENTES PARA RESTABLECER EL EQUILIBRO DE LA BALANZA Y UBICAR LA AGUJA EN LOS PUNTOS EXACTOS DE LA JUSTICIA, LA VERDAD, LAS LIBERTADES, EL ORDEN Y LA PAZ.

CONCÉDEME LOS DONES DE PALABRA, DE ENTENDIMIENTO Y DE SABIDURIA PARA VENCER A MIS ADVERSARIOS CON LEALTAD Y DIGNIDAD, EN TU NOMBRE Y PARA GLORIA TUYA. FORTALÉCEME EN LA ADVERSIDAD.

PERDONA MI FALTA DE VALENTÍA PARA HACER TU VOLUNTAD. PERDÓNAME POR NO UTILIZAR CON SABIDURÍA Y PRUDENCIA LOS DONES QUE ME FUERON CONCEDIDOS. TAMBIÉN TE PIDO PERDÓN PORQUE ME TARDO EN DAR LOS FRUTOS ABUNDANTES Y HERMOSOS, QUE PARA TU GLORIA Y BIEN DE TU REINO, SEAN LAS OFRENDAS QUE TE AGRADEN Y ESPERAS DE MI PARTE.

BENDITO Y ALABADO SEAS POR SIEMPRE, PADRE DE MISERICORDIA, PRINCIPIO Y FIN DE LA VIDA.

**A LA FAMILIA, CON AMOR Y
RESPECTO:**

Es la Familia el centro de nuestras vidas, nacemos, crecemos y morimos rodeados siempre de nuestros seres amados y cercanos. Es la primera institución en cuyo seno se proyecta la vida del hombre, y curiosamente no es elección nuestra, es por el designio del Absoluto y para bendición de los que nos reciben con alegría y con gran ilusión; nuestros padres nos aman sin conocernos y gratuitamente, nos protegen, nos cuidan y se sacrifican por nuestro bienestar, así son felices y desean nuestra felicidad.

El lazo del parentesco y de la sangre nos fortalece en todo tiempo, es un motivo de vida, el amor y la felicidad lo deseamos siempre y mutuamente. La unidad de la familia es importante, los padres somos los primeros en favorecer ese objetivo, se dice que la religión, la cultura, el arte, las costumbres y el deporte son factores de unidad familiar, debiéramos de fomentar y procurar esos valores y vínculos siempre.

“Mi familia, mi madre, y mis hermanos son todos aquellos que escuchan la voluntad de mi padre y le dan cumplimiento a su palabra”. Esto lo dice Cristo Jesús.

Habla de una gran familia que tiene como Padre de todos los hombres y mujeres, el que es y será siempre nuestro Padre vivo y bueno, creador de todo el universo y autor de la vida, y quiere que todos nos salvemos y lleguemos al conocimiento de la verdad, que todos seamos hermanos, que nos amemos los unos a los otros; sin envidias, sin egoísmos, sin odios, sin rencores. El ejemplo de amar a nuestra familia doméstica debiera servirnos de muestra para dar cabal cumplimiento al mandamiento bíblico.

Ciertamente es muy difícil la unidad familiar, dichoso aquél que ha podido crear y mantener unida a su familia; Éste será un verdadero hijo de Dios, es un bendito, vivirá bien y le irá bien en todo.

**“LA FAMILIA QUE ORA UNIDA,
PERMANECE UNIDA”.**

A MIS ABUELOS:

**AMADA DE LOS SANTOS RAMOS
GUADALUPE CRUZ PUENTE**

MARÍA DEL PILAR CRUZ
VIRGILIO CRUZ RAMÍREZ

A MIS PADRES:

**AÍDA CRUZ DE LOS SANTOS
RICARDO CRUZ CRUZ**

A MIS TÍAS Y TÍOS:

LUVIA, SANTIAGO, ROQUE,
JUANA, BERSAÍN, MARIO, ANABEL.

A MIS HERMANOS:

MIGUEL ANGEL,
MARIA DEL ROSARIO,
MARIA ISABEL,
ENRIQUE.

MARTHA BEATRIZ,
ALBERTO,
MARGARITA,
CAROLINA.

A MI ESPOSA:

ROSA ELVIA VILLALOBOS

A MIS HIJOS:

**ELIS AMADA
JESUS ISRAEL
ELVIA GUADALUPE**

A MI NIETO:

GERARDO GABRIEL

**DIOS LOS BENDIGA SIEMPRE
GRACIAS POR SU AMOR Y APOYO**

A MIS ILUSTRES MAESTROS:

Que con su generosidad y ejemplos de estudio y trabajos nos heredan sus conocimientos y obras que trascienden; mi gratitud, admiración y respeto. A los insignes profesores que desinteresadamente fueron artífices en las diferentes etapas y momentos fundantes de mi vida. Con mi más profundo cariño y afecto:

PROFR. HERNÁN REYES VELÁZQUEZ SALINAS

PROFRA. AMPARO TOLEDO RINCÓN

PROFR. BALBINO CASTILLEJOS RODRÍGUEZ

PROFR. SILVESTRE TRUJILLO CASTILLEJOS

PROFR. ANTONIO PARTIDA RODRÍGUEZ

PROFR. ANTONIO MÁRQUEZ MURO

LIC. SALVADOR ABASCAL CARRANZA

DR. JORGE GONZÁLEZ CHÁVEZ

LIC. EFRAÍN GONZÁLEZ MORFÍN

DR. HÉCTOR GONZÁLEZ URIBE S.J.

DR. ERNESTO MENESES MORALES S.J.

MTRO. EDUARDO PALLARES DÍAZ

LIC. AGUSTÍN REYES PONCE

C.P. HUMBERTO ROJAS PALACIOS

DR. VIRGILIO RUIZ RODRÍGUEZ S.J.

LIC. JORGE VÉRTIZ CAMPERO S.J.

DR. MIGUEL ACOSTA ROMERO

LIC. MARCOS CASTILLEJOS ESCOBAR

DR. JOSÉ DÁVALOS MORALES

DR. FLAVIO GALVÁN RIVERA

LIC. RACIEL GARRIDO MALDONADO

LIC. MANUEL OVILLA MANDUJANO

LIC. MARCO ANTONIO PÉREZ DE LOS REYES

LIC. MA. DEL CARMEN RODRÍGUEZ SERVÍN

MTRO. ESTEBAN RUIZ PONCE

DR. HERBERT BETTINGER BARRIOS

LIC. AUGUSTO FERNÁNDEZ SAGARDI

A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS:

La Sabiduría y la Amistad son dos virtudes y dones grandiosos, también son temas de los grandes filósofos. El gran orador romano, político y filósofo, Marco Tulio Cicerón (106-43 a.JC) hace el mejor elogio a la Amistad:

“La amistad nace de la misma naturaleza del hombre, es la espontánea inclinación del alma, y no de mezquinos egoísmos. Se ama por amar. Es un amor de benevolencia y no de intereses. Donde entra el interés sale la amistad. La amistad verdadera difícilmente se encuentra en los que siguen la carrera política. La amistad supone una elección de amor. Se elige al amigo para amarlo. En esto difiere la amistad del parentesco, porque si suprimimos el amor, la amistad desaparece, mientras que el parentesco perdura. Elementos que integran la esencia misma de la amistad son tres: La igualdad, la fidelidad y la dulzura en el trato.”

“El que mira a un amigo verdadero es como si viera su propia imagen, por eso es difícil encontrar uno. Amigo es la persona a la que mueven idénticas cosas que a uno mismo. La amistad encuentra iguales a dos personas o las hace iguales.”

DIOS BENDIGA A MIS TÍOS Y PRIMOS; AMIGOS Y COMPAÑEROS. CON TODO RESPETO Y CARIÑO A:

LUIS DARÍO ÁBREGO PÉREZ
 JORGE MAZA MAZA
 MANUEL ANTONIO MORENO DE LA PEÑA
 ARMANDO GONZÁLEZ ANTONIO
 CARLOS DÍAZ CASTILLO
 RICARDO LAGNER CARRASCO
 ALBERTO CRUZ ALVARADO
 JESÚS RAMOS DE LOS SANTOS
 NARCISO MÁTUS RODRÍGUEZ
 SILVIA ALLARD DE LOS SANTOS
 INÉS VILLALOBOS GALLEGOS
 JUAN ESTUDILLO CASTILLO
 ANA LUISA ALARCÓN ORDÓÑEZ
 JUAN CARLOS MANZO CABRERA
 LUIS EDUARDO DE LOS SANTOS URBIETA
 LAURO VENTURA CABRERA
 JOSÉ DE JESÚS CRUZ SIBAJA
 FERNANDO FERNÁNDEZ LÓPEZ
 MANUEL CABRERA MÁTUS
 FRANCISCO AGUIRRE MEDINA
 RICARDO ESPINOZA TOLÉDO
 JOSÉ MELQUIADES FUENTES BETANZOS
 MARIELA RASGADO BETANZOS
 ABEL RUIZ CARRASCO
 NORMA LÓPEZ CASTILLO
 MELESIO DE LOS SANTOS URBIETA
 ALEJANDRO MARTÍNEZ DE LOS SANTOS
 ROSA AURORA CRUZ MENDOZA
 JOSÉ GONZÁLEZ ANTONIO
 ALFREDO ABRAHAM CABRERA
 CÁNDIDO TOLÉDO ESPINOZA
 LETICIA GOOTÓ TOLEDO
 ANSELMO VÁZQUEZ JIMÉNEZ
 SILVIA VILLALOBOS GALLEGOS
 JUAN CARLOS REYES CRUZ
 ROQUE CRUZ MENDOZA

LETICIA DE LOS SANTOS URBIETA
 IGNACIO DE LOS SANTOS CARRASCO
 VICTOR HUGO MARTÍNEZ DE LOS SANTOS
 AMADO DE LOS SANTOS TOLEDO
 JORGE SANTOS ESPINOZA
 JOSÉ LUIS VILLALOBOS SANTOS
 JORGE FRANCISCO DE LOS SANTOS URBIETA
 JOSÉ DOMINGO DE LOS SANTOS TOLEDO
 MARÍA JUVENTINA LÓPEZ SANTIAGO
 FRANCISCO GUSTAVO LIÉVANO LÓPEZ
 ISRAEL ANTONIO PUENTE
 RUFO ÁLVAREZ VILLALOBOS
 SALOMÉ SANTIAGO SANTIAGO
 ANDRÉS LÓPEZ ORDÓÑEZ
 SARA VILLALOBOS ZÁRATE
 MARÍA VICTORIA VILLALOBOS ZÁRATE
 PEDRO BETANZOS LÓPEZ
 FIDEL GONZÁLEZ ANTONIO
 MARÍA DEL ROSARIO DE LOS SANTOS TOLEDO
 ARTURO ALLARD DE LOS SANTOS
 GASPAS DE LOS SANTOS NIVÓN.
 JACOBO DE LOS SANTOS TOLEDO
 IDALIA SANTOS ENRÍQUEZ
 IGNACIO LÓPEZ TAPIA
 VICTOR RAMOS GERÓNIMO
 JUAN GUTIÉRREZ CARRASCO
 ANDRÉS RICOY PUENTE
 HUMBERTO RAMOS URBIETA
 GUSTAVO ESTUDILLO ANTONIO
 JOSÉ CASANOVA RICOY
 GERMÁN LÓPEZ LAYNES
 JUAN DE DIOS ÁLVAREZ RAMOS
 GILBERTO LÓPEZ AQUINO
 RAMÓN CERDA PARADA
 FERNANDO ESTUDILLO FERNÁNDEZ
 MARCELO HERRERA HERBERT
 EFRÉN ORTÍZ PÉREZ
 ADRIÁN SÁNCHEZ RAMOS
 JUAN PÉREZ MOLINA
 ELVIRA MORALES PÉREZ
 JUAN CARLOS PÉREZ PÉREZ
 ROSA MARÍA ALVARADO MONROY
 ABÉL MOSQUEDA ANDRADE
 JOSÉ APOLINAR NÚÑEZ ÁVALOS
 DALILA ÁLVAREZ DE ABASCAL
 LUIS ANTONIO FERNÁNDEZ DEL CAMPO URZÚA
 DIANA BAÑOS GALÁN
 MARIO RIDAURA ALDANA
 ISMAEL BARRANCO RANGÉL
 BONIFACIO ZÁRATE VELÁZQUEZ

La amistad es dar y entregar recíprocamente los dones; el amigo dá para recibir, recibe para dar. Ama y permíte ser amado; amonesta y se deja amonestar, de donde surge un mutuo enriquecimiento para la plenitud de la personalidad. Tener amigos es una virtud, es un don del Altísimo. Son muy pocos los que pueden entender y vivir la amistad como un perfecto acuerdo de todo lo humano y lo divino.

Servir al amigo es hacerle favores honestos y nobles, es enriquecerlo con lo que uno tiene, virtud, inteligencia o fortuna. Aconsejar al amigo es otra forma de servirlo, nunca con adulación, siempre con franqueza y sin acritud.

Con el amigo no va la severidad ni el rigor, es menester el trato suave y tierno, solo puede existir entre hombres de bien, porque en la virtud y el amor radica la armonía, la estabilidad y la firmeza del alma. Cuando un amigo se va o se aleja, se resiente y se extraña siempre.

Las ventajas de la amistad son el gozo mismo, que es especial y espiritual, da fuerza en la lucha, confianza en el porvenir, sostén en cualquier situación de la vida, hace más brillante la buena fortuna, y más llevadera la adversidad. Después de la Sabiduría, la Amistad es el mejor don que Dios concede al hombre para ser feliz y vivir bien.

A LA SABIDURÍA:

La Sabiduría es una de las cosas más bellas del mundo. La sabiduría vale más que las joyas más preciosas, más que el oro, la plata, perlas, diamantes, todos los metales son polvo comparados con la sabiduría, el valor de cambio o de utilidad de éstos son cosa menor; por la sabiduría gobiernan los presidentes, reyes y emperadores; riquezas y honores provienen y sirven a la sabiduría. La sabiduría hace al sabio más fuerte que a más de diez o cien gobernantes de los países más ricos.

La sabiduría es tema central de la filosofía, pero también es tema de la teología. Se dice que no hay en la tierra nadie tan recto y tan sabio que haga el bien sin pecar nunca. La fe y la razón son los métodos para obtener sabiduría. La voluntad se orienta hacia el bien; la inteligencia siempre busca la verdad.

El deseo de saber se produce porque se reconoce la ignorancia, es decir, de la admiración y del asombro, nacen dos efectos, el negativo que es la ignorancia: el que se asombra de no saber y eso le causa admiración; creí saber y de pronto descubro mi ignorancia. El efecto positivo, es el afán de saber, la búsqueda constante y amorosa del Ser, o sea, el que no sabe busca saber, y el asombro genera un deseo impetuoso de saber.

Para Pitágoras (582-497 a. JC) solamente Dios es sabio porque es el único que conoce absolutamente todo. El hombre, en cambio, sólo busca, sólo persigue, sólo espera a conseguir un saber que jamás obtendrá plenamente. Por ello el hombre nunca será sabio, ni puede aspirar a serlo, el hombre, y no muchos por cierto, serán filósofos, es decir, amantes del saber, enamorados de la sabiduría. (empieza a usar la palabra filósofo).

El que ama la sabiduría, ama la vida, el que madruga para encontrarla, será colmado de gozo, el que la busca heredará la gloria y recibirá la bendición del Señor en todo lo que emprenda. El temor a Dios es el principio de la Sabiduría, los necios la desprecian. Los que sirven a la sabiduría sirven al Señor, que es Santo, y el Señor ama a aquéllos que la aman. Quien la escucha, juzgará con rectitud; quien le hace caso, vivirá tranquilo. El que confía en ella, llegará a poseerla y la dejará en herencia a sus descendientes.

Al principio, la sabiduría lo llevará por caminos sin rumbo y lo atormentará con sustos y temores, lo hará sufrir con la conducta que le impone y lo pondrá a prueba con sus órdenes. Pero una vez que la acepte de corazón, la sabiduría lo conducirá gozoso por el camino recto y le revelará sus secretos. (Eclo. 4,11-1

ALGUNOS PENSAMIENTOS FILOSÓFICOS Y TEOLÓGICOS:

SOCRATES: “NO ENGAÑARSE UNO MISMO, PUES LA HONESTIDAD E INTEGRIDAD INTELLECTUALES SON UNA AUTÉNTICA OBLIGACION PERSONAL”
(470-399 a.JC)

PLATÓN: “TODA FILOSOFÍA NACE DE LA ADMIRACIÓN Y DEL ASOMBRO”
(428-347 a.JC)

ARISTÓTELES: “EL HOMBRE POR NATURALEZA DESEA SABER”
(384-322 a.JC)
“EL HOMBRE ES POR NATURALEZA UN ANIMAL POLÍTICO”

CICERÓN: “EL ORADOR DEBE ADECUAR SU DISCURSO SEGÚN EL AUDITORIO Y DESPUES VOLVERSE A SÍ MISMO”
(106-43 a.JC)

SAN AGUSTÍN: “SEÑOR, HAZME BUENO Y CASTO, PERO TODAVÍA NO”
(354-430)

SANTO TOMÁS DE AQUINO: “EL ALMA SE CONOCE POR SUS ACTOS”
(1224-1274)

MAQUIAVELO: “SIEMPRE ES MÁS SEGURO SER TEMIDO QUE SER AMADO”
(1469-1527)

FRANCIS BACÓN: “UN CONOCIMIENTO SUPERFICIAL DE LA FILOSOFÍA NOS LLEVA AL ATÉISMO, PERO EL CONOCIMIENTO PROFUNDO DE LA MISMA, NOS LLEVA A LA RELIGIÓN”
(1561-1626)

THOMÁS HOBBS: “LA PALABRA HABLA DE LA INTELEGENCIA DEL HOMBRE, EL DINERO DEMUESTRA LO ESTÚPIDO”
(1588-1679)

RENATO DESCARTES: “PIENSO, LUEGO, EXISTO”
(1596-1650)

LEIBNIZ: “HAY DOS TIPOS DE VERDADES: LAS DE LA RAZÓN Y LAS DE HECHO”
(1646-1716)

JUAN JACOBO ROUSSEAU: “EL HOMBRE ES BUENO POR NATURALEZA”
(1712-1778)

EMMANUEL KANT: “ES NECESARIO CONVENCERSE DE LA EXISTENCIA DE DIOS, SIN QUE SEA NECESARIO DEMOSTRARLO”
(1724- 1804)

ISRAEL CRUZ: “SE ESTUDIA PARA SABER Y SERVIR MEJOR, NO POR LA PAGA”
(1948-)

“SI PROCURO LA VIDA ETERNA, DEBO CULTIVAR MI INTELIGENCIA PARA DESARROLLAR MI ESPÍRITU”

“LA MUERTE ES EL PASO NATURAL Y SERENO A LA VIDA ETERNA”

**DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN DE CONTRIBUCIONES COMO
RESULTADO DE LA VISITA DOMICILIARIA. INGRESOS ESTIMADOS.**

INDICE GENERAL

	<u>PAGINA</u>
DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS	I - XII
INTRODUCCIÓN	1
INDICE	5
CAPITULO I. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA	
<i>1.1. ANTECEDENTES, CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN</i>	
1.1.1. Breves Antecedentes y Evolución Doctrinaria	9
1.1.2. Concepto de Relación Jurídica Tributaria	15
1.1.3. Clasificación de la Relación Jurídica Tributaria	16
1.1.4. Características de la Relación Jurídica Tributaria	17
1.1.5. Análisis de la Relación Jurídica Tributaria	22
<i>1.2. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD</i>	
1.2.1. La Garantía o Principio de Legalidad	34
1.2.2. La Garantía de Proporcionalidad y Equidad	37
1.2.3. Principios Teóricos y Doctrinarios	38
<i>1.3. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA SUSTANTIVA O PRINCIPAL</i>	
1.3.1. Relación de Carácter Personal y Obligacional	41
1.3.2. Relación de Obligaciones y Derechos de los Sujetos	42
1.3.3. Relación Simple. No Compleja	42
1.3.4. Relación de Derecho. No de Poder	43
<i>1.4. ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA</i>	
1.4.1. El Sujeto Pasivo Principal	46
1.4.2. El Sujeto Pasivo por Adeudo Ajeno	48
1.4.3. El Sujeto Pasivo por Sustitución	49
1.4.4. El Sujeto Pasivo Responsable por Solidaridad	51
1.4.5. El Sujeto Pasivo Responsable Objetivamente	52
1.4.6. La Sucesión en la Deuda Tributaria	55
1.4.7. Los Sujetos Exentos	56
1.4.8. Cualidades Relevantes del Sujeto Pasivo	57

1.5. EL SUJETO PASIVO Y SU VÍNCULO CON EL SUJETO ACTIVO

1.5.1. El Sujeto Pasivo de la Relación Jurídica Tributaria	64
1.5.2. Criterios de Vinculación del Hecho Imponible con el Sujeto Activo	67
1.5.3. El Sujeto Activo de la Relación Jurídica Tributaria	74

CAPITULO I I. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL

2.1. CONCEPTO Y OBJETO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL

2.1.1. La Administración Fiscal. Su Actividad y el Derecho Tributario	80
2.1.2. Las Facultades de Comprobación Fiscal en el C.F.F.	83
2.1.3. Las Facultades de Comprobación del Art. 42 del C.F.F.	85

2.2. CLASIFICACIÓN Y ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS FACULTADES

2.2.1. Rectificar Errores Aritméticos en Declaraciones	87
2.2.2. Revisar la Contabilidad y Documentación	89
2.2.3. Practicar Visitas Domiciliarias	91
2.2.4. Revisar Dictámenes Formulados por Contador Público	92
2.2.5. Verificar la Expedición de Comprobantes	94
2.2.6. Practicar u Ordenar Avalúo	95
2.2.7. Recabar Informes y Datos de Funcionarios	96
2.2.8. Formular Denuncias o Querellas	96

2.3. AUTORIDADES COMPETENTES PARA REVISAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

2.3.1. Concepto de Autoridad Competente	98
2.3.2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	99
2.3.3. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal	103
2.3.4. Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público	108
2.3.5. Ley del Servicio de Administración Tributaria	120
2.3.6. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria	127
2.3.7. Organismos Fiscales Autónomos	138
2.3.8. Autoridades Fiscales del Distrito Federal, Estatales y Municipales	141

**C APITULO I I I. REGULACIÓN JURÍDICA DE LA VISITA
DOMICILIARIA. SU DESARROLLO Y
ACTUACIONES DE LA AUTORIDAD**

**3.1. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DE
LA VISITA DOMICILIARIA**

3.1.1. Garantía de Legalidad. Fundamentación y Motivación	151
3.1.2. La Garantía en Toda Orden de Cateo	159
3.1.3. Constitucionalidad de la Visita Domiciliaria	160

**3.2. LEGALIDAD DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA
Y SUS ELEMENTOS**

3.2.1. La Visita Domiciliaria Como Acto Administrativo	162
3.2.2. Elementos Legales de la Orden de Visita	165
3.2.3. Requisitos de Forma de la Orden de Visita	168

**3.3. DESARROLLO DE LA REVISIÓN FISCAL EN BASE A
INGRESOS ESTIMADOS**

3.3.1. Notificación de la Orden. Inicio de la Visita	172
3.3.2. Reglas para la Revisión Fiscal. Análisis Jurídico	176
3.3.3. La Revisión Fiscal por Verificación de Comprobantes	186
3.3.4. Ingresos Estimados o Presuntos	189
3.3.5. Coeficientes de Utilidad Fiscal	195

3.4. ACTUACIONES DE LA AUTORIDAD FISCAL. ACTAS DE VISITA

3.4.1. Actas de Visita. Formalidades y Fundamentos Legales	199
3.4.2. Actas Parciales. Requisitos Formales y Levantamiento	202
3.4.3. Acta Final. Elementos Constitucionales y Legales	206

**CAPITULO I V. DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN DE LAS
CONTRIBUCIONES EN BASE A INGRESOS
ESTIMADOS O PRESUNTOS**

4.1. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

4.1.1. Fuentes de la Obligación Tributaria	210
4.1.2. Causación o Devengo del Tributo	211
4.1.3. Momento de Causación, según la Contribución	214

4.2. CONCEPTO Y OBJETO DE DETERMINACIÓN Y DE LIQUIDACIÓN	
4.2.1. La Determinación de la Obligación Tributaria	216
4.2.2. La Determinación Hecha por el Sujeto Pasivo	222
4.2.3. El Procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria	228
4.3. DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN DE CONTRIBUCIONES POR INGRESOS ESTIMADOS O PRESUNTOS	
4.3.1. El Acto Administrativo de Determinación de la Obligación	231
4.3.2. Causales para la Determinación Presuntiva o Estimativa	233
4.3.3. Coeficientes de Utilidad según la Ley del Impuesto Sobre la Renta	239
4.4. LA RESOLUCIÓN LIQUIDATORIA. SUS ELEMENTOS Y CONTENIDO	
4.4.1. Elementos del Oficio de Liquidación	242
4.4.2. Contenido y Estructura de la Liquidación	249
4.5. ANÁLISIS JURÍDICO Y PROPUESTA DE DEFINITIVAD DE LA RESOLUCIÓN LIQUIDATORIA	
4.5.1. Los Efectos de las Sentencias en General	253
4.5.2. La Definitividad en los Recursos Administrativos y en el Recurso de Revocación	259
4.5.3. Efectos de la Sentencia en el Procedimiento Contencioso Administrativo (Juicio de Nulidad)	266
4.5.4. Efecto de la Sentencia en el Juicio de Amparo	268
4.5.5. Síntesis y Propuesta de Definitividad.	272
CONCLUSIONES	277
BIBLIOGRAFÍA	283

DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN DE CONTRIBUCIONES COMO RESULTADO DE LA VISITA DOMICILIARIA. INGRESOS ESTIMADOS.

INTRODUCCIÓN

La Investigación que se presenta sobre el tema de la Determinación y Liquidación de las Contribuciones como Resultado de la Visita Domiciliaria por Ingresos Estimados o Presuntos, consta de cuatro capítulos que comprende desde el análisis de la relación jurídica tributaria, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, la regulación jurídica de la visita domiciliaria, su desarrollo y actuaciones de la autoridad, y por último la determinación y liquidación de las contribuciones como resultado de la propia visita.

El presente Trabajo de Investigación tiene como objetivo principal estudiar y analizar la resolución liquidatoria como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación, en especial, cuando la autoridad tributaria practica una visita domiciliaria al contribuyente y se detecta la omisión de ingresos por los que se deban pagar contribuciones, aplicando procedimientos previstos en las disposiciones legales cuando el contribuyente visitado se coloca en alguna de las causales de determinación presuntiva; tratando también de concluir con una propuesta en que se sostenga o deseche con argumentos válidos la posibilidad de considerar a la liquidación como documento definitivo que dé certidumbre jurídica al contribuyente para no volver a ser revisado por el mismo ejercicio y por la misma contribución, como si se tratara de cosa juzgada y ejecutoriada. La estructura y contenido de cada capítulo se expone a continuación:

En el capítulo primero que hemos denominado la **Relación Jurídica Tributaria** se estudian brevemente los antecedentes y evolución del pensamiento doctrinario y de algunos conceptos básicos de la doctrina tributaria y fiscal, que tiene su origen principalmente en los países de Europa; se analizan los conceptos de causación, hecho imponible y hecho generador del crédito fiscal, determinación y liquidación de las contribuciones; las relaciones jurídico tributaria y fiscal, los criterios de vinculación jurídica entre sujeto activo y sujeto pasivo; la clasificación y características de dichas relaciones y el principio de legalidad en que se fundamenta; además, se agregan otros

principios constitucionales, legales y doctrinarios de las contribuciones; se estudia la relación jurídica tributaria sustantiva principal o de fondo, las relaciones formales o secundarias; otros aspectos como los atributos, elementos y cualidades relevantes del sujeto pasivo; así como las atribuciones y el deber de cobrar contribuciones del sujeto activo – Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios- ; también se incluye el concepto de la potestad tributaria del Estado para establecer contribuciones y las leyes principales en que basa sus actos la autoridad administrativa tributaria. El estudio y análisis teórico conceptual de la materia impositiva que comprende el presente capítulo está orientado a dar un marco de referencia para comprender mejor los aspectos técnicos jurídicos de los capítulos subsiguientes.

Se trata el tema de las **Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal**, en el capítulo segundo; en esta parte del Trabajo se analizan el concepto y objeto de las facultades de comprobación fiscal, la administración fiscal, su actividad y los conceptos de derecho tributario, fiscal y financiero; clasificación de las facultades según el Código Fiscal de la Federación; análisis jurídico de las facultades que contiene el artículo 42 de dicho ordenamiento; las autoridades competentes para revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, las disposiciones jurídicas contenidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley de la Administración Pública Federal, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento Interno, que rigen la actuación de dichas autoridades, incluyendo las leyes de los organismos fiscales autónomos como son la Ley del Seguro Social y la Ley del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, así como el Código Financiero del Distrito Federal, el Código Financiero del Estado de México y la Ley de Hacienda Municipal.

Dentro del capítulo tercero el cual titulamos **La Regulación Jurídica de la Visita Domiciliaria, su Desarrollo y Actuaciones de la Autoridad** comprende temas como los fundamentos constitucionales de la visita domiciliaria, la garantía de legalidad, conceptos de fundamentación y motivación, las garantías constitucionales del gobernado; legalidad de la orden de visita domiciliaria, la orden de visita como acto administrativo de la autoridad,

los elementos constitucionales y legales de dicho acto, los requisitos de forma del oficio que contiene dicha orden de visita; el desarrollo de la revisión fiscal en base a ingresos estimados o presuntos, la notificación de la orden y el inicio de la visita, análisis jurídico de las reglas para la revisión fiscal, causales para llevar a cabo el procedimiento de determinación de ingresos estimados o presuntos y aplicar el coeficiente de utilidades para estos casos en que la autoridad determina y liquida contribuciones; las actuaciones de la autoridad fiscal, actas de visita, elementos y requisitos formales, los especiales elementos constitucionales y legales del acta final de la visita domiciliaria, como es la circunstanciación; en general, todo lo referente a la orden de visita domiciliaria.

Por último, en la **Determinación y Liquidación de las Contribuciones en Base a Ingresos Estimados o Presuntos**, como es denominado el capítulo cuarto, se refiere principalmente al nacimiento de la obligación tributaria, a las fuentes de la obligación tributaria, la causación o devengo del tributo; al concepto y objeto de determinación y liquidación de contribuciones, la determinación hecha por el sujeto pasivo, el procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria por parte de la autoridad competente; la determinación y liquidación de contribuciones por ingresos estimados o presuntos, el acto administrativo de determinación de la obligación, causales de determinación presuntiva o estimativa, coeficiente de utilidad según la ley del impuesto sobre la renta; la Liquidación, sus elementos y contenido, datos que debe contener el oficio de liquidación, formato y estructura de la liquidación; análisis jurídico y propuesta de definitividad de la resolución liquidatoria, la definitividad en los recursos administrativo y en el recurso de revocación, los efectos de la sentencia en el procedimiento contencioso administrativo o juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación), los efectos de la sentencia en el juicio de amparo; por último, se expone una síntesis de la cosa juzgada y los argumentos a favor o en contra de la definitividad de la Resolución Liquidatoria.

Al final de la tesis se incluyen las **Conclusiones** que hemos considerado procedentes.

LA ÉTICA PROFESIONAL DEL ABOGADO

- 1.- El abogado ha de tener presente que es un servidor del derecho y un coadyuvante de la justicia; y que la esencia de su deber profesional es defender diligentemente y con estricto apego a las normas morales, los derechos de su cliente.
- 2.- El abogado debe mantener el honor y la dignidad profesionales; no solamente es un derecho, sino un deber, combatir por todos los medios lícitos la conducta reprochable de jueces, funcionarios públicos y compañeros de profesión, y hacerla conocer, sin temor, a las autoridades competentes o a los Colegios de Abogados, apartándose de una actitud pasiva.
- 3.- El abogado debe obrar con probidad y buena fe. No ha de aconsejar actos dolosos, afirmar o negar con falsedad, hacer citas inexactas, mutiladas o maliciosas, ni realizar acto alguno que estorbe la buena y expedita administración de justicia.
- 4.- El abogado debe abstenerse del empleo de formalidades y recursos innecesarios, de toda gestión puramente dilatoria que entorpezca injustamente el normal desarrollo del procedimiento y de causar perjuicios injustificados, aunque sea con pretexto de escrupulosa observancia de reglas legales.
- 5.- El abogado que en el ejercicio de su profesión coheche a un funcionario público o auxiliar de la administración de justicia, faltará gravemente al honor y a la ética profesional. El abogado a quien le conste un hecho de esta naturaleza, tiene el deber de hacerlo saber a su Colegio de Abogados, a fin de que éste proceda en la forma que corresponda.
- 6.- El abogado tiene libertad para aceptar o rechazar los asuntos en que se solicite su patrocinio, sin necesidad de expresar los motivos de su resolución.
- 7.- La profesión de abogado impone defender gratuitamente a los indigentes.
- 8.- El abogado tiene derecho de hacerse cargo de la defensa de un acusado, cualquiera que sea su opinión personal sobre la culpabilidad de éste.
- 9.- El abogado que tenga a su cargo la acusación de un delincuente, ha de considerar que su deber primordial es conseguir que se haga justicia, y no obtener la condenación.
- 10.- Guardar el secreto profesional constituye un deber y un derecho del abogado.
- 11.- El abogado no debe usar la prensa para discutir los asuntos que se le encomienden, ni publicar en ella contenido de autos que consten en expedientes.
- 12.- Falta a la dignidad profesional, el abogado que habitualmente dé consultas o emita opiniones por conducto de periódicos, radio o cualquier otro medio de publicidad.
- 13.- No va de acuerdo con la dignidad profesional, el que un abogado espontáneamente ofrezca sus servicios o dé opinión sobre determinado asunto, con el propósito de provocar un juicio o granjearse a un cliente, salvo cuando lazos de parentesco o íntima amistad lo amerite.
- 14.- Es deber del abogado ser puntual en todos sus actos profesionales.

FUENTE: CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL.. BARRA MEXICANA. COLEGIO DE ABOGADOS. 1957.

(NOTA.- Esta síntesis del código de ética se incluye en esta hoja para ser aprovechada, pues había quedado sin utilizarse)

CAPITULO I

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

SUMARIO: 1. Antecedentes, Concepto y Clasificación, 2. La Relación Tributaria y el Principio de Legalidad, 3. La Relación Jurídica Sustantiva Principal, 4. Elementos Subjetivos de la Relación Tributaria, 5. El Sujeto Pasivo y su Vínculo con el Sujeto Activo.

1.1. ANTECEDENTES, CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN

Es conveniente y útil comenzar la presente Investigación escribiendo unos breves antecedentes acerca del origen y evolución de las ideas y pensamientos doctrinarios de la materia impositiva, las que vienen desarrollándose para ir conformando el derecho tributario y las legislaciones fiscales de varios países que han recibido la influencia que podemos decir de las escuelas del derecho tributario a que nos vamos a referir en esta parte introductoria. Se quiere asentar con precisión los precursores y autores más sobresalientes y los años en que surgen las ideas y propuestas importantísimas sobre temas claves de la relación jurídica tributaria, del hecho imponible y de la potestad o de la soberanía tributaria. Los tratadistas son principalmente de origen alemán, que luego los italianos heredan y perfeccionan algunas doctrinas, que más adelante se han desarrollado y aplicado en varios países como Francia, España, Argentina, México y otros Estados europeos y latinoamericanos. Se presentan en el mismo orden que son mencionados por el tratadista mexicano *Sergio Francisco De la Garza* en su famosa obra Derecho Financiero Mexicano, autor y obra citado muchas veces en este primer capítulo.

1.1.1. BREVES ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN DOCTRINARIA

Ernest Blumstein. En Berna, Suiza, en el año de 1945, publica su obra denominada “**Sistema de Derecho de la Imposición**”. Sostiene que el derecho impositivo material regula la existencia orgánica del impuesto, es decir, los derechos y deberes que emanan de la relación jurídica impositiva, respecto a sus titulares y a su objeto en su configuración analítica o detallada; y el derecho tributario formal, que se refiere al procedimiento y actuación del impuesto, o sea, de los procedimientos necesarios para la determinación, la tutela jurídica y la recaudación del impuesto. Este autor habla de dos partes que integran el derecho tributario, y distingue la parte estática y la parte dinámica, omitiendo desarrollar esta última.¹

Hans Nawiasky. Nace en Austria y ejerce en Alemania, en 1926 publica sus estudios titulados “**Cuestiones Fundamentales del Derecho Tributario**”, donde proclama la obligación o relación tributaria de **Dar**, consistente en el pago del tributo, agregando a esta muy importante aportación la existencia de otras relaciones u obligaciones de **Hacer**, de **No Hacer**, o de **Dejar Hacer**, mismas que se extienden sobre la relación de pago de la deuda; “formando círculos concéntricos cuyos efectos parciales posibilitan paulatinamente su realización”. Se hace el apuntamiento muy importante de que “las obligaciones de hacer,

¹ *DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. México. 2005. Tema: Las Escuelas del Derecho Tributario y su Evolución. Capítulo II. De la Página 31 a la 38.*

nacen cuando se realiza el presupuesto de hecho tributario legalmente previsto para aquellos a los que se exige el comportamiento establecido; en las obligaciones de colaboración, se trata de las prestaciones auxiliares de un tercero, establecidos en interés del poder financiero y que pueden denominarse deberes financieros o deberes de policía.”

Albert Hensel. Es considerado en Alemania como la figura cumbre del Derecho Tributario, cuya obra maestra aparece en 1924, reelaborada en 1927 y 1933. Fue traducida al italiano en 1956 por **Dino Jarach. Diritto Tributario.** Desarrolla la **teoría del hecho imponible** y de sus consecuencias jurídicas. “La realización del hecho imponible crea entre el Estado y el súbdito una relación jurídica que puede llamarse relación obligacional jurídica pública, la cual forma el derecho tributario material”. A su lado aparece el derecho tributario formal o administrativo, subordinado teleológicamente al derecho material, que se ocupa de la relación entre la autoridad tributaria y los sujetos pasivos. Como autor prominente de la literatura alemana de derecho tributario, el profesor Albert Hensel, en su obra cumbre, sostiene que este derecho se integra de cuatro partes: **1ª) Derecho Tributario Constitucional. 2ª) Teoría de la Obligación Tributaria y Hecho Imponible. 3ª) Derecho Tributario Administrativo. 4ª) Derecho Tributario Penal.**

Achille Donato Giannini. En 1937 publica, en Italia, su famosa obra “**La Relación Jurídica Tributaria**” y posteriormente otro libro, ampliamente divulgado, “**Instituciones de Derecho Tributario**”, traducido al español por Fernando Sáinz de Bujanda. La doctrina central e importante de este autor italiano es la **Relación Jurídica Tributaria**, “la cual es única pero de contenido complejo puesto que de ella deriva, de un lado, poderes, derechos y obligaciones positivas y negativas; y de otro lado, derechos de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte con carácter específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al impuesto debido en cada caso. Esta última obligación que constituye la parte esencial y fundamental de la relación, así como el fin último al que tiende el instituto jurídico del impuesto puede ser más concretamente indicada con el término de deuda impositiva, a la que corresponde un crédito del ente público, mientras que con la expresión más genérica los derechos y obligaciones tributarios y deberes que también dimanar de la obligación impositiva”.

En el presente capítulo vamos a analizar principalmente la relación jurídica tributaria que este tratadista expone y que es perfeccionada por el español **Sainz de Bujanda**, que este mismo autor considera que Giannini no logró ofrecer una explicación científica convincente de la relación jurídica tributaria compleja.

Dino Jarach. Este profesor italiano, nacionalizado argentino, hace una aportación muy interesante a la doctrina tributaria, al publicar en español en el año de 1943, su obra que denomina **El Hecho Imponible**, teoría que se desarrolla sobre el hecho imponible o del presupuesto material de la obligación tributaria, influenciada por los autores alemanes e italianos referenciados anteriormente, que así como en Argentina, México y otros países de la región fue causa de repercusión que adoptan en sus respectivas legislaciones con el sistema de autodeterminación del tributo.

Es importante agregar que en la década de los años sesentas, se empiezan a desarrollar tanto en Italia como en España doctrinas que se han dado en llamar dinámicas o

funcionales del derecho tributario, porque ponen el énfasis en las relaciones tributarias administrativas y en el derecho tributario formal. En Italia en el año de 1966 se publicó un estudio de la obligación tributaria en donde se expone una serie de dudas sobre la doctrina de Giannini, en dicho estudio aparece como reclamo la falta de tratamiento suficiente de las actividades administrativas desarrolladas entre autoridad y sujeto pasivo por parte de las teorías tradicionales, las cuales se concentran en el estado de la relación tributaria sustantiva. Su autor *Andrés Ferdinand Basciu*, orienta su análisis y trata de cambiar el centro de gravedad “del estudio del derecho tributario del aspecto pasivo representado por la relación tributaria sustantiva al aspecto activo representado por las funciones, poderes y potestades de la autoridad”. En otros términos se considera insuficiente la construcción de Giannini por que no toma en cuenta la tesis preponderante en Europa respecto al carácter constitutivo y no meramente declarativo del acto de determinación del impuesto por la administración, apoyada en la legislación de la época.

Gian Antonio Micheli. La importantísima obra de este eminente profesor de la Universidad de Roma, constituye el eje principal e indiscutible de la doctrina tributaria, pues desarrolla la **teoría de la potestad de imposición** que expone en su libro **Corso di Diritto Tributario**, la cual se distingue de la potestad tributaria por que esta tiene un contenido normativo mientras que la potestad de imposición tiene un concreto propósito aplicativo. Se trata de una potestad estrictamente ligada, indisponible, irrenunciable e imprescriptible. “La potestad de imposición se desarrolla a través de una serie de actos que son conocidos dentro del procedimiento de gestión, que son poderes que la ley confiere a la administración para que lleve a cabo la gestión del tributo que son la determinación o liquidación y la recaudación”.

Renato Alessi y Gaetano Stammati. En 1965 publican su libro “**Instituzioni di Diritto Tributario**”, presentan una nueva corriente al convertir la categoría jurídica de “función” y consideran al derecho tributario como “el conjunto de normas jurídicas que regulan la función tributaria de los entes públicos”. Alessi señala que la función tributaria se presenta como un conjunto de poderes jurídicos complejos que pueden sintéticamente denominarse “**potestad tributaria**” –a los que corresponden deberes jurídicos dirigidos a la realización de un fin público: en nuestro caso una exacción coactiva de riqueza. Se distingue entre la “potestad tributaria primaria que se desarrolla en la emanación de normas jurídicas y que constituyen el ordenamiento jurídico tributario y en el plano concreto en que surge la potestad tributaria complementaria que consiste en la actividad de carácter administrativo dirigida a conseguir, con la actuación del mandato abstracto normativo, el pago material de riqueza privada al que el mandato legislativo se refiere...” El ordenamiento tributario dispone que normalmente la eficacia de la obligación ya constituida quede en suspenso hasta que la autoridad tributaria no proceda formalmente a reconocer y calificar el presupuesto, en sus elementos objetivos y subjetivos, como base de una obligación a cargo de un sujeto concreto.

Federico Maffezzoni. La doctrina del procedimiento concebido como instituto jurídico de derecho material, que es el centro de las tesis dinámicas, se debe a este profesor italiano, cuyo trabajo se contiene en algunos estudios de tipos monográficos. Su tesis fundamental es que “el impuesto como procedimiento de exacción se sitúa en el examen de las situaciones jurídicas subjetivas creadas por las normas impositivas.” Tales situaciones

son fundamentalmente dos: **EL poder de imperio del ente público y el deber jurídico del sujeto pasivo.** “Procedimiento de imposición es el complejo de actos de la administración cuya función consiste en conectar, armonizar y unificar el poder de imperio del ente público impositor con los deberes jurídicos de los sujetos pasivos. El poder de imposición es un instituto de derecho sustantivo, no formal.”

En América Latina se han recibido la influencia de estas doctrinas europeas. Los grandes tratadistas argentinos *Dino Jarach, Carlos Mario Giuliani Fonrouge, Héctor Villegas*, se pueden considerar dentro de la escuela clásica que no recibieron influencia del enfoque dinámico o funcional del eje central del sistema de derecho tributario. Lo mismo sucede en México que mantiene su influencia clásica, pues ha prevalecido en nuestra legislación la tesis de que el hecho imponible (presupuesto) al realizarse como hecho generador de la obligación tributaria no requiere liquidación o determinación por la autoridad fiscal, y ha prevalecido la teoría de la autodeterminación y del cumplimiento voluntario que reserva a la administración fiscal mas bien un papel de vigilante del interés fiscal, así han permanecido en los Códigos Fiscales Federales, de 1938, de 1967 y de 1981, en los que se ha excluido la actividad administrativa de la génesis de las obligaciones tributarias sustantivas y de un gran número de obligaciones formales o administrativas.

En nuestro país, México, como se ha dicho, hemos recibido la influencia de los tratadistas italianos que según puede desprenderse de la legislación y los códigos fiscales mencionados. Es reconocida esta influencia por algunos de los precursores fiscalistas mexicanos como es el licenciado Don *Alfonso Cortina Gutiérrez* que escribió: “El Código Fiscal Federal de 1938 se inspira en la doctrina italiana; no es una coincidencia la similitud que existe entre el plan general de ese ordenamiento legislativo que en el año de 1938 cristalizó en normas de derecho positivo las reglas teóricas del proceso de formación del crédito fiscal y las instituciones que menciona la obra **Derecho Financiero** de *Mario Pugliese*.”² La Ley de Justicia Fiscal de 1937 que estableció el Tribunal Fiscal de la Federación fue también producto de dicha doctrina italiana que elogió ampliamente este famoso autor italiano luego radicado en Argentina. Cabe agregar tan afortunado elogio, “bien puede decirse que los Estados Unidos Mexicanos van a la vanguardia con la ley de justicia fiscal y el Código Fiscal Federal de 1938, que colocan a la legislación financiera mexicana entre las más modernas, las más orgánicas y las mejores de los Estados de América”, esto lo escribió en junio de 1939, en la Universidad de Córdoba, Argentina.

A manera de conclusión podemos decir que este primer Código entró en vigor el 1º de enero de 1938. La mencionada Ley de Justicia Fiscal constituyó también un acontecimiento de profunda influencia en el campo de la justicia tributaria en México pues crea el tribunal administrativo de anulación en materia fiscal, y por primera vez en el continente americano, reunió en un solo cuerpo de leyes las normas generales de derecho tributario. El 31 de diciembre de 1966 se aprobó un nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual entró en vigor el 1º de abril de 1967. El 31 de diciembre de 1981 se expidió el actual Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1º de enero de 1983 y otra parte el 1º de abril de este mismo año.

² *DE LA GARZA, Sergio Francisco. Obra Citada. Páginas 76 y 77.*

Lámina UNO

“PRECURSORES DEL FISCALISMO”AUTORESOBRAS Y PUBLICACIONESAPORTACIONES, IDEAS Y PENSAMIENTOS

- | | | |
|--|---|---|
| <p>1. ERNEST BLUMESTEIN
Berna, Suiza.
Profesor suizo en la Universidad de Berna.</p> | <p>SISTEMA DE DERECHO DE LA IMPOSICIÓN.
Obra que apareció publicada en 1945.</p> | <p>1) <u>Derecho Impositivo Material.</u> Regula la existencia orgánica del impuesto. Derechos y deberes en la Relación Jurídica Impositiva.</p> <p>2) <u>Derecho Tributario Formal.</u> Se ocupa del procedimiento y actuación del impuesto, o sea, procedimiento para la determinación, tutela jurídica y la recaudación de los impuestos.</p> <p>3) Distingue las partes Estática y Dinámica del Derecho Tributario. (no desarrolla la parte dinámica).</p> |
| <p>2. HANS NAVIASKY
Nace en Austria
Profesor en Alemania.</p> | <p>CUESTIONES FUNDAMENTALES DE DERECHO TRIBUTARIO.
Estudios publicados en 1926</p> | <p>1) Teoría de las relaciones jurídicas concéntricas.</p> <p>2) Proclama la obligación o relación tributaria de DAR consistente en el pago de un tributo.</p> <p>3) La existencia de otras relaciones de hacer, de no hacer, de dejar hacer que se extienden sobre la relación de pago de la deuda, formando círculos concéntricos.</p> <p>4) Las obligaciones nacen cuando se realiza el presupuesto de hecho tributario legalmente previsto por la norma.</p> |
| <p>3. ALBERT HENSEL.
Figura cumbre de la literatura alemana de derecho tributario.
Profesor</p> | <p>DIRITO TRIBUTARIO
Su obra maestra publicada en 1924, reelaborada en 1927, traducida al italiano en 1956 por el italiano Dino Jarach.</p> | <p>1) Desarrolla la teoría del hecho imponible y sus consecuencias jurídicas.</p> <p>2) Señala que la realización del hecho imponible sea entre el Estado y el súbdito una relación jurídica obligacional pública que forma el derecho tributario material.</p> <p>3) El derecho tributario formal o administrativo, que se ocupa de las relaciones entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo.</p> <p>4) Divide el derecho tributario en cinco partes: Derecho tributario constitucional, teoría de la obligación tributaria, hecho imponible, derecho tributario administrativo y derecho tributario penal.</p> |
| <p>4. ACHILLE DONATO GIANNINI
Profesor italiano.</p> | <p>a) LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.
Publicada en 1937</p> <p>b) INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO.
Traducida al español por Fernando Sáinz de Bujanda.</p> <p>c) INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO.</p> | <p>1) La relación jurídica tributaria, es única, de contenido complejo, derivan poderes, derechos y obligaciones positivas y negativas. El derecho del ente público a exigir la obligación de pagar el impuesto. Es la deuda impositiva o crédito del ente público lo principal de la relación.</p> <p>2) No logró ofrecer una explicación científica convincente de la relación jurídica tributaria compleja.</p> |

5. **GIAN ANTONIO MICHELI** Profesor de la Universidad de Roma.
CORSO DI DIRITO TRIBUTARIO
 Existe traducción al español “Curso de Derecho Tributario”, 1975.
- 1) Teoría de la potestad de imposición, que tiene un concreto propósito aplicativo. Trata de una potestad ligada, indisponible irrenunciable e imprescriptible.
 2) La potestad de imposición son poderes conferidos a la administración que tiene a su cargo la gestión, determinación o liquidación y recaudación del tributo.
6. **RENATO ALESSI Y GAETANO STAMMATI** Profesores italianos
“INSTITUZIONI DI DIRITO TRIBUTARIO”
 Publicado en 1965
- 1) Define al Derecho Tributario como el conjunto de normas jurídicas que regulan la función tributaria de los entes públicos.
 2) La función tributaria se presenta como poderes jurídicos complejos que pueden denominarse potestad tributaria.
 3) La potestad tributaria primaria es de la que emana las normas jurídicas.
 4) La potestad tributaria complementaria son las actividades administrativas
7. **FEDERICO MAFFEZZONI** Profesor italiano
Estudio de tipo monográfico
- 1) El impuesto como procedimiento de exacción se sitúa en el examen de las situaciones jurídicas subjetivas: El poder del imperio del ente público y el deber jurídico del sujeto pasivo.
 2) El poder de imposición es un instituto de derecho sustantivo, no formal.
 3) Procedimiento de imposición es el complejo de actos de la administración cuya función consiste en conectar, armonizar y unificar el poder de imperio del ente público impositor en los deberes jurídicos de los sujetos pasivos.
8. **DINO JARACH** Italiano, nacionalizado argentino.
 a) **EL HECHO IMPONIBLE** Publica esta obra en 1943.
 b) **EL ILÍCITO TRIBUTARIO.** 1967.
 c) **CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO.** 1969.
- 1) Desarrolla la teoría del hecho imponible o del presupuesto material de la obligación tributaria.
 2) Recibe influencia alemana e italiana, propone el sistema de autodeterminación que adoptan los países latinoamericanos y también México.
-
9. **MARIO PUGLIESE** Profesor italiano.
 a) **“INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO.”** 1946.
 b) **“LA PRUEBA EN EL PROCESO TRIBUTARIO.”** 1949.
11. **FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA**
 “Sistema de Derecho Financiero”. U Complutense. 1977.
 “Notas de Derecho Financiero”. Madrid. 1975.
10. **CARLOS MARIO GIULIANI FONROUGE**
“DERECHO FINANCIERO”
 1962 Y 1969.
12. **HECTOR B. VILLEGAS**
 “Derecho Financiero y Tributario”. Buenos Aires. 1965.

1.1.2. CONCEPTO DE RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

La Relación Jurídica Tributaria es el vínculo jurídico entre dos personas, una llamada Acreedor, que tiene derecho de exigir la prestación, que es el Fisco o sujeto activo; y la otra persona que es el Deudor, que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, que es el Contribuyente o sujeto pasivo.³

La Relación Jurídica Fiscal es el mismo vínculo y son los mismos sujetos pero es un concepto más amplio, en cuanto al objeto, porque incluye no solamente los tributos o contribuciones sino sus accesorios como son los pagos de multas, gastos de ejecución, indemnización, recargos y otros conceptos que implican un ingreso fiscal para la Autoridad.

Es de considerar que la relación jurídica es una sola por que tienen el mismo vínculo y los mismos sujetos, lo que cambia es el objeto material, es decir, que con estricta precisión la relación jurídica tributaria se refiere a la obligación sustantiva de los tributos o contribuciones; y, la relación jurídica fiscal se da cuando la obligación sustantiva tiene como contenido el pago de prestaciones que son de carácter fiscal.

La Obligación Tributaria. Es conveniente aclarar que no es lo mismo decir relación jurídica tributaria que obligación tributaria, la primera expresa un concepto total, en la forma analizada anteriormente, mientras que en la segunda se quiere aludir a una parte de la relación jurídica tributaria, pues solamente se refiere a la acción del sujeto pasivo que tiene la **obligación de pagar la contribución.**⁴ Con precisión se puede decir que la obligación tributaria se estructura como cualquier otra obligación de carácter jurídico, o sea, que existe un derecho de crédito y su correlativa obligación. La obligación tributaria tiene su fuente en la ley, mientras que las otras nacen por la voluntad de las partes.

De esta forma han quedado definidas estas relaciones en esta parte conceptual, la clasificación y subclasificación se hace a continuación:

La relación jurídica tributaria puede clasificarse principalmente en tres grandes partes: 1ª) **Relaciones Jurídicas Sustantivas Principales** que son las referidas al pago del tributo o contribución, misma que se traduce en la acción del sujeto pasivo de dar una cantidad dineraria al sujeto activo o Fisco. 2ª) **Relaciones Jurídicas Tributarias Formales** son las que se refieren a los actos de hacer, de no hacer o de tolerar que son conductas también a cargo del sujeto pasivo. Estas dos grandes divisiones son conocidas como relaciones de fondo y relaciones de forma respectivamente; que para su mejor comprensión vamos a enunciar o presentar a continuación las subdivisiones de ambas, sus elementos y características; para que más adelante, como ya se dijo, las estudiaremos con profundidad al clasificarlas y subclasificarlas según el plan de este primer capítulo. Existe otra denominación menos importante, que es la 3ª) **Relaciones Jurídicas que se Establecen entre Particulares o Administrados.** Se refieren al regreso del tributo o a la traslación del mismo por el sujeto pasivo a personas extrañas o terceros.

³ *DE LA GARZA Op. Cit. Parte 3ª. Cap. VI. Las Relaciones Jurídicas Fiscales y Tributarias. Pág.. 451*

⁴ *DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa. Pág. 90*

De antemano podemos adelantar que las relaciones jurídicas formales que tienen como contenido deberes de hacer, de no hacer o de tolerar, “serán fiscales o tributarias según que estén relacionadas con una obligación sustantiva que tenga carácter de fiscal o de tributaria. Como su enlace con las obligaciones sustantivas es de naturaleza teleológica, resultarán fiscales y tributarias según que tutelen obligaciones sustantivas tributarias o fiscales.”⁵

Para ampliar la visión de estos conceptos pasamos al siguiente punto para hacer la subclasificación en las que se detallan estas relaciones, sin que ello implique repetición, pues se trata más bien de exponer y explicar analíticamente las partes de esta relación, o sea que primero se expusieron y conceptualizaron, después se clasifican y se estudian sus características, para que finalmente se analicen integralmente cada una de las relaciones.

1.1.3. CLASIFICACIÓN DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

La Relación Jurídica Tributaria Sustantiva Principal. Esta relación, también llamada de Fondo, tiene como principal contenido una obligación de dar, o sea, una prestación en dinero, aunque ocasionalmente se pueda tener como contenido una prestación en especie; esta relación sustantiva o principal se puede dar en las siguientes variantes, que son seis básicamente: 1) Relación tributaria que contiene el pago de un tributo. 2) Relación que contiene el reembolso de un tributo indebidamente pagado. 3) Relación que contiene el pago de un interés moratorio. 4) Relación que contiene el otorgamiento de una garantía. 5) Relación que contiene el pago de gastos de ejecución. 6) Relación que contiene el pago de una sanción o multa. Se hace la observación de que algunas son propiamente de naturaleza tributaria; otras, evidentemente son de carácter fiscal, pues se refieren a prestaciones accesorias o fiscales.⁶ En el análisis que se hace más adelante se agregan otras que son derivadas de estas relaciones enumeradas.

La Relación Jurídica Tributaria Formal. Esta relación que también se llama de Forma, tiene como principal contenido las obligaciones de hacer, de no hacer, de tolerar o soportar; estas obligaciones que son accesorias o complementarias, las vamos a analizar con menos rigor, pues se tratan de acciones de carácter positivo o negativo, que se refieren a: a) Relaciones de hacer, como proporcionar información o presentar declaración. b) Relaciones de no hacer, como no realizar actos prohibidos por la ley. c) Relaciones de tolerar o soportar, como permitir visitas domiciliarias de revisión o inspección.

La Relación Jurídica Tributaria que se Establece Entre Particulares o Administrados. “Las leyes tributarias pueden establecer obligaciones entre personas de Derecho Privado, bien sujetos pasivos de relaciones tributarias, bien unas contribuyentes y otras que no lo son. Generalmente se refieren al regreso del tributo o a la traslación del mismo por el sujeto pasivo de la relación tributaria sustantiva principal a personas extrañas a estas relaciones.

⁵ DE LA GARZA. Op. Cit. Pág. 451

⁶ DE LA GARZA. Op. Cit. Pág. 452

Estas relaciones pueden darse cuando los sujetos pasivos son sustituidos en virtud de la responsabilidad solidaria, es el caso de la retención de tributos; el otro caso puede darse por la traslación que el sujeto pasivo hace a un tercero (sujeto repercutido), es decir, que se le traslada a éste el pago real del tributo, desde luego, por disposición de la ley.

1.1.4. CARACTERÍSTICAS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

La relación jurídica tributaria, sea principal o formal, tienen características generales que les son constantes, que antes de analizar su particularidad, vamos a señalar que éstas pueden ser de carácter simple o complejo; que están sujetas al principio de legalidad, que tienen alguna analogía con las relaciones civiles, además, algunas veces pueden estar referidas entre los mismos contribuyentes, como es el caso de las responsabilidades solidarias o derivadas de las retenciones de impuestos.

Es importante dejar en claro que la Relación Jurídica Tributaria es una, pues intervienen siempre dos sujetos, el sujeto activo que es el Fisco, y el sujeto pasivo que es el Contribuyente. En cuanto al objeto de la relación tenemos modalidades o variantes que se clasifican en dos grupos o divisiones: La Relación Jurídica Sustantiva o Principal y la Relación Jurídica Formal o Complementaria que a continuación vamos a estudiar.

a) Carácter Simple o Complejo de la Relación Tributaria

Existe el problema muy debatido sobre el aspecto o carácter simple o complejo de la relación jurídica tributaria, los tratadistas tienen puntos de vista diversos y opuestos entre sí por ejemplo, *Giannini*, sostiene la tesis de que la relación tributaria es de carácter complejo; también están de acuerdo con esta teoría el español Sainz de Bujanda; y otros como Berliri, Pugliese, Carretero, Blumenstein, Giuliani Fonrouge y Villegas.⁷

Giannini. Sostiene que “la relación jurídico-impositiva tiene un contenido complejo, puesto que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera; a los sujetos pasivos corresponden obligaciones positivas y negativas así como derechos, son las personas sometidas a la potestad de la autoridad; y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso.”⁸

Sainz de Bujanda. Este autor, en España, afirma que “han hecho uso corriente en la doctrina la distinción. . . entre un concepto amplio de la relación jurídica tributaria y un concepto estricto de la misma correspondiente a la deuda o crédito tributario propiamente dichos. Esto significa que, denominando obligación tributaria a la relación jurídica que se entabla entre el ente público acreedor y el contribuyente deudor de un determinado tributo, se comprende como bien precisa Berliri, que ésta es solamente una de las diversas clases de relaciones jurídicas aunque la más importante, reguladas por las normas tributarias y que, por otra parte, dicha relación obligacional se inserta, a su vez, en una relación jurídica más compleja: la relación jurídica tributaria. Bien entendido que la complejidad de ésta última

⁷ DE LA GARZA. Op. Cit. Pág. 453

⁸ GIANNINI, Achile Donato. Instituciones de Derecho Tributario. Pág. 28. Cit. por DE LA GARZA. 453

depende del mayor o menor número de obligaciones y derechos accesorios que acompañan a la obligación principal, u obligación tributaria stricto sensu, y que dicha complejidad varia según la naturaleza de cada tributo. Puede afirmarse, en consecuencia, que la presencia de una obligación tributaria actual o potencial, es necesaria para que exista una relación jurídica, toda vez que esa obligación constituye el núcleo central de esta relación”.⁹

b) Carácter Plural y Simple de la Relación Jurídica Tributaria

Jarach. Este autor argentino, de procedencia italiana, sostiene la tesis que la relación jurídica tributaria es de carácter plural y simple. Apoyan esta tesis Ezio Vanoni y De la Garza. Para Dino Jarach “este defecto de análisis, que consiste en considerar todos los aspectos reunidos y ver cómo un conjunto y una relación compleja la que se establece entre Estado y ciudadano dentro del conjunto del Derecho Tributario, provoca la consecuencia de que se vea una supremacía del Estado sobre los particulares, por la razón de que en materia de Derecho Formal o Administrativo existe la posibilidad de que el Estado dicte verdaderas órdenes, no fundadas en una ley, cada una de ellas y con un hecho legal que les dé origen, sino, y justamente dentro de un amplio campo de discrecionalidad que la ley administrativa concede a la autoridad del Estado.”¹⁰

De la Garza. Este tratadista mexicano considera que “existe una pluralidad de relaciones jurídicas tributarias y fiscales independientes unas de otras, cuyos elementos subjetivos pueden coincidir o ser diferentes, con sus contenidos distintos y los presupuestos también son diferentes.”¹¹

c) La Relación Tributaria y el Principio de Legalidad

En México, el principio de legalidad está contenido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la fracción IV del artículo 31 que a la letra dice: “**Son obligaciones de los mexicanos.... Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes**”.

El principio de legalidad puede enunciarse en materia tributaria mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal que dice que “no hay delito sin ley” o “no hay tributo sin ley”. El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones, sin hacer distinciones y sin establecer privilegios notoriamente inconstitucionales.

Es asunto muy importante el principio de legalidad que se encuentra claramente establecido en la Constitución, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho su

⁹ SÁINZ DE BUJANDA, *Fernando*. *Notas de Derecho Financiero*. Pág. 204. Cit. por DE LA GARZA.

¹⁰ JARACH, *Dino*. *Curso Superior de Der. Tributario*. Págs. 160-163. Cit. por DE LA GARZA P. 454

¹¹ DE LA GARZA, *Op. Cit.* Pág. 454

inmemorable exposición de la garantía de legalidad en diversos juicios de amparo que ya constituyen jurisprudencia que más adelante se cita. También se reconoce, en apoyo y como consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, en la forma establecida por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental que claramente dice: **“que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme a las leyes expedidas por el Congreso”**; es decir, queda terminantemente prohibida la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo o sustento legal.

En el artículo 131 de la Constitución se establece la excepción a este principio, cuando se faculta al Ejecutivo, por parte del Congreso de la Unión, . . . “para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país . . .” El principio de legalidad es motivo estudio especial que haremos en el subcapítulo siguiente que se refiere a los principios jurídicos y doctrinarios.

d) La Relación Tributaria como Obligación Ex-lege

“La ley, unida a la realización de un hecho generador previsto por ella, y distinto de la voluntad de obligarse” a esta obligación se le llama obligaciones legales u obligaciones ex-lege. Las relaciones tributarias sustantivas tienen el carácter de obligaciones ex lege, en cuanto que para su nacimiento se hace necesario la realización del hecho fenoménico que encuadra perfectamente en la hipótesis o presupuesto jurídico previsto por la norma jurídica fiscal, es decir, que deben conjugarse el presupuesto normativo o el hecho imponible y el hecho generador, o sea, el hecho, acto o actividad real.

Tratándose de las relaciones de carácter formal, debe hacerse una distinción, pues existen algunas que tienen su origen directamente en la ley, como la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes o la de presentar declaraciones, mientras que existen otras relaciones que requieren de un acto administrativo concreto para que nazcan en relación con un determinado sujeto. Es el caso de proporcionar determinados informes o de soportar una visita domiciliaria o una inspección.

e) Analogía entre las Relaciones Tributarias y Fiscales y las Relaciones del Derecho Privado

En el derecho civil mexicano tenemos la teoría general de las obligaciones y con modalidades y variantes amplias y complejas que tienen mucha semejanza con las relaciones y obligaciones tributarias y fiscales. En el derecho común las obligaciones se estructuran con un sujeto activo que es el acreedor y otro sujeto pasivo que es el deudor y cuyo vínculo jurídico se concreta en la conducta de dar, hacer o no hacer. Nótese que en las

obligaciones civiles se tiene muy preciso que intervienen dos sujetos y se establece un vínculo entre acreedor y deudor, algo que no sucede con la obligación fiscal. (Ver pág.9)

“La mayoría de los autores sostienen la analogía entre las obligaciones tributarias sustantivas y las obligaciones de Derecho Privado. Se trata de obligaciones de dar, con la misma estructura de vínculo jurídico entre dos sujetos que tienen las relaciones jurídicas de Derecho Privado”. Lo anterior es cierto para la relación jurídica tributaria sustantiva principal, pero no para las demás obligaciones tributarias sustantivas, la de reembolso, la de intereses moratorios y aún las de garantía. Pero no con la de gastos de ejecución, toda vez que ésta tiene un carácter procedimental.

Por otra parte, las relaciones tributarias o fiscales de carácter formal, de hacer, de no hacer o de tolerar, más bien se parecen, por su estructura, sujetos y forma, a las relaciones jurídicas de Derecho Administrativo, pues se establecen entre particulares y la Administración Fiscal y tienen carácter de Derecho Público”.¹²

¹² *DE LA GARZA. Op. Cit. Pág. 455.*

CLASIFICACIÓN DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

<u>CLASES DE RELACIONES</u>	<u>CONTENIDO DE LA RELACIÓN</u>	<u>CARACTERÍSTICA</u>
1. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA SUSTANTIVA O PRINCIPAL. (Es una obligación de DAR)	1. Pago del Tributo. 2. Reembolso de pago indebido. 3. Pago de recargos moratorios. 4. Pago de intereses. 5. Otorgamiento de garantía. 6. De resaca o de regreso. 7. Pago de gastos de ejecución. 8. Pago de sanción o multa.	a) Carácter simple o complejo. b) Carácter plural y simple. c) El principio de legalidad. d) Obligación Ex – lege. e) Analogía con el Derecho Privado.
	LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA SUSTANTIVA O PRINCIPAL. EN PARTICULAR TIENE CUATRO CARACTERÍSTICAS IMPORTANTES:	1. Relación personal y obligacional. 2. Relación de derechos y obligaciones. 3. Relación simple, no compleja. 4. Relación de derecho, no de poder.
2. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA FORMAL.	a) Obligaciones de hacer. b) Obligaciones de no hacer. prohibiciones c) Obligaciones de tolerar o soportar.	a) Autonomía de la relación respecto a la Relación Jurídica Tributaria Sustantiva. b) Los sujetos pasivos. c) Nacimiento de las obligaciones tributarias formales. d) Diversidad de fuentes de deberes formales.
3. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA ENTRE PARTICULARES	a) Traslación del tributo. b) Retención del impuesto.	

1.1.5. ANÁLISIS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

El estudio de la relación jurídica tributaria presenta cierta dificultad clasificatoria y se hace necesario para su mejor comprensión, realizar un trabajo analítico muy particular para diseccionar meticulosamente y clasificar y subclasificar según sus elementos y características, por ello se propone la siguiente exposición:

A. LA RELACIÓN JURÍDICA DE NATURALEZA SUSTANTIVA

Con esta nomenclatura clasificatoria que se propone, podemos lograr una comprensión más acertada posible de los concepto y clasificar de forma clara y precisa las relaciones jurídicas tributarias, que propiamente iniciamos aquí el estudio y análisis minucioso de los conceptos básicos de esta parte de la doctrina jurídica tributaria que es importante su dominio para mejor entender el derecho y más el sentido de las disposiciones fiscales, que muchas veces por falta de este conocimiento doctrinario no se alcanza la interpretación que se pretende. Es conveniente advertir que la aventura que se inicia con este análisis jurídico es amplia y profunda; representa el pensamiento de varios autores que a veces son contradictorios, en otras ocasiones no son muy claros o no están actualizados; se trata de sintetizar las ideas como originalmente fueron expuestas, por lo que no incluye las posibles modificaciones ulteriores que el autor está en su derecho de rectificar.

1.- Relación Jurídica Tributaria Sustantiva o Principal

“Es aquella que existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo”.

Se caracteriza por ser una relación “Ex-lege” porque se actualiza el supuesto jurídico que establece la ley con el hecho generador cuando el sujeto realiza el acto o hecho imponible. Esto es que las relaciones tributarias sustantivas tienen ese carácter de obligaciones ex-lege porque para su nacimiento resulta necesaria la conjunción de la hipótesis jurídica prevista en la norma y el hecho o acto que encuadra perfectamente dentro de dicho presupuesto de la ley.

El contenido de la obligación tributaria sustantiva principal es el pago de una cantidad de dinero, aunque puede darse el caso que ocasionalmente dicho pago se haga en especie. Se trata de una relación principal y no accesorio, porque su existencia no depende de la vida de otra u otras, pues es una relación central en torno a la cual pueden producirse otras obligaciones de carácter sustantivo o de carácter formal, conservando su preeminencia respecto de otras relaciones.

Se trata de una relación personal y no real, al ser entre dos personas y no entre una persona y una cosa. El sujeto activo que es el Estado a través de la autoridad fiscal es una persona jurídica es el acreedor que tiene en todo caso el derecho y el deber de cobrar y exigir el tributo.

El sujeto pasivo es el contribuyente, el deudor a cuyo cargo está la obligación de pagar el tributo. Esta relación solamente se da entre dos sujetos, pero existe la confusión

que por error o defecto de la ley, no se identifica el sujeto pasivo como persona, sino que el gravamen recae sobre una cosa o bien, como es el caso del impuesto predial que aparentemente recae sobre un predio, cuando que el sujeto del tributo es el titular, propietario o poseedor de dicho bien. También hay confusión cuando se trata del impuesto al comercio exterior, en el que aparentemente el tributo recae sobre mercancías, que en realidad el sujeto del gravamen lo es la persona que tiene la titularidad de dichas mercaderías. Recordemos que en derecho, solo las personas son sujetos de derechos y obligaciones; nunca un objeto o cosa puede ser sujeto de estos atributos que son exclusivos de las personas. Ciertamente existe el derecho real por las que quedan afectadas las cosas o bienes, cuando quedan gravados por una garantía, hipotecaria o prendaria, que son derechos reales accesorios, pero no es el caso de los tributos que esencialmente constituyen derechos y obligaciones de las personas o sujetos que interviene en la relación jurídica tributaria o fiscal.

Esta relación jurídico tributaria sustantiva y principal, es una relación de derecho y no de poder, porque el sujeto activo y el sujeto pasivo se encuentran básicamente en situaciones de igualdad, uno como acreedor y otro como deudor, ambos están sujetos a las disposiciones constitucionales y legales con las que se rigen tanto la actuación de la autoridad fiscal como el comportamiento del gobernado que tiene sus garantías y derechos.

Esta concepción de la igualdad en materia tributaria es cuestionada y debatida en la doctrina porque en esencia el Estado tiene supremacía respecto a los particulares, considerando que el Estado jurídicamente y aparentemente es el titular de la Soberanía y ejerce el supremo poder. Empero la propia Constitución en su artículo 39 señala: “La Soberanía Nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su Gobierno”.

Esta Relación Jurídica-Tributaria Sustantiva Principal será objeto de un mayor análisis en el subcapítulo número tres, donde habremos de profundizar estos y otros aspectos.

2.- La Relación Jurídica Tributaria Sustantiva de Reembolso

“Esta relación tiene como sujeto activo a un particular y como sujeto pasivo a la autoridad, su contenido es la devolución de una cantidad de dinero ilegalmente percibida por el fisco y pagada indebidamente por el gobernado, es decir, es inversa a la relación estudiada en el inciso anterior en la que el sujeto activo es el fisco y el sujeto pasivo es el particular, donde esto último es lo normalmente concebido”.

Se cuestiona la naturaleza tributaria o no tributaria de esta relación, en opinión de Dino Jarach, se trata de una relación igual y contraria, paralela, pero opuesta a la relación tributaria principal, que tiene su origen en el principio constitucional de que el contribuyente sólo debe pagar en concepto de impuesto lo que la ley ha establecido, y si alguien ha pagado como presupuesto de la obligación surge para el Estado la obligación de devolverlo y nace para el que ha pagado el derecho de crédito para repetir lo indebido.

Por el contrario, para Berliri, en Italia, sostiene la tesis de que la obligación de devolución no se diferencia en nada de las demás obligaciones pasivas del Estado. Para Ferreiro, en España, la obligación descansa sobre el principio de enriquecimiento sin causa y de repetición del pago de lo indebido. De la Garza, considera que se trata de una auténtica obligación tributaria.

Se aprecia que esta relación es de naturaleza sustantiva y principal y no accesorio, se trata de una auténtica obligación, con sus dos sujetos, uno acreedor y otro deudor, y su objeto es muy preciso, es la restitución por parte de la Administración Tributaria de una contribución indebidamente pagada, en este supuesto es una relación tributaria; y cuando se trata de una multa indebidamente pagada, tiene carácter fiscal. Es también una obligación ex-lege, pero no puede exigirse sin que medie un acto administrativo que reconozca su existencia, no es meramente una acción que sea parte del derecho procesal que implique una reclamación de lo pagado indebidamente.

Los principales supuestos de la relación tributaria de reembolso pueden ser los siguientes: a) El pago de una cantidad de dinero sin que exista el presupuesto legal o el hecho imponible, originada cuando alguien paga una cantidad porque considera que existe en la ley un determinado tributo, y tal cosa es falsa. b) El pago de una suma de dinero sin que exista el hecho generador aun cuando exista el presupuesto legal. Ejemplo, alguien paga un impuesto de compraventa sin haber celebrado ese contrato. c) El pago de una suma de dinero sin que exista la atribución subjetiva del hecho generador. Por ejemplo, el vendedor paga el impuesto del timbre no obstante que el sujeto pasivo de dicho impuesto es el comprador. d) El pago de una suma de dinero en cantidad mayor a la contenida en el mandato legal.

En el Código Fiscal de la Federación artículos 22, 22-A y 22- B se tienen previstos todos los supuestos legales y procedimientos normativos para solicitar o reclamar la devolución de los pagos indebidos, que en ocasiones múltiples son fuente y materia de verdaderos juicios en contra de la autoridad que se niega a devolver cantidades pagadas indebidamente, o a las que tiene derecho el contribuyente. Analicemos los textos siguientes:

CFF. Artículo 22. “Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se le hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causo, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tetándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado. . . .”El plazo para que la autoridad efectúe la devolución es de cuarenta días contados a partir de la fecha en que se presentó la solicitud, siempre que con ésta se hayan aportado todos los datos, informes y documentos que señalan el CFF y su reglamento; tratándose de contribuyentes que dictaminan sus estados financieros, el plazo para que las autoridades fiscales efectúen la devolución será de veinticinco días”.

CFF. Artículo 22-A. “Cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada. . .”

CFF. Artículo 22- B. “Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en la cuenta del contribuyente, para lo cual, este deberá proporcionar el número de su cuenta en los términos señalados en el párrafo quinto del artículo 22 de este Código en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente. . .”

3.- La Relación Jurídica Tributaria o Fiscal de Recargos por Mora

“Es aquella que tiene como presupuesto el retardo en el cumplimiento de la obligación de pago de una prestación fiscal principal, y su contenido es el pago de un recargo o interés”.

Su naturaleza y características son que si el retardo en el cumplimiento es de un tributo, o puede ser de una prestación no tributaria; en el primer caso es relación jurídica tributaria, pero en el segundo caso será de tipo fiscal no tributaria. Se trata de una relación accesoria porque su existencia depende de una obligación fiscal o tributaria principal. Es un principio jurídico el que dice que la suerte del principal lo corre también lo accesorio, anteriormente el artículo 32 del CFF de 1967 lo establecía así: “la prescripción del crédito principal extingue simultáneamente los recargos”.

Es una obligación ex-lege, porque su nacimiento surge de la conjunción de la hipótesis legal y del hecho concreto e individual del retardo en el pago de una prestación fiscal concreta. Tiene carácter indemnizatorio al fisco federal por la falta de pago oportuno. También pueden considerarse que tienen carácter punitivo por la tasa elevada que suelen cargarse, es decir, en este último caso se considera una pena cuando los intereses o recargos son muy elevados. Se entiende que en esta relación el sujeto activo es el fisco y el sujeto pasivo es el contribuyente que ha dejado de pagar oportunamente una contribución.

CFF. Artículo 21. “Los recargos se causarán hasta por cinco años sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización, los gastos de ejecución y las multas por infracción. . . . Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe. . . . Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, se causarán además los recargos que establece el artículo 66 de este Código, por la parte diferida. . . . En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes”.

4.- La Relación Jurídica Tributaria o Fiscal de Intereses

“Es aquella que tiene como supuesto un acto administrativo de prórroga o de autorización de pago de un adeudo diferido en parcialidades y como contenido el pago de intereses que devenguen por la espera en el cumplimiento de una obligación tributaria o fiscal principal”. Estos recargos o intereses que se causan por prórroga que concede la autoridad al contribuyente para pagar sus contribuciones que reconoce al fisco deberlos y que éste previa solicitud del contribuyente autoriza se le pague a plazos un crédito fiscal determinado. Su naturaleza y caracteres es según su origen, que es tributaria si proviene de tributos, es fiscal si proviene de conceptos fiscales no tributarios, como lo es una multa. Se trata de una relación accesoria porque depende de una obligación principal. Su nacimiento depende también de una autorización de la Autoridad Fiscal que permita al contribuyente el pago en parcialidades de un adeudo principal. Su carácter indemnizatorio es como consecuencia de la tasa alta que se fija anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación. Esta relación es continuada o de tracto sucesivo porque se inicia con el vencimiento del aplazamiento concedido y se prolonga momento a momento.

Se trata de un acto administrativo de la Autoridad Fiscal que a solicitud del Contribuyente concede una prórroga o un aplazamiento causando un interés. El acto administrativo de la concesión puede ser vinculado o discrecional, sin embargo, hay casos en que solicitada la prórroga y cumplidos los requisitos la autoridad debe concederla. Por último, cuando se refiere a persona física contribuyente del impuesto sobre la renta se da el caso de pago en parcialidades a discreción del propio contribuyente, cuando éste presenta su declaración en el mes de abril, puede optar por pagar en seis parcialidades, enterando la primera al presentar la declaración. En otros casos se establece que para conceder prórroga o aplazamiento es a solicitud del deudor y cumplir con ciertos requisitos, además de garantizar el crédito fiscal que comprende la contribución principal, actualización, recargos, intereses, y los posibles gastos de ejecución.

5.- La Relación Jurídica Tributaria o Fiscal de Garantía

“Son aquellas en virtud de las cuales un sujeto pasivo se obliga para con el sujeto activo de una relación tributaria o fiscal principal a garantizar su cumplimiento”. Es una relación jurídica accesoria que puede ser de naturaleza tributaria o fiscal, dependiendo de la naturaleza de la relación principal. Otras relaciones jurídicas que garantizan obligaciones fiscales provienen de obligaciones civiles o mercantiles, dependiendo del otorgante de la fianza o garantía, si es persona física tiene carácter de obligación civil; si es institución afianzadora será una obligación mercantil.

CFF. Artículo 141. Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes: 1) Depósito en dinero, 2) prenda o hipoteca, 3) fianza otorgada por institución autorizada, 4) obligación solidaria asumida por tercero, 5) embargo por la vía administrativa, y 6) títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente. El monto de la garantía, los requisitos y los plazos para otorgar la garantía están debidamente regulados por este Código y su Reglamento (ver artículos del número 60 al 69 del Reglamento del CFF).

6.- La Relación Jurídica Tributaria de Resaca o de Regreso

“Esta relación tiene como contenido la devolución de la cantidad pagada por un sujeto pasivo por deuda ajena tributaria o fiscal que realizó éste por cuenta del sujeto pasivo principal”. En cuanto a la naturaleza de ésta relación se tienen posiciones diversas que consideran que existen dos obligaciones distintas, la tributaria y la de regreso, donde interviene un sujeto pasivo que no es el titular de la relación jurídica tributaria. El origen de ésta relación es inicialmente tributaria en el momento en que el sujeto pasivo tiene la obligación de pagar una cantidad al sujeto activo. Esta relación tributaria cambia en el momento en que aparece un obligado solidario que garantiza el pago en sustitución del sujeto pasivo, en este momento subsisten dos relaciones la primera con el sujeto principal y el sujeto activo y la segunda entre éste y el responsable solidario, la primera sigue siendo de naturaleza tributaria y la segunda es de naturaleza de derecho privado. Al hacerse efectiva la garantía, el tercero solidario entra en acción para sustituir al deudor principal y se convierte en sujeto pasivo por deuda ajena, en donde claramente la relación no es tributaria, aunque tenga su origen en una relación de ésta naturaleza; luego entonces la nueva relación que aparece entre el sujeto principal y el sujeto solidario es a todas luces una relación de derecho privado.

La relación que se comenta es semejante a otra forma de relación de regreso, la cual se produce fuera de los sujetos de la relación tributaria, como es el caso de la repercusión o traslación que consiste en exigir la devolución de una cantidad pagada cuando se es sujeto retenedor o solidario, cuya contribución es a cargo de otro sujeto retenido; o de otro sujeto al que se le traslada un impuesto al consumo.¹³

7.- La Relación Jurídica Fiscal de Gastos de Ejecución

“La relación fiscal de gastos de ejecución es la que se establece entre el ente público acreedor y los sujetos pasivos por deuda ajena o por deuda propia y los garantes que tiene como contenido el reembolso al Fisco de todos los gastos realizados por éste al desarrollar el procedimiento de ejecución para el cobro de una prestación fiscal”. Su naturaleza es fiscal, por consistir en un ingreso público que no es de naturaleza tributaria, puesto que se trata de reembolsar gastos realizados en el procedimiento de ejecución, y no en el pago del tributo ni de sus accesorios.

El sujeto pasivo de esta relación viene a ser el mismo de la relación tributaria sustantiva principal, por deuda propia o ajena, cuando en este último caso se trata de ejecutar la garantía real o personal. Esta relación nace cuando se van realizando las etapas del procedimiento de ejecución, conforme se van erogando los gastos y causándose los honorarios; son determinados por la autoridad ejecutora.

¹³ DE LA GARZA. Op. Cit. Págs. De la 468 a la 475.

CFE. Artículo 150. Tenemos que los gastos de ejecución se causan al 2% que se aplica al crédito fiscal por cada una de las diligencias que se lleven a cabo, como son: 1) Por requerimiento. 2) Por embargo. 3) Por remate, enajenación o adjudicación. La cantidad mínima será de \$ 260.00 y la cantidad máxima por gastos de ejecución será de \$ 41,350.00.....

8.- La Relación Jurídica Fiscal que Contiene el Pago de una Sanción o Multa

“La relación fiscal por el pago de una sanción o multa es la que se establece entre el sujeto activo acreedor y los sujetos pasivos por deuda ajena o por deuda propia que tiene como contenido el acto represivo del Fisco por el incumplimiento de una obligación, según la infracción prevista por la norma, que para esta relación se refiere solamente a la sanción pecuniaria”. Su naturaleza es fiscal, por consistir en un ingreso público que no es de naturaleza tributaria, puesto que se trata de penalizar la conducta omisa del infractor, que puede tener distintos orígenes, pero no se trata del pago de un tributo, es decir, la multa no es una contribución. En el Código Fiscal de la Federación, Título IV, Capítulo I, de los Artículos 70 al 91-B se establecen las infracciones y sanciones fiscales. Las sanciones más comunes se refieren a conductas omisas por la falta de cumplimiento de obligaciones fiscales, como avisos, declaraciones, contabilidad, el no pago de las contribuciones conforme a las disposiciones fiscales, etc.

B. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA DE CARÁCTER FORMAL

Estas relaciones de carácter formal o de forma, es una clasificación doctrinal que algunos autores las denominan accesorias o secundarias para distinguirlas de la relación principal o sustantiva; que como hemos dicho ésta consiste propiamente el dar una cantidad en pago de un tributo que es la fuente principal de la recaudación que hace el sujeto activo acreedor. En cambio, se identifican a las relaciones de carácter formal con las conductas de hacer, de no hacer y de tolerar y son parte del derecho administrativo porque no implican propiamente recaudar tributos. Existe mucha polémica acerca del reconocimiento de esta clasificación que no es propósito de esta investigación exponer las opiniones a favor o en contra y solamente nos concretamos a explicarlas como originalmente fueron concebidas.

a) Las Obligaciones de Hacer. Consisten en la realización de actos o acciones de carácter positivo y se clasifican en relación al hecho que está en el centro del fenómeno tributario, es decir, el pago de una suma de dinero al ente público acreedor, entre las que pueden identificarse las siguientes:

1º) Acciones de los sujetos ordenadas a fin de asistir a la actividad determinadora de las autoridades tributarias, como son: presentar declaraciones, presentar actas y documentos, proporcionar información y otras conductas positivas.

2º) Acciones establecidas para facilitar la actividad administrativa de control y de represión de infracciones: éstas pueden ser, denuncias, avisos prescripción de formas particulares para ciertos actos, y demás.

3º) Acciones tendientes a favorecer la realización de algunos métodos de cobro del tributo: tenemos la presentación de avisos, el registro de contribuyentes, apertura de cuentas y demás conductas orientadas al cobro de las contribuciones.

b) Obligaciones de No Hacer o Prohibiciones. “Se presenta en nuestro campo como consecuencia de una prohibición establecida por la ley para realizar una acción que en ausencia de la norma tributaria prohibitiva sería lícita y en algunos casos aún debida”.

Berliri escribe que “cuando el legislador considera que es útil asegurar un determinado comportamiento negativo del contribuyente puede proceder, mejor que mediante la creación de una obligación ex-lege negativa mediante el establecimiento de una prohibición, de la cual como es sabido, surge un límite a la libertad del particular y no una obligación. Se aprecia el aspecto más característico de la diferencia entre ambos institutos en el momento de su violación: si el sujeto pasivo de una obligación negativa hace aquello que está prohibido, el acreedor dispone de una acción por daños; si el súbdito viola uno de los límites a la libertad establecida por la ley, el Estado, o quien actúe en su lugar, puede imponerle una sanción. Ahora bien, en el campo tributario casi siempre se está ante límites a la libertad, pues el legislador amenaza con sanciones (de carácter civil o penal) para el caso que se actúe en desacuerdo con las normas, y sólo en el caso excepcional de obligaciones asumidas libremente y de carácter meramente accesorio (por ejemplo en el caso de los depósitos aduaneros, de los almacenes de garantía, de los depósitos francos etcétera) puede hablarse propiamente de obligaciones negativas”.¹⁴

c) Obligaciones de Tolerar o de Soportar. “La prestación que constituye el objeto de las obligaciones de soportar consiste en la tolerancia de la actividad de la Administración Financiera que invade la esfera de autonomía reconocida al sujeto por las normas de otras leyes distintas de las tributarias y contra las cuales el obligado tendría, en su caso, el derecho de oponerse”

“En la teoría general de las obligaciones se ha dudado si las obligaciones de soportar se puedan distinguir conceptualmente de las obligaciones de no hacer. También el no reaccionar es un no hacer: el deudor, en la obligación de soportar, debe omitir cualquier oposición o impedimento contra la acción del acreedor, así como en la obligación de no hacer debe omitir una actividad suya o no ejercitar un derecho suyo en interés del acreedor. Se prefiere hablar así de una obligación negativa en sentido lato, comprendiendo en esta categoría todas las obligaciones que importan una omisión, consistía la omisión en la fecha de ejercicio de un derecho (obligación de no hacer) o en el no ejercicio de una acción en sentido procesal (obligación de soportar)”.

“A esta construcción se ha opuesto que los derechos del acreedor son diversos en la obligación de no hacer y en la obligación de soportar: en el primer caso el acreedor tiene la pretensión de que el deudor omita su acto o no ejercite su derecho; en el segundo, tiene el derecho de invadir la esfera jurídica del deudor.”

¹⁴ *BERLIRI, Antonio. Principios de Der. Tributario, Vol. II. Pág. 33. Cit. por DE LA GARZA. P. 482*

“Las obligaciones de soportar tienen, pues, como correspectivo una facultad de la administración financiera de operar en la esfera de libertad de los sujetos a fin de asegurar el cumplimiento de los preceptos de la ley financiera.”¹⁵ Las más comunes son las de tolerar visitas domiciliarias, auditorías e inspecciones de libros, documentos, almacenes, bodegas, fábricas, instalaciones en general; y requerir toda clase de documentos e informes que el sujeto pasivo esta obligado a proporcionar, a soportar y hasta colaborar con la autoridad.

CARACTERÍSTICAS DE LAS RELACIONES FORMALES

“Por lo general, las relaciones de carácter formal existen en función instrumental de apoyar el cumplimiento de la obligación tributaria principal de pago del tributo. Por esta razón, casi siempre existen aun cuando no se tenga esa obligación. Sin embargo, es posible que existan relaciones tributarias formales a cargo de un determinado sujeto aun cuando no llegue a existir la relación tributaria sustantiva principal, lo que demuestra la autonomía o la independencia de ambos tipos de relaciones y su distinción jurídica; por eso pues se dice con razón que no pueden ser accesorias o secundarias”.

a) Autonomía de la relación formal respecto a la relación tributaria sustantiva principal. Para los autores Jarach, Berliri y Ferreiro la autonomía de las obligaciones tributarias formales existen independientemente que no llegue a existir la relación tributaria sustantiva, por ejemplo los sujetos exentos del pago del Impuesto Sobre la Renta deben presentar una declaración anual y los sujetos contribuyentes cuando no tengan un ingreso gravable no tendrán la obligación de pagar el tributo, pero sin embargo deberán cumplir con todas las obligaciones de carácter formal (de hacer, de no hacer y de tolerar) de igual manera que si tienen obligación de pagar tributo los que tuvieron un ingreso gravable. En cambio Pugliese los considera como meros deberes de carácter administrativo y de policía y no como verdaderas obligaciones tributarias.¹⁶

b) Los Sujetos Pasivos. “Los sujetos pasivos normales de las obligaciones tributarias formales son los sujetos pasivos principales o por deuda ajena de la obligación tributaria sustantiva principal.”

“Las leyes tributarias, con el propósito de tutelar el efectivo cobro de los impuestos, establecen deberes de hacer, de no hacer y de tolerar a cargo de terceros, es decir de personas que no tienen ni pueden tener el carácter de sujetos pasivos de la obligación principal.”¹⁷

c) Nacimiento de las obligaciones tributarias formales. “Los presupuestos de hecho de los deberes formales son distintos de los presupuestos o hechos imponibles de las obligaciones tributarias sustantivas principal o por deuda ajena”. En primer lugar pueden ser distintas en cuanto a los sujetos, pues los deberes formales pueden recaer sobre los sujetos deudores del tributo, por deuda propia o ajena, pero también sobre personas que son

¹⁵ VANONI, Ezio. *Elementi di Diritto Tributario*, Vol. II. Pág. 262. Cit. por DE LA GARZA, Pág. 482

¹⁶ DE LA GARZA. *Op. Cit.* Pág. 483

¹⁷ DE LA GARZA. *Op. Cit.* Pág. 484

terceros, en cuanto que no pueden tener nunca el carácter de deudores del tributo. En segundo lugar, en cuanto al nacimiento de las obligaciones, pues los deberes formales pueden nacer antes, simultáneamente o con posterioridad al nacimiento de la obligación tributaria principal. Por ejemplo, la simple apertura de un establecimiento produce la obligación al empresario a inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes, aun cuando la obligación de pagar el tributo nacerá cuando se produzca el hecho generador del mismo; lo mismo sucede con otras obligaciones previas a la apertura del establecimiento, como es la de tener libros autorizados, que debe cumplirse con la apertura de un negocio; luego, las obligaciones que se producen después de que el comerciante halla clausurado su negociación, como es el caso de que la autoridad verifique este hecho y realice diligencias o auditorias en su contabilidad, o se estará obligado a conservarla el periodo que establece la ley que son cinco años, o hasta diez años, en casos especiales que disponen las leyes.

d) Diversidad de Fuentes de los Deberes Formales. Las obligaciones formales, tanto para los sujetos pasivos de las obligaciones sustantivas, como para los terceros, no derivan siempre de la ley en forma directa, sino que en algunas ocasiones tienen su fuente en actos jurídicos administrativos de la Autoridad Fiscal, en virtud de facultades, a veces vinculadas y en ocasiones discrecionales, que les confieren las leyes, que se conocen con los nombres de acuerdos, órdenes, proveídos, etc.

Por esa razón, las relaciones de carácter formal pueden entrañar relaciones de poder para la autoridad, y de sumisión para el obligado, diferentes a las relaciones sustantivas, que son relaciones de crédito, en que la Autoridad Fiscal tiene carácter de acreedor y el contribuyente el carácter de deudor.

Pugliese escribe que “se ha observado que en las obligaciones ex-lege de derecho público, en algunos casos nacen directamente de la ley, pero las autoridades administrativas las imponen en los casos concretos mediante actos administrativos que pueden clasificarse en la categoría de órdenes, mediante las cuales la prestación se transforma de eventual en actual. Se ha dicho también que las órdenes pueden ser de dos especies: se puede tratar de actos requeridos para hacer nacer la obligación de ejecutar la prestación, la cual, sin embargo, tiene su fuente directa e integral en la ley; o bien la orden puede ser fuente de la obligación cuando la ley no vincula directamente, sino concede a la autoridad administrativa el poder en condiciones dadas, de vincular al ciudadano.” *Pugliese* considera que en ambos casos la orden de la autoridad administrativa tiene función y eficacia declarativa y no constitutiva.”¹⁸

C. RELACIONES JURÍDICAS TRIBUTARIAS O FISCALES QUE SE ESTABLECEN ENTRE PARTICULARES O ADMINISTRADOS

a) La Relación Tributaria de Traslación Jurídica de la Deuda Tributaria. “Es una relación jurídica que se establece entre el sujeto pasivo y un tercero, incidido o repercutido, y cuyo contenido es la deuda tributaria que pagó el propio sujeto pasivo”.

¹⁸ *PUGLIESE, Mario. Derecho Financiero. Pág. 137 Citado por DE LA GARZA, Págs. 484 a 485*

Se entiende que la traslación jurídica es el derecho que tiene un sujeto pasivo que ha pagado la deuda tributaria de exigir el pago de esa cantidad a otras personas, ajenas a la relación jurídica tributaria sustantiva o principal, por disposición legal.

“La traslación jurídica del impuesto es el derecho que tiene un sujeto pasivo que ha pagado la deuda tributaria de exigir el pago de esa suma a otras personas que son ajenas a la relación jurídica tributaria, en virtud de un mandato de ley”. Para el sujeto pasivo la traslación jurídica es un derecho que le otorga la ley, pero para el incidido o trasladado es una obligación que le impone la ley.

La naturaleza de esta relación es de carácter tributario porque se establece en la ley tributaria; es también una obligación ex-lege; se establece entre dos sujetos de derecho privado, aclarando que entre el particular incidido o trasladado y la autoridad no se establece ninguna relación jurídica. La relación tributaria de traslación nace en el momento en que se produce el hecho generador establecido por la ley. Se extingue normalmente por el pago hecho por el tercero incidido al sujeto pasivo del importe del impuesto pagado por éste.

Son figuras afines la sustitución, en donde el sustituto es un sujeto pasivo del impuesto al igual que el sustituido, aquél por deuda ajena y éste por deuda propia, entre ambos se producen relaciones jurídicas con el sujeto activo. En cambio en la traslación no se produce ninguna relación jurídica entre el fisco y el sujeto trasladado. Otras figuras afines pueden ser la responsabilidad solidaria, la transmisión de la deuda y la representación; en este último caso el representante paga la deuda del representado. En cambio en la traslación, el sujeto pasivo paga una deuda propia de él.

En la transmisión de la deuda, un sujeto pasivo es eliminado por otro sujeto pasivo que lo sucede, como es el caso de la fusión de sociedades, donde el fisco y el sucesor mantienen la misma relación jurídica que existía entre la autoridad y el sujeto sucedido. En cambio, en la traslación no existe relación jurídica entre el acreedor y el sujeto incidido.¹⁹

b) La Relación Jurídica entre Particulares por Retenciones. “Las leyes tributarias pueden establecer obligaciones entre personas de Derecho Privado, bien sujetos pasivos de relaciones tributarias, bien unas contribuyentes y otras que no tienen ese carácter. Generalmente se refieren al regreso del tributo o a la traslación del mismo por el sujeto pasivo de la relación tributaria sustantiva principal a personas extrañas a estas relaciones.

Podemos ofrecer como casos de esas relaciones las que se establecen entre los sujetos pasivos principales ligados por un vínculo de solidaridad sustantiva; las que se establecen entre los sujetos pasivos y los sustitutos, por las cuales los sujetos pasivos sustituidos retienen el tributo de los sujetos pasivos principales (sustituidos); las relaciones jurídicas que se establecen entre los sujetos pasivos principales y los sujetos pasivos con responsabilidad solidaria, cuando éstos se han visto obligados a pagar la prestación fiscal;

¹⁹ DE LA GARZA. Op. Cit. Págs. De la 477 a la 481

por último, pueden darse relaciones jurídicas tributarias entre un sujeto pasivo principal y un tercero a quien se traslada el impuesto cuando esa traslación está ordenada por la ley tributaria”.²⁰

1.2. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio fundamental de la legalidad de las contribuciones está consagrado en la Carta Magna, como ya vimos, lo contiene el artículo 31 fracción IV al establecer que “**Son obligaciones de los mexicanos: . . .Contribuir para los gastos públicos. Así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**

Como se desprende de este texto Constitucional, el sujeto activo de la relación jurídica tributaria solamente lo es el Estado en sus tres niveles de gobierno, la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios. Se advierte una consideración doctrinaria en el sentido de que algunos organismos públicos siendo autoridades fiscales autónomas, no tienen calidad de sujeto activo como son el IMSS y el INFONAVIT, porque no están indicados en el citado dispositivo de la Constitución.

El poder tributario que ejerce en México tanto el Congreso General como en los Estados a través de las Legislaturas Locales, no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República. Dichas limitaciones tienen el carácter de garantías individuales, que es un sistema de derechos subjetivos públicos y constituyen las restricciones al poder del Estado en sus atribuciones legislativas y ejecutivas, que en su conjunto son la estructura básica del Estado de Derecho. Las garantías individuales y sociales no están clasificadas en la Ley Fundamental, pero la doctrina ha hecho la siguiente agrupación y en general las denomina: 1) De Seguridad Jurídica; 2) De igualdad; 3) De libertad; 4) Sociales y 5) De propiedad.²¹

1) Garantías de Seguridad Jurídica. Tienen como fin que las autoridades del Estado no incurran en arbitrariedades a la hora de aplicar el orden jurídico a los individuos. La libertad y la dignidad de éstos se ve salvaguardada cuando las autoridades evitan actuar con desapego a las leyes, particularmente a las formalidades que se deben observar antes de que a una persona se le prive de sus propiedades o de su libertad. Los artículos que consagran estas garantías son: **8, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23.**

2) Garantías de Igualdad. Son aquellas que protegen la condición de igualdad que todas las personas ubicadas en el territorio nacional guardan respecto de las leyes y ante las autoridades. Es decir, las garantías de igualdad dejan de lado cualquier consideración referente a que, por cuestiones de raza, sexo o condiciones sociales, las leyes deban aplicarse de manera distinta a cada persona, o sean, sin distinciones y sin privilegios. Están contenidas en los dispositivos: **1, 4, 12 y 13.**

²⁰ DE LA GARZA. Op. Cit. Págs. 452 y 453

²¹ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Ed. Porrúa. 1978. de la Pág. 190 a la 193

3) Garantías de Libertad. Son las que, independientemente de informar al individuo sobre los derechos que constitucionalmente le son conferidos para que pueda actuar sin dificultades en la sociedad a que pertenece, imponen cotos y limitaciones a la actividad que el Estado realice a fin de restringir o anular los derechos naturales que el hombre tiene por el simple hecho de ser persona. Están consagradas en los numerales de la Constitución **2, 5, 6, 7, 9, 10, 15, 24 y 16 párrafos noveno y siguientes.**

4) Garantías Sociales. No están referidas precisamente al individuo, sino a grupos sociales determinados, cuya precaria situación económica los coloca en desventaja respecto de otros grupos de personas que cuentan con mayores recursos. Por su propia naturaleza, están por encima de los derechos individuales y pretenden proteger los derechos e intereses de la clase trabajadora y de los núcleos de población ejidales y comunales, así como a la educación que imparte el Estado. Están consagrados por primera vez en una Constitución y tiene su mérito y reconocimiento universal por ser una conquista del movimiento revolucionario mexicano, que inclusive se le ha dado en llamar de corte socialista. Los artículos que la contienen son principalmente el **3, 27 y 123.**

5) Garantías de Propiedad. Se pretende que estas garantías protejan los medios de producción, así como la distribución de la riqueza nacional, obedece a cuestiones económicas para prevenir situaciones caóticas que puedan surgir por el uso desmedido de los bienes e intereses que protege. La propiedad es una garantía individual protegida por el artículo **14** cuando dice que “nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos...”. Sin embargo, desde el punto de vista social, la garantía de propiedad se desprende del contenido de los tres primeros párrafos del artículo **27** de la Ley Suprema al referirse a que “la propiedad originaria de las tierras y aguas comprendidas en el territorio nacional le corresponde a la Nación; y toda expropiación deberá hacerse por causa de utilidad pública o a interés sociales, no individuales y mediante indemnización.” También se dispone que la Nación tiene derecho de imponer modalidades a la propiedad privada, siempre que sea preciso para la salvaguarda del interés público. Y tiene en todo tiempo el dominio de los recursos naturales y de los mares territoriales; pudiendo los particulares explotar o usar si cuentan con la concesión dada por el Estado.²²

Por otra parte, las garantías individuales y sociales solamente podrán suspenderse o restringirse en los casos y condiciones que la propia Constitución establece en su artículo **29**. También se cuenta con medios de control y protección establecidos principalmente en los artículos **103 y 107** Constitucionales y la Ley de Amparo.

1.2.1. LA GARANTÍA O PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Los antecedentes de esta garantía se han hecho remontar hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, que en su declarativo número 13 proclama que “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente

²² **PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN SCJN.** Colección Garantías Individuales. Vol. 1 Parte General. Capítulo IX. Clasificación de las Garantías Individuales de la Página. 77 a la 93

repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades.” Otros antecedentes que podemos citar es el que contiene la Constitución de Cádiz, artículo 339 al establecer que “las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno”. En México, aparece por primera vez en el Reglamento Provisional del Imperio Mexicano del 10 de enero de 1822, según su artículo 15 que dispuso “que todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir urgencias del Estado.”

El principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los municipios deben estar establecidas por las leyes. Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso.

En sentido amplio el principio de legalidad comprende la constitucionalidad y legalidad de las contribuciones, en un sentido restringido el principio de legalidad solamente puede estar referido a lo que establecen las leyes fiscales secundarias. El distinguido fiscalista Adolfo Arrijo Vizcaíno,²³ propone una serie de principios constitucionales en materia fiscal que pueden considerarse como garantías del gobernado, mismas que se desprenden del texto constitucional arriba señalado, se mencionan las que a continuación tratamos de resumir de la siguiente manera:

a) Principio de Generalidad. Se refiere a la indeterminación de la ley en relación con las personas a quienes se aplica, se caracterizan materialmente por ser acto que crea, modifica o extingue una situación jurídica general, que no precisa nunca un caso individual.

b) Principio de Obligatoriedad. Es un elemento de la estructura fundamental de la ley que establece una obligación ciudadana de carácter público de contribuir a los gastos públicos.

c) Principio de Vinculación con el Gasto Público. Las contribuciones que paga el gobernado que luego se convierten para el Estado en ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que presta el Gobierno.

d) Principios de Proporcionalidad y Equidad. Las disposiciones tributarias deben establecer cuotas, tasas o tarifas que serán aplicadas a los sujetos de acuerdo a su capacidad económica; También, dichas leyes impositivas deben dar el mismo tratamiento de igualdad a todos los contribuyentes colocados en idéntica situación.

e) Principio de Legalidad. Consiste en que toda relación tributaria debe darse dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Este principio constitucional implica que los elementos esenciales del tributo como son, sujeto, objeto, base, tasa, tarifa y época de pago estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no haya margen a la arbitrariedad de las autoridades exactoras y se genere certeza a los gobernados respecto al

²³ *ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal. Ed. Themis. México D.F. 1989. Págs. 189 - 196.*

hecho que se encuentra gravado, a la forma en que se calcula la base del tributo y respecto a qué cuota, tasa o tarifa debe aplicarse y cómo, cuándo y dónde se enterará.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho una inmejorable exposición de la garantía de legalidad: “El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley de Ingresos de la Federación, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino que fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades extractoras ni para el cobro de impuestos imprevisible o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

“Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscriptos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles”.

Hay una sola excepción al principio de legalidad que establece la Constitución, en cuanto se refiere al aspecto formal del principio, y es la que proporciona el artículo 131, según el cual: “El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida.” De no existir consagrada esta excepción por la propia Constitución, el Presidente de la República no podría alterar las tasas de los impuestos de importación o de exportación, ni mucho menos crear dichas alícuotas pues las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser

establecido por una ley formal del congreso, de acuerdo con el principio de legalidad. Esta facultad del ejecutivo constituye, pues, una excepción al sistema de la división de poderes consagrados en la misma Constitución, y la facultad fue introducida por la reforma constitucional de diciembre de 1950, debido a poderosas razones de política económica que hicieron indispensable la misma para defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.

1.2.2. LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Ha sido motivo de grandes discusiones, debates y controversias el sentido interpretativo que se dan a estos dos conceptos que vamos a analizar a continuación, partiendo de la base de que están consignados en el multicitado artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

En la ejecutoria Aurelio Maldonado, y posteriormente al formarse la jurisprudencia número 11 de la recopilación de 1965, se estableció claramente por la SCJN que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aun cuando al precepto se encuentre localizado fuera del capítulo respectivo de la Constitución. También, al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia, según la número 541 de la recopilación de 1955:²⁴ “De acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: 1) que sea proporcional; 2) que sea equitativo; 3) que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos”.

a) El Principio de Proporcionalidad, consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas.²⁵

b) El Principio de Equidad, radica naturalmente en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, que deben recibir un tratamiento idéntico, es decir, que todos los contribuyentes son iguales ante la ley tributaria, cuando se trata de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con las capacidades económicas de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. La equidad se basa en el principio de igualdad ante la ley que deben tener los contribuyentes.²⁶

²⁴ DE LA GARZA. Op. Cit. Pág. 270.

²⁵ DE LA GARZA. Op. Cit. Pág. 275.

²⁶ DE LA GARZA. Op. Cit. Pág. 276

Flores Zavala propone que todos los que tienen una capacidad contributiva paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible. El principio de generalidad no significa que todos deban pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. El principio de uniformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo.

1.2.3. PRINCIPIOS TEÓRICOS Y DOCTRINARIOS

Todo el bagaje que se ha escrito sobre esta temática se desprende de los principios teóricos que tuvieron su origen en el pensamiento de la economía propuesto por Adam Smith, en su libro *La Riqueza de las Naciones*²⁷ mismos que resultan necesarios exponerlos brevemente: 1) principio de justicia; 2) principio de certidumbre; 3) principio de comodidad; 4) principio de economía. Estos principios, como ya se dijo, inspiraron a la Constitución Francesa de 1789 y a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, y también fueron recogidos por la Constitución de Cádiz de 1812 en España. De ahí a las Constituciones Mexicanas de 1857 y 1917. *Adam Smith* propone que:

1) Principio de Justicia. “Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo mas cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia y menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos”.

Este principio de justicia se divide en dos subprincipios: el de Generalidad y el de Uniformidad. El primero exige que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y que no dejen de pagarlos quienes se comprendan en ellas. Que no se vulnere cuando se concedan exenciones subjetivas u objetivas en las leyes tributarias ni tampoco a quienes carecen de capacidad contributiva. El segundo, o sea, el subprincipio de Uniformidad proclama la igualdad de todos frente al impuesto, que se requiere que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo a su capacidad contributiva, de tal manera que a mayor capacidad contributiva la aportación sea mayor, es decir, se justifica la existencia de los impuestos progresivos.

2) Principio de Certidumbre. “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de suma importancia por

²⁷ SMITH, Adam. *La Riqueza de las Naciones*. Ed. FCE. 2002. Parte II. De los impuestos. Pág. 726-728.

que puede propiciar un notable grado de desigualdad que se origina aun por un grado pequeñísimo de incertidumbre”.

Por lo anteriormente expresado por el economista irlandés, otros autores han considerado precisarlo y ampliarlo con las siguientes previsiones que el legislador debe cuidar, como son: 1º) Que las leyes tributarias deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambiguas e imprecisas. 2º) Que los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, reglas, etcétera. 3º) Que debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal. 4º) Que se debe preferir el sistema de cuota al de derrama porque es menos incierto. 5º) La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.²⁸

3) Principio de Comodidad. “Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recaudará precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga con los medios para pagarlo”. Esta consideración debe ser extendida a todas las contribuciones que deben procurarse, al establecerse, que el momento del pago del impuesto sea el propicio y adecuado, cuando el contribuyente va a disponer fácil y convenientemente los recursos. También debe prever la forma cómoda, práctica, fácil y ágil para realizar los enteros.

4) Principio de Economía. “Los impuestos pueden impedir o sacar de los bolsillos de la población una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público de las cuatro maneras siguientes: 1) El cobro del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del impuesto recaudado. 2) Puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar determinadas ramas de la economía o negocios que pueden dar sustento y ocupación a varios sectores, que pueden inclusive disminuir o destruir totalmente algunas de las fuentes de la producción. 3) Los embargos y demás castigos en que incurren los individuos que intentan esquivar el impuesto, puede constituir con frecuencia la ruina de los negocios, acabando de ese modo con el beneficio que pueden producir a la comunidad la inversión de sus capitales. Un impuesto mal planeado ofrece una gran tentación de evadirlo. 4) Al someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponer a las molestias, vejaciones y tiranías innecesarias”.

Es conveniente proponer que el legislador debiera tomar en cuenta siempre estos principios, y por lo que toca a este último siempre procurar establecer la menor carga posible de imposición, que los ingresos del Estado o tesoro de la hacienda pública debieran ser utilizados de forma eficiente, eficaz, productiva e inteligente; que la autoridad hacendaria evitara los desvíos, despilfarros, gastos suntuosos e innecesarios, considerando que los recursos son limitados; evitar gastos onerosos en la recaudación y en general, un honesto proceder en la obtención, administración y aplicación de los dineros del pueblo. Por su parte el contribuyente debiera hacer conciencia de la trascendencia e importancia del

²⁸ DE LA GARZA. Op. Cit. Pág. 404 a 406. Síntesis que hace de la obra de Adam Smith.

cumplimiento oportuno y honesto de las obligaciones tributarias y fiscales, para contribuir al gasto público del Estado, esperando de éstos servicios públicos suficientes y de buena calidad.

Es importante agregar también los principios teóricos de *Adolfo Wagner* que se enumeran y comentan a continuación:

1.-Principio de Política Financiera, este principio se subdivide en dos: los principios de la suficiencia de la imposición y de la elasticidad de la imposición. **La suficiencia de la imposición** se refiere a que los impuestos deben ser suficientes para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado período. **La elasticidad** proclama que el sistema fiscal debe estar integrado por diversos impuestos que hagan que en un período de coyuntura permitan al Estado recibir todos los ingresos que necesita.

2.-Principios de Economía Pública, se propone elegir entre tres fuentes principales de impuestos, que son el capital, la renta y los medios de consumo, tomando muy en cuenta los aspectos de la economía privada y de la pública; las consideraciones de política social y los fines de aplicación de los impuestos.

3.-Principio de Equidad, se expresa bajo el concepto de repartición equitativa de los impuestos, considerando los conceptos de generalidad y de uniformidad en la tributación. Este autor opina que los impuestos tengan solamente finalidades fiscales; considera que la proporcionalidad de los impuestos tiendan a gravar a todos los individuos, sin tomar en cuenta los mínimos de exenciones y sin cuotas progresivas, es su concepto de equidad, que no ha sido tomado en cuenta por legislación alguna.

4.-Principio de Administración Fiscal, se refiere a la fijación en la imposición, se consideran principios de lógica en materia tributaria, se expresan por medio de reglas como son: preparación profesional y moral de los funcionarios que administran los impuestos; simplicidad del sistema de impuestos y de su organización; la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar del pago de la contribución; que las leyes y los reglamentos utilicen un lenguaje claro, simple y accesible a todos; que el rigor jurídico y la precisión no permitan la discusión y la controversia; etcétera.

También cabe mencionar los principios que proclama la SCJN, que dice son: a) todo impuesto debe ser cierto; b) el impuesto debe ser justo; c) debe ser cómodo; y d) debe ser económico.²⁹

1.3. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA SUSTANTIVA PRINCIPAL

La Relación Jurídica Tributaria Sustantiva Principal tiene un papel central y fundamental que por ello ha merecido un análisis particular en esta Investigación, el objeto de esta relación es importante porque se refiere a la obligación de pagar el tributo, que constituye una obligación de dar; aquí quedan comprendidas también las referidas a los

²⁹ *DE LA GARZA*. Op. Cit. Pág. 406 a 408.

intereses o recargos, actualizaciones y las que son de su misma naturaleza. Pero no se incluyen las obligaciones penales tributarias, las obligaciones o deberes de los contribuyentes, las relaciones procesales que se originen con motivo de esta relación. Su naturaleza es la de una relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo que es el Estado que la ley le atribuye el derecho de acreedor, frente al sujeto pasivo o deudor responsable del tributo que se identifica con una obligación de dar. Podemos dar el siguiente concepto a manera de definición de esta relación: **“La Relación Jurídica Tributaria Sustantiva o Principal es aquella que existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo”**.

El contenido de la obligación tributaria sustantiva principal es precisamente el pago de una cantidad de dinero, aunque excepcionalmente dicho pago se haga en especie. Se trata de una relación principal y no accesoria, porque su existencia no depende de la vida de otra u otras, pues es una relación central en torno a la cual pueden producirse otras obligaciones de carácter sustantivo o de carácter formal, conservando su primacía respecto de otras relaciones. También podemos agregar que se trata de una relación personal y no real, al ser entre dos personas y no entre una persona y una cosa. El sujeto activo que es el Estado a través de la Autoridad Fiscal es una persona jurídica es el acreedor que tiene en todo caso el derecho y deber de cobrar y exigir el tributo.

Las características y naturaleza de esta relación jurídica sustantiva y principal podemos resumirlas en cuatro aspectos más importantes que son: 1) Se trata de una relación de carácter personal y obligacional. 2) Comprende obligaciones y derechos, tanto del Estado hacia los particulares como de éstos hacia el Estado. 3) Es una relación simple y no compleja, que abarca obligaciones de dar el impuesto y otras cantidades de dinero. 4) Es una relación de derecho y no de una relación de poder.

1.3.1. RELACIÓN DE CARÁCTER PERSONAL Y OBLIGACIONAL

Esta relación tiene la naturaleza de ser personal porque constituye una obligación y no un derecho de carácter real. Todos los tributos son personales porque constituyen una obligación de las personas, aunque en algunas clasificaciones se menciona que algunos tributos son reales, en esencia no lo son porque se trata de un defecto o error del legislativo que suele confundir el objeto por el sujeto del tributo, como ocurre con los impuestos inmobiliarios o predial y también en el caso de los gravámenes aduanales sobre las mercancías cuando que el sujeto en realidad lo es el titular, poseedor o propietario de dichos bienes.

No se puede negar que en la doctrina se hacen clasificaciones de los impuestos donde se tienen los impuestos personales e impuestos reales, llamándose a éstos aquellos en los que se prescinde de las condiciones personales del contribuyentes y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto solo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva. El impuesto de tipo real no define quién es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible, y muchas veces emplea una terminología también un poco equivoca, que da

lugar a la confusión consiguiente. En estos impuestos el sujeto pasivo, a veces, ni siquiera se nombra, pero en realidad el sujeto pasivo solo se determina por implicación, porque el legislador ante todo, adopta la técnica de establecer el hecho objetivo que da origen a la obligación de poner en relieve el bien económico sobre el cual recae la incidencia del gravamen o que constituye el objeto de este hecho económico que da origen al impuesto, pero quien lo pagará será quien realice ese acto de la vida económica o aquél por cuenta del cual ese acto se realiza y, en la gran mayoría de los casos, no hay peligro de confusiones.

1.3.2. RELACIÓN DE OBLIGACIONES Y DERECHOS DE LOS SUJETOS

Cuando se trata de la relación Jurídica tributaria sustantiva, que tiene el objeto de pagar el tributo, el acreedor no puede dejar de cobrar el impuesto que nace de la ley, por ello se dice que ejerce un derecho-deber, es decir, que es su derecho de crédito y es también su obligación de hacerlo valer a favor del Estado. En cambio cuando se trata de una relación de carácter administrativo o formales, la autoridad está en posibilidad de ejercer o no su facultad, de acuerdo con un criterio de oportunidad, es decir, que puede actuar bajo un criterio discrecional que se rige no por derechos-deberes, sino por una facultad de apreciación y de oportunidad. Se entiende que nos referimos a una norma que otorga una facultad discrecional en varios sentidos, sobre todo por que la administración puede usarla o dejarla de utilizar, puede inspeccionar o no, puede visitar al contribuyente o solicitar la información. Se dice que es discrecional también en otro aspecto, por que una vez elegida por la administración la facultad de comprobación, ninguna norma establece cómo, en que circunstancias y en que forma debe ejercer dicha facultad.

Existen diferencias fundamentales entre ciertas obligaciones de los contribuyentes como las de pagar el tributo y otras que son complementarias o secundarias en las que el contribuyente puede adoptar un determinado comportamiento activo o pasivo frente a la administración, para facilitar o cooperar con las tareas tanto de la recaudación como de la comprobación del cumplimiento de sus obligaciones. Es muy claro que al mezclar todas estas actividades en una única relación jurídica da como resultado una complejidad que significa ignorar las características fundamentales de esta relación sustantiva, que a la luz de un estudio científico resulta una relación simple; esto nos lleva a concluir que la relación jurídica tributaria no sea una relación compleja sino una simple relación obligacional, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas.³⁰

1.3.3. RELACIÓN SIMPLE. NO COMPLEJA

Se tienen antecedentes en el pensamiento doctrinario que la relación jurídica tributaria es una relación compleja, pero esta consideración ciertamente lo parece porque el derecho sustantivo de la materia fiscal abarca o pretende abarcar todos los aspectos, ramas y disciplinas jurídicas que intervienen en la relación jurídica tributaria, sin tomar en cuenta las delimitaciones y acotamientos desde y hasta donde abarcaba esta materia de lo fiscal que involucra desde la actividad administrativa, económica y financiera del Estado hasta todos los aspectos de la recaudación, administración y aplicación de los recursos

³⁰ *JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Pág. 371.*

financieros que maneja la administración pública; la relación así comprendida desde luego sería muy compleja y por ello el eminente profesor *Giannini*, autor de la obra más amplia y considerada como clásica “La Relación Jurídica Tributaria”, llegó a la conclusión que la relación en comento es compleja porque abarca todos los aspectos de las obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de soportar, reconociendo que si se toma en cuenta solamente la obligación sustantiva de pagar el tributo, como dando a entender que ésta sería no tan compleja; sin embargo nunca declaró que fuera una relación simple como la consideran otros autores. Mario Pugliese apoya la posición de Giannini, y también sostiene la existencia de una relación compleja, donde, al lado de la relación principal de pagar el impuesto estarían las obligaciones accesorias de pagar intereses y multas, es decir, todas las relaciones de carácter sustantivo, pero no tributario, sino penal, esto es, relaciones de derecho tributario penal, considerando que éstas son originadas por otros hechos, que no son los que dan origen a la relación tributaria; la infracción es un hecho punible del que nace la relación jurídica tributaria penal. Otros autores renombrados que tienen coincidencias con esta postura de la complejidad de la relación jurídica tributaria son: Berliri, Blumenstain, Carretero, Giuliani Fonrouge, Villegas, Pugliese, y Sainz de Bujanda.

Dino Jarach. Sostiene que la relación jurídica tributaria es de carácter plural y simple porque existe un gran defecto de análisis, que consiste en considerar todos los aspectos reunidos y ver como un conjunto y una relación compleja la que se establece entre el sujeto activo y el sujeto pasivo dentro del ámbito del derecho tributario, por lo que se provoca la consecuencia de que se vean una supremacía del Estado sobre los particulares, con la razón de que en materia de derecho formal o administrativo existe la posibilidad de que el Estado dicte verdaderas órdenes, no fundadas en una ley sino dentro de un amplio campo de discrecionalidad que la ley administrativa concede a la autoridad.³¹

1.3.4. RELACIÓN DE DERECHO. NO DE PODER

Partiendo de los dos enfoques o posturas básicas que han estado en la discusión y debate de filósofos, politólogos, sociólogos y jurisconsultos sobre la primacía del hombre sobre la sociedad y sobre el Estado; cuando se analizan los temas de la libertad, de la igualdad, el poder del Estado, el estado de derecho, la seguridad jurídica, se llegan a posiciones encontradas, en las que no hay acuerdos por las consideraciones ideológicas que cada ciencia o tratadista maneja y desde luego la óptica y visión de cada cual será siempre diferente. Así nos encontramos en este campo de lo tributario, unos piensan que el gobernante y el gobernado están en planos de igualdad, otros anteponen al Estado frente al hombre, y otros opinan que el hombre está por encima del Estado y de la Sociedad. También el derecho entra en la discusión, cuando el gobernante se ve en la necesidad de aplicar el derecho y la fuerza del Estado frente al individuo o en situaciones muy especiales, se discute la preeminencia de aquél sobre el particular, cuando al hacer uso, como instrumento del poder o como forma de realizar la justicia y otros valores del derecho. Si a esto le agregamos la posición teológica o de la iglesia, nunca habría coincidencias tal vez por los bienes que se quieren tutelar, los intereses o valores que se ponen en juego; aunque está muy claro que la jerarquía de cada conocimiento o de cada ciencia podría darnos la clave o algunos principios para ir ordenando los sistemas de ideas

³¹ *JARACH, Dino. Curso Sup. de Der. Tributario. pp. 160-163. Obra Citada por DE LA GARZA. p. 454*

que se vierten en torno de cada rama del conocimiento. También todo depende de la situación, de los tiempos, circunstancias y de los sujetos que van a someterse a esos juicios.

Ante este planteamiento, las argumentaciones que se den a favor de una u otra postura carecerán de fuerza convincente, por eso dice Jarách que “La teoría que sostiene la naturaleza de relación de poder se funda sobre una equivocación de carácter doctrinario e ideológico, y también sobre la falta del análisis dogmático de las instituciones tributarias”. Esto refiriéndose a que la relación jurídica tributaria no es una relación de poder, sino de derecho, pues trata de defender su postura de que el fisco y el particular están en un plano de igualdad jurídica.³²

Agrega este autor que “el error ideológico consiste en considerar ineludible la supremacía del Estado frente a los individuos y que en todas las obligaciones que el Estado impone a los particulares, aquél se coloca en una posición de preeminencia por la cual su interés prive sobre el de los particulares, debiendo éstos quedar sometidos a su voluntad y a su arbitrio, como si el Estado fuere una entidad superior cuyos derechos prevalecen sobre los individuales. Esta actitud es contraria a la naturaleza del estado de derecho, en la que el Estado, como persona jurídica se coloca en el ámbito de derecho, máxime en el derecho tributario, en el que en virtud del principio de legalidad o de certeza y, precisamente por una evolución histórica constitucional, los intereses estatales no pueden hacerse valer sino a través del instrumento de la ley. Pero algunos sostenedores de esta teoría llegan a negar a la ley tributaria el carácter de verdadera norma jurídica y afirman que es simplemente un acto administrativo que se ejerce por el instrumento de la ley.

Al lado de la razón ideológica de la doctrina que sostiene la naturaleza de la relación de poder hay en opinión de Jarach otra razón de esa doctrina, esto es, un defecto de análisis jurídico. Los que sostienen que la relación jurídica tributaria es una relación de poder lo que hace porque no distinguen, como lo hacen otros, los aspectos propiamente dichos del derecho tributario sustantivo o material, de los otros de derecho formal o administrativo y de derecho penal tributario. Al contrario, los unen, dando a la relación tributaria el carácter de relación compleja. Por una parte, existe el Estado con una serie de pretensiones, una de las cuales es el tributo propiamente dicho, esto es, la pretensión de obtener el pago de una suma de dinero, pero dentro de una serie de otras pretensiones como las de citar a comparecer, solicitar informes, imponer determinados deberes, llenar declaraciones juradas, presentarse a rendir cuentas ante el Fisco: permitir allanamientos, compulsas o inspecciones de libros, visitas domiciliarias: llevar determinados libros y escrituraciones contables a pedido no ya de la ley, sino de la autoridad administrativa tributaria. Es decir, toda una serie de deberes y obligaciones de los ciudadanos que entran en esta relación, y las que, en algunos casos son obligaciones de dar, como las de pagar el tributo; en otros casos, obligaciones de dar accesorias, como las de pagar determinados intereses o recargos, y, finalmente, obligaciones de hacer o de tolerar, como las que ya enunciamos.

Algunos autores alemanes han sostenido que en materia tributaria la relación existente entre el Estado y los particulares no es una relación de derecho, sino una relación

³² JARACH, Dino. Op. Cit. Pág. 373-374.

entre un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder, por lo cual la han considerado que se trata de una relación de fuerza o relación de poder.

Es de considerar, en apoyo a esta última posición que exponen los autores alemanes, que en México, la autoridad fiscal cuando ejerce sus atribuciones para cobrar tributos por la vía ejecutiva, no requiere de plantear un litigio ante tribunales civiles para obtener una sentencia que le permita cobrar tributos que el contribuyente se niega a pagar por diversas causas o razones, le basta a la autoridad ejercer su acción económico-coactiva que la ley le concede para hacer efectivo un crédito fiscal determinado a su favor y a cargo del contribuyente que se resiste al pago de dicho adeudo fiscal. Por ello, considero que la Autoridad Fiscal, para los efectos tributarios, está en un plano superior al Contribuyente, concluyendo que ésta relación es de poder y no de derecho como otros autores la proponen.

1.4. ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

En la relación jurídica tributaria intervienen dos personas o dos sujetos plenamente identificados, uno que tiene el deber de cobrar los tributos llamado sujeto activo de la relación tributaria, que es precisamente el Estado, la administración estatal, llamado Fisco; SAT, Servicio de Administración Tributaria; Hacienda, Secretaría de Hacienda y Crédito Público; la Federación; la Tesorería; y otros nombres a los que nos vamos a referir como la Autoridad o las Autoridades Fiscales. La otra persona que interviene en la relación jurídica tributaria es el sujeto pasivo, que es el que tiene la obligación de pagar el tributo, es decir, el causante, el contribuyente, el particular, o el gobernado. Son elementos subjetivos de la relación jurídica tributaria las cualidades, características, atributos, derechos y obligaciones; deberes, atribuciones y facultades de las personas o sujetos que intervienen en dicha relación. Por conveniencia y metodología de la presente investigación vamos a referirnos en esta parte al sujeto pasivo o contribuyente y reservamos el análisis del sujeto activo o de la autoridad, que se trata mas adelante.

Desde ahora podemos advertir que el sujeto activo puede, por excepción, ser sujeto pasivo en los casos en que la ley lo disponga, así lo previene el artículo 1 del CFF que dice “...La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente”. Este caso de excepción, en que el Estado es sujeto activo y es sujeto pasivo a la vez, figura en el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que expresamente señala “... La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos, y sólo podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en las erogaciones o el pagado en la importación, que se identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago del impuesto establecido en esta Ley ...”

1.4.1. EL SUJETO PASIVO PRINCIPAL

El sujeto pasivo principal por adeudo propio es el causante o contribuyente que está obligado al pago del tributo en virtud de la propia naturaleza del supuesto jurídico o hecho imponible que contiene la norma que al ser realizado por dicho sujeto le es atribuible. Es decir, es la persona física o moral que está obligada al pago de la contribución por haberse colocado en la situación jurídica o de hecho que previene la ley.

Para Dino Jarach “el sujeto pasivo principal es aquel que posee la capacidad contributiva que constituye el fundamento del hecho imponible, mientras que los demás sujetos sólo son tales porque la ley considera oportuno y conveniente ampliar la esfera de los sujetos obligados para mayor garantía del crédito fiscal”. Esta afirmación el mismo autor la cuestiona en parte aduciendo que el legislador puede elegir la opción más conveniente para el Fisco tratándose de derechos o contribuciones de mejoras; en los derechos es sujeto pasivo principal quien usa el servicio y en las contribuciones especiales quien se beneficie de la obra.³³

Flores Zavala designa al sujeto pasivo por adeudo propio como el sujeto pasivo con responsabilidad directa y dice “que la responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, o sea la persona que produce o que es propietaria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado, es decir, que la persona que tiene esta responsabilidad es el verdadero deudor del crédito fiscal”.³⁴ Esta consideración es la que sostiene también Mario Pugliese.

Tributos subjetivos y tributos objetivos. En opinión del tratadista argentino Jarach, muchos países consideran que en algunos tributos el contribuyente está indicado en primer término y el hecho imponible ocupa un segundo término y por eso denomina a estos tributos subjetivos; en cambio, cuando el contribuyente no está indicado o aparece en último término, se dice que son tributos objetivos. La diferencia entre tributos subjetivos y objetivos es una diferencia más bien de técnica legislativa, con consecuencia para la práctica interpretativa, antes que una diferencia dogmática.³⁵

Hecho Imponible. La naturaleza económica del hecho imponible lo hace relevante en la relación jurídica tributaria porque es su contenido y sirve para establecer criterios de atribución respecto al sujeto o al objeto; así, cuando el hecho imponible es la propiedad o la posesión de un bien inmueble, el criterio de atribución debe ser el propietario cuando éste se encuentre determinado y cuando no lo esté será el poseedor, que es quien disfruta económicamente de los beneficios de la propiedad. El hecho de que la norma jurídica así lo determine no significa sino el reconocimiento de la validez de este criterio, pero sería el mismo resultado al que se tendría que llegar de faltar disposición legal al respecto.³⁶

³³ JARACH, Dino. Op. Cit. Pág. 196-198. Obra citada por DE LA GARZA. Pág. 493.

³⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 89-99 (n. 86 y 87)

³⁵ DE LA GARZA. Op. Cit. pp. 493 y 494.

³⁶ JARACH, Dino. El Hecho Imponible. pp. 132 a 136

En palabras de Jarach “para el sujeto pasivo por deuda propia, aun en el silencio de la ley, resulta directamente consecuencia del hecho imponible que aquel que lo verifica sea sujeto pasivo por deuda propia, por que es el que tiene con el Estado la relación jurídica tributaria que nace de este hecho”.

La solidaridad de sujetos pasivos por adeudo propio respecto a un mismo hecho imponible hemos de considerar que cuando dos o más personas estén obligadas al pago de una misma prestación fiscal, su responsabilidad será solidaria, por ejemplo en los casos de copropiedad y comunidad de bienes y, en general, en todos los casos en que se posea en común un bien determinado, las obligaciones fiscales derivadas de la posesión serán solidarias entre los copropietarios o coposeedores, salvo que la ley expresamente haga la excepción.

Es importante distinguir la solidaridad sustantiva y sus efectos con la responsabilidad solidaria, por lo que debe precisarse “que no puede involucrarse dentro del mismo supuesto a la pluralidad de sujetos pasivos por adeudo propio y la pluralidad de sujetos pasivos, uno o varios por adeudo propio con uno o varios por adeudo ajeno, pues si bien frente a la autoridad todos ellos son deudores por el total de la prestación, los problemas de repetición de lo pagado son distintos. El CFF de 1981 ignora totalmente la figura de la solidaridad sustantiva, lo que no quiere decir que no exista, pues es evidente que quienes en los términos de una disposición legal están obligados al pago de la misma prestación fiscal o quienes sean copropietarios o coposeedores son deudores solidarios de las obligaciones tributarias.

Cuando hay pluralidad de sujetos pasivos principales hay una obligación de un supuesto legal, por lo tanto hay una única relación de deuda, es una deuda solidaria, cuando se trata de varios sujetos pasivos por deuda propia no hace falta que la solidaridad este expresamente indicada en la ley, por que es una solidaridad que nace de la naturaleza de la obligación por un mismo título.

No es por aplicación de un principio de derecho mercantil, o por analogía con otro principio de derecho privado que la solidaridad se presume; tampoco es por razones convencionales. Es por naturaleza, por identidad de la deuda, que existe la solidaridad entre los deudores.

Debe distinguirse el aspecto material del meramente formal de la solidaridad. En el aspecto material la solidaridad sustantiva significa que cada deudor tiene la obligación del pago íntegro de la prestación fiscal, y por tanto, que el acreedor puede, a su elección, dirigirse a cualquiera de los deudores para exigir su pago, íntegra o parcialmente, simultáneamente o de manera sucesiva, así como el pago realizado por uno de los deudores libera a todos los demás frente al acreedor común.

En el aspecto formal, la solidaridad es análoga a la de derecho material, es su aplicación. Cada uno de los obligados debe cumplir, los deberes formales impuestos por la ley o por la autoridad, la cual puede dirigirse, a su elección, contra cualquiera de ellos. El cumplimiento por parte de uno no libera a los otros, a menos de que se trate de prestaciones

(por ejemplo, suministrar determinados datos), ... , respecto a las cuales la persona de uno o de algunos de los obligados ofrezca un interés singular para la administración. Por lo que se refiere a las consecuencias derivadas del incumplimiento, es claro que recae sobre todos ellos que han vulnerado la ley; pero conviene distinguir al respecto las sanciones de carácter administrativo de las de carácter penal: La solidaridad de la relación tributaria despliega todos sus efectos en relación con las primeras, en tanto que subsisten para las segundas los principios del derecho penal, de la responsabilidad y de la individualidad de la pena.³⁷

Tratándose de relaciones de coobligados viene a colación una máxima del derecho italiano: “que cada uno de los deudores solidarios representa a los otros frente al ente público acreedor, deduciendo de ahí que los actos de cualquier especie realizados por este último respecto a uno de aquellos a los acuerdos concluidos con el mismo desenvuelven su eficacia respecto a todos los otros deudores.

1.4.2. EL SUJETO PASIVO POR ADEUDO AJENO

El sujeto pasivo principal realiza el hecho imponible y por ello es el obligado principal, por adeudo propio de la obligación tributaria, pero existe la figura del sujeto pasivo por adeudo ajeno que son de varias categorías y quedan agrupadas en este concepto general.

Esta figura de sujeto pasivo por adeudo ajeno puede ser útil para explicar las razones por las cuales un tercero podría resultar responsable de créditos fiscales, por considerar innecesarias dichas clasificaciones, pues al derecho positivo le era suficiente reunir en una sola forma de responsabilidad los casos que antiguamente regulaban por separado. Los presupuestos jurídicos de la responsabilidad por adeudo ajeno pueden ser los siguientes: a) Carácter legal; b) La existencia de un hecho generador del crédito fiscal atribuible al sujeto pasivo principal; c) Incumplimiento de una obligación tributaria por parte del sujeto directo (lo cual es exacto en lo relativo a la responsabilidad solidaria y a la objetiva, pero no a la sustituta en que no hay tal incumplimiento); d) La existencia de circunstancias distintas al hecho generador, de tal suerte que “Cuando el tercero no ha cumplido con esta clase de obligaciones formales y de auxilio para la administración pública, la ley la hace extensiva esta responsabilidad” (lo cual es también parcialmente cierto, entratándose de la responsabilidad solidaria, pero no de la objetiva ni de la sustituta que tienen otros presupuestos); e) De carácter complementario; f) Presupone siempre la omisión ó falta de pago de la obligación tributaria (Lo cual también es parcialmente cierto, tratándose de las responsabilidades objetiva y solidaria, pero no de la sustituta); g) Necesita un acto administrativo debidamente fundado y motivado; h) Debidamente notificado; i) Dando una elección de cobro a la administración, y j) Suponiendo una subrogación.³⁸

A diferencia de lo que sucede con el sujeto pasivo principal, por adeudo propio, que puede ser determinado sin necesidad de norma alguna expresa por parte de la ley, por que su calidad se deduce de la naturaleza misma del hecho imponible y por que respecto de él

³⁷ GIANINNI, A. D. *Instituciones*. n. 42. Obra citada por DE LA GARZA. Pág. 496

³⁸ DE LA GARZA, Op. Cit. Pág. 498.

se da la capacidad contributiva que es el fundamento del tributo; los sujetos pasivos por adeudo ajeno son tales únicamente por que la ley tributaria expresamente los determina. Si la ley tributaria nada dijere al respecto, no podría desprenderse de una simple interpretación que esas personas tengan la obligación de pagar el impuesto. Por tanto, no puede haber sujetos pasivos por deuda ajena que la ley no los halla establecido expresamente.

Respecto a esta categoría de deudores por adeudo ajeno debe afirmarse que la relación que entre ellos y el sujeto activo se produce es una relación de naturaleza sustantiva, “Es necesario advertir que el responsable es también un verdadero y propio deudor, como dice Giannini”.³⁹

“Mientras que para el sujeto pasivo principal el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico, para los otros obligados el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza, como afirma Jarach”.

1.4.3. EL SUJETO PASIVO POR SUSTITUCIÓN

Este concepto figuraba en el artículo 27 del C.F.F. de 1938, que literalmente decía “**Serán sujetos del crédito fiscal en sustitución del deudor primitivo, todas las personas que hagan a otras cualquier pago en efectivo o en especie, que sea objeto directo de un impuesto personal**”. Actualmente no se tiene en la legislación mexicana la figura auténtica de la sustitución, según la cual elimina al sujeto pasivo principal y pone a otro en su lugar, es decir, el sustituto. La legislación, sin eliminar al sujeto pasivo principal, agregaba un nuevo deudor, a quien lo hacían responsable de retener el tributo al sujeto principal, esto lo convertía en agente de retención, o bien al recaudar el tributo del sujeto principal, se convertía en agente de recaudación, para luego entregar lo retenido o recaudado al sujeto activo o autoridad recaudadora.

La doctrina esta llena de puntos de vista de diferentes matices que hacen de este tema, discusiones amplias y complejas que tratamos de resumir en la siguiente forma:

Flores Zavala, considera la responsabilidad sustituta, como una responsabilidad que no elimina o sustituye al sujeto pasivo principal, admitiendo dudas acerca de que sea correcto y propio, “por que no se realiza en ellos una sustitución del responsable directo por el llamado sustituto sino que habrá siempre una coexistencia de las dos responsabilidades, la directa y la sustituta, de manera que el nombre no corresponde a la situación real”.⁴⁰

Joaquín B. Ortega, este autor llama a esos responsables por sustitución “agentes de retención”, “agentes de recaudación”.

Dino Jarach, también los llama “agentes de retención” y dice que los retenedores, como los demás responsables por deuda ajena, deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos de éste que hallan retenido; además, tienen

³⁹ GIANNINI, A.D. Instituciones, nota 37. Citado por DE LA GARZA. Pág. 498.

⁴⁰ FLORES ZAVALA. Elementos de Finanzas Públicas. n. 88. Obra Citada por DE LA GARZA. p. 499.

responsabilidad personal y solidaria en el caso de no haber efectuado la retención, de no haber ingresado los importes retenidos, “considera que la naturaleza jurídica del agente de retención no es la de un mandatario del fisco, sino la de un obligado, por lo tanto no es un sujeto activo, sino un sujeto pasivo de la obligación tributaria”.

Giannini, “ofrece un concepto de la sustitución, en sentido literal, es decir, suponiendo la eliminación del sujeto pasivo principal por el sustituto”.

Berliri, con este autor sucede lo mismo que con el anterior, pues, afirma que “existe sustitución tributaria siempre que en virtud de una disposición excepcional, se lleve a cabo la realización del presupuesto que, al tenor de dichos principios generales debería hacer surgir la obligación tributaria que debiera ser a cargo de una persona, la hace surgir a cargo de un tercero que se encuentra con aquel hecho o con su autor en una relación determinada; y correlativamente, aquel que según los principios generales debería haber sido el único sujeto pasivo del tributo”.

Villegas B. Héctor, sostiene que “el legislador instituye al sustituto tributario cuando resuelve reemplazar al destinatario legal tributario de la relación jurídica tributaria principal. Surgiendo allí un solo vínculo jurídico entre el sujeto activo o fisco y el sujeto pasivo sustituto”.

En la legislación mexicana se establecían dos casos o supuestos de este tipo de sustitución, cuando en la LISR de 1981, para el caso de la asociación en participación y para el otro caso de fideicomisos con fines de actividades empresariales. En el primer supuesto, en el artículo 8 se establecía que “el asociante será quien cumpla por sí y por cuenta de los asociados las obligaciones señaladas en esta ley, incluso la de efectuar pagos provisionales. Solo que el asociante no cumpla, los asociados responderán por el incumplimiento”. En el segundo caso, en el artículo 9 se disponía “que la fiduciaria cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta ley, incluso la de efectuar pagos provisionales”. Sin embargo los fideicomisarios, o en su caso el fideicomitente, responderán por el cumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria. En ambos casos, la fiduciaria y el asociante sustituyen en todas sus obligaciones a los fideicomisarios y a los asociados, respectivamente; de tal modo que éstos quedan sustituidos totalmente frente al fisco.

Por otra parte, en la retención indirecta ocurre otra cosa; ésta tiene lugar cuando el sustituto, obligado por la ley a efectuar la retención y a enterar al sujeto activo el importe de lo retenido, descuenta el crédito tributario a un acreedor al pagarle, al abonarle en cuenta o al reconocerle su derecho de crédito. En este caso al sustituto se le llama retenedor, quien conserva en depósito la suma retenida y además de cumplir con otras obligaciones formales, tales como presentar declaraciones, la entrega al sujeto activo. El ejemplo típico es el caso del empleador o patrón que retiene al trabajador el impuesto sobre la renta causado por el pago de un salario, que es el ingreso gravable que obtiene el trabajador y que por ello es el sujeto pasivo principal y el verdadero contribuyente, convirtiéndose el patrón en el deudor sustituto del impuesto.

Por cuanto a la traslación o repercusión, se debe distinguir de la sustitución, en virtud de que en la traslación aun cuando tenga el carácter de obligatoria, como sucede en algunos casos, el único sujeto pasivo es el sujeto pasivo principal, mientras que el incidido nunca llega a tener ninguna relación jurídica con el sujeto activo, manteniéndose en el plano de un mero “sujeto económico del impuesto”, que son afectados indirectamente por el impuesto por que al final es quien realmente lo paga cuando le es repercutido.⁴¹

1.4.4. EL SUJETO PASIVO RESPONSABLE POR SOLIDARIDAD

“Esta responsabilidad del sujeto pasivo por adeudo ajeno se puede definir como la obligación solidaria que 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 se extiende esta responsabilidad solidaria al cumplimiento de obligaciones formales”.⁴²

Se puede considerar como responsabilidad solidaria la falta de pago de la prestación fiscal que cometen los representantes o personas que administren o vigilen bienes u operaciones del sujeto pasivo principal.

Giannini, “Además del sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria declara muchas veces obligada al pago del tributo, e incluso al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa, que puede denominarse ‘responsable del impuesto’. Los motivos que inducen al legislador a extender la obligación tributaria a personas que, por no encontrarse con el presupuesto del tributo en la relación preestablecida, no revisten la figura de sujetos pasivos del impuesto, son de carácter meramente fiscal y responden a la necesidad de hacer más fácil y más segura la recaudación”.

“Es importante hacer notar que *Giannini* no incluye dentro del sujeto pasivo responsable por solidaridad a quienes únicamente se imponen deberes de carácter formal, sino sólo a quienes atribuye el derecho positivo la obligación de hacer el pago de la prestación fiscal principal; respecto a la accesoriedad de la obligación del responsable la entendemos en el sentido de que generalmente el sujeto activo demanda el cumplimiento de la obligación al sujeto pasivo principal y no al responsable, y sólo en falta de aquél procede en contra del responsable”.

Jarach, dice que análoga a la categoría de los sujetos pasivos por sustitución “es la de otros sujetos, cuya responsabilidad, sin embargo, no es sustitutiva, sino conjunta, es decir, solidaria. Aquí también el criterio de atribución resulta expresamente de la ley y no deriva de la naturaleza misma del hecho imponible. El criterio de atribución está constituido, en general, por la violación de una obligación o más bien consiste en una carga,

⁴¹ DE LA GARZA. *Op. Cit. De la Pág. 500 a la 504.*

⁴² DE LA GARZA. *Op. Cit. Pág. 508.*

que incube a determinadas personas que están en relación con los actos que dan lugar al nacimiento de la relación tributaria, por razón de su profesión o de su oficio”.

Se considera acertado el planteamiento de Jarach al señalar que el criterio de atribución de la responsabilidad solidaria lo constituye, generalmente el incumplimiento de cargas que incumben a determinadas personas.

Pugliese, afirma que “también los sujetos pasivos que pertenecen a esta categoría responden por una deuda tributaria ajena, en base a un vínculo global que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo. Trátese, pues, de solidaridad derivada de la ley. Otra vez estamos frente a una situación jurídica característica del derecho tributario. . . Fines prácticos de garantía y particularmente disciplinarios y represivos inspiraron al legislador para establecer este amplio y rígido sistema de solidaridad legal, de manera que en muchos casos, se podría hablar de una responsabilidad verdadera a título represivo. . .”⁴³. Esta postura tiene el mérito de señalar el título represivo y el carácter condicional de la atribución de responsabilidad solidaria.

Flores Zavala, sostiene “que cuando se habla de responsabilidad solidaria, el término ‘solidaridad’ tiene significado completamente distinto del que tiene en el derecho privado. Lo característico de esta responsabilidad es: 1º Que la ley establece cuando un tercero falta al cumplimiento de alguna de sus obligaciones. 2º Que no habrá derecho de repetición porque no lo establece la ley”. Además indica que “la regla general de esta responsabilidad la establece la ley para los casos a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no cumplieron”.⁴⁴

Berliri, dice que “si el responsable está obligado en vía subsidiaria, éste es el sujeto pasivo de la obligación subsidiaria, es decir, de una obligación distinta de la tributaria, aunque tenga el mismo objeto y dependa de ella; que si el denominado responsable está obligado solidariamente con el contribuyente, entonces es un verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero dado que resulta obligado frente al acreedor de la misma forma que el contribuyente, no es posible, desde el punto de vista jurídico, establecer ninguna distinción entre ellos”.

1.4.5. EL SUJETO PASIVO RESPONSABLE OBJETIVAMENTE

La responsabilidad objetiva, es la que “se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la ley como sujeto pasivo obligado directo de las contribuciones o tributos que haya dejado insolutos el propietario anterior y que graven a dicho bien o negociación”.

Pugliese, expone que “a esta categoría pertenecen los sujetos pasivos que deben pagar una deuda ajena en virtud de un vínculo de carácter objetivo. En el derecho tributario se manifiesta con frecuencia el fenómeno de que la propiedad o también la simple posesión

⁴³ *PUGLIESE, Mario. Instituciones. pp. 93 – 94. Obra Citada por DE LA GARZA. pág. 507.*

⁴⁴ *FLORES ZAVALA. Op. Cit. n. 90. Obra citada por DE LA GARZA. pág. 507.*

de un inmueble o de una empresa hacen que el propietario o el poseedor sean responsables hacia el fisco del pago del tributo que pesó sobre el valor, la renta del fundo, de la casa, de la empresa, en un periodo pasado, tributo que habría debido ser pagado personalmente por quien fue propietario o poseedor en ese periodo. Se da el nombre de responsabilidad objetiva porque recae sobre el inmueble o la empresa y no importa quien sea o quien haya sido el propietario o el poseedor cuando ocurrieron los hechos previstos por la ley que los grava, cuando que resulta como responsable objetivamente quien ahora resulte ser el propietario o poseedor”.

Jarach, explica que “también es un criterio de atribución el que deriva de una garantía real sobre el objeto material del hecho imponible. Por efecto de esta garantía todos los sujetos en cuya disposición se encuentra el objeto mismo sufrirán las consecuencias de la garantía real, debiendo pagar el tributo si quieren evitar la ejecución sobre el mismo objeto”. Se trata más bien de una carga porque para este autor esta garantía real no cambia nada la naturaleza personal de la relación jurídica tributaria, pues el sujeto que es responsable por su relación con el objeto de la garantía es objetivamente responsable, es decir, no es obligado sino sometido a una carga, no es y no puede ser considerado como deudor, ni necesariamente como contribuyente. La deuda, es decir, la obligación personal por título propio, pertenece al sujeto que era propietario en el año fiscal y no quien se haya en otro tiempo de la propiedad del mismo objeto. Solamente los primeros son contribuyentes, los otros son objetivamente responsables del impuesto, por efecto de una carga.

Al respecto, dice De la Garza que Jarach confunde la responsabilidad objetiva con la garantía real, pues es evidente que este gravamen real análogo a la hipoteca o a la prenda, no constituye en deudor al propietario del bien hipotecado y endeudado, y por tanto él mismo tiene la carga y no la obligación, de pagar el adeudo que grava su propiedad. En cambio, la responsabilidad objetiva constituye al propietario y al poseedor actual de dichos bienes en deudor de los tributos no pagados por los anteriores propietarios, de tal manera que al sujeto pasivo con responsabilidad objetiva tiene una verdadera obligación y no una simple carga en el pago del adeudo tributario.

Giannini, “no estudia entre los sujetos pasivos por adeudo ajeno a los que tienen responsabilidad objetiva y al exponer el tema relativo a los privilegios se refiere a la afectación o afectación, como a un instituto especial del Derecho Tributario”.

Flores Zavala, sostiene que “la responsabilidad objetiva se deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto”. Agrega que el hecho de que ciertos bienes estén garantizando un crédito fiscal, significa que el fisco puede hacer efectivo su crédito sobre esos bienes, cualquiera que sea la persona que los tenga en su poder. Considera que el sujeto de la responsabilidad objetiva, es un verdadero sujeto pasivo, si bien la obligación de dicho sujeto desaparece con la enajenación o pérdida de la posesión. Sin embargo, vincula inexorablemente la responsabilidad objetiva con la afectación del bien.

De la Garza, señala que “debe hacerse una clara separación entre la responsabilidad objetiva y la afección. En efecto, la responsabilidad objetiva hace a una persona, que no es el sujeto pasivo principal de una relación tributaria, verdadero deudor del tributo, es decir, que esa persona tiene una verdadera obligación de pagar el tributo y no una mera carga para evitar que el acreedor fiscal lo despoje de los bienes cuya propiedad o posesión constituyen el elemento objetivo que atribuye la responsabilidad”.

En el CFF se tiene prevista la responsabilidad solidaria, en todos los presupuestos que pueden presentarse, por esa misma riqueza, a continuación se expone el artículo.

CFF. Artículo 26. “Son responsables solidarios con los contribuyentes:

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.
- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión. . . La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión,. . .
- IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.
- V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.
- VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.
- VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.
- X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma,. . .
- XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.
- XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la

escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

- XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del Artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.
 - XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado,. . .
 - XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero,. . .
 - XVI. (Derogada).
 - XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma,. . .
- La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios”.

1.4.6. LA SUCESIÓN EN LA DEUDA TRIBUTARIA

Giannini, expone que “la transmisión de la deuda impositiva de una persona a otra, aún siendo admisible en principio, debe coordinarse con las normas particulares del derecho tributario. Pero es necesario, ante todo, distinguir el fenómeno de la sucesión en la deuda impositiva del fenómeno de extinción de una deuda seguida del nacimiento de otra nueva a cargo de una persona diversa. De la sucesión en la deuda impositiva sólo puede hablarse con exactitud cuando una persona se coloca en lugar de otra respecto a las obligaciones inherentes a una determinada relación impositiva que subsiste; presupone, por tanto, la existencia de una deuda que ya ha surgido, aunque no se haya liquidado todavía, pero que aún no se ha extinguido. La aplicación de este concepto es simple y clara en el caso de una deuda impositiva única. Por lo que respecta a los impuestos periódicos, como cada periodo impositivo da vida a una relación obligatoria distinta, solo puede hablarse con exactitud de sucesión en la deuda cuando nos referimos a las prestaciones relativas a un periodo. Por otra parte, la desaparición del sujeto durante el periodo impositivo determina también, por lo general, la extinción del débito, de donde se desprende que solo puede formar propiamente el objeto de una sucesión en la deuda las fracciones de la cuota impositiva que se refieran a la parte del periodo en que exista el sujeto anterior.”.

En las personas físicas, la sucesión tiene lugar universalmente por herencia o por donación; en las personas morales la sucesión tiene lugar por fusión. En todos estos casos, la universalidad del patrimonio del heredero, del donante y de la persona moral que desaparece por la fusión, se transmite a los sucesores, quienes reciben el patrimonio a título universal.

En la herencia o donación universal, los herederos y los donatarios suceden al autor de la herencia y al donante, y por esa razón son sujetos pasivos por adeudo propio de la deuda tributaria de sus contribuyentes. La deuda tributaria del de cuius o del donante no se

extingue por la muerte o por la donación, sino que la reciben los herederos o donatarios. Entre ellos la responsabilidad fiscal se divide en proporción a sus cuotas hereditarias o a las porciones que les hayan correspondido en la donación. Tanto en el CFF de 1938, de 1967, y de 1981, los preceptos respectivos que tenían prevista esta situación y que hayan desaparecido; a mi juicio, no dejan de aplicarse, al amparo precisamente de la disposición que para el responsable solidario señala el artículo 26 fracción VII “**. . . Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados hasta por el monto de estos.**”

La sucesión a título particular, que consiste en que una persona se encuentra llamada a pagar los impuestos que correspondieron a su antecesor, como son los adquirentes de empresas, por operaciones llamadas comúnmente “traspasos de negocios”, no son sujetos pasivos por deuda propia, en cuanto son sucesores a título particular de la universalidad de hecho y de derecho que representa la empresa o negociación traspasada. En la transmisión de la obligación tributaria al adquirente de una negociación no se produce una extinción de la obligación del enajenante o cedente por lo que viene a añadirse al deudor originario, con vínculo de solidaridad como hemos estudiado, un nuevo deudor por deuda ajena, cuya deuda se genera objetivamente por la posesión o la propiedad de los bienes que integraron la empresa, y con limitación por reducirse objetivamente dicha responsabilidad, al importe o valor de los bienes que integran la negociación. La transmisión de la negociación produce la responsabilidad objetiva del adquirente, según se expresa en el mencionado artículo 26 fracción IV que a la letra dice “**. . . los adquirentes de negociaciones, respecto de las negociaciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecían a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.**”

1.4.7. LOS SUJETOS EXENTOS

Tenemos las exenciones objetivas y las exenciones subjetivas, las primeras se basan en criterios objetivos como son actos o actividades del hecho imponible que por el hecho de su realización quedan excluidas de la imposición; las segundas, o sea, las exenciones subjetivas son aquellas en que determinados hechos imponibles se atribuyen a sujetos que resultarían ser contribuyentes, pero por su naturaleza especial, y atendiendo a fines de diferente índole, como de fomento, de favorecimiento, etcétera, quedan exentos de impuestos.

Las exenciones objetivas pueden ser de distintas categorías: a) las que se establecen por que el valor del hecho imponible son inferiores a ciertos límites, lo que produce una insignificancia económica, b) las exenciones que pretenden una aplicación mas equitativa del impuesto, c) las que persiguen una única finalidad de alcanzar una delimitación o depuración para que se pueda precisar un presupuesto normativo del impuesto, es decir, que obedece mas bien a una técnica legislativa.

Las exenciones subjetivas se da mediante una disposición que declara no obligada al pago del impuesto a una persona o a una categoría de personas que conforme a las disposiciones mas generales de la propia ley, quedarían comprendidas entre los sujetos

pasivos, y no en los casos en que, por el modo de estar descrito y circunscrito en la ley el presupuesto del tributo, aquella persona o aquel grupo de personas no resultan incluidos entre los sujetos pasivos del impuesto.

Estas exenciones subjetivas encuentran su justificación en elementos de naturaleza política, económica o social que presentan los individuos declarados exentos del pago del impuesto. Algunas veces las exenciones tienen apariencia de un privilegio, por tanto contradicen el principio de igualdad tributaria, pero cuando verdaderamente se justifican responden a los principios de justicia y de equidad.

1.4.8. CUALIDADES RELEVANTES DEL SUJETO PASIVO

Las cualidades del sujeto pasivo que son relevantes en la obligación tributaria derivan de la naturaleza del hecho imponible y están relacionadas a las circunstancias personales del referido sujeto pasivo como son: el sexo, la edad, el estado civil, la nacionalidad, la ocupación, la calidad de persona moral y persona física, la religión. A continuación nos referimos muy brevemente a alguno de ellos:

a) **El sexo** de la persona física puede tener relevancia para considerarlo sujeto pasivo de determinado impuesto, tratándose del varón; o bien al tratarse de mujer tener alguna consideración de reducción o de exención. 2) **La edad** influye en la capacidad tributaria para el cumplimiento de obligaciones de carácter formal y para poder intervenir en los procedimientos administrativos. Tiene también relevancia, en cuanto que ciertos impuestos requieren que el sujeto tenga determinada edad para que pueda ser sujeto pasivo o por que se conceden determinados desgravamientos por razón de la edad. 3) **El estado civil**, ya sea por el carácter de soltero o de casado o bien por el grado de parentesco puede influir en las relaciones tributarias. 4) **La nacionalidad** puede ser considerada por tributos que gravan exclusivamente a extranjeros, como son los derechos de migración. No se debe confundir la nacionalidad cuando es elemento del hecho imponible, con la nacionalidad como momento de vinculación del mismo hecho imponible, con el sujeto activo. 5) **La ocupación**, arte, oficio o profesión del sujeto pasivo tienen influencia en el hecho imponible, y por consecuencia, en la relación tributaria, por ejemplo la calidad de asalariado, profesionista, agricultor, ganadero, comerciante, industrial, etcétera, tienen diferente connotación y repercusión para gravámenes, subsidios o exención. 6) **Calidad de persona moral y persona física**, ciertos impuestos y leyes pueden tener diferenciación para recaer únicamente sobre hechos imponibles según la autoría de cualquiera de estas personas, por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta de personas físicas tiene tratamiento diferente al Impuesto Sobre la Renta de las personas morales. En los siguientes incisos vamos a analizar otros aspectos y cualidades del sujeto pasivo y su vinculación con el sujeto activo:

b) **La Vinculación del Hecho Imponible con el Sujeto Activo.** El Estado mexicano, como sujeto activo de la relación tributaria tiene posibilidades de utilizar diversos criterios para vincularse con el sujeto pasivo, pues al dar nacimiento de la obligación tributaria se establece un vínculo dependiendo de diversos criterios, como son la nacionalidad, el domicilio, la fuente de riqueza o del ingreso, al realizarse el hecho imponible, hecho generador, la situación jurídica, o presupuesto jurídico previsto en la

norma; sin duda, en uso de su soberanía tributaria, tiene el deber de recaudar los tributos legítimamente establecidos, tomando en cuenta que constitucionalmente se autoriza al Estado crear contribuciones, según el artículo 73 fracción VII; correlativamente, para el gobernado, en la misma Ley Fundamental se instituye la obligación del pago de tributos, según el dispositivo del artículo 31 fracción IV. Esta es la premisa legal con la que se establece una conexión o vínculo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación tributaria que en concreto el Estado hace funcionar la potestad o imperio de su soberanía, cuando el Poder Legislativo produce leyes que establece tributos; y el Poder Ejecutivo, a través de la administración fiscal actúa en la recaudación, administración y aplicación de los tributos.

De lo anteriormente dicho, es pertinente aclarar que la soberanía tributaria es un precedente de la imposición de tributos, que se encuentra fuera de la relación tributaria y que no existe relación jurídica tributaria con el órgano Legislativo al ejercer éste la soberanía fiscal, sino con el órgano Ejecutivo, aunque se trata del mismo Estado, como titular de la soberanía tributaria, que por la división de poderes resulta otra entidad. Es muy claro y nos ilustra el hecho de que en la hacienda municipal, el titular del poder fiscal municipal es la Legislatura del Estado, mientras que el sujeto activo de los créditos fiscales municipales resulta ser el Municipio que es donde se realiza o produce el efecto del hecho generador. Otro ejemplo que ilustra claramente el funcionamiento del titular del Poder Fiscal, cuando éste crea contribuciones denominadas aportaciones de seguridad social que deben pagar los patrones y los trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social.

“Los momentos de vinculación del hecho imponible con el sujeto activo, titular de la pretensión al tributo, son elementos de la misma relación tributaria, que se enlaza en sus dos extremos con el sujeto pasivo y con el sujeto activo, con aquél para atribuir una obligación o responsabilidad y con el último para atribuirle un derecho o un crédito de naturaleza fiscal”.⁴⁵

La manera en que puede establecerse el nexo o vinculación del hecho generador con el sujeto activo de la Relación Tributaria puede establecerse como sigue: “en los impuestos objetivos o reales, que son aquéllos en los que el sujeto no está determinado en la ley de manera expresa y en que no se toman en cuenta las cualidades personales, la vinculación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo es solamente indirecta, los momentos de vinculación unen el hecho imponible al sujeto activo; de la atribución del hecho imponible al contribuyente, de la entre éste y el sujeto activo”.

En cambio, en los impuestos subjetivos, por el contrario, prevalece en la vinculación con el sujeto un criterio de carácter personal, o sea, algún criterio vinculado con la persona del sujeto pasivo. En palabras de Jarach: “La vinculación se verifica al mismo tiempo entre sujeto pasivo y hecho imponible de un lado, y sujeto activo del otro. En cuanto el tributo subjetivo sea también personal, o, para mejor decir, prevalentemente personal, el momento de vinculación aparecerá principalmente como puente de unión entre sujeto pasivo y sujeto activo, induciendo en el error de creer que los momentos de vinculación constituyen una relación abstracta entre los sujetos. Sin embargo, también en estos casos la vinculación es

⁴⁵ DE LA GARZA. Op. Cit. Pag. 529

siempre entre el hecho imponible y el sujeto activo, puesto que el tributo es personal, en cuanto, precisamente por la naturaleza del hecho imponible tienen particular relieve las características personales del sujeto pasivo.”

Algunos de los criterios de vinculación, donde el legislador mexicano precisa el momento de dicha vinculación se pueden apreciar atendiendo los siguientes atributos: la nacionalidad, el domicilio y la residencia, la situación del objeto material del hecho imponible, la fuente de riqueza o del ingreso y el lugar en que se produce los efectos del hecho generador.

c) La capacidad del sujeto pasivo. En materia fiscal o tributaria los conceptos que en el derecho común tienen fines distintos y son de connotación diferentes por los propósitos o necesidades de la autoridad que siempre toma lo que le conviene del derecho común y abandona lo que no le interesa; es el caso de la capacidad, como dice Jarach, “la capacidad de ser contribuyente, o sea la capacidad jurídica tributaria no se identifica con la capacidad del derecho privado, sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles”.

“Se suele afirmar que la diferencia entre capacidad de derecho privado y capacidad tributaria consiste en que los sujetos que son jurídicamente capaces para el derecho privado lo son también para el derecho tributario, pero que hay sujetos que no poseen capacidad de derecho privado y que, sin embargo, son considerados sujetos pasivos en el derecho tributario. Esto es cierto; sin embargo, no excluye la posibilidad de que, a pesar de la capacidad jurídica de un sujeto, el hecho imponible que debería serle atribuido, se atribuya a otro sujeto, pasando por alto la capacidad jurídica del primero, por ser el segundo el sujeto al cual económica y efectivamente corresponde la capacidad contributiva, causa del tributo”.⁴⁶

“Precisamente la naturaleza económica del hecho imponible explica por qué es suficiente la capacidad de ser sujeto de la situación económica que representa capacidad contributiva. No es necesario que el sujeto posea la personería jurídica”.

“De modo que para adquirir calidad del sujeto pasivo a los fines del derecho sustancial basta la capacidad natural, o en otras palabras, la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado que producen una capacidad contributiva. Así se explica fácilmente por qué el derecho tributario considera como sujeto pasivo autónomo también un patrimonio que sea dado por testamento a los hijos no nacidos de una persona viva, lo que constituye indudablemente una entidad económica distinta de la representada por el patrimonio de los curadores que fueron nombrados para los hijos no natos, o bien de los herederos sustituibles en la hipótesis de que el nacimiento no tenga lugar”.

Giannini afirma que la extensión de la capacidad jurídica, en cuanto se refiere a las unidades económicas, “tiene su razón de ser su justificación en el propósito de ensanchar el ámbito de aplicación del tributo o de facilitar o acelerar su liquidación mediante la atribución de personalidad jurídica a determinadas situaciones de hecho, cuyo sustrato

⁴⁶ *DE LA GARZA. Op. Cit. Pág. 533*

económico se reputa que es útil someter al tributo como objeto único y distinto de los demás objetos impositivos”.

En México, *Flores Zavala* ha opinado que “en el Derecho Tributario la situación es la siguiente: para que exista la calidad de sujeto pasivo, y, por lo mismo, la obligación principal correspondiente, en principio, basta la capacidad de derechos, porque la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos, sino del imperativo de la ley, y por lo mismo carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar”.

d) La Representación del Sujeto Pasivo. Es materia del derecho privado regular la representación de las personas, según los artículos 1800 al 1802 CCF, sin embargo, se tienen disposiciones expresas en el CFF respecto a la representación legal tanto de las personas físicas como de las personas morales para los efectos fiscales, que en forma general deben formalizarse mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante la autoridad fiscal, notario o fedatario público. Es importante indicar que el contribuyente puede optar por registrar a sus representantes ante la autoridad y ésta otorgarle una constancia de inscripción con la que podrá acreditar la representación para los trámites que realice ante dicha autoridad. También se dispone que el particular o su representante puede autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones, presenten promociones, ofrezcan y rindan pruebas. Se hace la prohibición de realizar trámites a nombre del contribuyente mediante la figura de gestión de negocios a que se refiere el artículo 1396 del CCF. A continuación se transcribe el artículo 19 del CFF, reformado, según DO del 28 de junio de 2006.

CFF Artículo 19. “En ningún tramite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.

El otorgante de la representación podrá solicitar a las autoridades fiscales la inscripción de dicha representación en el registro de representantes legales de las autoridades fiscales y éstas expedirán la constancia de inscripción correspondiente. Con dicha constancia, se podrá acreditar la representación en los trámites que se realicen ante dichas autoridades. Para estos efectos, el Servicio de Administración Tributaria podrá simplificar los registros para acreditar la representación de las personas físicas o morales en el registro de representantes legales, mediante reglas de carácter general.”

e) El Domicilio, La Residencia y El Establecimiento Fiscales. El Domicilio del sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente es muy importante por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de dicho sujeto, así como para determinar por conducto de qué autoridad puede establecerse relaciones de carácter formal. Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la normalidad de los casos, cumplir sus obligaciones. Se tiene definido el concepto de domicilio en el artículo 10 del CFF. Por la gran trascendencia para la materia fiscal, estos conceptos de Domicilio, Establecimiento y Residencia están perfectamente definidos en la legislación fiscal. Cabe agregar un comentario respecto al domicilio del particular para efectos de sus responsabilidades

civiles que es materia del derecho común, y difiere del concepto de domicilio que para efectos del cumplimiento de las responsabilidades fiscales tiene el gobernado y que sus propósitos y necesidades son distintas a las del derecho civil cuyos fines son precisamente otros. (Artículos del 29 al 34 del CC). A continuación se transcribe lo que dispone el CFF:

CFF Artículo 10. “Se considera domicilio fiscal:

- I. **Tratándose de personas físicas:**
 - a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
 - b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.
 - c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.
- II. **En los casos de personas morales:**
 - a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
 - b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.
 Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.”

Por otra parte, para establecer el domicilio es conveniente tener en cuenta el Establecimiento de los sujetos pasivos, por lo que se hace necesario una definición de este concepto que está contenido en el artículo 2 de la LISR.

LISR Artículo 2. “Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3o. de esta Ley.

En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades”

Por último, el concepto de Residencia tiene también una función importante para ubicar el domicilio del contribuyente, por lo que se hace necesaria su definición legal. En el artículo 9 del CFF tenemos las disposiciones relativas a este concepto.

CFF. Artículo 9. “Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la ley del Impuesto Sobre Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

Nos se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

- II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva. Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

f) El Registro Federal de Contribuyentes. La importancia y trascendencia de la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, lo convierte en una institución fundamental para la identificación del sujeto pasivo de la relación tributaria; con éste elemento básico la Autoridad Tributaria mantiene el control del contribuyente y de todas sus obligaciones sustantivas y formales. Es materia del artículo 27 del CFF y de los

artículos 14 al 25 de su Reglamento que contienen las disposiciones y reglas para cumplir cabalmente tanto por parte de las personas físicas como de las morales.

CFF. Artículo 27. “Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código. Asimismo, las personas a que se refiere este párrafo estarán obligadas a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal; en el caso de cambio de domicilio fiscal, deberán presentar el aviso correspondiente, dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar dicho cambio. No se considerará como domicilio fiscal el manifestado en el aviso a que se refiere este párrafo cuando en el mismo no se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código.

Asimismo, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes y presentar los avisos que señale el Reglamento de este Código, los socios y accionistas de las personas morales. . .”

RCFF. Artículo 14. “Las personas físicas o morales obligadas a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes en los términos del artículo 27 del Código, deberán presentar su solicitud de inscripción, en la cual, tratándose de sociedades mercantiles, señalarán el nombre de la persona a quien se haya conferido la administración única, dirección general o gerencia general, cualquiera que sea el nombre del cargo con que se le designe. Asimismo, las personas físicas o morales presentarán, en su caso, los avisos siguientes: Cambio de denominación o razón social. Cambio de domicilio fiscal. Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades. Liquidación o apertura de sucesión. Cancelación en el registro federal de contribuyentes.

Asimismo, presentarán aviso de apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, en los términos del artículo 24 de este Reglamento.”

La Autoridad Tributaria (S.A.T.) asigna la clave del RFC que corresponde a cada persona inscrita, quien debe citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales en las que sea parte dicha autoridad. Las personas inscritas deben conservar en su domicilio fiscal la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones relativas al Registro Federal de Contribuyentes.

En el caso de ciertos contribuyentes, la misma autoridad mencionada ha creado el Registro Nacional de Importadores y Exportadores en el cual deben inscribirse los contribuyentes que habitualmente importen o exporten mercancías, según los artículos 42 a 44 de la Ley Aduanera. A cada persona suscrita se le asigna la clave que corresponda, quien está obligada a citarla en todo documento relacionado con las importaciones y exportaciones así como en las gestiones que realice ante el Servicio de Administración Tributaria.

g) Extinción del Sujeto Pasivo. Cuando el sujeto pasivo de la relación tributaria es una persona física, al morir ésta no extinguen las obligaciones sustantivas que adquirió en vida, porque ellas se transmiten por herencia a los sucesores. También el cumplimiento de

las obligaciones formales correspondientes deben ser satisfechas por el albacea de la sucesión. Tratándose de las infracciones, sanciones y penalidades se extinguen con la muerte del infractor, puesto que la finalidad del Derecho Tributario Represivo o de tipo Penal va dirigido al infractor, y no es hereditario, pues se sostiene que las multas deben extinguirse por que la finalidad punitaria ya no puede lograrse.

La extinción de las personas morales, como sujetos pasivos de la relación tributaria, en particular de las sociedades mercantiles, se producen sólo hasta el momento en el que se inscriben en el Registro Público de Comercio el evento de que ha sido disuelta y queda extinguida para todo efecto jurídico y fiscal. Con las formalidades agotadas de la liquidación, disolución y hasta la cancelación de la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes ya no pueden fincarse ni formularse a su cargo créditos fiscales, ni serle notificado ni requerido para su pago, salvo lo que dispongan los artículos 67 y 146 del CFF, en materia de caducidad y de prescripción, respectivamente.

1.5. EL SUJETO PASIVO Y SU VÍNCULO CON EL SUJETO ACTIVO

El Estado Mexicano al ejercer su potestad tributaria cuando establece los tributos por medio del proceso legislativo que crea leyes impositivas lo hace a través del Poder Legislativo que es un órgano estatal diferente al que va encargarse de la administración de los tributos como lo es el Poder Ejecutivo, luego entonces, la relación jurídica tributaria no nace por el solo hecho de crear la ley, pues se requiere que los sujetos de dicha relación actúen y se establezca un vínculo o conexión entre el sujetos activo y el sujeto pasivo. La norma jurídica tributaria establece un supuesto o hipótesis jurídica que también se le conoce como el hecho imponible, es lo que en derecho penal se conoce como el tipo penal; la conducta, acto o actividad que realice el sujeto pasivo va dar nacimiento a la relación jurídica tributaria, que es el hecho generador que encuadra en el hecho imponible previsto por la norma tributaria, lo que equivale en derecho penal a la conducta del autor de un delito. Como ya se dijo anteriormente, en la relación jurídica tributaria intervienen el sujeto activo que es el Fisco; y el sujeto pasivo que es el Contribuyente. La participación de ambos y los criterios y momentos de su vinculación en la relación jurídica tributaria es de lo que se trata en esta parte de la Investigación.

1.5.1. EL SUJETO PASIVO DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

El contribuyente o sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria ha sido estudiado ampliamente en el subcapítulo anterior; las características y modalidades en que puede colocarse el sujeto pasivo; sus atributos y sus elementos subjetivos, como son la edad, estado civil, sexo, nacionalidad, domicilio, ocupación, capacidad, etc., como ha quedado dicho, ya fueron analizados; sin embargo, haremos algunas precisiones y lo importante es que ahora trataremos de estudiar en esta parte la vinculación de este sujeto pasivo deudor con el sujeto activo acreedor. Al tratar de establecer aquí cómo del hecho imponible resulta una conexión del sujeto pasivo con el sujeto activo de la relación tributaria, en virtud de los diversos criterios de atribución establecidos por el legislador quien puede adoptar dichos criterios de vinculación que dan nacimiento a la obligación tributaria por parte de los

sujetos pasivos, entre ellos; el criterio de nacionalidad, el criterio de domicilio y el criterio de la fuente de riqueza o del ingreso.

Existen dos clases de sujetos pasivos: 1) La Persona Física. Es todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto, pues aún los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo. 2) La Persona Moral o Jurídica. Son todas las asociaciones o sociedades civiles o mercantiles, debidamente constituidas y organizadas conforme a las leyes del país. Una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización del hecho generador de un tributo, es decir, en cuanto se coloca en las correspondientes hipótesis normativas fiscales, ejemplos:

El sujeto pasivo es la persona que por disposición de la ley está obligado al pago de las contribuciones. En el artículo 1 del CFF se establece: “las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las disposiciones fiscales respectivas...” El artículo 1 de la LISR también establece que: “Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes ...” También el artículo 1 de la LIVA dice que: “ Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta ley, las personas físicas y las morales, que en territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes...” Además, como ya se dijo, el fundamento constitucional lo es el artículo 31 fracción IV, que consagra lo siguiente: “ Son obligaciones de los mexicanos... contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” Como puede apreciarse, **una persona está obligada al pago de un impuesto cuando el Fisco está en el deber legal de exigir el pago de la prestación correspondiente.**

El sujeto pasivo del impuesto es la persona física o moral que se sitúa en el supuesto legal previsto, es decir, encuadra su acto o actividad en el hecho generador del crédito fiscal, o sea que, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley contempla al crear el impuesto. También se considera al individuo que tiene la obligación de pagar en sustitución o conjuntamente con el obligado principal.

Aquí debemos hacer la distinción entre el sujeto pasivo principal del impuesto para diferenciarlo del sujeto pagador material del gravamen, el primero es el obligado principal que la ley señala; el segundo, es el que en virtud de cierta circunstancia paga en realidad las contribuciones, como ocurre con los impuestos indirectos. En estos casos el pagador real es ignorado por la ley, pero el sujeto pasivo está determinado por el legislador, porque es el obligado frente al Fisco. Esto nos hace concluir que la relación tributaria existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto; no hay relación tributaria entre el sujeto activo y el pagador del impuesto; pueden existir relaciones de carácter privado entre el sujeto del impuesto y el pagador del mismo; también puede darse el caso de que la ley

tributaria regule las relaciones entre el sujeto del impuesto y el pagador, reconociendo por ejemplo expresamente el derecho del sujeto para trasladar el impuesto al pagador.⁴⁷

a) El Sujeto Pasivo Principal. Contribuyente u Obligado Directo. “Se trata de la persona física o moral nacional o extranjera que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravable, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso tenga establecida en México su domicilio. Sobre él recae el deber tributario, o sea, es quien específicamente se coloca o ubica dentro de la hipótesis normativa prevista en la Ley.

El obligado directo es el principal sujeto pasivo de los tributos y, por lo tanto, es el primer destinatario de las normas jurídico tributarias. Es el único al que puede llamársele propiamente “contribuyente o causante” ya que realiza directamente los hechos que generan o causan o provocan el cobro del gravamen; es el que contribuye con cargo a su patrimonio a sufragar los gastos públicos.

En los siguientes casos no se presenta esta característica principal o directa y por ello tienen un nombre específico por la función que realizan en la relación jurídica tributaria como terceros o al considerárseles como cuasi –sujetos, es decir, son otra clase de sujetos pasivos, que en forma general se les considera sujetos pasivos por deudas ajenas o genéricamente conocidos como responsables solidarios:

b) Sujeto Pasivo Obligado Solidario. “Es la persona física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una relación jurídica con el sujeto pasivo obligado directo, adquiere la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo, ejemplo: casos de las retenciones de contribuciones.”

Los elementos y características de esta definición son: a) que el deudor solidario esté relacionado con el sujeto pasivo obligado directo, como puede ser un vínculo laboral, haber celebrado contrato determinado, tener carácter de administrador o representante, etc. b) la responsabilidad solidaria consiste en obligarse en los mismos términos que el sujeto contribuyente por contribuciones a cargo de éste. c) la solidaridad permite al Fisco elegir indistintamente al obligado solidario y el sujeto contribuyente a exigir el pago de un tributo, según convenga a su mejor interés.⁴⁸

c) Sujeto Pasivo Obligado por Sustitución. “Es la persona física que legalmente está facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y es responsable de su pago, según la ley, en los mismos términos que el sujeto pasivo obligado directo.” Esto es que el responsable del pago del crédito fiscal, no por la intervención personal y directa, si no porque conoció o pasó ante él dicho asunto generador, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo...

⁴⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. Pag. 56

⁴⁸ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Op.cit. Pags. 139-140

quedan comprendidos los notarios, funcionarios públicos, magistrados, retenedores, recaudadores, liquidadores, síndicos, etc.⁴⁹ (ver Artículo 26 CFF)

d) Sujeto Pasivo Obligado por Garantía. “ Es la persona física o moral que voluntariamente acepta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, en caso del incumplimiento del pago de un tributo que está en suspenso, y en previsión de que no lo cubra el contribuyente.”

1.5.2. CRITERIOS DE VINCULACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE CON EL SUJETO ACTIVO

Es importante analizar brevemente lo referente al hecho imponible, el presupuesto de hecho y el hecho generador del tributo, y de paso precisar, la estructura de la norma jurídica tributaria, a fin de comprender el momento y criterios de vinculación de los sujetos de la relación jurídica tributaria, así como por separado estudiar al sujeto activo y al sujeto pasivo, sus atributos, características y elementos subjetivos, como ya lo hemos referido en otra parte.

Por cuanto a la estructura de toda norma jurídica podemos decir que éstas contienen invariablemente tres elementos principales: 1) Una hipótesis o presupuesto. 2) Un mandato. 3) Una sanción. Se entiende por presupuesto, el conjunto de elementos necesarios para la producción de un efecto o de un núcleo de efectos. El presupuesto o hipótesis en el derecho tributario es el conjunto de elementos abstractos, contenidos en la norma jurídica tributaria, de cuya realización derivan determinadas consecuencias jurídicas. Es de considerarse que la mayor dificultad para el jurista es desentrañar el contenido de la hipótesis, que se dice es donde se concentran las cuestiones más polémicas y complejas porque no es fácil reconocer las personas y las cosas, sus cualidades y características; descubrir las imputaciones y sus efectos contenidos en la ley; interpretar e interrelacionar las normas en su contenido hipotético son las tareas más complicadas para el hermeneuta. El mandato de la norma tiene incidencia cuando se realiza la hipótesis, y queda en suspenso en tanto no se realiza el hecho descrito en el presupuesto o hipótesis.

El presupuesto de hecho se le identifica con diversos nombres como son: hecho imponible, hecho generador, hecho tributario, hipótesis de incidencia tributaria, hipótesis o presupuesto jurídico. Algunos ciertamente tienen connotaciones diferentes, otros son análogos, pero quieren referirse al mismo concepto con alguna pequeña diferencia o variantes muy sutiles. A continuación analizamos algunos autores citados por De la Garza:

Albert Hensel. “El conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho del impuesto es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica que puedan subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos crea relaciones

⁴⁹ **MARGAIN MANAUTOU, Emilio.** Introd. al Estudio del Der. Trib. Mex. Ed.U.S.L.P. 1981. p.264

obligatorias de naturaleza impositiva y solo entonces surge la pretensión por parte del Estado”.⁵⁰

Sainz de Bujanda. Define el presupuesto como “el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria o como el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”.

Ataliba Geraldo. Le llama hipótesis de incidencia tributaria a lo que otros llaman presupuesto, dice que “es la descripción hipotética contenida en la ley, del hecho apto a dar nacimiento a la obligación”, de entregar una cantidad de dinero al Estado.

Araujo Falcao, Amilcar. Este autor llama “hecho generador” al presupuesto, afirma que es “el hecho o conjunto de hechos o el estado de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo”; y como elementos de la definición los siguientes: a) su provisión en la ley; b) la circunstancia de que el presupuesto constituye un hecho jurídico para el derecho tributario; c) la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación ex-lege de pagar determinado tributo”.

Como el tema lo amerita, cabe agregar algunas apreciaciones de esta terminología jurídica fiscal que en México han tenido su repercusión en la leyes, por ejemplo, anteriormente se usaba mucho la expresión “el hecho generador del crédito fiscal” que se empleaba para definir el impuesto según el artículo 2 del CFF de 1938. El hecho imponible se utiliza como sinónimo de presupuesto en el artículo 6º del CFF de 1981 cuando dispone que “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales”.

Podemos decir que la hipótesis de incidencia o presupuesto, o hecho imponible, es principalmente la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho, y por tanto, es una manifestación legislativa, está contenida en un enunciado legal, no es un mero concepto, sino es un concepto legal, esto es, existe en la ley, consistente en una proposición legislativa. Es una categoría jurídica, un ente del mundo del derecho.

Todas las obligaciones tributarias tienen una hipótesis o presupuesto normativo que le corresponde. Y a cada hipótesis corresponde una determinada obligación, distinta a las demás. La más importante, la central de todas las hipótesis de incidencia, de todos los hechos imponibles, es la que dispone la obligación de pagar el tributo al Estado, y da nacimiento a la obligación tributaria sustantiva y principal: el pago del tributo. Sin embargo existen otras hipótesis o presupuesto que dan origen a otras obligaciones también pecuniarias, pero accesorias a la principal, como (pago de lo indebido, intereses, garantías, etc.) Cada una de esas obligaciones corresponde a hipótesis de incidencia o de hechos imponibles distintos e independientes. Otra cosa importante, también existen hipótesis o presupuestos de hecho que dan nacimiento a las obligaciones tributarias formales, cuyos

⁵⁰ DE LA GARZA. Op.Cit. Pp. 410 - 412

contenidos ya dijimos son deberes de hacer, de no hacer o de tolerar; algunas de esas hipótesis suponen únicamente la realización directa e inmediata del presupuesto, pero en ocasiones requieren de un elemento intermedio, entre la ley y la obligación, que es un orden o acuerdo de autoridad. Todas estas no son aun identificadas con algún nombre específico y diferenciadores de cada uno.

Algo más sobre la terminología que se presta a mucha confusión, y por ello se insiste en tratar de diferenciar, hecho imponible, hecho generador y otros que surgen del siguiente comentario: El presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero en forma de tributo a un determinado ente público.

Berliri. Este autor ha precisado que “el complejo de los elementos jurídicos relevantes para la especificación del presupuesto constituye *el presupuesto típico*, es decir, aquel evento previsto por la norma en un plano hipotético que, al concretarse en un particular *hecho generador*, da lugar al nacimiento de la relación jurídica impositiva; *presupuesto típico y hecho generador*, no son, por tanto, mas que una especie de dos géneros mas vastos: **el presupuesto y el hecho jurídico.**

Ataliba. Considera que el *hecho generador*, es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la *hipótesis de incidencia*, da nacimiento a la **obligación tributaria.**

El presupuesto o hipótesis es llamado a veces hecho generador. El hecho fenoménico realizado y contemplado por la hipótesis, a veces es llamado también hecho generador, y a veces, hecho imponible. Por tanto, no debe uno dejarse guiar por los nombres, hasta encontrar qué significado da cada autor a esos vocablos.

De la Garza. Considera que el presupuesto de hecho o *hipótesis de incidencia*, puede recibir el nombre genérico de *hecho tributario*, a fin de que comprenda las tres principales especies de tributos, por el nombre “**hecho imponible**” se refiere más bien al presupuesto del impuesto, dejando fuera a los presupuestos del derecho “tasa” y de la contribución especial. Por el contrario, el hecho fenoménico producido en la realidad, que por acomodarse a la hipótesis o presupuesto establecido en la norma tributaria genera el tributo, preferimos llamarlo “**hecho generador**”, en razón de que este vocablo se arraigó en nuestro país.

“También debemos agregar que no han recibido nombres específicos las diversas y distintas hipótesis o presupuestos que las leyes establecen y que dan nacimiento a otras obligaciones tributarias sustantivas distintas a la obligación de pagar la cantidad de dinero en que consiste la obligación tributaria principal, esto es, para la obligación tributaria de reembolso, para la obligación de pagar los intereses moratorios, y para la obligación de garantía. Y mucho menos, tenemos nombres específicos para denominar los presupuestos o hipótesis relativos a los deberes de hacer, de no hacer y de tolerar. No obstante, como antes

explicamos, que esos presupuestos son enteramente diferentes e independientes del presupuesto o hipótesis principal y central”.

“En cuanto a la palabra *subsunción* para referirse al fenómeno de que el hecho real configure rigurosamente a la previsión hipotética de la ley. En este sentido, el hecho generador es un hecho concreto y real que se configura en la descripción hipotética contenida en la norma jurídica. Amilcar Falcao se refiere al postulado de la adecuación existente en la doctrina alemana, lo que implica solo el poder ser reconocido el hecho como generador por subsumirse en la hipótesis de incidencia. La subsunción es un requisito establecido por el principio de legalidad que impera en el derecho tributario, y que prohíbe la integración y la interpretación analógica, que conducirían a considerar como hechos generadores algunos hechos que no se adecuarían o no se subsumirían rigurosamente en la hipótesis legal”.⁵¹

Por la enorme importancia que tiene el hecho imponible como punto de partida del estudio de la obligación tributaria, considero que no es permisible confundir la hipótesis de incidencia, o sea, el presupuesto de hecho o hipótesis jurídica, con el hecho generador, pues se trata de dos realidades absolutamente distintas; posiblemente la enorme confusión de los vocablos y sus connotación se deba a una mala traducción de los teóricos alemanes, que pasa por los tratadistas italianos y franceses, para llegar al español; por ejemplo, en el siguiente texto vamos a encontrar esas causas de confusión:

La expresión hecho imponible coincide en su connotación con la situación de hecho, la circunstancia de hecho o soporte fáctico que son de origen alemán; del italiano encontramos el uso de las expresiones presupuesto de facto, factiespecie tributaria, situaciones básicas de la imposición. Del francés, hecho generador de la imposición, en México. hecho generador.

El hecho generador se localiza en el tiempo y en el espacio, tiene características individuales y distintas a los demás hechos generadores y se refiere a una persona concreta e individualizada. Cada hecho generador da nacimiento a una distinta obligación.

Dino Jarach. Autor de El Hecho Imponible, bien ha dicho que el hecho imponible es el obligado punto de partida del estudio de la obligación tributaria, por ello no se puede dejar de incluir aquí otros aportes que vierten grandes autores que coinciden con este importante tratadista. *Sáinz de Bujanda*, sostiene “que pasa de radical la afirmación según la cual toda la teoría del derecho tributario material no pasa de ser un desarrollo de la propia teoría del hecho imponible, pero sin embargo, considera esa noción como de importancia capital”. *Berliri*, quien define el hecho imponible como “el conjunto necesario de elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos, por ejemplo, dice: 1) que el hecho imponible se concreta verdaderamente en función de los efectos y no al revés. 2) que el hecho comprende todos y sólo los elementos necesarios para la producción de un efecto jurídico y concreto. 3) que los dos hechos imposables especificados deben contener al menos un elemento distinto...*Araujo Falcao* escribe que

⁵¹ DE LA GARZA. *Op. Cit.* Pag. 413

“El hecho generador imponible es importante para lograr concretamente la fijación de las siguientes nociones: a) identificación del momento en que hace la obligación tributaria principal; b) determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria; c) fijación de los conceptos de incidencia, de no incidencia y de exención; d) determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria; alícuota, base de cálculo, exenciones, etc. e) distinción de los tributos in genere f) distinción de los tributos en especie g) clasificación de los impuestos en directos e indirectos h) elección del criterio para la interpretación de la ley tributaria i) determinación de los casos concretos de evasión en sentido estricto.

A manera de corolario no podemos dejar de precisar y distinguir algunos conceptos que tienen relevancia como vocablos o expresiones de gran connotación en nuestra legislación; desde luego, ya quedó claro que el **Hecho Imponible** es la hipótesis establecida en la norma cuya realización o **Hecho Generador** provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta. **Presupuesto objetivo**, llamado en muchas de nuestras leyes como “el objeto” del tributo que esta representado por todos los elementos del presupuesto, eliminando sus elementos o aspectos subjetivos. También se llama “recurso económico”, que es la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición, por ejemplo: La renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios. La **riqueza imponible**, para *Sainz de Bujanda* es el elemento económico sobre el cual está establecido el impuesto, en el cual toma su fuente directa o indirectamente y que puede ser un bien, un producto, un servicio, una renta, un capital. **La materia imponible**, según *Mehl*, explica que es el medio para alcanzar el objeto del impuesto que puede ser un bien (un bien inmueble en el impuesto predial), productos (como el alcohol en el impuesto sobre su producción); servicios (como en el impuesto a los seguros); la renta (como en el impuesto sobre la renta); el capital (como en el impuesto sucesorio o de tenencia de vehículos).

Los presupuestos pueden ser clasificados en: genéricos y específicos; simples y complejos. También podemos decir que el hecho imponible puede ser estudiado desde varios aspectos: legal, personal, material, temporal, espacial y mensurable; ello implicaría apartarnos del objeto central de este breve análisis.

Surge del mismo hecho imponible una conexión o vinculación con un determinado sujeto activo de la misma relación tributaria. Hay diversos momentos de vinculación que se establecen entre el sujeto activo y el hecho generador, vamos a dedicar el siguiente análisis.

La conexión o vinculación del hecho generador con el sujeto activo de la relación tributaria puede establecerse de dos maneras:

a) En los impuestos objetivos o reales, que son aquéllos en los que el sujeto pasivo no está determinado en la ley de manera expresa y en que no se toman en cuenta las cualidades personales, aquí, la vinculación entre sujeto activo y sujeto pasivo es solamente indirecta; porque en opinión de Jarach, “los momentos de vinculación unen el hecho imponible al sujeto activo; de la atribución del hecho imponible al contribuyente, de la entre este y el sujeto activo”

b) En los impuestos subjetivos, por el contrario, prevalece en la vinculación con el sujeto un criterio de carácter personal, o sea, algún criterio vinculado con la persona del

sujeto pasivo. También en palabras de Jarach: “la vinculación se verifica al mismo tiempo entre sujeto pasivo y hecho imponible de un lado, y sujeto activo del otro. En cuanto al tributo subjetivo sea también personal, en momento de vinculación aparecerá principalmente como puente de unión entre sujeto pasivo y sujeto activo, **induciendo en el error de creer que los momentos de vinculación constituyen una relación abstracta entre los sujetos.** Sin embargo, también en estos casos la vinculación es siempre entre el hecho imponible y el sujeto activo, puesto que el tributo es personal, en cuanto, precisamente por la naturaleza del hecho imponible tiene particular relieve las características personales del sujeto pasivo.”

El Estado mexicano, como sujeto activo de la relación tributaria tiene posibilidades de utilizar diversos criterios para vincularse con el sujeto pasivo, pues al dar nacimiento de la obligación tributaria se establece un vínculo dependiendo de diversos criterios, como son la nacionalidad, el domicilio, la fuente de riqueza o del ingreso, al realizarse el hecho imponible, hecho generador, la situación jurídica, o presupuesto jurídico previsto en la norma; sin duda, en uso de su soberanía tributaria, tiene el deber de recaudar los tributos legítimamente establecidos, tomando en cuenta que constitucionalmente se autoriza al Congreso General crear contribuciones, según el artículo 73 fracciones VII y XXIX; correlativamente, para el gobernado, en la misma ley fundamental se instituye la obligación del pago de tributos, según el dispositivo 31 fracción IV. Esta es la premisa legal con la que se establece una conexión o vínculo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación tributaria que en concreto el Estado hace funcionar la potestad o imperio de su soberanía, cuando el Poder Legislativo produce leyes que establece tributos; y el Poder Ejecutivo, a través de la administración fiscal actúa en la recaudación, administración y aplicación de los tributos.

De lo anteriormente dicho, es pertinente aclarar que la soberanía tributaria es un precedente de la imposición de tributos, que se encuentra fuera de la relación tributaria y que no existe relación jurídica tributaria con el órgano Legislativo al ejercer éste la soberanía fiscal, sino con el órgano Ejecutivo, aunque se trata del mismo Estado, como titular de la soberanía tributaria, que por la división de poderes resulta otra entidad. Es muy claro y nos ilustra el hecho de que en la hacienda municipal, el titular del poder fiscal municipal es la Legislatura del Estado, mientras que el sujeto activo de los créditos fiscales municipales resulta ser el Municipio que es donde se realiza o produce el efecto del hecho generador. Otro ejemplo que ilustra claramente el funcionamiento del titular del poder tributario, cuando éste crea contribuciones denominadas aportaciones de seguridad social que deben pagar los patrones y los trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social.

La manera en que puede establecerse el nexo o vinculación del hecho generador con el sujeto activo de la Relación Tributaria puede establecerse como sigue: “en los impuestos objetivos o reales, que son aquéllos en los que el sujeto no está determinado en la ley de manera expresa y en que no se toman en cuenta las cualidades personales, la vinculación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo es solamente indirecta, los momentos de vinculación unen el hecho imponible al sujeto activo; de la atribución del hecho imponible al contribuyente, de la entre éste y el sujeto activo”.

En cambio, en los impuestos subjetivos, por el contrario, prevalece en la vinculación con el sujeto un criterio de carácter personal, o sea, algún criterio vinculado con la persona del sujeto pasivo. En palabras de Jarach: “La vinculación se verifica al mismo tiempo entre sujeto pasivo y hecho imponible de un lado, y sujeto activo del otro. En cuanto el tributo subjetivo sea también personal, o, para mejor decir, prevalentemente personal, el momento de vinculación aparecerá principalmente como puente de unión entre sujeto pasivo y sujeto activo, induciendo en el error de creer que los momentos de vinculación constituyen una relación abstracta entre los sujetos. Sin embargo, también en estos casos la vinculación es siempre entre el hecho imponible y el sujeto activo, puesto que el tributo es personal, en cuanto, precisamente por la naturaleza del hecho imponible tienen particular relieve las características personales del sujeto pasivo.”⁵²

El legislador mexicano, en uso de la soberanía tributaria que tiene el Estado, no tiene limitación para establecer o imponer tributos. Los criterios y momentos de vinculación con el sujeto activo, pueden ser de cualquier naturaleza y la única limitación es de índole práctica, debiendo la ley establecer como hechos imponibles solamente aquéllos que puedan ser controlables por la administración y que se obtengan los resultados que la ley tributaria se propone. Esta consideración doctrinaria lo ha hecho suyo la Suprema Corte de Justicia de la Nación al establecer ejecutoria cuando afirma que: “En uso de su potestad de imperio y soberanía el Estado puede adoptar diversos criterios de vinculación que dan nacimiento a la obligación tributaria por parte de los sujetos pasivos, entre ellos, el criterio de nacionalidad, el criterio de domicilio y el criterio de fuente de riqueza o del ingreso”⁵³

Los elementos de vinculación propios de los impuestos personales son la nacionalidad, el domicilio y la residencia del sujeto pasivo. Los elementos de vinculación propios de los impuestos reales u objetivos son la situación de la materia imponible, la fuente de que el ingreso procede, el lugar en que se efectúa el hecho generador y el lugar en que el hecho generador produce sus efectos.

A continuación se presentan algunos ejemplos de los criterios de vinculación contenidos en nuestra legislación fiscal mexicana:

a) La Nacionalidad. En las leyes mexicanas actualmente en vigor no se tiene establecido expresamente algún tributo que utilice el criterio de vinculación en base a la nacionalidad mexicana o extranjera. Sin embargo existe el antecedente de que en el CFF de 1938 disponía que la calidad del sujeto del crédito fiscal podía recaer sobre los mexicanos o sobre los extranjeros. Lo mismo establecía la LISR de 1963. “El CFF de 1981 y la LISR de 1980 no lo disponen expresamente, pero claramente contemplan tanto a mexicanos como a extranjeros en cuanto sujetos de impuestos”

b) El Domicilio y la Residencia. *En el artículo 1 de la LISR* se establece que “Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

⁵² DE LA GARZA. Op. Cit. Pag. 530

⁵³ DE LA GARZA, Op. Cit. Pag. 531

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

c) **La Fuente de Riqueza o del Ingreso.** Art. 179 de la LISR “Están obligadas al pago del impuesto sobre la renta conforme a este título V, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aún cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 91, 92, 215 y 216 de esta Ley, **provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional**, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación”.

1.5.3. EL SUJETO ACTIVO DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado como entidad jurídica y se establece a través de sus órganos de gobierno que más adelante se estudian desde el punto de vista de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes correspondientes. Al analizar estos ordenamientos jurídicos que contiene las normas que regulan la organización, atribuciones y facultades de las autoridades administrativas y financieras del Estado vamos a entender su funcionamiento y actuación. Para la doctrina, el sujeto activo es conocido con diversos nombres como fisco, erario, autoridad administrativa, autoridad financiera, autoridad hacendaria, autoridad fiscal, autoridad tributaria, hacienda, tesorería, etc. Algunos nombres se explican por sí mismo, pero otros que comúnmente se utilizan merecen algún comentario, como:

Fisco y Erario. “El origen de la palabra fisco se encuentra en el vocablo latino *fiscus*, que se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del soberano, llámese emperador o rey, esto era para diferenciar al *erario*, que era el tesoro propiamente del Estado; así nacieron estos dos términos muy diferentes uno del otro, es decir, el fisco era el tesoro del rey, erario era el tesoro del Estado; posteriormente, cuando el soberano podía disponer del dinero del erario o del Estado, éste se convirtió en fisco o tesoro del emperador; o sea, que posteriormente se hizo extensivo el vocablo fisco para comprender también al erario que originalmente solamente era el tesoro del Estado, porque el rey disponía de ese tesoro. Actualmente ambos términos se consideran sinónimos y pueden usarse indistintamente para denominar a la autoridad fiscal o al erario público.

Hacienda Pública. La voz hacienda tiene su origen en el verbo *facera*, o del árabe *ckásena*, que significa cámara del tesoro; pública es un adjetivo que se refiere a la vida económica de los entes públicos, es decir, que hacienda pública es un concepto con el que

se denomina al conjunto de bienes de una entidad pública que posee en un momento determinado para la realización de sus atribuciones, así como las deudas que tiene a su cargo por el mismo motivo. Se utilizó en el derecho español cuando Felipe V crea la Secretaría de Hacienda como dependencia administrativa del reino de España. En México, desde la independencia nace como organismo que se encarga de la actividad financiera del estado con la denominación actual de Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Es de aclararse que no es lo mismo decir autoridad hacendaria que autoridad fiscal, porque lo primera se refiere a todos los asuntos económicos-financieros del Estado, y la autoridad fiscal solamente se refiere al aspecto de los ingresos que provienen de los tributos o de otros conceptos que tienen carácter de fiscales. Lo hacendario es el género y lo fiscal es la especie. A continuación se da una visión jurídica del sujeto activo: como Estado Mexicano.

Estados Unidos Mexicanos, es el nombre oficial de nuestro país, México, también llamado República Mexicana. Desde que nace a la comunidad internacional, como Estado moderno, nuestro país, al consumarse la independencia nacional, el 27 de septiembre de 1821, adquiere personalidad jurídica como ente público, provisto de todos sus elementos que son territorio, población, gobierno y soberanía, mismos que se encuentran consagrados en el marco jurídico constitucional, que reviste de formalidad a la organización gubernamental como fuente y base de todo el sistema jurídico mexicano. Es importante señalar brevemente que México ha tenido principalmente tres constituciones políticas: la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1824, la Constitución Política de la República Mexicana de 1857, y la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, actualmente en vigor. Cabe aclarar que han existido otras, pero tienen carácter de decretos o leyes constitucionales, que más adelante, en el capítulo segundo, se mencionan y explican.

a) La Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos de 1917.

Por disposición del artículo 49 Constitucional, el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Poder Judicial. El primero tiene como función principal hacer las leyes; el segundo tiene como encargo ejecutar las leyes, y el tercero tiene como misión aplicar las leyes. El Estado mexicano, o sea, los Estados Unidos Mexicanos, es el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, que para su funcionamiento mantiene la División de Poderes, así, tenemos que el Poder Legislativo, al crear leyes ejerce su poder o soberanía tributaria que consiste en establecer tributos, en base a nuestra Carta Magna, según artículo 73, fracciones VII, que a la letra dice: **“El Congreso tiene facultad: . . . Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”**; y XXIX **“Para establecer contribuciones: . . .”**. En concreto, esta facultad de crear leyes tributarias es lo que se denomina poder tributario o potestad tributaria, que es ejercida propiamente por el Congreso de la Unión para el caso de contribuciones federales o por las Legislaturas de los Estados, cuando se trata de contribuciones locales y municipales de cada Entidad Federativa.

El Poder Ejecutivo es la autoridad administrativa que se encarga de desarrollar la actividad administrativa y financiera para recaudar, aplicar y administrar los recursos económicos y financieros que requiere el Estado. Según ha dicho el tratadista *Sáinz de*

Bujanda, que “el poder o soberanía financiera es expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los egresos o gastos. El poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado: ingresos y egresos. En cambio, el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos.”⁵⁴ Recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas, es decir proporcionar los servicios públicos y tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda desarrollarse en orden, armonía, paz y justicia sociales. Por estas razones y en correlación a la potestad tributaria, la misma Constitución en su artículo 31, fracción IV establece la obligación de los mexicanos de **“contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”** Cabe agregar que las Entidades Federativas, el Distrito Federal y Municipios son también sujetos activos de la relación tributaria, según las consideraciones y opiniones de los tratadistas, existen algunas autoridades fiscales autónomas, como son el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, que aunque no se consideran sujetos activos, resultan ser autoridades fiscales por disposiciones de sus leyes especiales.

El Poder Ejecutivo Federal como órgano del Estado es el titular de la Administración Pública Federal, según lo dispone el artículo 90 de la Constitución: **“La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la ley orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación. Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre estas y las secretarías de Estado y Departamentos Administrativos.”**

b) La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Las funciones del Ejecutivo Federal están reguladas en la ley orgánica a que se refiere la Constitución, se llama precisamente **Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1976**, actualmente en vigor. En dicha ley se señalan la organización, atribuciones y funciones que realiza el Poder Ejecutivo Federal a través de las Secretarías de Estado, Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica, principalmente.

En términos generales esta Ley establece las disposiciones jurídicas que contiene las bases de la organización de la administración pública federal, centralizada y paraestatal. Es la Presidencia de la República, y las Secretarías de Estado que en forma general integran la administración pública centralizada. Corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el despacho de los asuntos que le señala el artículo 31 de dicha Ley, que en forma

⁵⁴ *SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Notas de Derecho Financiero. Pp.1-3. y DE LA GARZA. p. 209.*

genérica es la de proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados el Plan Nacional de Desarrollo; proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal; estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del D. F.

c) El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Este ordenamiento administrativo contiene las disposiciones que organizan a esta dependencia, sus órganos internos, atribuciones, facultades, funciones, y las responsabilidades de los servidores públicos titulares de sus órganos. En su estructura organizativa y para el despacho de los asuntos que le son encomendados cuenta con un Secretario del ramo, subsecretaría de hacienda y crédito público, subsecretaría de ingresos, subsecretaría de egresos, oficialía mayor, procuraduría fiscal de la federación, tesorería de la federación; coordinaciones generales, direcciones generales, direcciones generales adjuntas, direcciones de áreas y otras unidades administrativas que serán analizadas en otra parte del presente trabajo, para delimitar las autoridades fiscales sus facultades y competencias que nos interesan para nuestros objetivos de la investigación. Cabe señalar que este reglamento fue publicado en el D.O. 26 de agosto de 1983. Sus últimas reformas son publicadas en el mismo órgano de fecha 7 de mayo de 2004 y 18 de julio de 2006.

d) La Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria

Esta ley entra en vigor el 1º de julio de 1997, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995; se crea este órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con la finalidad de hacer más eficiente y económica la función de recaudación fiscal del Gobierno Federal, cuya modernización hacia los avances tecnológicos promete abatir los costos de operación del sistema recaudatorio, combatir la corrupción y hacer más ágil el acopio de los recursos financieros. Sus últimas reformas fueron publicadas en el D.O. del 18 de julio de 2006. A continuación se analizan algunas disposiciones de la presente Ley del Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento Interior:

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta ley. Tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, **de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones**, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria; implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación.

El SAT tiene las siguientes atribuciones: **Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable**; dirigir los servicios aduanales y de inspección, así

como la unidad de apoyo para la inspección fiscal y aduanera; **determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios** cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte; ejercer atribuciones en materia de coordinación fiscal; solicitar y proporcionar información a otras instancias e instituciones nacionales o extranjeras para evitar la evasión o elusión fiscales; **vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación fiscal**; participar en las negociaciones de los tratados internacionales; localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro de contribuyentes; las demás que sean necesarias para llevar a cabo las atribuciones que le señalen las leyes, reglamentos, decretos, circulares, etc. (Ver los artículos 1, 2 y 7 de la Ley del SAT)

La organización y su estructura orgánica está integrada por las siguientes unidades administrativas principales: Junta de Gobierno, Jefe del Servicio de Administración Tributaria, Unidades Administrativas Centrales, Administración General de Aduanas, Administración General de Asistencia al Contribuyente, **Administración General de Auditoría Fiscal Federal, Administración General de Grandes Contribuyentes, Administración General Jurídica, Administración General de Recaudación,** Administración General de Innovación y Calidad, Administración General de Comunicación y Tecnología de información y Administración General de Evaluación. (Ver artículo 2 del Reglamento Interior del SAT.)

En el capítulo siguiente se amplía el estudio y análisis de estos ordenamientos orientados precisamente a la organización, atribuciones y competencia de las Autoridades que ejercen las Facultades de Comprobación Fiscal.

CAPITULO II

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL

SUMARIO: 1. Concepto y Objeto de las Facultades de Comprobación Fiscal. 2. Clasificación y Análisis Jurídico de las Facultades. 3. Autoridades Competentes para Revisar el Cumplimiento de las Obligaciones Fiscales.

La Autoridad Fiscal es la entidad del Poder Ejecutivo que tiene facultades expresas para recaudar los tributos y para comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, y, haciendo uso de dichas facultades puede también aplicar las sanciones previstas en las normas, cuando el sujeto pasivo incumpla con las disposiciones fiscales correspondientes. Las Leyes y sus Reglamentos señalan quiénes son las autoridades fiscales y les otorga las atribuciones, facultades y competencias para realizar sus funciones que son materia de análisis en esta parte de la Investigación.

2.1. CONCEPTO Y OBJETO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL

El legislador al crear las leyes que establecen los hechos imponibles y que en la vida real se producen los hechos generadores para que surjan las obligaciones a cargo de determinados sujetos, no interviene o no vuelve a mirar que las disposiciones se cumplan, pues ya es otra autoridad la que aplica y vigila su cumplimiento, y ésta no espera que por sí mismo el contribuyente cumpla puntualmente con sus obligaciones, o sea que no basta con que exista la ley, se hace necesario administrar el acopio de los recursos, se requiere planear y ejecutar una serie de actividades administrativas para facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, es decir, no permitir que se dejen de declarar esos hechos generadores, y también que no se tolere al causante omiso incumplir indefinidamente con sus obligaciones, de tal modo, que los elementos necesarios para que se haga la determinación del crédito fiscal sean conocidos verazmente por la autoridad, que ésta obtenga y controle que efectivamente ingresen los recursos a las arcas del Fisco. En toda esta actividad entran en funciones y se activan los dispositivos legales previstos para que la administración fiscal realice su encargo, para ello requiere de las atribuciones y facultades que la ley le otorga. De esto se trata el presente capítulo, del análisis de dichas Facultades de Comprobación Fiscal.

Empecemos por dar una idea, o en lo posible, dar un concepto de facultad; ésta se refiere a la aptitud o potestad de una persona para modificar la situación existente, significa el poder o la habilidad para realizar una cosa, se asocia a lo que es optativo o potestativo; se trata de algo que se puede hacer u omitir. El concepto jurídico de facultad indica que la autoridad está investida jurídicamente para realizar un acto jurídico válido, para producir efectos jurídicos previstos; la facultad jurídica presupone la posesión de una potestad o capacidad jurídica para modificar válidamente la situación jurídica. El ejercicio de la facultad puede ser un hecho obligatorio, como es la facultad del juez de pronunciar una

sentencia. En el caso del derecho subjetivo la acción u omisión de la conducta no puede ser obligatoria; ahora bien, cuando la acción u omisión se convierten en el contenido de un deber, el derecho subjetivo, como posibilidad jurídica de hacer u omitir, desaparece. El derecho subjetivo se agota en su ejercicio; la facultad, por el contrario, no se agota en su ejercicio. La facultad tiene como objetivo la producción de ciertos actos jurídicos válidos; su propósito es que los actos que en virtud de la facultad se realizan, tengan los efectos que pretenden tener. El concepto de facultad jurídica presupone la investidura o el facultamiento que se otorga a la autoridad. En el derecho público la noción de facultad se asocia a la noción de competencia material que se identifica con las facultades del órgano de gobierno.

La atribución de facultades es cuando la ley otorga derechos y obligaciones a la autoridad administrativa para que ésta pueda llevar a cabo el logro de sus fines. Mediante sus atribuciones el Estado ejecuta una serie de actos y hechos que le permiten realizar sus objetivos que pueden ser diversos, como proporcionar servicios públicos. La Autoridad investida de facultades ejerce sus atribuciones individualizando su actuar mediante los funcionarios públicos, siendo ellos los que concretan las facultades otorgadas por la ley; en la medida de los fines a lograr será el alcance de la atribución de facultades, de ahí surge el concepto de competencias mediante el cual se distribuyen las facultades a cada autoridad determinando su campo de acción. Sostiene el maestro Gabino Fraga que “cuando la ley atribuye facultades de decisión y ejecución, se estará entonces ante un órgano de autoridad; en otras ocasiones se estará únicamente ante un órgano auxiliar con facultades de apoyo o auxilio hacia las autoridades a fin de que puedan dictar o ejecutar sus resoluciones”.

2.1.1. LA ADMINISTRACIÓN FISCAL. SU ACTIVIDAD Y EL DERECHO

La administración fiscal comprende una serie de actividades orientadas a la planeación, programación y ejecución para controlar y supervisar la recaudación de las contribuciones y vigilar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales. En dicha actividad interviene el Derecho Tributario Administrativo, que como se sabe, éste tiene dos divisiones importantes que ayudan a comprender mejor a la legislación fiscal, y es precisamente la doctrina la que nos proporciona los elementos más claros para ubicar ese conjunto de normas jurídicas. Tenemos que referirnos obligadamente a estos conceptos o definiciones de las dos divisiones mencionadas que se refieren al derecho tributario.

El Derecho Tributario Sustantivo o Material, “es el conjunto de normas jurídicas que regulan el nacimiento, efectos y extinción de las obligaciones tributarias y los supuestos que origina la propia relación jurídica sustantiva principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que se vinculan con el tributo”. Es el derecho de las obligaciones tributarias de dar una cantidad de dinero; la vinculación lógica y necesaria al tributo es su mayor distinción, considerando que las relaciones sustantivas son siempre obligatorias, cuyo contenido es la prestación del tributo o sus accesorios, es decir, el pago de una cantidad de dinero, o de bienes en especie. Está regido por el principio de la legalidad y por tanto sólo existen obligaciones tributarias en virtud de la ley que así lo establece de contribuir a los gastos públicos, pero sólo en forma proporcional y equitativa que instituyen las leyes; este derecho tiene autonomía dogmática o científica. Las normas jurídicas de este derecho sustantivo se encuentran en las leyes especiales que se refieren a

los tributos, impuestos, contribuciones, derechos, etc. en las que se regulan a los sujetos, objetos, bases, tasas, tarifas y todos los aspectos relativos a las relaciones y obligaciones tributarias sustantivas.¹

El Derecho Tributario Formal o Administrativo, “es el conjunto de normas que regulan la actividad de la administración pública que se encarga de la determinación y de la recaudación de los tributos, y de su tutela, entendiéndola en su sentido más amplio.” Las relaciones formales no tienen el contenido de crédito que poseen las relaciones sustantivas; no existe entre ellas identidad ni tampoco analogía de materia. Entre las relaciones formales y las sustantivas se establece, sin embargo, una vinculación teleológica (es decir, de finalidad) puesto que aquéllas están encaminadas a proteger a éstas, de manera tal que la administración tiende a realizar las normas de derecho tributario sustantivo.

Se concluye que esta división del derecho tributario abarca todo lo referente a la administración orientada a la obtención o recaudación de los tributos, sus normas jurídicas son de carácter administrativo y financiero, que las encontramos principalmente en el ordenamiento general que es el Código Fiscal de la Federación y las leyes de la administración pública federal, específicamente las leyes que regulan los órganos administrativos que tienen la función de la recaudación, obtención, manejo, administración y aplicación de los recursos financieros del Estado, es decir, de toda la actividad financiera que comprende la disciplina económica denominada Finanzas Públicas. Hemos analizado brevemente las dos partes en que se divide el derecho tributario, justo es como necesario, referirnos al todo que es el Derecho Tributario, llamado también derecho impositivo, ambos casi siempre, confundidos con el derecho fiscal y hasta con el derecho financiero, que para despejar y aclarar dudas los mencionamos a continuación.

El Derecho Tributario, “es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, o sea, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y formales, que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación”. Es muy importante agregar que la característica principal del derecho tributario es que comprende los efectos de las normas jurídicas que solamente se refieren a las que nacen con motivo de la potestad tributaria, que por cierto, solamente están relacionadas con la relación jurídica sustantiva o principal y con el sujeto pasivo principal, en el que se tiene como interés o bien supremo, los tributos y la recaudación de las contribuciones, es decir, el pago de contribuciones por parte del sujeto pasivo; en la que al Fisco no le interesa, en principio, cobrar intereses, recargos, multas, gastos de ejecución y demás contribuciones accesorias, que todo esto ya lo convierte en materia de lo fiscal, situación que da origen a que este derecho tributario se convierta en derecho fiscal, cuando ya cambia el objeto material, o sea la obtención de ingresos fiscales.

Para la doctrina italiana el derecho tributario es conocido como tal, para la doctrina alemana se le conoce como derecho impositivo, por el acto de imposición de los tributos o impuestos, ambos ciertamente se pueden utilizar como sinónimos y tienen el mismo

¹ DE LA GARZA. Op.Cit. Pp. 655 -656 Cap. I “Los Fundamentos del Der. Tributario Administrativo”

significado; sin embargo, para la doctrina francesa predomina el nombre de derecho fiscal, que también es el más extendido en la legislación mexicana, mereciendo por ello la explicación que a continuación hacemos. Antes, debemos mencionar que el derecho tributario se extiende a otras ramas del derecho, como lo es el derecho constitucional tributario, el derecho procesal tributario, el derecho penal tributario, el derecho internacional tributario, los cuales dejamos de comentar aquí para no apartarnos demasiado.

El Derecho Fiscal, “es el conjunto de normas jurídicas y principios de derecho público que regulan la actividad del Estado como fisco”². Se entiende que el derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado para obtener recursos que provienen de contribuciones, productos, aprovechamientos y sus **accesorios**, es decir, no solamente de los tributos, o sea que lo fiscal incluye todo tipo de ingresos del Fisco. La definición de crédito fiscal contenida en el artículo 4º del CFF nos da una ilustración clara de lo fiscal: **“Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos 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”**.

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

Existe la confusión para denominar al derecho fiscal, derecho financiero, derecho tributario y derecho impositivo, cuando que sus diferencias son notoriamente palpables; en pocas palabras podemos dejar precisado que el derecho financiero es amplio y comprende al derecho fiscal y al derecho tributario o derecho impositivo. El derecho financiero se integra por el conjunto de normas jurídicas que intervienen en la actividad financiera del Estado que tiene tres momentos o fases que son: 1) Obtención de recursos (derecho fiscal); 2) manejo o administración de recursos (derecho patrimonial); 3) erogación o aplicación de recursos (derecho presupuestario). En el derecho fiscal esta comprendido el derecho tributario o su equivalente el derecho impositivo, como ya dijimos estos dos solamente se refieren a los recursos que obtiene el Estado por la vía de los tributos o contribuciones que tienen su origen en la potestad tributaria; y lo fiscal se amplía a otros ingresos que obtiene el Estado, no tributarios que tienen el carácter de fiscal, por que ingresan al fisco y tienen otra naturaleza, como son los aprovechamientos, productos, accesorios y los que se derivan de responsabilidades de servidores públicos.

Finanzas Públicas. Para la economía, o con mayor precisión, la economía política de la que directamente depende esta disciplina, Finanzas Públicas “es la actividad del Estado que se refiere a la obtención, administración y aplicación de los recursos financieros que se utilizan para la realización de los fines consustanciales al propio Estado, o sea, la de prestar un servicio público a la sociedad.” Es muy notoria la similitud con la definición del

² *BIELSA, Rafael. Compendio de Der. Fiscal. Cit. MARGAIN. Op.Cit.P. 22. ARRIOJA. Op. Cit. P. 15.*

derecho financiero pues se refiere a la misma actividad, pero vista desde dos puntos diferentes, el jurídico y el económico, podemos decir que la principal diferencia es la participación de normas jurídicas aplicables a la actividad financiera del estado; y por el otro lado a las técnicas de la ciencia económica y financiera que corresponde al conocimiento de la economía, pero en el fondo se refieren a la misma actividad del Estado, con funciones y objetivos diferentes; uno regula dicha función y la otra eficiente la operación financiera y su medición e impacto en la economía nacional.

La Actividad Financiera del Estado, “es la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.”³ . Se identifican tres fases o momentos de esta actividad: a) Obtención de ingresos, b) manejo y administración de los bienes, c) la erogación para prestar los servicios públicos. Esta actividad compleja y enorme que desarrolla el Estado moderno para obtener y administrar recursos financieros tan cuantiosos, le hace desplegar una gran actividad administrativa por sus variadas formas de obtener ingresos tributarios o no tributarios que va a utilizar para cubrir sus necesidades y prestar los servicios públicos que demanda la sociedad, puede ser vista desde varios enfoques, según el conocimiento científico que la aborde, la ciencia económica; la ciencia jurídica; la ciencia política y la ciencia de la sociología; aspectos en los que no viene al caso extender nuestro análisis.

2.1.2. LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL EN EL C.F.F.

Al retomar el concepto de la administración tributaria, vamos a ubicarnos de nuevo en la materia del derecho tributario administrativo, como ya dijimos, la administración de la actividad financiera, fiscal y tributaria, en nuestro país está a cargo del Fisco Federal, principalmente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria (SAT), independientemente de la existencia de los fiscos locales o estatales y los municipales, amén de las autoridades fiscales autónomas que ya mencionaremos. Sus facultades, atribuciones y competencias están contenidas principalmente, como ya lo expresamos anteriormente, por las disposiciones del Código Fiscal de la Federación vigente que data de 1981, y por las leyes administrativas y orgánicas que más adelante se analizan. En el siguiente cuadro se presentan los dispositivos de dicho ordenamiento que comprenden las Facultades de las Autoridades:

³ **ORTEGA, Joaquín B.** Apuntes de Derecho Fiscal. Obra citada por DE LA GARZA. p.Cit. Pag. 5

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

TITULO III. CAPITULO ÚNICO. LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

ART.

- 33. OBLIGACIONES PARA LA ASISTENCIA A CONTRIBUYENTES.
- 33-A. ACLARACIONES ANTE LAS AUTORIDADES.
- 34. CONTESTACIÓN DE CONSULTAS. PUBLICACIÓN MENSUAL.
- 34-A. CONSULTAS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIAS.
- 35. CRITERIOS FISCALES. VALIDEZ DE LAS CIRCULARES.
- 36. MODIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS.
- 36-BIS. AUTORIZACIONES INDIVIDUALES. VIGENCIA.
- 37. RESOLUCIÓN DE PETICIONES. PLAZO DE TRES MESES.
- 38. REQUISITOS DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.
- 39. FACULTADES DEL EJECUTIVO FEDERAL.
- 40. OBSTACULIZACIÓN DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES.
- 41. OMISIÓN DE DECLARACIONES, AVISOS O DOCUMENTOS.
- 41-A. REQUERIMIENTOS DE INFORMES Y DOCUMENTOS.
- 41-B. VERIFICACIÓN DE DATOS PROPORCIONADOS AL R. F. C.
- 42. FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.
- 42-A. INFORMES PARA PLANEAR LA FISCALIZACIÓN.
- 43. REQUISITOS DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA
- 44. LA VISITA DOMICILIARIA. REGLAS PARA SU INICIO.
- 45. OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES VISITADOS.
- 46. DESARROLLO DE LA VISITA DOMICILIARIA. ACTAS.
- 46-A. PLAZOS PARA CONCLUIR REVISIONES Y VISITAS.
- 47. CONCLUSIÓN ANTICIPADA DE LA VISITA DOMICILIARIA.
- 48. REVISIONES DE GABINETE. SOLICITUD DE DOCUMENTOS.
- 49. VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR COMPROBANTES.
- 50. DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES OMITIDAS.
- 51. DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES. POR COMPULSAS.
- 52. REQUISITOS DEL DICTAMEN.
- 52-A. REVISIÓN DE LA INFORMACIÓN DEL DICTAMEN.
- 53. PLAZOS PARA PRESENTAR LA INFORMACIÓN REQUERIDA.
- 53-A. PLAZOS PARA PRESENTAR INFORMACIÓN POR REVISIÓN DE DICTAMEN.
- 54. AUTORIDADES FISCALES EXTRANJERAS.
- 55. DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE UTILIDAD FISCAL.
- 56. PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA
- 57. DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE IMPUESTOS RETENIDOS.
- 58. (DEROGADO).
- 59. PRESUNCIONES DE INGRESOS OMITIDOS.
- 60. PRESUNCIONES DE ADQUISICIONES O COMPRAS OMITIDOS.
- 61. DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES.
- 62. INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN DE TERCEROS.
- 63. INFORMACIÓN DE OTRAS AUTORIDADES PARA MOTIVAR.
- 64. (DEROGADO).
- 65. PLAZO PARA PAGAR O GARANTIZAR CRÉDITOS FISCALES.
- 66. AUTORIZACIÓN DE PAGO A PLAZOS O EN PARCIALIDADES.
- 66-A. REGLAS PARA LA AUTORIZACIÓN DE PAGO A PLAZOS.
- 67. PLAZO DE EXTINCIÓN DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL.
- 68. PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DE LOS ACTOS Y RESOLUCIONES.
- 69. CONFIDENCIALIDAD, RESERVA O SECRECÍA SOBRE DATOS E INFORMES.
- 69-A. COBRO Y RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS DE LOS ESTADOS EXTRANJEROS.

2.1.3. LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DEL ART. 42 DE C.F.F.

En el caso de las Autoridades Fiscales, sus facultades tienen por objeto comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, y puede revisar a los contribuyentes o responsables solidarios, para determinar contribuciones omitidas, liquidar créditos fiscales, fincar responsabilidades por la comisión de delitos fiscales; también para que le sea proporcionada información o documentación que requiera de terceros con el fin de abundar en la revisión e investigación de contribuyentes con ellos relacionados. Estas facultades están expresamente otorgadas según los términos del siguiente artículo:

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

Cabe hacer notar que la Autoridad Fiscal puede proceder y ejercitar sus facultades únicamente las que le confieren las leyes y apegando su actuación en el desarrollo de su revisión estrictamente a la letra de la ley; por su parte, el contribuyente tiene sus derechos constitucionales y legales que les deben ser respetados y él mismo, saberlos exigir frente a cualquier funcionario o autoridad que pretenda actuar en forma arbitraria y fuera de la ley. Es importante aclarar que este proceder de la autoridad no constituye procedimiento, sino precisamente un proceder discrecional de la autoridad, por lo que la actuación ilegal en su ejercicio trae como consecuencia la nulidad lisa y llana de la resolución. Por tanto, el uso de las facultades de comprobación no constituye un procedimiento administrativo semejante a un juicio, pues como ya se dijo se trata del desarrollo de facultades discrecionales de la autoridad administrativa.

Para que la Autoridad Fiscal pueda realizar sus funciones de fiscalización requiere de una base de datos que son los medios de control que internamente debe conservar la autoridad y sirven de apoyo para generar cualquiera de los medios de revisión y programarlas según el universo de contribuyentes; es pues obligación de la persona física o moral que inicia las operaciones de su establecimiento aportar la información y documentación para integrar el padrón de contribuyentes, se hace necesario inscribirse en el registro federal de contribuyentes, llevar libros y registros de su contabilidad, expedir comprobantes con requisitos fiscales, determinar y enterar sus contribuciones mediante declaraciones, además de proporcionar información y documentación que solicita la autoridad para integrar su expediente permanente de contribuyente con las actividades y obligaciones a los que queda sujeto según las contribuciones para los que es afecto.

Cuando la Autoridad ejerce sus funciones de revisión o de fiscalización, realiza previamente en sus registros internos actividades para detectar contribuyentes incumplidos o que su documentación e información adolece de errores o son deficientes o simplemente no le parecen creíbles y tiene dudas sobre su veracidad; esta fase de preparación,

planeación o programación de las acciones revisoras están previstas en el artículo 42-A del CFF “Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización .” Esta actividad es muy importante para motivar sus actos administrativos.

Se dice que la autoridad al actuar en su función de fiscalización pretende que el Contribuyente en forma inmediata tenga la sensación de los riesgos que implica estar sujeto a revisión, se busca inducir al contribuyente incumplido a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que enfrentar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento. También en forma mediata procura alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales del contribuyente. Al hablar de los riesgos que implica estar sujeto a una revisión fiscal, habría que decir que es uno de los factores que influye en el ánimo del contribuyente para inducirlo a cumplir con sus obligaciones fiscales. Es innegable que el tener la presencia de la autoridad ejerciendo actos de fiscalización entraña molestias y es muy desagradable, situación que hará modificar la conducta y actitud del contribuyente incumplido, además, habrá de medir los riesgos inminentes de los gastos y costos que harán presión para que tarde o temprano prefiera regularizar su situación fiscal. Existen otros factores que influyen en la conducta de los contribuyentes, como la educación y cultura cívica del propio gobernado que está obligado a contribuir para los gastos públicos; también es de importancia hacer notar que los constantes cambios en las leyes fiscales y lo complicado de su entendimiento dificultan en mucho el debido cumplimiento; otro factor no menos importante es que se tiene presente el uso y abuso del gobierno en la aplicación y administración de los recursos, la deshonestidad de sus funcionarios y los dispendiosos sueldos y gastos que son motivo de ofensa al gobernado y de escándalos públicos .

Es sabido que la naturaleza humana tiene la inclinación de incumplir con sus obligaciones y deberes para con la autoridad fiscal, por ello ésta desarrolla actividades orientadas a verificar y obligar al contribuyente a cumplir con las disposiciones fiscales, para generar un cambio en su conducta a efecto de que en lo sucesivo cumpla con sus obligaciones y deberes en forma voluntaria y espontánea.

La Autoridad interviene en una acción revisora debido principalmente a que el contribuyente, en la mayoría de los casos, ha incumplido con sus obligaciones; pero también es cierto que dicha autoridad actúa porque obedece un programa normal en base a la selección por azar, que es lo más saludable; son muchas y otras causas por las que se origina una revisión, por ejemplo se dice que por motivos derivados de la información requerida y no proporcionada, o que tiene irregularidades dicha información; también por encontrarse diferencias en las llamadas compulsas; otra causa es por haber solicitado devoluciones de impuestos en cantidades importantes o haber compensado o acreditado saldos a favor; por no atender insistentes requerimientos; por deducciones notoriamente importantes; por declarar ingresos inferiores al nivel que ya se trae como antecedente; por declarar pérdidas constantemente; y hasta por no enterar puntualmente las contribuciones. Existen otras razones de tipo subjetivo que se atienden con motivos de quejas de los sindicatos por el no pago de participación de los trabajadores en las utilidades; por denuncias de trabajadores; por motivos políticos o por cambios de razón social, suspensión de actividades, declaraciones informativas con irregularidades o retenciones de impuestos incorrectamente declaradas, etcétera.

2.2. CLASIFICACIÓN Y ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS FACULTADES

Las facultades de revisión que tiene la Autoridad Fiscal están contenidas en diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 42 y otros dispositivos que habremos de analizar, por ahora nos vamos a referir únicamente a las ocho fracciones que nos hablan fundamentalmente de:

- I. Rectificar errores aritméticos en las declaraciones;**
- II. Revisar la contabilidad y documentación específica;**
- III. Practicar visitas domiciliarias;**
- IV. Revisar dictámenes emitidos por contador público registrado;**
- V. Verificar comprobantes fiscales en visita domiciliaria;**
- VI. Practicar u ordenar avalúos;**
- VII. Recabar informes y datos de funcionarios; y**
- VIII. Formular denuncias y querellas.**

Es importante señalar que el artículo 42-A dispone que “no se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento”.

Como ha quedado expresado anteriormente, en el artículo 42 del CFF se establecen “las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales”. En la parte final de este dispositivo, se agrega el siguiente y muy importante párrafo que dice: **“Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente”**. A continuación analizamos las ocho fracciones de este numeral:

2.2.1. RECTIFICAR LOS ERRORES ARITMÉTICOS EN DECLARACIONES

“Fracc. 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”.

La revisión mínima que puede hacer la autoridad en uso de sus facultades de comprobación es precisamente ésta que consiste en rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones. Se inicia este procedimiento con la solicitud o requerimiento de la información que hace la autoridad al contribuyente mediante oficio que le es notificado en su domicilio fiscal, a fin de que en el término de 15 días hábiles

contados a partir del día siguiente de su notificación le sea proporcionada a la autoridad la información que solicita.

En dicha solicitud o requerimiento de documentación se pide al contribuyente en revisión que exhiba originales y proporcione copias fotostáticas legibles de la declaración anual de pago de contribuciones, normal, o en su caso, complementarias; los pagos mensuales, anteriormente llamados provisionales, de contribuciones normales y complementarias; declaraciones informativas de operaciones con clientes y proveedores; todas, por el período que el mismo oficio indica; además, la autoridad pide que esta información y documentación se presente en el domicilio de la oficina que está requiriendo, en forma completa, correcta y oportuna, mediante escrito firmado por el contribuyente o su representante legal.

En el momento en que se hace la entrega de dicha documentación, la autoridad procede a revisar y en señal de que se satisface plenamente su requerimiento, tiene por recibido y desahogado éste y extiende su acuse de recibo al sellar y firmar el mencionado requerimiento, devolviendo en el mismo acto la documentación original exhibida por el contribuyente. Es también importante que el contribuyente aporte los papeles de trabajo con los que elaboró sus declaraciones; la autoridad puede solicitarlos junto con documentación adicional o complementaria como comprobantes que respalden las deducciones que se está aplicando, o bien, las facturas o recibos por los ingresos que está considerando en la declaración que se revisa. Si el contribuyente que está siendo revisado no proporciona esta documentación o no hace las aclaraciones o no atiende debidamente estos requerimientos puede ser sujeto de revisiones profundas o que derive en una revisión de gabinete o visita domiciliaria. La autoridad procede a verificar la correcta determinación de las bases de impuestos, revisa los renglones y partidas o cifras que contienen las declaraciones, hace las rectificaciones aritméticas que procedan; para el caso de encontrar errores aritméticos y establecer diferencias a cargo del contribuyente, lo invita a que rectifique los errores y presente las declaraciones complementarias correspondientes para subsanar las irregularidades, aplicándose también las multas establecidas según los artículos 76 y 78 de CFF. La autoridad, en este procedimiento, no tiene facultad para determinar diferencias y liquidar los adeudos que resulten a cargo del contribuyente; o sea que, normalmente no determina diferencias a liquidar.

Al ejercer la autoridad esta facultad puede llegar a extralimitarse e invadir otra facultad que tiene otra formalidad en perjuicio de las garantías del contribuyente, por ello el TFJFA ha considerado que según fallo recaído en el Juicio Num. 100- A-153/961049/94 lo siguiente que “señala que la autoridad debe de constreñirse a verificar mediante el procedimiento correcto las operaciones aritméticas desarrollados por el contribuyente para constatar si los resultados obtenidos por éste y manifestados, son o no la verdad real; porque si lo que desea es determinar diferencias entre lo declarado y lo realmente causado, debe hacer uso de otra u otras de las facultades previstas en el precepto legal, cuyo ejercicio sí permite determinar dichas diferencias”.⁴

⁴ *MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Facultades de Comprobación Fiscal. Ed. Porrúa. 2001. Pag. 5.*

2.2.2. REVISAR LA CONTABILIDAD Y DOCUMENTACIÓN

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

Este procedimiento es propiamente una auditoría ágil, se le llama revisión de escritorio o de gabinete, o también de renglones específicos, que bien puede hacerse en el domicilio del contribuyente o en las oficinas de la propia autoridad, esto depende de la importancia del asunto, de la cantidad de documentos que vayan a examinarse, o por la importancia del contribuyente en revisión.

El inicio de esta facultad de revisión es mediante el oficio que solicita la documentación o parte de la contabilidad que se señalan y por el o los ejercicios indicados también en dicho requerimiento. Es importante considerar que mediante esta facultad la autoridad pretende comprobar que el contribuyente ha determinado correctamente las bases de las contribuciones que se han declarado por conceptos y operaciones especiales, sofisticadas y de muy particulares características, incluyendo algunas conocidas pero que afectan a trabajadores en el reparto de utilidades , los impuestos retenidos sobre remuneraciones a consejeros, accionistas, profesionales o trabajadores en general; por pago de dividendos, compra y venta de acciones ; operaciones entre filiales, consolidaciones fiscales, etc.

El artículo 48 del CFF establece las normas que se refiere a la información que se requiere al contribuyente que es revisado fuera de la visita domiciliaria; sobre las que debe llevarse a cabo esta revisión de escritorio que se realiza en las oficinas de la autoridad, entre las que se mencionan los requisitos del requerimiento de la documentación que hace la autoridad; la forma de notificarse y el desarrollo del procedimiento. A continuación se transcribe dicho artículo, incluyendo las reformas publicadas el 28 de junio de 2006.⁵

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

- I. La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del presente ordenamiento, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en el lugar donde éstas se encuentren.**
- II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.**
- III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.**
- IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, el**

⁵ **DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION**, del Miércoles 28 de Junio de 2006. Pag. 14. Primera Secc.

cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

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

Es conveniente precisar la importancia de la formalidad de la notificación y del contenido sustancial y exacto del citatorio. La notificación del oficio de revisión de la contabilidad en la oficina de la autoridad, o sea, la revisión de gabinete o de escritorio, debe notificarse al contribuyente en el domicilio fiscal que es el que se tiene manifestado en el Registro Federal de Contribuyente, al no estar presente a quien va dirigido el oficio se dejará citatorio para que al día siguiente, a la hora que se indica reciba dicho oficio que “es para proporcionar información y documentos”; al no comparecer el destinatario para el día y hora que se cita, se entenderá la diligencia con las persona que se encuentre en su domicilio. El citatorio debe expresamente indicar para qué se hace la cita, que es precisamente para recibir oficio en el que se le solicita informes y documentos relativos a su contabilidad.

Existen criterios del Tribunal respecto a las consideraciones, limitaciones y alcances legales y constitucionales que a continuación se analizan brevemente. En la Jurisprudencia de la Segunda Sala de la SCJN para la exigencia de la formalidad del citatorio de una orden de visita domiciliaria, en la cual se ha basado la Tercera Sala Regional Metropolitana del TFJFA en el juicio de nulidad 7030/00-11-03-9 del 27 noviembre de 2000, que resuelve controversia sobre la formalidad del citatorio de información para revisión de gabinete, que dice: “...el citatorio que los notificadores deben dejar al contribuyente para notificar una solicitud de informes y documentos, además de señalar que los esperen a una hora determinada del día siguiente, **debe indicar también que la cita es para recibir la solicitud de información**, como expresamente lo indica el precepto legal transcrito (Art.48 del CFF), por lo que al no contener este requisito el citatorio, además de dejar de observar lo dispuesto en el citado precepto legal, también transgrede las garantías de seguridad y certeza jurídica, en virtud de que al no concretarse el motivo del citatorio, se deja al destinatario en estado de incertidumbre legal, lo que sí afecta la esfera jurídica del contribuyente en revisión”.

La revisión de la contabilidad y la documentación se lleva a cabo en las oficinas de la autoridad revisora que tiene un plazo de doce meses para concluirla. (Art. 46-A de CFF)

El oficio de observaciones debe hacer constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen el incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente; en caso de no haber observaciones se comunica la conclusión de la revisión de gabinete. El oficio de observaciones será contestado en un plazo de veinte días, los hechos u omisiones podrán ser desvirtuados por el contribuyente mediante escrito y presentación de documentos, libros o registros contables que soportan su dicho; este plazo podrá ampliarse por quince días si la revisión es por más de un ejercicio fiscal. Por otra parte, el contribuyente podrá consentir los hechos y autocorregir su situación fiscal y pagar las contribuciones y accesorios que le sean determinados por la autoridad.

2.2.3. PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS

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

Esta facultad de revisión es la más amplia y completa y se le ha dado en llamar auditoría directa, auditoría integral, revisión profunda o visita domiciliaria. Tiene por objeto la revisión de libros y registros de contabilidad, toda clase de documentos y papeles relacionados con los aspectos financieros de las personas físicas y morales que contribuyen en los distintos impuestos. Especialmente es procedente y útil para revisar bienes y mercancías de importación.

Cuando un contribuyente es seleccionado para ser revisado por la Autoridad es porque ha examinado su expediente y ha evaluado las posibles irregularidades derivadas de la presentación irregular de las declaraciones; errores, incumplimientos o por no atender sus requerimientos de información y documentación; en fin por diversas causas que luego se examinarán. Los antecedentes para ser candidato a ser revisado por cualquiera de los medios o facultades de la autoridad pueden provenir, principalmente por causas imputables al propio contribuyente, que al combinarse con las políticas y programas establecidos internamente por la autoridad fiscalizadora, resulta seleccionado. Del universo de contribuyentes inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes se determinan una cantidad de ellos que serán sujetos a revisión durante el período de que se trate; con los elementos con que cuenta en los expedientes de cada sujeto se formula un Plan Anual de Fiscalización que ejercerán todas las dependencias facultadas para revisar.

Los contribuyentes están clasificados mas o menos en los siguientes grupos: a) los que cumplen bien y puntualmente, b) los que cumplen extemporáneamente, c) los que cumplen con errores e irregularidades, d) los que no cumplen, e) los que no se localizan., f) los que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes. Es conocido que la Autoridad no tiene la capacidad administrativa para revisar a todos los contribuyentes incumplidos y tampoco sería costeable hacerlo, empero se propone cada año revisar un porcentaje representativo que son seleccionados mediante diversos mecanismos y por causas distintas, o según sus características, así tenemos que la autoridad únicamente revisa al año aproximadamente el cinco por ciento del total de contribuyentes, de tal modo que para revisar a todos le llevaría más o menos veinte años. Se considera que el padrón de contribuyentes activos hasta diciembre de 2005, son en total 18,788,200, de éstos, las personas físicas son 18,147,300 y las personas morales son 640,900.⁶

Cuando la Autoridad expide una orden de auditoría, manifiesta que ha revisado los antecedentes que obran en el expediente que la autoridad tiene del sujeto pasivo, y en el oficio que contiene la orden de visita domiciliaria comunica al contribuyente que ha sido seleccionado para ser revisado acerca del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Dichos antecedentes son muy importantes que existan, pues con ello la autoridad encuentra elementos que motivan la causa de procedencia del ejercicio de sus facultades de revisión,

⁶ *EL FINANCIERO*. Publicado el 5 Septiembre de 2006. Secc. FINANZAS. Pag. 7. 6º Informe. Anexo.

mismos que son necesarios para cumplir con el requisito legal de motivar y fundar el acto de autoridad de expedir una orden de visita domiciliaria.

La auditoría fiscal se inicia con la orden de visita contenida en el oficio que expide la autoridad competente para que el personal autorizado se constituya en el domicilio del contribuyente visitado a efecto de llevar a cabo la revisión de su contabilidad, bienes, mercancías, documentos, informes, datos, cuentas bancarias y de inversiones, títulos, valores; papeles de trabajo, los sistemas y programas de computo, y todos los elementos comprendidos o relacionados con su actividad o negocio, por los ejercicios o períodos que indica la propia orden de auditoría, además de señalar los impuestos a que está obligado el sujeto en revisión.

La orden de visita debe contener los requisitos legales que establecen los dispositivos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, y son los siguientes: Constar por escrito; señalar la Autoridad que lo emite; estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate; ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita; el nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita. En el siguiente capítulo se analizan y comentan con amplitud y profundidad este aspecto de legalidad y el de constitucionalidad de la orden de visita; por ahora nos adelantamos en decir que es importante que la autoridad se ajuste en forma escrupulosa sobre las normas legales y constitucionales que rigen la orden de visita domiciliaria, pues la materia fiscal se sustenta en el principio fundamental de la legalidad estricta, o sea que en la relación jurídico tributaria se limita el ejercicio de la facultad de la autoridad porque se interponen las garantías del gobernado.

Todos los aspectos jurídicos y procedimentales que se refieren a la visita domiciliaria, como lo es la expedición de la propia orden de visita, el desarrollo de la revisión fiscal en la visita domiciliaria, desde su inicio y hasta las actas última y final deben aplicarse las formalidades y procedimientos que señalan las disposiciones contenidas en el CFF, numerales del 42 al 65 inclusive; estos dispositivos se analizan en el capítulo siguiente que se refiere a la Regulación Jurídica de la Visita Domiciliaria. Su Desarrollo y Actuaciones de la Autoridad.

2.2.4. REVISAR DICTÁMENES FORMULADOS POR CONTADOR PÚBLICO

“Fracc. 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”.

Mediante esta facultad, la Autoridad Fiscal puede revisar los dictámenes formulados por contador público registrado. Los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, deberán dar aviso a la autoridad al presentar su declaración anual por el ejercicio a dictaminar; las personas morales al 31 de marzo; las personas físicas al 30 de abril. Este aviso no procede si el contribuyente está sujeto a una visita domiciliaria. Los estados financieros dictaminados deberán presentarse hasta el 30 de junio del año siguiente al del ejercicio dictaminado. Están obligados a dictaminarse los contribuyentes que hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$30'470,980.00, en el ejercicio inmediato anterior; también las empresas que tengan más de 300 trabajadores; o bien, que sus activos alcancen un monto de \$60'941,970.00, según lo dispone el artículo 32-A del CFF.

El artículo 52 de CFF señala: “se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien de las declaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes.”

El dictamen se debe formular según las disposiciones del reglamento de este código y según las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos. Que se emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

Según el artículo 52-A del CFF, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información, estará a lo siguiente: primeramente se requerirá al contador público con copia al contribuyente, cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales; deben exhibir los papeles de trabajos elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales son propiedad del contador público; la información pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. La autoridad fiscal podrá requerir la información directamente al contribuyente cuando el dictamen se haya presentado con abstención de opinión, opinión negativa, o con salvedades, que tengan implicaciones fiscales.

La autoridad podrá practicar visita domiciliaria al contribuyente dictaminado que considere que su información y documentación es insuficiente o presenta irregularidades. Los artículos 53 y 53-A del CFF señalan los plazos que se conceden al contribuyente para presentar la información y documentación requerida, que en general son de seis días, de quince días, y con la posibilidad de ampliarlos diez días más. (ver artículo 45-58 de Reglamento del CFF).

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

CFF. Art. 52. “Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos: . . .Fracciones I, II, III y IV . .

Los artículos 50, 51 y 52 del Reglamento del CFF señalan la forma en que debe darse cumplimiento a este importante artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

2.2.5. VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES

“Fracc. V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de 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”.

Esta facultad de la fracción V del artículo 42 del CFF es relativamente de reciente creación, inicia su vigencia en enero de 1996, para verificar la expedición de comprobantes; luego en 1999 se adicionó para revisar la presentación de solicitudes y avisos en el registro federal de contribuyentes; a partir de 2000 se amplió 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 las debidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente; su última reforma entró en vigor en enero de 2004, para quedar como la hemos transcrito. La autoridad ha tenido más elementos legales que contiene esta fracción para tratar de incorporar a los contribuyentes que ejercen el comercio informal, para que se inscriban en el registro federal de contribuyentes y se les obligue a tributar justamente para aumentar la recaudación y procurar más adelante disminuir las tasas de impuestos, cuando se apreciara el aumento en el padrón.

Con la modalidad de visita domiciliar esta facultad se lleva a cabo en el domicilio fiscal, establecimiento, sucursal, local, puestos fijos y semifijos en la vía pública de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, en donde se

realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen mercancías. Esto trajo como consecuencia la modificación al artículo 30 del CFF para establecer disposiciones que obligan al contribuyente a mantener en lugares adecuados su cédula de identificación fiscal expedida por la autoridad fiscal, o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes, así mismo deberán tener los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que tengan en esos lugares, como almacén, bodegas, establecimientos, etc.

El desarrollo de la visita domiciliaria para ejercer esta facultad de comprobación fiscal se establece en el artículo 49 del C.F.F. que en resumen dicen lo siguiente:

Al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente y con dicha persona se entenderá la visita de inspección. Los visitantes se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndole para que designe dos testigos. En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitantes. Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entienda se niega a firmar no afectará la validez y valor probatorio, dándose por concluida la visita domiciliaria. Si con motivo de la visita se conocieron hechos que impliquen el incumplimiento de las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción.

Existen ciertas irregularidades al ejercer esta facultad porque no se ajustan a derecho y la molestia al contribuyente afecta su esfera de garantías individuales, se tiene jurisprudencia por ser violatorio del artículo 43 fracc. III en el sentido de que en las ordenes de visita debe contenerse impreso el nombre del visitado, entre otros datos. Por las limitaciones de esta parte, nos remitimos al autor Margáin.⁷

2.2.6. PRACTICAR U ORDENAR AVALÚO

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

Por medio de esta facultad de comprobación que tiene la autoridad, se revisa, verifica o modifica el valor de los bienes o mercancías que son base para determinar los impuestos, lo que implica para las mercancías un recuento físico o inventario para comprobar que los impuestos que resultan son los correctos, esto es muy frecuente en las operaciones de comercio exterior. También se contempla que la Autoridad pueda ordenar o practicar avalúo sobre los bienes o mercancías del contribuyente que está siendo revisado por cualquier otro procedimiento, o que se encuentre dentro de los bienes sujetos a remate o para garantizar crédito fiscal; pero lo más frecuente es que surja la necesidad de avalúo

⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit.. Pp.223-235

cuando los valores declarados por el contribuyente no correspondan a la realidad y la autoridad se encuentra revisando al contribuyente para modificar la base de las contribuciones aplicables al bien de que se trate por la modificación de los valores declarados y ahora determinados por avalúo.

2.2.7. RECABAR INFORMES Y DATOS DE FUNCIONARIOS

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

Con esta facultad de comprobación fiscal, la autoridad está en posibilidad de revisar a las personas física o morales que celebran contratos o realizan operaciones que entrañen el pago de determinados impuestos o contribuciones que tienen su origen precisamente en dichos actos, como es el caso de la enajenación de inmuebles, compraventa de acciones y otras actividades u operaciones en las que intervienen los fedatarios, funcionarios o empleados de oficinas públicas; esto es con el fin de que la Autoridad pueda en todo tiempo, verificar que las bases con las que se están declarando determinados impuestos sean las correctas y que efectivamente se refieran a las que se han realizado y constan en los documentos formales que hubiesen pasado ante la fe de notarios.

2.2.8. FORMULAR DENUNCIAS O QUERELLAS

“Fracc. VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querella 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”.

Por cuanto se refiere a esta fracción que se está precisando que es para allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querella o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales, cabe el comentario que la Autoridad en el desarrollo de cualquiera de sus facultades llegare a conocer hechos u omisiones que impliquen el quebrantamiento de las disposiciones fiscales que puedan estar consideradas como conductas delictuosas tipificadas como delitos, éstas se harán del conocimiento al personal especializado que estudia los informes y determina las consecuencias jurídicas para proceder conforme a lo establecido y seguir el procedimiento penal a que hace referencia.

CFE. Artículo 92. “Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- I. Formule querella tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se**

encuentre el procedimiento administrativo que en su caso s tenga iniciado.

II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.

III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal....”

Para la aplicación de estas disposiciones, corresponde a la AGAFF en los términos del RISAT, según artículo 16 fracción IV, que a la letra dice: “Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal de la Federación ... Poner a consideración de la unidad administrativa correspondiente, asuntos en los que se debe formular la declaratoria de que el Fisco Federal ha sufrido perjuicio o la querrela, por considerarse que respecto de los mismos se cometió un delito fiscal; presentar denuncia de hechos ante el Ministerio Público de la Federación, así como establecer las políticas para determinar esos asuntos”.

2.3. AUTORIDADES COMPETENTES PARA REVISAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

El concepto de autoridad tiene varias acepciones y se pueden clasificar desde varios puntos de vista, dependiendo del rol, lugar y momento en que se dan las relaciones familiares, sociales, religiosas, laborales, políticas, jurídicas o profesionales; desde la autoridad de los padres en su relación con los hijos, del profesor a los alumnos, del médico con su paciente, del policía y el ciudadano, del jefe sobre el subordinado, del gobernante y el gobernado, etc. La autoridad está presente en toda relación que se da entre personas en la que una está subordinada a otra por diversas razones, motivos, deberes o derechos; es una relación de poder, desde que alguien está dispuesta a obedecer y otra a ordenar o mandar. La autoridad es la que ejerce el poder o don de mando, se puede clasificar en autoridad natural, informal, formal; familiar, profesional, científica, religiosa; autoridad gubernativa, política, militar, judicial, jurídica, administrativa, fiscal, etc. El concepto de autoridad puede referirse a las cualidades de determinado sujeto que le devienen por su propia naturaleza o don de mando; por su edad, sabiduría o conocimientos científico o religioso; por su energía, fuerza, voz, valor, temor, etc.; por el dominio, poder, influencia, temor o de alguna fuerza que le son dadas o tomadas para subordinar o someter a otras personas.

El concepto de autoridad que nos interesa es el que se refiere a la Autoridad relacionada con determinado órgano del Estado, de gobierno o de la administración; en función de la persona que los representa en virtud de su cargo por que éste sea investido por una ley que le otorga poder de mando para ejercer deberes, derechos y obligaciones en representación del órgano y sus atribuciones, en este caso estamos frente a una autoridad estrictamente formal, porque el poder o potestad le es otorgado por una norma jurídica o administrativa. El concepto jurídico de autoridad indica que alguien está facultado jurídicamente para realizar un acto válido, y presupone la posesión de capacidad o potestad para modificar la situación jurídica existente.

2.3.1 CONCEPTO DE AUTORIDAD COMPETENTE

Para los juristas la Autoridad se entiende que es la persona u órgano que tiene la posesión del poder y se encuentra investida de facultades o funciones y se le atribuye fuerza, descendencia u obligatoriedad, es decir, los detentadores del poder, con capacidad, atributos, potestad y función; son las personas o individuos con autoridad los que reciben la carga ritual o reverencia, mágica o ideológica que rodea los usos de la autoridad.

Para el derecho administrativo la autoridad es la persona física, trabajadora del Estado dotada por la ley de poder público que representa al órgano administrativo, pero puede no serlo y estar investido de ese poder. Para el maestro don Gabino Fraga dice: que cuando la competencia otorgada a un órgano implica la facultad de realizar actos de naturaleza jurídica que afecten la esfera de los particulares y la de imponer a éstos sus determinaciones, es decir, cuando el referido órgano está investido de facultades de decisión y de ejecución, se está frente a un órgano de autoridad.

La Competencia en un concepto general y jurídico se refiere a la idoneidad atribuida a un órgano de autoridad para conocer o llevar a cabo determinadas funciones o actos jurídicos. También podemos decir que la competencia significa aptitud que el orden jurídico otorga a los órganos del Estado para que, válidamente, puedan ejercer determinados derechos y cumplir ciertas obligaciones, vinculadas con el ejercicio de la función jurisdiccional, por ser aptos para tal o cual efecto, en cierto modo la competencia es una medida de la jurisdicción. En la Teoría General del Proceso, se dice que la competencia obedece a razones prácticas de distribución de la tarea de juzgamiento entre los diversos órganos judiciales; y su clasificación atiende a diversos criterios o asuntos, es decir, que la competencia de los tribunales se determina por la materia, cuantía, grado y territorio; así se habla que tal o cual tribunal es competente para conocer de determinado asunto en tal o cual lugar, etc., al presentarse cuestiones competenciales éstas son resueltas por una autoridad de nivel superior jerárquico.

En materia administrativa y fiscal tenemos que la Autoridad Competente es aquella que tiene facultades y atribuciones que le otorgan las leyes para realizar determinados actos administrativos en materia fiscal, como recaudar o administrar las contribuciones, fiscalizar a los contribuyentes, etc., con precisión podemos adelantar ahora que la Autoridad Competente para realizar actos de fiscalización se le otorga en forma específica a los órganos internos de la Autoridad Fiscal, por ejemplo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de Administración Tributaria, el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, la Secretaría de Planeación y Finanzas del Gobierno del Distrito Federal, las Secretarías de Finanzas o Tesorerías de las Entidades Federativas. Propiamente vienen siendo autoridades competentes para realizar actos de Fiscalización, de Revisión o Comprobación Fiscal los órganos internos especializados, como la Administración de Auditoría Fiscal Federal, que depende del Servicio de Administración Tributaria; la Subtesorería de Fiscalización que depende de la Tesorería, de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal. En el Estado Mexicano tenemos un orden jurídico que se traduce en Estado de derecho, de donde resulta que la autoridad y competencia van siendo definidas y delegadas desde la misma División de Poderes que se hace en la Ley Fundamental, como a continuación se

analizan desde la máxima autoridad que otorga la Constitución hasta las que van consignando las distintas leyes, reglamentos, acuerdos y circulares:

2.3.2. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

El Sistema Jurídico Mexicano que está diseñado en base a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contiene las normas jurídicas supremas, que son las garantías individuales y sociales en protección fundamental de la persona y sus bienes, propiedades y posesiones; así también se establecen las normas constitucionales que organiza al Estado Mexicano. Los Poderes de la Unión y las formas de Gobierno y otras disposiciones son motivo del siguiente análisis.

El Congreso Constituyente convocado por don Venustiano Carranza, se reunió en la ciudad de Querétaro para crear la actual **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que fue promulgada el 5 de febrero de 1917**; ciertamente ha sufrido muchas reformas que en número de los decretos suman ciento setenta y dos al año actual. En los años anteriores México había sido organizado y gobernado por otras Constituciones, principalmente la **Constitución Política de la República Mexicana de 1857**; la **Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos del 4 de octubre de 1824**.

Existieron otros ordenamientos constitucionales que no son propiamente Constituciones, en algunos casos no entraron en vigor o rigieron poco tiempo, por ejemplo, la llamada primera constitución y muy importante, que establece las primeras bases constitucionales para organizar al naciente Estado Mexicano, inspiradas por el Siervo de la Nación don José María Morelos y Pavón, publicada en octubre de 1814, llamada también Constitución de Apatzingán, oficialmente llamado **Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana**, a decir verdad, nunca entró en vigor, pero pudo dar sentido al heroico movimiento de independencia que es el origen y nacimiento de nuestra Patria. En los años 1835 y 1836 fueron expedidas las **Siete Leyes Constitucionales** que eliminan el sistema federal y se establece el centralismo, donde los Estados pasaron a ser Departamentos subordinados al Gobierno Central; En junio de 1843 se publicaron las **Bases de Organización Política de la República Mexicana**, en las que se continúa con el centralismo, pero en 1847 desaparece el centralismo y se restablece la Constitución de 1824; También cabe agregar que en 1856 fue promulgado el **Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana**, mismo que sirvió de base para que el nuevo Congreso Constituyente expidiera la Constitución de 1857.⁸

La estructura de la Constitución, dividida en títulos, capítulos, secciones y artículos, como se pueden apreciar en el cuadro que más adelante se muestra, que por su alto valor filosófico, político, jurídico e histórico siempre debe ser exaltada como la Suprema Ley de la Nación. El Título I se refiere a las Garantías Individuales, que es la parte dogmática; los Títulos II y III, se refieren a la organización del Estado y su forma de Gobierno; específicamente el artículo 49 establece la División del Supremo Poder de la Federación; los artículos del 50 al 79 regulan la organización y atribuciones del Poder Legislativo;

⁸ **TENA RAMIREZ, Felipe. Leyes Fundamentales de México. Ed. Porrúa. 1999. Pp. 153 y siguientes.**

corresponden a los artículos del 80 al 93 organizar y establecer las atribuciones del Poder Ejecutivo; y los artículos del 94 al 107 se refieren a la regulación y facultades del Poder Judicial de la Federación. La Constitución cuenta con Nueve Títulos, algunos de éstos están divididos en capítulos que en suma son 10; y el total de artículos son 136. En esta parte de la Investigación nos queremos referir brevemente, sin llegar a su análisis, a la regulación jurídica, leyes orgánicas y reglamentos internos que rigen y organizan a los Poderes de la Unión.

El Poder Legislativo Federal, que se rige por un marco jurídico integrado principalmente por su Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos y el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General. El Congreso de la Unión se integra y funciona con dos Cámaras, la de Diputados, integrada con 500 Representantes de la Nación, los cuales 300 son electos según el principio de mayoría relativa mediante el sistema de distritos electorales uninominales, y 200 diputados electos por el principio de representación proporcional, mediante el sistema de listas regionales; es renovable cada tres años. La Cámara de Senadores, integrada por 128 senadores, electos por el principio de mayoría relativa, dos por cada Estado y treinta y dos serán asignados a la primera minoría, y los treinta y dos restantes se eligen por el principio de representación proporcional; es renovable cada seis años.

Ambas Cámaras funcionan en dos períodos ordinarios, en sus recesos funciona otro órgano denominado la Comisión Permanente integrada por 37 miembros, 19 diputados y 18 senadores; para auxiliar en las funciones de estudio y elaboración de proyectos legislativos operan 43 Comisiones Legislativas en la Cámara de Diputados; 47 Comisiones Legislativas en la Cámara de Senadores que sirven para los mismo fines de estudio y proyección en el proceso legislativo. Cuenta también con el órgano de fiscalización denominado Auditoría Superior de la Federación, anteriormente llamada Contaduría Mayor de Hacienda, que realiza las atribuciones del Congreso en su función fiscalizadora del Gobierno Federal, y se encarga de la revisión y glosa de la cuenta pública. Como ya vimos la función principal de éste órgano de gobierno es precisamente legislar o hacer las leyes federales y modificarlas; la Cámara de Senadores concurre junto con el Poder Ejecutivo en la designación de Ministros del Alto Tribunal del país, que para los fines y efectos de nuestra Investigación nos interesa ubicar lo correspondiente al Congreso General por cuanto que ejerce el poder, potestad o soberanía tributaria, de acuerdo al artículo 73 fracciones VII y XXIX, de donde emanan las disposiciones jurídicas que establecen los tributos.⁹

El Poder Ejecutivo Federal, está regulado en su organización y funciones, principalmente por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Reglamentos Interiores de las Secretarías de Estado y Dependencias del Gobierno Federal; leyes complementarias de la Administración Pública, Reglamentos Administrativos, Acuerdos y Circulares de la Presidencia de la República, considerándose al titular de ésta como el Jefe de Estado y Jefe de Gobierno, cuyas atribuciones y funciones son claramente delimitadas por las normas jurídicas que en el derecho administrativo se conoce como la Administración Pública Federal. Como ya se dijo anteriormente, a este órgano de gobierno

⁹ *BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Ed. Porrúa. 1997. Pp.609-724*

le corresponde la aplicación y ejecución de las leyes, y para los fines de nuestro estudio es el órgano gubernamental del cual dependen las Autoridades Administrativas y Fiscales que más adelante analizamos con más detalle.¹⁰

El Poder Judicial de la Federación, está organizado y rige su actuación por la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, que le confiere facultades y atribuciones a sus órganos internos principales como son la Suprema Corte de Justicia de la Nación, integrada por once ministros que funcionan en Pleno, y dos salas de cinco ministros cada una; el Pleno conoce de las controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad, y del recurso de revisión contra sentencias. El Consejo de la Judicatura Federal, se integra con siete consejeros, tiene a su cargo la administración, vigilancia, disciplina y carrera judicial, el Tribunal Electoral, se integra con siete magistrados, funciona una sala superior y cinco salas regionales, se encarga de resolver, en última instancia cualquier impugnación o controversia que se presente en los procesos electorales federales y locales.

Los Tribunales Federales de Circuito, Colegiados y Unitarios, y los Juzgados de Distrito en que se divide la jurisdicción federal en todo el territorio nacional, según sus Acuerdos y Circulares. Su principal atribución del Poder Judicial es proteger el orden constitucional, realizar la función jurisdiccional e impartir justicia, es decir, el juzgamiento a nivel federal; también se encarga de garantizar y dar protección a los gobernados frente al Estado, obligando a éste que en sus actos y leyes que expida proceda conforme a la Carta Magna, ser el guardián y custodio de las instituciones del derecho constitucional, entre ellos el juicio de amparo y la investigación sobre violaciones de las garantías individuales y sociales consagradas en la Constitución.¹¹

¹⁰ *SANCHEZ BRINGAS, Enrique. Derecho Constitucional Mexicano. Ed. Porrúa.. 1994. Pp.479-491*

¹¹ *ARTEAGA NAVA, Elisur. Derecho Constitucional. Ed. Oxford. 2006. Pp. 336-364*

ESTRUCTURA Y CAPITULADO DE LA CONSTITUCION DE 1917

	ARTICULOS
TITULO PRIMERO	
CAPITULO I. DE LAS GARANTIAS INDIVIDUALES	1 al 29
CAPITULO II. DE LOS MEXICANOS	30 al 32
CAPITULO III. DE LOS EXTRANJEROS	33
CAPITULO IV. DE LOS CIUDADANOS MEXICANOS	34 al 38
TITULO SEGUNDO	
CAPITULO I. DE LA SOBERANÍA NACIONAL Y DE LA FORMA DE GOBIERNO	39 al 41
CAPITULO II. DE LAS PARTES INTEGRANTES DE LA FEDERACIÓN Y DEL TERRITORIO	42 al 48
TITULO TERCERO	
CAPITULO I. DE LA DIVISIÓN DE PODERES	49
CAPITULO II. DEL PODER LEGISLATIVO	50
SECCION I. DE LA ELECCIÓN E INSTALACIÓN DEL CONGRESO	51 al 70
SECCION II. DE LA INICIATIVA Y FORMACIÓN DE LAS LEYES	71 al 72
SECCION III. DE LAS FACULTADES DEL CONGRESO	73 al 77
SECCION IV. DE LA COMISIÓN PERMANENTE	78
SECCION V. DE LA FISCALIZACIÓN SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN	79
CAPITULO III. DEL PODER EJECUTIVO	80 al 93
CAPITULO IV. DEL PODER JUDICIAL	94 al 107
TITULO CUARTO	
DE LAS RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS Y PATRIMONIAL DEL ESTADO	108 al 114
TITULO QUINTO	
DE LOS ESTADOS DE LA FEDERACIÓN Y DEL DISTRITO FEDERAL	115 al 122
TITULO SEXTO	
DEL TRABAJO Y DE LA PREVISIÓN SOCIAL	123
TITULO SEPTIMO	
PREVENCIÓNES GENERALES	124 al 134
TITULO OCTAVO	
DE LAS REFORMAS DE LA CONSTITUCIÓN	135
TITULO NOVENO	
DE LA INVIOLABILIDAD DE LA CONSTITUCIÓN	136

2.3.3. *LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL*

El fundamento constitucional de la administración pública, como ya mencionamos, lo es el artículo 90, que a la letra dice: **“La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la ley orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación. Las Leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos”**.

En base a estas disposiciones constitucionales se da nacimiento a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1976. Esta ley abrogó la ley de Secretarías y Departamentos de Estado del 23 de diciembre de 1958. En lo general, cada Administración o Gobierno ha modificado esta Ley para adecuar la estructura administrativa y sus funciones de cada Secretaría de acuerdo a sus objetivos y políticas gubernamentales; actualmente, por su última reforma publicada en el D.O. del 30 de noviembre de 2000, las Secretarías de Estado han quedado en la forma que dice su artículo 26, mismo que se transcribe más adelante. El Presidente de los Estados Unidos Mexicanos es el titular del Poder Ejecutivo, funge como Jefe de Estado y Jefe de Gobierno y como tal encabeza la Administración Pública Federal y le apoyan en sus funciones los Secretarios de Estado y del Despacho de los 18 ramos administrativos; los Jefes de Departamentos Administrativos, El Procurador General de la República y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, todos son nombrados y removidos libremente por el Presidente de la República.

La Presidencia de la República tiene su organización interna que funciona con las unidades administrativas que forman parte de la administración pública centralizada. Cabe la aclaración que la actividad administrativa que desarrollan los otros Poderes no son parte de la administración pública, es decir, que solamente las actividades de los Ejecutivos Federal, Local o Municipal tienen ese carácter y son consideradas dentro de este concepto que muy claramente lo precisa el derecho administrativo y la doctrina administrativista.

1) Administración Centralizada. Se entiende que se integra con las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos, la Procuraduría General de la República, que dependen orgánicamente y en forma directa del Presidente de la República como Jefe máximo de la Administración Pública Federal.

2) Administración Paraestatal, los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos, componen la administración pública paraestatal. (Ver Artículo 1º. LOAPF).

2.a) La Administración Descentralizada, es una forma jurídica en que se organiza la Administración Pública, mediante la creación que hace el Legislativo de entes públicos, dotados de personalidad jurídica y patrimonio propios, y responsables de una actividad específica. La Descentralización consiste en confiar la realización de algunas actividades administrativas a órganos que guardan con la administración central una relación que no es la de jerarquía. Descentralizar no es independizar, sino solamente dejar o atenuar la jerarquía administrativa. Conservando el poder central limitándose a las facultades de vigilancia y control, por ejemplo tenemos la C.F.E.; PEMEX; I.M.S.S.; INFONAVIT; UNAM; IPN; etc. La descentralización se puede dar por servicio o por región.

2.b) La Administración Desconcentrada, se entiende que son órganos desconcentrados aquellos que se consideran de la administración paraestatal y son creados por una ley orgánica o decreto, que estando subordinado a la Dependencia o Secretaría, funcionan con facultades limitadas. Son claros ejemplos: el SAT, INEGI, CNBV, CNSF, etc, que dependen de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.¹²

3) Semejanzas y diferencias entre Descentralización y Desconcentración

Semánticamente, ambos términos significan lo mismo, es decir, que en forma genérica se refieren a que una parte de la administración se aleja del centro; las semejanzas apenas se pueden apreciar, sin embargo, existen dichas diferencias y jurídicamente no tienen el mismo significado. En su origen, en la administración francesa, el término nace como descentralización; nótese que en la Ley de la materia no figura el término desconcentración, no obstante, existen organismos que nacen como tales.

DESCENTRALIZACIÓN	DESCONCENTRACIÓN
<p>1. Órgano que depende indirectamente del Ejecutivo Federal.</p> <p>2. Con Personalidad Jurídica. Siempre.</p> <p>3. Con patrimonio propio. Siempre.</p> <p>4. Con facultades autónomas.</p> <p>Ejemplos: PEMEX; C.F.E.; I.M.S.S.; UNAM. UAM; IPN; BANXICO.</p>	<p>1. Órgano inferior y subordinado a la Secretaría o a la Presidencia.</p> <p>2. Puede tener o no personalidad jurídica.</p> <p>3. Con o sin patrimonio propio.</p> <p>4. Con facultades limitadas.</p> <p>Ejemplos: SAT; INEGI; CNBV; CNSF; CONSAR; IPAB.</p>

¹² ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. Pp. 165-175.

A continuación se transcriben algunos de los artículos más importantes:

LAPF Artículo 1. La presente ley establece las bases de organización de la administración pública federal, centralizada y paraestatal. La presidencia de la República, las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, integran la Administración Pública Centralizada. Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de finanzas y los fideicomisos, componen la administración pública paraestatal.

LAPF Artículo 2. En el ejercicio de sus atribuciones y para el despacho de los negocios del orden administrativo encomendados al Poder Ejecutivo de la Unión, habrá las siguientes dependencias de la Administración Pública Centralizada:

- I. Secretarías de Estado;
- II. Departamentos Administrativos, y
- III. Consejería Jurídica.

LAPF Artículo 3. El Poder Ejecutivo de la unión se auxiliará, en los términos de las disposiciones legales correspondientes, de las siguientes entidades de la administración pública paraestatal:

- I. Organismos descentralizados;
- II. Empresas de participación estatal, instituciones nacionales de crédito, e instituciones nacionales de seguros y de fianzas, y
- III. Fideicomisos.

LAPF Artículo 10. Las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos tendrán igual rango, y entre ellos no habrá, por lo tanto, preeminencia alguna.

LAPF Artículo 11. Los titulares de las Secretarías de Estado y de los Departamentos Administrativos ejercerán las funciones de su competencia por acuerdo del Presidente de la República.

LAPF Artículo 12. Cada Secretaría de Estado o Departamento Administrativo formulará, respecto de los asuntos de su competencia, los proyectos de leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República.

LAPF Artículo 13. Los reglamentos, decretos y acuerdos expedidos por el Presidente de la República deberán, para su validez y observancia constitucionales ir firmados por el Secretario de Estado o el Jefe del Departamento Administrativo respectivo, y cuando se refieren a asuntos de la competencia de dos o más Secretarios o Departamentos, deberán ser refrendados por todos los titulares de los mismos. Tratándose de los decretos promulgatorios de las leyes o decretos expedidos por el Congreso de la Unión, sólo se requerirá el refrendo del titular de la Secretaría de Gobernación.

LAPF Artículo 17. Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente

subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

LAPF Artículo 26. Para el despacho de los asuntos del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con las siguientes dependencias:

- 1.- Secretaría de Gobernación.
- 2.- Secretaría de Relaciones Exteriores.
- 3.- Secretaría de la Defensa Nacional.
- 4.- Secretaría de Marina.
- 5.- Secretaría de Seguridad Pública.
- 6.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 7.- Secretaría de Desarrollo Social.
- 8.- Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.
- 9.- Secretaría de Energía.
- 10.- Secretaría de Economía.
- 11.- Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.
- 12.- Secretaría de Comunicaciones y Transportes.
- 13.- Secretaría de la Función Pública.
- 14.- Secretaría de Educación Pública.
- 15.- Secretaría de Salud.
- 16.- Secretaría del Trabajo y Previsión Social.
- 17.- Secretaría de la Reforma Agraria.
- 18.- Secretaría de Turismo.
- 19.- Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal.

LAPF Artículo 31. A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I. Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el Plan Nacional correspondiente;
- II. Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;
- III. Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la federación y del Departamento del Distrito Federal;
- IV. (Derogada);
- V. Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;
- VI. Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;
- VII. Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la banca nacional de desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito;
- VIII. Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones y actividades auxiliares del crédito;

- IX. Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que lo compete a otra Secretaría;
- X. Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y con la participación de las dependencias que corresponda;
- XI. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;
- XII. Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;
- XIII. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;
- XIV. Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional;
- XV. Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos, junto con el del Departamento del Distrito Federal, a la consideración del Presidente de la República;
- XVI. Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la administración pública federal;
- XVII. Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos;
- XVIII. Formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal;
- XIX. Coordinar y desarrollar los servicios nacionales de estadística y de información geográfica; establecer las normas y procedimientos para su organización, funcionamiento y coordinación, de los sistemas nacionales estadísticos y de información geográfica, así como normar y coordinar los servicios de informática de las dependencias y entidades de la administración pública federal;
- XX. Fijar los lineamientos que se deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del Informe Presidencial e integrar dicha documentación;
- XXI. Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos y desincorporación de activos, servicios y ejecución de obras públicas de la Administración Pública Federal;
- XXII. (Se deroga).
- XXIII. Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación;
- XXIV. Ejercer el control presupuestal de los servicios personales así como, en forma conjunta con la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, aprobar las estructuras orgánicas y ocupacionales de las dependencias y entidades de la

- administración pública federal y sus modificaciones, así como establecer normas y lineamientos en materia de administración de personal;
- XXV. Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

<u>ESTRUCTURA Y CAPITULADO DE LA LEY.</u>	
	ARTÍCULOS
TITULO PRIMERO	
DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL	1 al 9
TITULO SEGUNDO	
DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA CENTRALIZADA.	
CAPITULO I. DE LAS SECRETARIAS DE ESTADO	10 al 25
CAPITULO II. DE LA COMPETENCIA DE LAS SECRETARÍAS DE ESTADO Y CONSEJERÍA JURÍDICA DEL EJECUTIVO FEDERAL.	26 al 44
TITULO TERCERO	
DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA PARAESTATAL.	45 al 56

2.3.4. REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público planear, organizar, dirigir y programar todos los ingresos y gastos que realiza el Estado, es decir, tiene esta importante secretaría el encargo del Ejecutivo de llevar todo el manejo económico, financiero, bancario, bursátil, fiscal, tributario y no tributario; tiene amplias facultades en su ramo, como puede apreciarse desde las atribuciones que le otorga la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su artículo 31, y es autoridad competente en la materia que nos interesa para nuestros objetivos de la investigación. El Reglamento Interior que queremos analizar ampliamente nos da una visión casi completa del tamaño y de la multiplicidad de actividades que realiza para desempeñar sus funciones hacendarias y fiscales. Este reglamento fue publicado en el D.O. 26 de agosto de 1983. Sus últimas reformas son publicadas en el mismo órgano de fecha 7 de mayo de 2004 y 18 de julio de 2006.

**REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA
DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO**

**CAPÍTULO I.
DE LA COMPETENCIA Y ORGANIZACIÓN**

RISHCP Artículo 1. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como dependencia del Poder Ejecutivo Federal, tiene a su cargo el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y otras leyes, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República.

RISHCP Artículo 2. Al frente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará el Secretario del Despacho, quien para el desahogo de los asuntos de su competencia se auxiliará de:

A.- SERVIDORES PÚBLICOS:

- I. Subsecretario de Hacienda y Crédito Público;
- II. Subsecretario de Ingresos;
- III. Subsecretario de Egresos;
- IV. Oficial Mayor;
- V. Procurador Fiscal de la Federación, y
- VI. Tesorero de la Federación.

B.- UNIDADES ADMINISTRATIVAS CENTRALES:

- I. Unidad de Coordinación con Entidades Federativas:
 1. Dirección General Adjunta de Participaciones, Convenios y Asuntos Jurídicos;
 2. Dirección General Adjunta de Enlace con los Organismos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal;
 3. Dirección General Adjunta de Aportaciones Federales, y
 4. Dirección General Adjunta de Estudios Estratégicos, Planeación y Vinculación.
- II. Unidad de Comunicación Social y Vocero;
- III. *Unidad de inteligencia financiera:*¹³
 1. *Dirección General Adjunta de Normatividad y Relaciones Nacionales e Internacionales.*
 2. *Dirección de Normatividad y Relaciones Nacionales;*
 3. *Dirección de Normatividad y Relaciones Internacionales;*
 4. *Direcciones Gen. Adjuntas de Análisis Financiero "1" y "2";*
 5. *Dirección de Análisis Financiero;*
 6. *Dirección General Adjunta de Procesos Legales;*
 7. *Dirección de Formulación y Seguimiento de Denuncias;*
 8. *Dirección General Adjunta de Análisis Económico y Estadístico;*
 9. *Dirección de Análisis Económico, y*
 10. *Dirección de Análisis Estadístico.*

¹³ **REFORMADO y ADICIONADO**, Todo lo escrito en cursivas, según D.O.F. del 18 de julio de 2006.

- IV. Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública:**
1. Dirección General Adjunta de Finanzas Públicas, y
 2. Dirección General Adjunta de Estadística de la Hacienda Pública
- V. Unidad de Crédito Público:**
1. Dirección General Adjunta de Deuda Pública;
 2. Dirección General Adjunta de Captación;
 3. Dirección General Adjunta de Proyectos; y
 4. Dirección General Adjunta de Procedimientos Legales de Crédito.
- VI. Unidad de Banca de Desarrollo:**
1. Dirección General Adjunta de Programación y Análisis del Sistema Financiero de Fomento y Coordinación con Entidades Agropecuarias;
 2. Dirección General Adjunta de Coordinación con Entidades del Sistema Financiero Industrial, Comercio, Obras Públicas, Vivienda y Ahorro Popular, y
 3. Dirección General Adjunta Jurídica del Sistema Financiero de Fomento.
- VII. Unidad de Banca y Ahorro:**
1. Dirección General Adjunta de Banca Múltiple;
 2. Dirección de Asuntos Internacionales de Banca Múltiple;
 3. Dirección de Regulación de Banca Múltiple;
 4. Dirección de Control Jurídico;
 5. Dirección General Adjunta de Análisis Financiero y Vinculación Internacional;
 6. Dirección de Análisis Financiero de Intermediarios Bancarios;
 7. Dirección de Análisis Financiero de Intermediarios No Bancarios y vinculación Internacional;
 8. Dirección General Adjunta de Ahorro;
 9. Dirección de Planeación y Ahorro;
 10. Dirección Jurídica de Ahorro;
 11. Dirección General Adjunta de Análisis de Legislación Financiera;
 12. Dirección de Análisis de Legislación Financiera;
 13. Dirección de Estudios de Legislación Financiera;
 14. Dirección General Adjunta de Política Normativa y Asuntos Internacionales en Materia de Lavado de Dinero y Financiamiento de Actos Ilícitos, y
 15. Dirección de Política Normativa y Asuntos Internacionales en Materia de Lavado de Dinero y Financiamiento de Actos Ilícitos.
- VIII. Unidad de Seguros, Valores y Pensiones:**
1. Dirección General Adjunta de Planeación y Apoyo Técnico;
 2. Dirección General Adjunta de Seguros y Fianzas;
 3. Dirección General Adjunta de Valores;
 4. Dirección General Adjunta de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito;
 5. Dirección de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito;
 6. Dirección General Adjunta de Normatividad y Coordinación

- Sectorial;**
- 7. Dirección Jurídica, y**
- 8. Dirección de Análisis de Riesgos.**
- IX. Unidad de Asuntos Internacionales de Hacienda**
- IX. Bis Coordinación de Procesos y Estructuras de Información de la Subsecretaría del Ramo.**
- X. Unidad de Política de Ingresos:**
- 1. Dirección General de Política de Ingresos Petroleros;**
 - 2. Dirección General Adjunta de Análisis Económico y Estadística de Ingresos;**
 - 3. Dirección General Adjunta de Impuestos Directos;**
 - 4. Dirección General Adjunta de Impuestos Indirectos, Derechos, Productos y Aprovechamientos;**
 - 5. Dirección General Adjunta de Precios y Tarifas;**
 - 6. Dirección de Comercio Exterior;**
 - 7. Dirección General Adjunta de Estudios Especiales de Ingresos no Tributarios;**
 - 8. Dirección General Adjunta de Análisis y Evaluación Fiscal;**
 - 9. Dirección General Adjunta de Planeación Estratégica, y**
 - 10. Dirección General Adjunta de Apoyo Técnico Contable.**
- XI. Unidad de Legislación Tributaria:**
- 1. Dirección General Adjunta de Legislación de Imptos. Directos;**
 - 2. Dirección General Adjunta de Legislación Aduanera y Comercio Exterior;**
 - 3. Dirección General Adjunta de Legislación de Derechos, Productos y Aprovechamientos;**
 - 4. Dirección General Adjunta de Tratados Internacionales, y**
 - 5. Dirección General Adjunta de Legislación de Derechos, Productos y Aprovechamientos.**
- XII. Dirección Técnica de Tratados Internacionales;**
- XIII. Unidad de Inversiones;**
- XIV. Unidad de Política y Control Presupuestario;**
- XV. Derogada.**
- XVI. Unidad de Contabilidad Gubernamental e Informes sobre la Gestión Pública;**
- XVII. Dirección General de Programación y Presupuesto “A”;**
- XVIII. Dirección General de Programación y Presupuesto “B”;**
- XIX. Derogada.**
- XX. Dirección General Adjunta de Acceso a la Información y Apoyo Técnico de la Subsecretaría de Egresos;**
- XXI. Dirección General de Programación, Organización y Presupuesto;**
- XXI.Bis Dirección General Jurídica de Egresos;**

XXI. Ter Coordinación de Procesos y Estructuras de Información de la Subsecretaría de Egresos.

XXII. Dirección General de Recursos Humanos;

XXIII. Dirección General de Recursos Materiales y Servicios Generales;

XXIV. Dirección General de Talleres de Impresión de Estampillas y Valores;

XXV. Dirección General de Promoción Cultural, Obra Pública y Acervo Patrimonial;

XXV. Bis Coordinación de Tecnologías de Comunicaciones e Información;

XXV. Ter Coordinación de Seguridad de Información y Tecnología;

XXVI. Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta:

1. Dirección General de Legislación y Consulta, Entidades Paraestatales y Fideicomisos;

2. Dirección de Legislación y Consulta de Fideicomisos;

3. Dirección de Legislación y Consulta de Entidades Paraestatales y Servicios Legales;

4. Dirección General de Legislación y Consulta Fiscal y Presupuestaria;

5. Dirección de Legislación y Consulta Presupuestaria;

6. Dirección de Legislación y Consulta de Asuntos Fiscales, y

7. Dirección General Adjunta de Evaluación y Control de Legislación y Consulta.

8. Dirección General de Apoyo Técnico;

9. Dirección de Apoyo Técnico;

10. Dirección General Adjunta de Evaluación y Control de Legislación y Consulta;

11. Dirección de Evaluación de Legislación y Consulta;

12. Dirección de Control de Legislación y Consulta;

XXVII. Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos:

1. Dirección General de Amparos contra Leyes;

2. Dirección de Amparos contra Leyes "A";

3. Dirección de Amparos contra Leyes "B";

4. Dirección de Recursos y Cumplimiento de Ejecutorias;

5. Dirección General de Amparos contra Actos Administrativos;

6. Dirección de Amparos contra Actos Administrativos "A";

7. Dirección de Amparos contra Actos Administrativos "B";

8. Dirección General de Asuntos Contenciosos y Procedimientos;

9. Dirección de lo Contencioso "A";

10. Dirección de lo Contencioso "B";

11. Dirección de Procedimientos, y

12. Dirección General Adjunta de Evaluación y Control Procedimental de Amparos.

XXVIII. Subprocuraduría Fiscal Federal de Asuntos Financieros:

1. Dirección General de Asuntos Financieros "A";
2. Dirección General de Asuntos Financieros "B";
3. Dirección de Asuntos Financieros "A";
4. Dirección de Asuntos Financieros "B";
5. Dirección de Asuntos Financieros "C";
6. Dirección de Asuntos Financieros "D", y
7. *Dirección General Adjunta de Asuntos Financieros.*

XXIX. Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones:

1. Dirección General de Delitos Fiscales;
2. Dirección de Defraudación Fiscal;
3. Dirección de Contrabando;
4. Dirección de Delitos Diversos;
5. Dirección General de Delitos Financieros y de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita;
6. Dirección de Delitos Financieros;
7. Dirección de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita;
8. Dirección General de Fiscalización;
9. Dirección General Adjunta de Operación Fiscalizadora;
10. Dirección General Adjunta Jurídica;
11. Dirección de Información Fiscal y Aduanera "A";
12. Dirección de Información Fiscal y Aduanera "B";
13. Dirección de Fiscalización "A";
14. Dirección de Fiscalización "B";
15. Dirección Jurídica;
16. Dirección General de Control Procedimental
17. Dirección de Control Procedimental "A";
18. Dirección de Control Procedimental "B";
19. Dirección de Control Procedimental "C";
20. Dirección Regional de la Procuraduría Fiscal de la Federación "A";
21. Dirección Regional de la Procuraduría Fiscal de la Federación "B";
22. Dirección Regional de la Procuraduría Fiscal de la Federación "C";
23. Dirección Regional de la Procuraduría Fiscal de la Federación "D";
24. Dirección Regional de la Procuraduría Fiscal de la Federación "E";
25. Dirección Regional de la Procuraduría Fiscal de la Federación "F",
26. Dirección Regional de la Procuraduría Fiscal de la Federación "G", y
27. Dirección Regional de la Procuraduría Fiscal de la Federación "H".

XXX. Subtesorería de Operación;**XXXI. Subtesorería de Contabilidad y Control Operativo;**

XXXII. Dirección General de Vigilancia de Fondos y Valores:

1. Dirección de Fiscalización a Dependencias y Entidades;
2. Dirección de Inspección a la Operación Fiscal;
3. Dirección de Fiscalización de la Operación Recaudatoria, y
4. Dirección de Inspección y Supervisión de Procesos.

XXXIII. Dirección General de Procedimientos Legales:**XXXIV. Coordinación de Procesos y Estructuras de Información de la Tesorería de la Federación;****XXXV. Dirección General Adjunta de Administración de Cartera y Activos no Monetarios; y****XXXVI. Direcciones de Técnica Operativa.****C.- UNIDADES ADMINISTRATIVAS REGIONALES:**

- I. Delegaciones Regionales de la Tesorería de la Federación.

D.- ÓRGANOS DESCONCENTRADOS:

- I. Servicio de Administración Tributaria;
- II. Servicio de Administración de Bienes Asegurados;
- III. Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática;
- IV. Comisión Nacional Bancaria y de Valores;
- V. Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, y
- VI. Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro.

Las Coordinaciones Generales, las Unidades, las Direcciones Generales, las Subprocuradurías y las Subtesorerías estarán integradas por los Coordinadores Generales, los Jefes de Unidad, los Directores Generales, Subprocuradores, Subtesoreros, Subcoordinadores, Secretarios Técnicos, Directores Generales Adjuntos, Directores, Subdirectores, Jefes de Departamento, de Oficina, de Sección y de Mesa, por los Coordinadores, Supervisores, Auditores, Ayudantes de Auditor y por los demás servidores públicos que señale este Reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con un Órgano Interno de Control, que se regirá conforme a lo dispuesto por el artículo 98-A de este Reglamento.

RISHCP Artículo 3. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público planeará y conducirá sus actividades con sujeción a los objetivos, estrategias y prioridades del Plan Nacional de Desarrollo, para el logro de las metas de los programas a cargo de la Secretaría, así como de las entidades del sector paraestatal coordinado por ella.

CAPÍTULO II

DE LAS FACULTADES DEL SECRETARIO

RISHCP Artículo 4. La representación, trámite y resolución de los asuntos competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, corresponde originalmente al Secretario.

Para la mejor organización del trabajo, el Secretario podrá, sin perjuicio de su ejercicio directo, delegar sus atribuciones en servidores públicos subalternos, mediante acuerdos que deberán ser publicados en el Diario Oficial de la Federación.

RISHCP Artículo 5. Las facultades que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conferidas respecto del régimen crediticio del Distrito Federal y sus implicaciones en el ingreso y el gasto públicos de esa entidad en las leyes correspondientes, serán ejercidas por el Secretario directamente o a través de las unidades administrativas establecidas por este Reglamento.

RISHCP Artículo 6. El Secretario tendrá las siguientes facultades no delegables:

- I. Proponer al Presidente de la República la política del Gobierno Federal en las materias financiera, fiscal, de gasto público, crediticia, bancaria, monetaria, de divisas y de precios y tarifas de bienes y servicios del sector público, para la formulación del Plan Nacional de Desarrollo y sus programas;
- II. Someter a la consideración y, en su caso, aprobación del Presidente de la República, el Plan Nacional de Desarrollo, los programas sectoriales, regionales y especiales correspondientes, así como formular los programas anuales respectivos, en los términos de la legislación legal aplicable;
- III. Proponer, para aprobación del Presidente de la República, el Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo, el Programa Operativo Anual de Financiamiento y el Programa del Gasto Público Federal conforme a la política del Gobierno Federal en las materias a que se refiere la fracción anterior, y dirigir la ejecución de los mismos para apoyar el Plan Nacional de Desarrollo, así como evaluar sus resultados;
- IV. Coordinar, conjuntamente con la Secretaría de Desarrollo Social en el ámbito de su competencia, el otorgamiento de las autorizaciones de acciones e inversiones convenidas con los gobiernos locales y municipales tratándose de planeación nacional y regional;
- V. Representar al Presidente de la República en las controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad a que se refiere el artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y su ley reglamentaria, en los casos en que lo determine el titular del Ejecutivo Federal;

- VI. Someter al acuerdo del Presidente de la República los asuntos encomendados a la Secretaría y al sector paraestatal que le corresponda coordinar;**
- VII. Proponer al Ejecutivo Federal los proyectos de iniciativas de leyes o decretos, así como los proyectos de reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes relativos a los asuntos de la competencia de la Secretaría y del sector paraestatal coordinado por ella;**
- VIII. Proponer al Ejecutivo Federal el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación;**
- IX. Dar cuenta al Congreso de la Unión del estado que guarde su ramo y el sector paraestatal que corresponda coordinar a la Secretaría, e informar al propio Congreso, siempre que sea citado para ello, cuando se discuta una ley o se estudie un negocio concerniente a sus actividades;**
- X. Refrendar los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes expedidos por el Presidente de la República en su ramo, en los términos del artículo 92 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;**
- XI. Someter a la consideración del Presidente de la República los cambios a la organización que determinen los titulares de las dependencias y entidades de la administración pública federal, que impliquen modificaciones a su estructura orgánica básica y que deban reflejarse en su reglamento interior;**
- XII. Llevar las relaciones entre el Ejecutivo Federal y las entidades paraestatales, para fines de congruencia global de la administración pública paraestatal con el Sistema Nacional de Planeación y con los lineamientos generales en materia de financiamiento; proponer las asignaciones sectoriales de financiamiento y participar en las de gasto; y emitir los lineamientos generales conforme a los cuales deban formularse los programas financieros de las entidades paraestatales;**
- XIII. Designar a los representantes de la Secretaría ante los órganos de gobierno de las entidades paraestatales y en su caso, órganos desconcentrados y establecer los lineamientos generales conforme a los cuales deberán actuar dichos representantes;**
- XIV. Aprobar los programas financieros de las entidades paraestatales incluidas en la Ley de Ingresos de la Federación, considerando las fuentes, montos y objetivos de los mismos;**
- XV. Coordinar la elaboración de los programas anuales de las entidades paraestatales del sector coordinado por la Secretaría y, en su caso, de los programas institucionales, así como aprobarlos cuando proceda;**
- XVI. Proponer el proyecto de presupuesto de la Secretaría, el de los ramos de la deuda pública y de participaciones a entidades federativas y municipios, así como el del sector paraestatal**

coordinado por ella, en congruencia con los programas respectivos;

XVII. Vigilar que las entidades paraestatales coordinadas por la Secretaría conduzcan sus actividades con sujeción a los objetivos, estrategias y prioridades del Plan Nacional de Desarrollo, del programa sectorial y, en su caso, del programa Institucional de la entidad que corresponda, y cuidar que guarden congruencia los programas y presupuestos de dichas entidades, así como su ejecución, con los citados objetivos, estrategias y prioridades, auxiliándose para ello con las unidades administrativas que se señalan en este Reglamento;

XVIII. Celebrar convenios en materia de coordinación fiscal con las entidades federativas y proponer al Presidente de la República el acuerdo relativo al Distrito Federal;

XX. Planear, coordinar, conocer la operación y evaluar, el Sistema Bancario Mexicano respecto de las instituciones de banca de desarrollo, de las instituciones de banca múltiple en las que el Gobierno Federal tenga el control por su participación accionaria, así como de las demás entidades del sector paraestatal que corresponda coordinar a la Secretaría;

XXI. Expedir los reglamentos orgánicos de las instituciones de banca de desarrollo que rijan su organización y funcionamiento, así como los lineamientos a que se sujetarán las instituciones de banca múltiple en las que el Gobierno Federal tenga el control por su participación accionaria, en las materias de presupuestos, administración de sueldos y prestaciones, y las demás objeto de regulación;

XXII. Otorgar y revocar autorizaciones para la constitución, organización, operación y funcionamiento, según sea el caso, de instituciones de banca múltiple, de casas de bolsa, de instituciones de seguros, de instituciones de fianzas, de organizaciones auxiliares del crédito, de sociedades financieras de objeto limitado, de sociedades de información crediticia, de sociedades mutualistas de seguros, de consorcios de instituciones de seguros y de fianzas, de casas de cambio, de bolsas de futuros y opciones y de cámaras de compensación, así como de las filiales de instituciones financieras del exterior que se puedan constituir bajo la legislación aplicable y de los demás participantes del mercado de valores, futuros y opciones cuando las leyes u otros ordenamientos jurídicos otorguen dicha facultad a la Secretaría;

XXIII. Otorgar y revocar concesiones para la operación de bolsas de valores, así como para la prestación del servicio público de operación de la Base de Datos Nacional SAR y de aquellos propios de instituciones para el depósito de valores y de contrapartes centrales; así como modificar o prorrogar dichas concesiones;

XXIV. Otorgar y revocar autorizaciones para la constitución y

funcionamiento de grupos financieros;

- XXV. Establecer los lineamientos, normas y políticas, mediante los que la Secretaría proporcionará informes, datos y cooperación técnica que sean requeridos por alguna entidad federativa, Secretaría de Estado o Departamento Administrativo y entidades de la administración pública federal;**
- XXVI. Intervenir en los convenios que celebre el Ejecutivo Federal cuando incluyan materias de la competencia de la Secretaría;**
- XXVII. Designar al Presidente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, al de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, al de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro y al de la Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros; asimismo, designar al Director General del Servicio de Administración de Bienes Asegurados, así como conocer las resoluciones y recomendaciones de sus Juntas de Gobierno, en los términos de las disposiciones legales correspondientes;**
- XXVIII. Recibir en acuerdo a los Subsecretarios, al Oficial Mayor, al Procurador Fiscal de la Federación y al Tesorero de la Federación, para el trámite y resolución de los asuntos de su respectiva competencia;**
- XXIX. Adscribir orgánicamente las unidades administrativas a que se refiere este Reglamento a la Secretaría, a las Subsecretarías, a la Oficialía Mayor, a la Procuraduría Fiscal de la Federación y a la Tesorería de la Federación; delegar sus facultades en los servidores públicos de la Secretaría y, en el caso de las unidades administrativas regionales, señalar el número, la sede, la fecha de iniciación de actividades y su circunscripción territorial;**
- XXX. Autorizar por escrito a servidores públicos subalternos para que realicen actos y suscriban documentos específicos, siempre y cuando no formen parte del ejercicio de sus facultades indelegables. Dichas autorizaciones deberán ser registradas ante la Procuraduría Fiscal de la Federación;**
- XXXI. Presidir las comisiones que sean necesarias para el buen funcionamiento de la Secretaría y designar a los integrantes de las unidades internas que corresponda;**
- XXXII. Establecer las unidades de asesoría y apoyo que sean indispensables para el adecuado funcionamiento de la Secretaría;**
- XXXIII. Aprobar las políticas técnicas y administrativas para la mejor organización y funcionamiento de la Secretaría, así como autorizar y disponer la publicación del Manual de Organización General de la Secretaría en el Diario Oficial de la Federación;**
- XXXIV. Dictar las reglas de carácter general en las materias**

competencia de la Secretaría, y

XXXV. Las demás que con este carácter se establezcan por ley, por reglamento o le confiera el Presidente de la República.

CAPÍTULO III

DE LAS FACULTADES DE LOS SUBSECRETARIOS

RISHCP Artículo 7. A los Subsecretarios corresponde originalmente el trámite y resolución de los asuntos competencia de las unidades administrativas que les sean adscritas, y tendrán además las siguientes facultades:

I. Programar, organizar, dirigir y evaluar las actividades de las unidades administrativas a ellos adscritas, conforme a los lineamientos que determine el Secretario;

II. Recibir en acuerdo a los titulares de las unidades administrativas de su adscripción y resolver los asuntos que sean competencia de las mismas; suscribir, en representación de la Secretaría, los instrumentos legales relativos al ejercicio de su función de fideicomitente único de la administración pública federal en materia de su competencia; así como conceder audiencia al público;

III. Someter al Secretario los anteproyectos de iniciativas de leyes o decretos; así como los anteproyectos de reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes en los asuntos de la competencia de las unidades administrativas adscritas a su responsabilidad;

IV. Coordinarse entre sí y con el Oficial Mayor, el Procurador Fiscal de la Federación y el Tesorero de la Federación, para el mejor desempeño de sus facultades;

V. Formular el anteproyecto de presupuesto de las unidades administrativas adscritas a su responsabilidad;

VI. Hacer estudios sobre organización de las unidades administrativas a su cargo y proponer las medidas que procedan;

VII. Adscribir al personal de las unidades administrativas que de ellos dependan y cambiarlo de adscripción cuando el cambio se realice a cualquiera de dichas unidades, así como cesar al personal de confianza, cuando corresponda;

VIII. Someter al Secretario los anteproyectos de tratados y convenios internacionales en las materias de su competencia y celebrar los acuerdos que en base a aquéllos no requieran la firma del Secretario;

IX. Proporcionar la información y la cooperación técnica que les sean solicitadas por otras dependencias del Ejecutivo Federal, de acuerdo a las políticas establecidas a este respecto;

X. Participar en foros y eventos nacionales e internacionales en asuntos relativos a la materia de su competencia;

XI. Designar, cuando así proceda, a servidores públicos subalternos para representar a la Secretaría en los comités o grupos de trabajo de las entidades paraestatales, órganos desconcentrados y fideicomisos, y

XII. Las demás que le señalen otras disposiciones legales y las que les confiera directamente el Secretario

2.3.5. LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Servicio de Administración Tributaria se crea como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para especializarse en las funciones de recaudación y administración de los recursos tributarios que percibe el Estado por concepto de contribuciones, impuestos, derechos, aprovechamientos y sus accesorios. En la exposición de motivos se dice que es para eficientar esta operación recaudatoria y abatir costos de dicha operación. Esta Ley fue publicada el 15 de diciembre de 1995, y entró en vigor el 1 de julio de 1997; se integra de seis títulos, diez capítulos y treinta y cuatro artículos. En la página siguiente se muestra el cuadro del capitulado y articulado.

LSAT. Artículo 1. El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.

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

El Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Cuando en el texto de esta Ley se haga referencia a contribuciones, se entenderán comprendidos los aprovechamientos federales.

LSAT. Artículo 3. El Servicio de Administración Tributaria gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

ESTRUCTURA Y CAPITULADO DE LA LEY DEL SAT

ARTÍCULOS

TITULO PRIMERO

DE LA NATURALEZA, OBJETO Y ATRIBUCIONES

CAPITULO I. NATURALEZA Y OBJETO

1 al 6

CAPITULO II. ATRIBUCIONES

7 al 7-D

TITULO SEGUNDO

DE LA ORGANIZACIÓN

CAPITULO I. LOS ORGANOS

8

CAPITULO II. LA JUNTA DE GOBIERNO

9 al 12

CAPITULO III. EL JEFE DEL SAT

13 al 14

TITULO TERCERO

DEL SERVICIO FISCAL DE CARRERA

CAPITULO UNICO. FINALIDADES DEL SERVICIO

FISCAL DE CARRERA

15 al 18

TITULO CUARTO

DISPOSICIONES GENERALES

CAPITULO UNICO. COMITES ESPECIALIZADOS

Y DE CONSULTA

19 al 20-A

TITULO QUINTO

DE LA INFORMACION Y LA EVALUACION

CAPITULO I. INFORMACION Y TRANSPARENCIA

21 al 27

CAPITULO II. EVALUACION DE LA EFICACIA

28 al 33

TITULO SEXTO

DE LA RESPONSABILIDAD DEL SAT

CAPITULO UNICO. RESPONSABILIDAD DEL SAT

34

DE LAS ATRIBUCIONES:

LSAT. Artículo 7. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

- I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;
- II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;
- III. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;
- IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;
- V. Ejercer aquéllas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;
- VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;
- VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;
- VIII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;
- IX. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, la información y documentación que sea objeto de la solicitud.
- X. Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera;
- XI. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;
- XII. Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.
- XIII. Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación. Se entenderá como política de administración tributaria y aduanera el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y elusión fiscales, ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

- XIV. Diseñar, administrar y operar la base de datos para el sistema de información fiscal y aduanera, proporcionando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos estadísticos suficientes que permitan elaborar de manera completa los informes que en materia de recaudación federal y fiscalización debe rendir el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión.
- XV. Contribuir con datos oportunos, ciertos y verificables al diseño de la política tributaria.
- XVI. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan.
- XVII. Emitir los marbetes y los precintos que los contribuyentes deban utilizar cuando las leyes fiscales los obliguen, y
- XVIII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

DE LOS ÓRGANOS

LSAT. Artículo 8. Para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, el Servicio de Administración Tributaria contará con los órganos siguientes:

- I. Junta de Gobierno;
- II. Jefe, y
- III. Las unidades administrativas que establezca su reglamento interior.

DE LA JUNTA DE GOBIERNO

LSAT. Artículo 9. La Junta de Gobierno del Servicio de Administración Tributaria se integrará por:

- I. El Secretario de Hacienda y Crédito Público y tres consejeros designados por él de entre los empleados superiores de Hacienda. El Secretario de Hacienda y Crédito Público presidirá la Junta de Gobierno y podrá ser suplido por otro empleado superior de Hacienda que sea distinto de los designados para integrar la Junta de Gobierno, y
- II. Tres consejeros independientes, designados por el Presidente de la República, dos de éstos a propuesta de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales a que hace referencia la Ley de Coordinación Fiscal. Estos nombramientos deberán recaer en personas que cuenten con amplia experiencia en la administración tributaria, federal o estatal, y quienes por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia sean ampliamente reconocidos y puedan contribuir a mejorar la eficiencia de la administración tributaria y la atención al contribuyente.

Al aceptar el cargo cada consejero independiente deberá suscribir un documento donde declare bajo protesta de decir verdad que no tiene impedimento alguno para desempeñarse como consejero, así como aceptar los derechos y obligaciones derivados de tal cargo, sin que por ello se le considere servidor público en los términos de la legislación aplicable.

Los consejeros independientes deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- a. No haber ocupado cargos en el último año anterior a su nombramiento, en la administración pública federal o de las entidades federativas o, municipales, y
- b. Durante el tiempo que dure su nombramiento no podrán llevar a cabo el ejercicio particular de una profesión en materia fiscal o aduanera, ni ejercer cualquier actividad cuando ésta sea incompatible con sus funciones. Esta limitante no aplicará cuando se trate de causa propia, la de su cónyuge o concubina o concubinario, así como parientes consanguíneos en línea recta sin limitación de grado, y colaterales hasta el cuarto grado, por afinidad o civil.

Los consejeros independientes deberán asistir cuando menos al setenta por ciento de las sesiones que se hayan convocado en un ejercicio, y en caso contrario, podrá ser designado otro en su lugar.

LSAT. Artículo 10. La Junta de Gobierno tendrá las atribuciones siguientes:

- I. Opinar y coadyuvar con las autoridades competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la elaboración de las medidas de política fiscal y aduanera necesarias para la formulación y ejecución del Plan Nacional de Desarrollo y de los programas sectoriales, así como llevar a cabo los programas especiales y los asuntos que el propio Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en esas materias;
- II. Someter a la consideración de las autoridades competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público su opinión sobre los proyectos de iniciativas de ley, decretos, acuerdos, órdenes, resoluciones administrativas y disposiciones de carácter general que en las materias fiscal y aduanera corresponda expedir o promover a la propia Secretaría;
- III. Aprobar los programas y presupuestos del Servicio de Administración Tributaria, así como sus modificaciones, en los términos de la legislación aplicable y de acuerdo con los lineamientos previstos en el artículo 5o., fracción IV;
- IV. Aprobar la estructura orgánica básica del Servicio de Administración Tributaria y las modificaciones que procedan a la misma, de conformidad con las disposiciones jurídicas aplicables, así como el anteproyecto de Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y sus modificaciones correspondientes;
- V. Examinar y, en su caso, aprobar los informes generales y especiales que someta a su consideración el Presidente del Servicio de Administración Tributaria;
- VI. Estudiar y, en su caso, aprobar todas aquellas medidas que, a propuesta del Presidente del Servicio de Administración Tributaria, incrementen la eficiencia en la operación de la administración tributaria y en el servicio de orientación al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y

- VII. Aprobar el programa anual de mejora continua y establecer y dar seguimiento a las metas relativas a aumentar la eficiencia en la administración tributaria y mejorar la calidad del servicio a los contribuyentes.
El programa anual de mejora continua deberá contener indicadores de desempeño para medir lo siguiente:
- a) El incremento en la recaudación por mejoras en la administración tributaria.
 - b) El incremento en la recaudación por aumentos en la base de contribuyentes.
 - c) El incremento en la recaudación por combate a la evasión de impuestos.
 - d) El incremento en la recaudación por una mejor percepción de la efectividad del Servicio de Administración Tributaria por parte de los contribuyentes.
 - e) La disminución del costo de operación por peso recaudado.
 - f) La disminución del costo de cumplimiento de obligaciones por parte de los contribuyentes.
 - g) La disminución del tiempo de cumplimiento de obligaciones por parte de los contribuyentes.
- VIII. Analizar las propuestas sobre mejora continua que incluyan los aspectos relacionados con la disminución de los costos de recaudación, la lucha contra la evasión, la elusión, el contrabando y la corrupción, la mejor atención al contribuyente, la seguridad jurídica de la recaudación y del contribuyente, la rentabilidad de la fiscalización y la simplificación administrativa y reducción de los costos de cumplimiento, que sean elaboradas por las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.
- IX. Proponer a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como responsable de la política de ingresos, los cambios a la legislación pertinentes para la mejora continua de la administración tributaria.
- X. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

DE LA JEFATURA

LSAT. Artículo 13. El Jefe del Servicio de Administración Tributaria será nombrado por el Presidente de la República. Este nombramiento estará sujeto a la ratificación del Senado de la República o, en su caso, de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, ...

LSAT. Artículo 14. El Jefe del Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

- I. Administrar y representar legalmente al Servicio de Administración Tributaria, tanto en su carácter de autoridad fiscal, como de órgano desconcentrado, con la suma de facultades generales y especiales que, en su caso, requiera conforme a la legislación aplicable;

- II. Dirigir, supervisar y coordinar el desarrollo de las actividades de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria;
 - III. Expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, haciendo del conocimiento de la Junta de Gobierno aquéllas que considere de especial relevancia;
 - IV. Presentar a la Junta de Gobierno para su consideración y, en su caso, aprobación, los programas y anteproyectos presupuestales, el anteproyecto de reglamento interior y sus modificaciones, el manual de organización general, los manuales de procedimientos y los de servicio al público;
 - V. Informar a la Junta de Gobierno, anualmente o cuando ésta se lo solicite, sobre las labores de las unidades administrativas a su cargo y el ejercicio del presupuesto de egresos asignado al Servicio de Administración Tributaria;
 - VI. Fungir como enlace entre el Servicio de Administración Tributaria y las administraciones públicas federal, estatales y municipales en los asuntos vinculados con las materias fiscal, de coordinación fiscal y aduanera;
 - VII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera;
 - VIII. Suscribir acuerdos interinstitucionales de cooperación técnica y administrativa en las materias fiscal y aduanera, y
 - IX. Aquéllas que le ordene o, en su caso, delegue, la Junta de Gobierno y las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.
- Durante los primeros cuarenta y cinco días de cada año, el Presidente del Servicio de Administración Tributaria enviará al Congreso de la Unión, y en los recesos de este último, a su Comisión Permanente, una exposición sobre los programas a ejecutar por el órgano, la información relacionada con el presupuesto correspondiente a dicho ejercicio y la información sobre la actividad recaudatoria correspondiente al ejercicio inmediato anterior, en el contexto de la situación económica nacional.

**2.3.6. REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

<u>ESTRUCTURA Y CAPITULADO DEL REGLAMENTO</u>		ARTÍCULOS
TITULO PRIMERO		
DISPOSICIONES GENERALES		
CAPITULO I. LA COMPETENCIA Y ORGANIZACIÓN		1 al 8
CAPITULO II. LA CONTRALORIA INTERNA		9
CAPITULO III. LAS SUPLENCIAS		10
TITULO SEGUNDO		
DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS		
CAPITULO I. FACULTADES GENERALES		11
CAPITULO II. SECRETARIO TECNICO DE LA COMISION DEL SERVICIO FISCAL DE CARRERA.		12
CAPITULO III. ADMON. GRAL. DE TECNOLOGIA		13
CAPITULO IV. ADMON. GRAL. DE ASISTENCIA AL CONTRIB.		14 al 16
CAPITULO V. ADMINISTRACION GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES		17 al 19
CAPITULO VI. ADMON. GRAL. DE RECAUDACION		20 al 22
CAPITULO VII. ADM. GRAL. DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL		23 al 25
CAPITULO VIII. ADM. GRAL. JURIDICA		26 al 28
CAPITULO IX. ADM. GRAL. DE ADUANAS		29 al 31
CAPITULO X. ADM. GRAL. DE INNOVACION Y CALIDAD		32 al 33
CAPITULO XI. ADM. GRAL. DE EVALUACION		34 al 36
CAPITULO XII. ADM. GRAL. DE BIENES CONFISCADOS		37
CAPITULO XIII. ADM. CENTRAL DE INVESTIGACION		38
CAPITULO XIV. SEDE DE LAS UNIDADES ADMVAS. REG.		39 al 40

RLSAT. Artículo 1. El Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

RLSAT. Artículo 2. Para el despacho de los asuntos de su competencia, el Servicio de Administración Tributaria contará con las siguientes unidades administrativas:

JEFATURA

A. UNIDADES ADMINISTRATIVAS CENTRALES:

I. ADMINISTRACION GENERAL DE ADUANAS:

1. Administración Central de Operación Aduanera.
2. Administración Central de Investigación Aduanera.
3. Administración Central de Fiscalización Aduanera.
4. Administración Central de Contabilidad y Glosa.
5. Administración Central de Visitaduría.
6. Administración Central de Planeación Aduanera.
7. Administración Central de Seguimiento y Evaluación Aduanera
8. Administración Central de Destino de Bienes.
9. Administración Central de Laboratorio y Servicios Científicos.
10. Administración Central para la Inspección Fiscal y Aduanera.

II. ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE:

1. Administración Central de Enlace Normativo.
2. Administración Central de Operación Desarrollo y Servicios.
3. Administración Central de Atención al Contribuyente.
4. Administración Central de Relaciones y Comunicación.
5. Administración Central de Sistemas de Calidad.
6. Coordinación del Programa Nacional de Pago en Especie.

III. ADMINISTRACION GENERAL DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL:

1. Administración Central de Fiscalización Estratégica.
2. Administración Central de Comercio Exterior.
3. Administración Central de Análisis Técnico Fiscal.
4. Administración Central de Procedimientos de Fiscalización.

5. Administración Central de Normatividad de Operación Fiscalizad.
6. Administración Central de Supervisión y Evaluación de la Fiscalización Nac.
7. Administración Central de Verificación y Evaluación de Entidades Fed.
8. Administración Central de Planeación y Sistemas de la Fiscalización Nac.
9. Administración Central de Programación de la Fiscalización Nac.

IV. ADMINISTRACION GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES:

1. Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes.
2. Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes.
3. Administración Central Jurídica Internacional y de Norm. de Gran. Contrib.
4. Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes.
5. Administración Central de Fiscalización al Sector Fin. y a Grandes Contrib.
6. Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscal.
7. Administración Central de Fisc. Al Sec. Gob. y de Proced. Legales de Audit.
8. Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional.
9. Administración Central de Auditoría de Precios de Transferencia.
10. Administración Central de Planeación, Eval. y Supervisión de Gran. Contrib.
11. Administración Central de Programación de Grandes Contribuyentes.

V. ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA:

1. Administración Central de Amparo e Instancias Judiciales.
2. Administración Central de lo Contencioso.
3. Administración Central de Operación.
4. Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos.
5. Administración Central de Normatividad de Comercio Exterior y Aduanal.
6. Administración Central de Asuntos Penales y Especiales.

VI. ADMINISTRACIÓN GENERAL DE RACAUDACIÓN:

1. Administración Central de Planeación.
2. Administración Central de Normatividad de Recaudación.
3. Administración Central de Declaraciones y Contabilidad de Ingresos.
4. Administración Central de Cobranza.
5. Administración Central de Padrones.
6. Administración Central de Control de la Operación.
7. Administración Central de Devoluciones y Compensaciones.

VII. ADMINISTRACIÓN GENERAL DE INNOVACIÓN Y CALIDAD:

1. Administración Central de Recursos Financieros.

2. Administración Central de Recursos Humanos.
3. Administración Central de Recursos Materiales y Servicios Generales.
4. Administración Central de Apoyo Jurídico.
5. Administración Central de Capacitación Fiscal.
6. Coordinación de Servicios Administrativos.
7. Coordinación de las Subadministraciones de Innovación y Calidad en las Administraciones Locales y en las Aduanas.

VIII. ADMINON. GEN. DE COMUNICACIONES Y TECNOLOGÍAS DE INFORMACIÓN:

1. Administración Central de Servicios Institucionales.
2. Administración Central de Programación Informática.
3. Administración Central de Soluciones de Negocio.
4. Administración Central de Transformación Tecnológica.
5. Administración Central de Desarrollo y Mantenimiento de Aplicaciones.

IX. ADMINISTRACIÓN GENERAL DE EVALUACIÓN.

1. Administración General de Evaluación de Sistemas y Procesos.
2. Administración Central de la Operación Evaluatoria.
3. Administración Central de Evaluación de la Confiabilidad.
4. Administración Central de Coordinación y Evaluación.
5. Administración Central de Seguimiento.

B. UNIDAD DE PLAN ESTRATÉGICO Y MEJORA CONTINUA.

C. UNIDAD DE PROGRAMAS ESPECIALES.

D. UNIDADES ADMINISTRATIVAS REGIONALES.

1. Administraciones Regionales.
2. Administraciones Locales.
3. Aduanas.

El Servicio de Administración Tributaria contará con un Órgano Interno de Control que se regirá conforme al artículo 40 de este Reglamento.

Las Administraciones Generales y las unidades de Plan Estratégico y Mejora Continua y de Programas Especiales estarán integradas por sus titulares y Administradores Centrales, Coordinadores, Administradores, Subadministradores,

Jefes de Departamento, Enlaces, Supervisores, Auditores, Ayudantes de Auditor, Inspectores, Abogados Tributarios, Ejecutores, Notificadores, Verificadores, personal al servicio de la Administración Central para la Inspección Fiscal y Aduanera y por los demás servidores públicos que señala este Reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

El Órgano Interno de Control está integrado de conformidad con lo establecido en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y el Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública.

Las Administraciones Generales y la Unidad de Plan Estratégico y Mejora Continua contarán con una Coordinación de Servicios Administrativos al frente de la cual habrá un coordinador quien podrá ejercer, respecto de la Administración General que le corresponda o en su caso, de la citada Unidad. . . .

RLSAT. Artículo 3. El Jefe del Servicio de Administración Tributaria ejercerá las siguientes facultades:

- I. Nombrar y remover a los servidores públicos que conforman al Servicio de Administración Tributaria, así como a los funcionarios de libre designación, conforme a lo establecido en el Estatuto del Servicio Fiscal de Carrera y demás disposiciones que resulten aplicables.
- II. Autorizar a servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria para que realicen actos y suscriban documentos específicos, siempre y cuando no formen parte del ejercicio de sus facultades indelegables.
- III. Evaluar el funcionamiento de las unidades administrativas que conforman el Servicio de Administración Tributaria y, en su caso, expedir o instruir la expedición de los lineamientos para el análisis, control y evaluación en los procedimientos respectivos.

ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL

RLSAT. Artículo 16. Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

- I. Establecer las políticas, lineamientos y directrices que deben seguir las unidades administrativas que le sean adscritas, así como las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas, en las siguientes materias: revisión de las declaraciones de los contribuyentes y de los dictámenes de contador público registrado; visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, vigilancia, reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección automatizado, y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, inclusive de las aduanas y aquellas a cargo de los beneficiarios de estímulos fiscales; embargo precautorio de mercancías extranjeras respecto de las cuales no se acredite la legal importación, tenencia o estancia en el país y las nacionales por las que no se exhiban los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mismas; procedimientos aduaneros que se derivan del ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales; determinación de la base de los impuestos generales de importación o exportación; resolución sobre la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas; liquidación e imposición de multas y sanciones por infracciones en todo lo concerniente a los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y accesorios de carácter federal; verificación de saldos a favor a compensar y de determinación de cantidades compensadas indebidamente, incluida la actualización y recargos a que haya lugar, así como de la imposición de las multas que correspondan; verificación del cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, inclusive en materia de normas oficiales mexicanas; inspección y vigilancia de los recintos fiscales y fiscalizados, y en este último caso respecto de la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones derivadas de la concesión o autorización otorgada para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías**

de comercio exterior, así como declaración del abandono de las mercancías que se encuentren en los patios y recintos fiscales bajo su responsabilidad.

- II. Participar en el diseño de las formas oficiales de avisos, pedimentos, declaraciones, manifestaciones y demás documentos requeridos por las disposiciones fiscales y aduaneras, cuya aprobación corresponda a otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria.
- III. Dirigir, supervisar y evaluar, en el ámbito de su competencia, la ejecución de los programas en materia de fiscalización de las unidades administrativas que de ella dependan, considerando la forma de medición de los efectos que en los sectores económicos, regiones y en la recaudación, produzcan las acciones contempladas en el programa anual de fiscalización; supervisar a las unidades administrativas que de ella dependan, estableciendo las medidas que procedan a efecto de que desempeñen adecuadamente las funciones que les sean encomendadas; analizar, detectar y dar seguimiento, en el ámbito de sus atribuciones y en coordinación con las demás autoridades competentes, a las actividades relacionadas con la prioridad intelectual e industrial; detectar, analizar y dar seguimiento a los casos de impresión, reproducción o comercialización de documentos públicos o privados, así como de la venta de combustibles, sin la autorización que establezcan las disposiciones legales aplicables, y a otras actividades ilícitas, cuando tengan repercusiones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras de los contribuyentes.
- IV. Poner a consideración de la unidad administrativa competente, asuntos en los que se debe formular la declaratoria de que el Fisco Federal a sufrido perjuicio o la querrela, por considerarse que respecto de los mismos se cometió un delito fiscal; presentar denuncia de hechos ante el Ministerio Público de la Federación, así como establecer las políticas para determinar esos asuntos.
- V. Participar en la formulación de los programas conjuntos relativos a la aplicación de las disposiciones en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las

empresas, así como realizar las actividades necesarias a su inspección y comprobación y dictar las resoluciones que correspondan en esta materia.

- VI. **Requerir los avisos, manifestaciones y demás documentación que, conforme a las disposiciones fiscales y aduaneras, deban presentarse ante la misma; informar a la Administración General de Asistencia al Contribuyente, de los avisos, requerimientos, notificaciones, entre otros, que en las materias de su competencia formule de manera masiva a los contribuyentes, y que repercutan en la políticas de atención y servicios establecidos por dicha unidad administrativa.**
- VII. **Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transportes, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal; solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización y en materia de determinación de la base de los impuestos generales de importación o exportación; verificar y, en su caso, determinar la clasificación arancelaria de las mercancías de procedencia extranjera, así como comprobar de conformidad con los acuerdos, convenios o tratados en materia fiscal o aduanera de los que México sea parte, el cumplimiento de obligaciones a cargo de importadores, exportadores o productores; inclusive en materia de origen; verificar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior, inclusive las normas oficiales mexicana; la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, incluso la referente a vehículos de procedencia extranjera y de aeronaves y embarcaciones; declarar en el ejercicio de sus atribuciones, que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves**

pasan a propiedad del Fisco Federal; tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales; notificar a las autoridades del país de procedencia, , en los términos del convenio internacional correspondiente, la localización de los vehículos o aeronaves robados u objeto de disposición ilícitas, así como resolver acerca de su devolución y del cobro de los gastos autorizados que se hubieran ocasionado; imponer multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo a los requerimientos que formule en los términos de esta fracción; y prorrogar los plazos en que se deban concluir las visitas domiciliarias o revisiones que se efectúen en las oficinas de las propias autoridades; inspeccionar y vigilar los recintos fiscales y fiscalizados, y en este último caso vigilar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas de la concesión o autorización otorgada para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior, así como declarar el abandono de las mercancías de comercio exterior, así como declarar el abandono de las mercancías que se encuentren en los patios y recintos fiscales bajo su responsabilidad.

- VIII. Notificar los actos relacionados con el ejercicio de las facultades de comprobación
- IX. Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con la expedición de comprobantes fiscales, con la presentación de las solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, así como solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de los bienes y mercancías que vendan; embargar precautoriamente los bienes y mercancías con motivo del incumplimiento de las obligaciones antes citadas y levantar el embargo precautorio en los casos que proceda.

RLSAT. Artículo 17. Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal ejercer las facultades que a continuación se precisan:

- A. Administración Central de Supervisión y Evaluación de la Fiscalización Nacional:¹⁴**
- I. Las establecidas en las facciones II, V, VII, VIII, X, XI, XIII, XIV, XVII y XVIII del artículo 9 de este Reglamento;**
 - II. Las señaladas en las fracciones III, VI, VIII, XI, XIV, XXII, XXIII, XXV y XXXIII de l artículo anterior de este Reglamento;**
- B. Administración de Supervisión “1” y “2”, Administración de Evaluación y Administración de Registro y Evaluación de Contadores Públicos:**
- I. Las establecidas en las facciones, II, V, VIII, XI, XIII, XIV y XVIII del artículo 9 de este Reglamento.**
 - II. Las señaladas en las fracciones III, VI, VIII, XI, XIV, XXII, XXIII y XXV del artículo anterior de este Reglamento.**
- F. Administración de Planeación Nacional, Administración de Análisis Sectorial, Administración Técnico de Fiscalización y Administración de Fiscalización y Estadística:**
- I. Las establecidas en las fracciones V, VIII, XII, XIII, XIV y XVIII del artículo 9 de este Reglamento.**
 - II. Las señaladas en las fracciones II, III, VI, VII, XXIII y XXV del artículo anterior de este Reglamento.**
- G. Administración Central de Programación de la Fiscalización Nacional:**
- I. Las establecidas en las fracciones II, V, VII, VIII, XI, XIV, XVII y XVIII del artículo 9 de este reglamento.**
 - II. Las señaladas en las fracciones II, III, VI, VII, VIII, XXII, XXIII, XXV, XXIX, XXXIV y XXXVII del artículo anterior de este reglamento.**

¹⁴ **DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN** del 18 de Julio de 2006. Es reformado este Reglamento.

ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL

RLSAT. Artículo 18. Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, ejercer las facultades que a continuación se precisan:

A. Administraciones Locales de Auditoría Fiscal:

- I. Las establecidas en las fracciones II, V, VII, VIII, X, XI, XIV, XVI, XVIII, y XXV del artículo 9 de este Reglamento.
- II. Las señaladas en las fracciones VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVIII, XIX, XX, XXI, XXII, XXIII, XXIV, XXVI, XXVII, XXIX, XXXI, XXXIII y XXXVII del artículo 16 de este Reglamento.
- III. Informar a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, en el ejercicio de la facultad a que se refiere la fracción XIV del artículo 16 de este Reglamento, de las irregularidades cometidas por contadores públicos registrados al formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes, o de dictámenes relativos a operaciones de enajenación de acciones, o de cualquier otro tipo de dictamen o declaratoria que tenga repercusión para efectos fiscales, de tengan conocimiento con motivo de sus actuaciones y que ameriten exhortar o amonestar al contador público, o bien, suspender o cancelar su registro por no cumplir con las disposiciones fiscales; proponer a dicha administración general el exhorto o la amonestación al contador público registrado o la suspensión o cancelación del registro correspondiente, en los casos en que proceda, por no cumplir con las disposiciones fiscales.
- IV. Informar a la Unidad de Inteligencia Financiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, de los asuntos de que tenga conocimiento con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, que estén o pudieran estar relacionados con el financiamiento para la comisión de los actos de terrorismo o con operaciones con recursos de procedencia ilícita, a que se refiere el Código Penal Federal,

sujeto a lo previsto en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

B. Subadministraciones de las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal:

I. Las establecidas en las fracciones V, VII y X del artículo 9 de este Reglamento.

II. Las señaladas en las fracciones VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XV, XVI, XX, XXIV y XXVII del artículo 16 de este Reglamento.

Respecto de las entidades y sujetos a que se refiere el artículo 19, apartado B, de este Reglamento, las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal o sus Subadministraciones, ejercerán las facultades contenidas en este artículo, conjunta o separadamente con la Administración General de Grandes Contribuyentes o las unidades administrativas adscritas a ésta, sin perjuicio de las facultades que les correspondan de acuerdo a lo previsto en los artículos 19, 20 y 21 del presente Reglamento.

Las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal estarán a cargo de un Administrador Local, quien será auxiliado en el ejercicio de las facultades conferidas en este artículo por los Subadministradores “1”, “2”, “3”, “4”, “5”, “6”, “7” y “8”, Jefes de Departamento, Coordinadores de Auditoría, Enlaces, Supervisores, Auditores, Inspectores, Verificadores, Ayudantes de Auditor y Notificadores, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

Las Subadministraciones ejercerán las facultades conferidas en el apartado B de este Artículo, dentro de la circunscripción territorial que corresponda a la Administración Local de Auditoría Fiscal a la que estén adscritas, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 16 del presente Reglamento.

2.3.7. ORGANISMOS FISCALES AUTÓNOMOS

Se consideran organismos fiscales autónomos el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, y tienen ese carácter por disposición de sus propias leyes respectivas. Se utilizó por primera vez este término en la reforma al artículo 135 de la LSS, del 4 de noviembre de 1944, para darle ese carácter de autonomía fiscal al organismo público descentralizado denominado I.M.S.S., con lo cual se le considera autoridad fiscal para la realización de sus atribuciones que le corresponde para la determinación de los créditos fiscales y de las bases para su

liquidación, que son las aportaciones, intereses y capitales constitutivos, es decir, que pueden administrar las contribuciones que recaudan.¹⁵

A. INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL (I.M.S.S.)

El 19 de enero de 1943 se publica la Ley del Seguro Social, siendo Presidente de México el Gral. Manuel Ávila Camacho, se crea el organismo público descentralizado denominado Instituto Mexicano del Seguro Social, que tiene su fundamento constitucional en la fracción XXIX del artículo 123 apartado “A”; que a la letra dice: “Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación in voluntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares”. Algunos artículos de la actual Ley del Seguro Social (LSS) importantes para nuestros fines son los siguientes:

LSS. Artículo 5º. La organización y administración del Seguro Social, en los términos consignados en esta Ley, están a cargo del organismo público descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios, de integración operativa tripartita, en razón de que a la misma concurren los sectores públicos, social y privado, denominado Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual tiene también el carácter de organismo fiscal autónomo.

LSS. Artículo 9º. . . . A falta de norma expresa en esta Ley, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la Ley Federal del Trabajo, del Código Fiscal de la Federación, del derecho común, en ese orden,

LSS. Artículo 15. Los patrones están obligados a: . . .

IV. Proporcionar al Instituto los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo establecidas por esta Ley y los Reglamentos que correspondan.

V. Permitir las inspecciones y visitas domiciliarias que practique el Instituto, las que se sujetarán a lo establecido por esta Ley, el Código Fiscal de la Federación y los Reglamentos respectivos. . .

..

LSS. .Artículo 251. El Instituto Mexicano del Seguro Social tiene las facultades y atribuciones siguientes:

XV. Determinar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones incumplidas por los patrones y demás sujetos obligados en los términos de esta Ley, aplicando en su caso, los datos con los que cuente o con apoyo en los hechos que conozca con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de que goza como autoridad fiscal o bien, a través de los expedientes o documentos proporcionados por otras autoridades fiscales;

XVI. Ratificar o rectificar la clase y la prima de riesgo de las empresas para efectos de la cobertura de las cuotas del seguro de riesgo de trabajo;

¹⁵ MORENO PADILLA, Javier. Régimen Fiscal de la Seguridad Social. Ed. Themis. 1994. p.71-72.

- XVII. Determinar y hacer efectivo el monto de los capitales constitutivos en los términos de esta Ley;
- XVIII. Ordenar y practicar visitas domiciliarias con el personal que al efecto se designe y requerir al exhibición de libros y documentos, a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones que establece la ley y demás disposiciones aplicables;
- XIX. Ordenar y practicar las investigaciones correspondientes en los casos de sustitución patronal y de responsabilidad solidaria previstos en esta ley y en el Código, y emitir los dictámenes respectivos;
- XX. Establecer coordinación con las dependencias y entidades de las administraciones públicas federal, estatales y municipales para el cumplimiento de sus objetivos;
- XXI. Realizar inversiones en sociedades y empresas que tengan objeto social complementario o a fin al del propio Instituto;

LSS. Artículo 270. El Instituto, en su carácter de organismo fiscal autónomo, se sujetará al régimen establecido en esta Ley, ejerciendo las atribuciones que la misma le confiere de manera ejecutiva, con autonomía de gestión y técnica, en los ámbitos regulados en la presente Ley.

LSS. Artículo 271. En materia de recaudación y administración de las contribuciones que conforme a esta Ley le corresponden, que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2º. Fracción II del Código Fiscal de la Federación tienen la naturaleza de aportaciones de Seguridad Social, el Instituto recaudará y administrará, y en su caso, determinará y liquidará , las cuotas correspondientes a los seguros establecidos en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la misma, y en lo no previsto expresamente en ella, las del Código Fiscal de la Federación, contando con todas las facultades que ese Código confiere a las Autoridades Fiscales en él previstas, las que serán ejercidas de manera ejecutiva por el Instituto, sin la participación de ninguna otra autoridad fiscal.

CFF. Artículo 2º. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

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

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social, a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social. . . .

LSS. Artículo 287. Las cuotas, los capitales constitutivos, su actualización y los recargos, las multas impuestas en los términos de esta Ley, los gastos realizados por el Instituto por inscripciones improcedentes y los que tengan derecho a exigir de las personas no derechohabientes, tienen el carácter de crédito fiscal.

B. INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL PARA LA VIVIENDA DE LOS TRABAJADORES. (INFONAVIT)

Con fundamento en el artículo 123 apartado “A” fracción XII de la Constitución, se crea el Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, según decreto de su Ley publicado en el D.O.F. del día 24 de abril de 1972, en vigor a partir del 1 de mayo del mismo año. Desde su origen es considerado organismo público descentralizado, con carácter de autoridad fiscal como expresamente lo declara el artículo 30 de su Ley.

LINFONAVIT. Artículo 29. Son obligaciones de los patrones: ..

- IV. Proporcionar al Instituto los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo, establecidas en esta Ley y sus disposiciones reglamentarias;**
- V. Permitir las inspecciones y visitas domiciliarias que practique el Instituto, las que se sujetarán a lo establecido por esta Ley, el Código Fiscal de la Federación y sus disposiciones reglamentarias. A efecto de evitar duplicidad de acciones, el Instituto podrá convenir con el Instituto Mexicano del Seguro Social la coordinación de estas acciones fiscales;**
- VI. Atender los requerimientos de pago e información que les formule el Instituto, de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes...**

LINFONAVIT. Artículo 30. El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en su carácter de organismo fiscal autónomo, está facultado, en los términos del Código Fiscal de la Federación, para: Determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, así como señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida y requerir su pago. Para este fin podrá 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 en materia habitacional les impone esta Ley.

Las facultades del Instituto para comprobar el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, así como para determinar las aportaciones omitidas y sus accesorios, se extinguen en el término de cinco años. La prescripción de los créditos fiscales correspondientes se sujetará a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación. La obligación de efectuar las aportaciones y enterar descuentos por amortización de créditos, así como su cobro, tienen el carácter de fiscales.

2.3.8. AUTORIDADES FISCALES DEL D.F., ESTATALES Y MUNICIPALES

Por muchas décadas los Fiscos de los Estados y del Distrito Federal fueron considerados con atraso técnico, no evolucionaron por falta de interés y por falta de visión, no daban importancia a la capacitación de su personal y no mantenían buenas relaciones y colaboraciones con el Fisco Federal, inclusive se dice que prevalecía la desconfianza entre éstos. Con esas deficiencias operaron su hacienda hasta los años de 1970 en que empezaron

a tomar conciencia y se inicia una relación de acercamiento entre ambos, gracias a la intervención del subsecretario de ingresos el licenciado Don Gustavo Petricioli, se crea el INDETEC, o sea, el Instituto Nacional para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas en el que participan todos los Estados; y en 1979, se crea la Ley de Coordinación Fiscal, se institucionalizan los convenios de coordinación fiscal y de colaboración administrativa entre la Federación y las Entidades Federativas y surge el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Actualmente los frutos son más provechosos, pues se cuenta con el Indetec y también con la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales y la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales que favorecen las relaciones y la colaboración permanente de entendimiento y de desarrollo técnico y profesional en las haciendas estatales y municipales.

A. GOBIERNO DEL DISTRITO FEDERAL. SECRETARIA DE FINANZAS. TESORERIA. SUBTESORERIA DE FISCALIZACIÓN.

La Hacienda Pública del Distrito Federal recibe un gran impulso hacia su modernización con un valioso instrumento jurídico que fue aprobado en la Asamblea de Representantes, como órgano Legislativo Local, de conformidad con el artículo 122 de nuestra Constitución Federal, modernizándose también la Administración Pública de la Ciudad de México, que se regula por el Estatuto Jurídico del Distrito Federal. El Código Financiero del Distrito Federal y la Ley de Ingresos del Distrito Federal son los instrumentos jurídicos relativos a su administración financiera y tributaria. Se publica en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1994, y entró en vigor el 1 de enero de 1995.

El mencionado Código Financiero está compuesto de seis libros, diecinueve títulos, ochenta capítulos, veintinueve secciones y quinientos cincuenta y cinco artículos; en ellos están contenidos todos los ordenamientos jurídicos que regulan todas las contribuciones, impuestos, derechos, aprovechamientos, productos y todos los ingresos que conforman la Hacienda Pública del Distrito Federal. El libro primero se refiere a los Ingresos; el segundo a los Servicios de Tesorería; el tercero a Programación y Presupuesto de Egresos; el libro cuarto al Sistema de Contabilidad Gubernamental; el libro quinto a Infracciones y Sanciones; y el libro sexto se refiere a los Procedimientos Administrativos. A continuación se citan y transcriben algunos artículos que están referidos al tema que nos interesa por cuanto que regulan las facultades y atribuciones de las Autoridades Fiscales del Distrito Federal en relación a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, aplicables tanto por las contribuciones locales como las federales que están bajo convenio de colaboración:

CFDF. Artículo 19. Corresponde a las autoridades fiscales del Distrito Federal la ejecución de la Ley de Ingresos. Dicha ejecución se llevará a cabo mediante el ejercicio de las facultades de recaudación, comprobación, determinación, administración y cobro de los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos y aprovechamientos establecidos en este Código Financiero de Distrito Federal, así como cualquier otro ingreso que en derecho corresponda al Distrito Federal.

CFDF. Artículo 20. Para los efectos de este Código y demás leyes vigentes son Autoridades Fiscales, las siguientes:

- I. La Jefatura del Gobierno del Distrito Federal;
- II. La Secretaría de Planeación;
- III. La Tesorería del Distrito Federal;
- IV. La Procuraduría Fiscal; y
- V. La dependencia, órgano desconcentrado, entidad o unidad administrativa que en términos de las disposiciones jurídicas correspondientes tenga competencia para llevar a cabo las atribuciones a que se refiere el artículo anterior.

CFDF. Artículo 95. Las autoridades competentes, a fin de determinar la existencia de créditos fiscales, dar las bases de su liquidación, cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones que rigen la materia y comprobar infracciones a las mismas, estarán facultadas para en forma indistinta, sucesiva o conjunta, proceder a:

- I. Ordenar y practicar visitas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar sus obligaciones fiscales contenidas en este Código y, en su caso, asegurarlos dejando en calidad de depositario al visitado, previo inventario que al efecto se formule;
- II. Ordenar y practicar visitas domiciliarias para verificar el estado y condiciones de las tomas de agua....;
- III. Verificar los diámetros y usos de las tomas de agua;
- IV. Practicar u ordenar la lectura del consumo en los medidores de agua;
- V. Instar y dar mantenimientos a los medidores de agua;
- VI. Realizar la verificación física, clasificación, valuación o comprobación de toda clase de bienes relacionados con las obligaciones fiscales establecidas en este Código.
- VII. Verificar las contraprestaciones por conceder el uso o goce temporal de inmuebles ;
- VIII. Verificar el monto total de salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral;
- IX. Verificar el registro cronológico de las mediciones del consumo de agua, así como la aplicación de las tarifas correspondientes;
- X. Requerir a los sujetos directamente obligados, responsables solidarios o terceros, con el fin de que exhiban en su domicilio o en las oficinas de las propias autoridades fiscales los libros de contabilidad y los demás documentos que se estimen necesarios para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales,...;
- XI. Recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones en materia fiscal y administrativa;
- XII. Allegarse las pruebas necesarias para denunciar ante el Ministerio Público la posible comisión de delitos fiscales, o en su caso, para formular la querrela respectiva;
- XIII. Practicar avalúos de bienes inmuebles y revisar los avalúos que presenten los contribuyentes o fedatarios públicos,...;
- XIV. Revisar las declaraciones que en los términos de este Código se presenten, a fin de verificar en general la correcta aplicación de sus disposiciones, la oportunidad de su presentación y pago;
- XV. Verificar el número de personas que ingresan a los espectáculos públicos, así como el valor que se perciba y la forma en que se manejan los boletos;

- XVI. Presenciar la celebración de loterías, rifas, sorteos, concursos, juegos con apuestas y apuestas permitidas de toda clase y verificar los ingresos que se perciban;
- XVII. Ordenar y practicar visitas domiciliarias para verificar el estado y condiciones de los dispositivos permanentes de medición continua en las descargas a la red de drenaje, así como verificar el volumen de agua extraída del pozo, y
- XVIII. Verificar el registro cronológico de las mediciones del volumen de agua descargada a la red de drenaje, en el formato correspondiente o en medio idóneo de registro electrónico en el que se encuentre, así como la aplicación de las tarifas correspondientes.

CFDF. Artículo 96. La Secretaría de Finanzas en representación del Jefe de Gobierno, podrá celebrar convenios de colaboración administrativa con los Estados y Municipios, en las materias de verificación, determinación y recaudación de las contribuciones, así como para la notificación de créditos fiscales y aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

B. GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO. SECRETARÍA DE FINANZAS

El Código Financiero del Estado de México fue publicado en la Gaceta del Gobierno el 9 de marzo de 1999, entró en vigor el 9 de abril del mismo año. Contiene las disposiciones jurídicas que regulan la actividad financiera y tributaria de ese Estado. Se integra de doce títulos con 364 artículos. Los títulos son: 1) Disposiciones Preliminares; 2) Principios de carácter Fiscal; 3) Ingresos del Estado; 4) Ingresos de los Municipios; 5) Catastro; 6) Aportaciones de Mejoras; 7) Coordinación Hacendaria; 8) Deuda Pública; 9) Presupuesto de Egresos; 10) Servicios de Tesorería; 11) Contabilidad Gubernamental y Cuenta Pública; y 12) Infracciones y Sanciones.

CFEDM. Artículo 15. Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado, los municipios o sus organismos que deriven de contribuciones, aprovechamientos, accesorios, y de responsabilidades administrativas, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter.

CFEDM. Artículo 16. Son autoridades fiscales, el Gobernador, los ayuntamientos, los presidentes, síndicos y tesoreros municipales, así como los servidores públicos de las dependencias o unidades administrativas, y de los organismos públicos descentralizados, que en términos de las disposiciones legales y reglamentarias tengan atribuciones de esta naturaleza.

CFEDM. Artículo 48. Las autoridades fiscales, para determinar la existencia de créditos fiscales, dar las bases de su liquidación o cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones de este Código, estarán facultadas para:

- I. Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y documentos relacionados con sus obligaciones fiscales y, en su caso, podrán asegurarlos,

previo inventario que al efecto se formule, dejando en calidad de depositario al visitado...

- II. Realizar la verificación física, clasificación o valuación de bienes relacionados con las obligaciones fiscales establecidas por este Código”.
- III. Requerir a los sujetos directamente obligados, responsables solidarios o terceros, para que exhiban en su domicilio fiscal o en las oficinas de las propias autoridades fiscales los documentos que se estimen necesarios para comprobar el cumplimiento de las disposiciones señaladas en este Código, así como para que proporcionen los datos o informes que tengan relación con dicho cumplimiento, en su un plazo de diez días contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notificó la solicitud”...
- IV. Solicitar a los servidores públicos y fedatarios, la información fiscal derivada del ejercicio de sus funciones.
- V. Reunir las pruebas necesarias para formular ante el Ministerio Público la querrela por el delito de defraudación fiscal.
- VI. Revisar las manifestaciones y avalúos de inmuebles que presenten los contribuyentes y en caso de encontrar errores de carácter aritmético, de clasificación, de aplicación de valores, de superficie de terreno o de construcción, o del número de niveles, determinar las diferencias que procedan.
- VII. Verificar el número de personas que ingresan a los espectáculos públicos, así como el monto de los ingresos que se perciban y la forma en que se manejan los boletos.
- VIII. Verificar los ingresos que se perciban en la celebración de loterías, rifas, sorteos, concursos y juegos permitidos con cruce de apuestas.
- IX. Verificar la lectura del aparato medidor del servicio de agua.
- X. Determinar presuntivamente las contribuciones omitidas, en términos de este Código.
- XI. Brindar a los contribuyentes orientación, asistencia y asesoría gratuitas para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- XII. Imponer multas a los contribuyentes, solidarios responsables o terceros con ellos relacionados, por infracciones a las disposiciones de este Código.

C. EL MUNICIPIO Y LA HACIENDA MUNICIPAL

La organización política y jurídica del municipio libre tiene su fundamento en nuestra Carta Magna, los artículos 40 y 115 establecen claramente que se trata de un órgano de gobierno que funciona en determinado territorio para determinada población que tiene autonomía según las delimitaciones de las Constituciones Local y Federal.¹⁶ El Municipio Libre, como el tercer nivel o esfera de gobierno, constituye la célula básica de la organización del Estado moderno, se puede definir como “la institución básica de la organización gubernamental creada según las bases Constitucionales Federal y de las Entidades Federativas, con facultades y atribuciones reguladas por su ley respectiva, con la autonomía en su gobierno interior y para la administración de su hacienda; su población se

¹⁶ **REFORMA CONSTITUCIONAL.** Publicada en el D.O.F. el 3 febrero 1983. (8ª Reforma)

asienta en un determinado territorio delimitado por los gobiernos locales”.¹⁷ A continuación se analizan dichos fundamentos constitución federales:

CPEUM. Artículo 40. 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 esta ley fundamental.

CPEUM. Artículo 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

- I. Cada Municipio será gobernado por un ayuntamiento de elección popular directa, integrado por un presidente municipal y el número de regidores y síndicos que la ley determine. La competencia que esta constitución otorga al gobierno municipal se ejercerá por el ayuntamiento de manera exclusiva, y no habrá autoridad intermedia alguna entre éste y el gobierno del Estado. . . .
- II. Los Municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley.

Los Ayuntamientos tendrán facultades para aprobar de acuerdo con las leyes en materia municipal que deberán expedir las legislaturas de los Estados, los bandos de policía y gobierno, los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones, que organicen la administración pública municipal, regulen las materias, procedimientos, funciones y servicios públicos de su competencia y aseguren la participación ciudadana y vecinal ...

- III. Los Municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes:
 - a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales;
 - b) Alumbrado público;
 - c) Limpia, recolección traslado, tratamiento y disposición final de residuos.
 - d) Mercados y centrales de abasto;
 - e) Panteones;
 - f) Rastro;
 - g) Calles, parques y jardines y su equipamiento;
 - h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito; e
 - i) Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera

¹⁷ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Ed. Oxford. 2000. Pp. 425-428.

IV. 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:....

El Municipio no tiene potestad tributaria propia, pues no puede crear tributos por él mismo al no tener un órgano competente para legislar, pues en todo caso depende de la Legislatura Local que es la que establece los tributos que administra la Tesorería Municipal, en otras palabras: “El Municipio carece de poder tributario, tanto originario como derivado, tomando en consideración que este no tiene un poder legislativo en estricto sentido, dado que el ayuntamiento como órgano materialmente legislador se circunscribe a la expedición de disposiciones reglamentarias a través de los Bandos”.¹⁸

La Hacienda del Municipio, que está a cargo de la Tesorería Municipal, debe entenderse como el conjunto de bienes y derechos pecuniarios que posee para la realización de sus objetivos, así como los pasivos que es a su cargo. Desde un punto de vista funcional, se puede afirmar que es la actividad financiera que realiza el ayuntamiento y sus dependencias y se manifiesta a través de los ingresos que obtiene para atender el gasto público. El presupuesto de ingresos junto con el presupuesto de egresos anuales son ejercidos libremente, con las partidas presupuestarias que les son otorgados y las que genera particularmente, según el sistema nacional de coordinación fiscal, dentro del régimen de participaciones de los Municipios.

El Ayuntamiento, el Presidente, el Regidor y el Tesorero municipales, son las autoridades fiscales que tienen facultades y atribuciones que les da el carácter de autoridades competentes para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes en lo que respecta a las contribuciones, derechos, productos y accesorios de carácter municipal, en los términos de la Ley y Reglamento del Municipio.

El ordenamiento jurídico con que se rigen los municipios se llama Ley Orgánica del Municipio o también se les denomina Leyes del Municipio Libre de.... Estas leyes las emite La Cámara de Diputados del Estado de que se trata, adecuándolas a su Constitución Local de la Entidad Federativa y la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁸ DE LA CRUZ R., J. Alfredo. Hacienda Púb. y Potestad Tributaria Mpal. TFF. 1990. p. 117

**DIOS DETESTA SEIS COSAS Y LA
SÉPTIMA LA ABORRECE MUCHO MÁS:**

- 1.- OJOS ALTANEROS**
- 2.- LENGUA MENTIROSA**
- 3.- MANOS QUE DERRAMAN SANGRE INOCENTE**
- 4.- CORAZÓN QUE TRAMA PLANES PERVERSOS**
- 5.- PIES QUE CORREN HACIA LA MALDAD**
- 6.- TESTIGO FALSO QUE DICE MENTIRAS**
- 7.- EL QUE SIEMBRA DISCORDIAS ENTRE HERMANOS**

(PROV. 7, 16-19)

“ LA PALABRA DE DIOS ES VIVA Y EFICAZ ”

CAPITULO III

REGULACIÓN JURIDICA DE LA VISITA DOMICILIARIA. SU DESARROLLO Y ACTUACIONES DE LA AUTORIDAD.

SUMARIO: 1. Fundamentos Constitucionales de la Visita Domiciliaria. 2. Legalidad de la Orden de Visita y sus Elementos. 3. Desarrollo de la Revisión Fiscal. 4. Actuaciones de la Autoridad Fiscal. Actas de Visita.

La Visita Domiciliaria es el medio más completo y eficaz que tiene la Autoridad Fiscal para comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, en este tipo de revisiones se aplican procedimientos que implican la afectación de los derechos del gobernado, por ello se requiere que la autoridad proceda conforme lo establece la Constitución y con estricto apego a las leyes fiscales. Por su parte, el contribuyente que es sujeto de una revisión de la autoridad tributaria en su domicilio fiscal, tiene la obligación de aportar todos los elementos de su contabilidad, documentos e informes propios y de terceros relacionados con el visitado; independientemente que la autoridad pueda hacer uso de sus facultades para obtener informes de terceros, inclusive, procurarse otros medios legales de allegarse elementos, como es el caso de las cuentas bancarias que puede solicitar a las instituciones nacionales de crédito, para determinar presuntos actos o actividades que le permitan a la autoridad determinar ingresos, utilidades y contribuciones omitidas presuntivamente o estimadas. En las recientes reformas fiscales se han agregado nuevas leyes que van orientadas a la protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes; actualmente se tienen la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y la Ley Orgánica de la Procuraduría para la Defensa del Contribuyente.¹

Al hacer referencia al domicilio fiscal de las personas, estamos entrando a la esfera jurídica más protegida y tutelada por la Ley Fundamental, se trata de una garantía individual consagrada, que al ser violada por un acto de autoridad puede traer como consecuencia que el acto sea anulado lisa y llanamente; por ello es de suma importancia y cuidado, que el acto de molestia como lo es la visita domiciliaria, esté debidamente apegada a este principio de legalidad fundamental. El proceder de la autoridad debe ser tan escrupuloso, desde el punto de vista legal, que no se permite ningún margen de error, equivocación, abuso y menos algún acto o vestigio de arbitrariedad; por estas consideraciones, es necesario transcribir literalmente la parte aplicable del artículo 16 de la Constitución, para luego realizar un análisis minucioso por cuanto hace a la repercusión jurídica -constitucional y legal- en la visita domiciliaria y la orden u oficio que la contiene. Son muchos los tratadistas que se han abocado al estudio y análisis profundo de este dispositivo, de diferentes enfoques, los hay constitucionalistas, administrativistas, fiscalistas, penalistas, civilistas, etc. Todos han aportado sus enriquecidos puntos de vista, y sin dejar de mencionar la infinidad de jurisprudencias y precedentes establecidos por las autoridades jurisdiccionales.

¹ *Diario Oficial de la Federación* del 23 de Junio de 2005, y del 4 de Septiembre de 2006.

3.1. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DE LA VISITA DOMICILIARIA

Es sin duda alguna el artículo 16 de nuestra Constitución, uno de los más estudiados porque implica una cobertura amplia de garantías que protegen al gobernado; la garantía de libertad que protege la intimidad psico-física de la persona; la garantía de seguridad jurídica, en cuanto determina las condiciones mediante las cuales la autoridad puede proceder a la invasión de esa esfera de la vida privada del individuo. Es importante en nuestro análisis, centrarnos solamente en lo que atañe al tema que nos ocupa, que es precisamente la fundamentación Constitucional de la visita domiciliaria, pero no por ello nos vamos a limitar recurriendo únicamente a la citación del texto que nos interesa, sino que por la riqueza y trascendencia de dicho dispositivo, por agregar algo más, es el artículo más recurrente en el juicio de amparo; por todo ello, es obligada la cita principal del numeral mencionado que corresponde precisamente al asunto que se estudia en este apartado.

CPEUM. 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.....

La garantía de legalidad que consagra este dispositivo coloca a la persona a salvo de todo acto de mera afectación o molestia a su esfera de derecho, que provenga de un acto arbitrario cuando éste no tenga sustento legal alguno, sino que pueda ser contrario a cualquier precepto; y más allá, que dicho acto sea dictado por autoridad incompetente o que se funde en cualquier ley que contravenga este fundamental derecho de la persona. La extensa y efectiva cobertura jurídica de este precepto es tal, que con razón se dice que en ninguna parte del mundo se tiene tan gloriosa libertad de la persona y tan afortunada garantía que la preserva.

3.1.1. GARANTÍA DE LEGALIDAD. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN

El enunciado con que se inicia el precepto dice que **“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.”** Tan sólo en estas líneas, se contienen varias garantías: la declaratoria de la titularidad de las mismas, el acto de la autoridad que se condiciona a que ésta sea competente, y los bienes jurídicos que protege. El vocablo “nadie” quiere decir que ninguna persona o ningún gobernado puede atentar contra **el titular de esta garantía** que protege a la persona que se antepone al Estado y frente a cualquier autoridad o persona alguna. Es de admirarse y es bueno reconocer que la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano que se dicta en diciembre de 1948, es rebasada en tiempo y contenido por los derechos personalísimos consagrados en la Constitución Mexicana, no solamente la actual, sino desde la de 1857.

El acto de molestia a que se refiere el siguiente vocablo del enunciado en comento está dirigido a que **la autoridad no puede realizar actos de mera afectación** que trastoque materialmente la esfera jurídica del gobernado. Los supuestos que pueden encuadrar en este precepto serían muchos, pero en forma generales pueden comprender: 1) **actos administrativos** que materialmente causen al gobernado una simple afectación o perturbación de cualquiera de sus bienes jurídicos, sin importar un menoscabo, merma o disminución de su esfera subjetiva de derecho, ni que se le impida el ejercicio de un derecho, esto significa, actos de molestia en sentido estricto. 2) **Actos materialmente jurisdiccionales de carácter penal, civil, administrativo, mercantil o del trabajo**, todos los que se puedan imaginar, que atropellen la garantía de la persona, estos serían actos de molestia en sentido amplio o lato. 3) **Actos estrictos de privación, formal o material**, que produzcan una merma o menoscabo en el ámbito jurídico subjetivo de la persona o que le impidan ejercer sus derechos legítimos, éstos se traducen en actos de molestia en sentido lato.

Los bienes que son tutelados en esta primera parte del artículo que se analiza son: la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones del gobernado. La persona puede ser sujeto de estudio desde varios puntos de vista, desde el ángulo de la teología, antropología, filosofía, política, jurídica, psicología y sociología, entre otras; desde luego que nos interesa la connotación jurídica, tanto desde la perspectiva constitucional como civil. Para el Código Civil, según el artículo 22 dice “La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente código.” Al ser afectado por un acto de molestia, cualquiera que este sea, la persona u otro bien jurídico mencionado, como familia, domicilio, papeles o posesiones resultan comprendidos dentro de la esfera subjetiva del gobernado; cuando se trata del elemento persona, el acto de molestia puede afectar no solamente la individualidad psico-física del sujeto con todas las potestades naturales inherentes, sino su personalidad jurídica propiamente dicha; en efecto, el concepto de persona, desde el punto de vista jurídico, se establece en atención a la capacidad imputable al individuo, consistente en adquirir derechos y contraer obligaciones, teniendo la personalidad jurídica así expresada, como supuesto la misma individualidad psico-física. “En consecuencia, no todo individuo

es una persona desde el punto de vista del derecho, puesto que, para adquirir esa calidad, se requiere que jurídicamente se le repunte dotado de la citada capacidad”.²

El acto de molestia condicionado por las garantías que dicho precepto contiene, afecta a la persona jurídica en caso de que le restrinja la mencionada capacidad, impidiéndole adquirir los derechos que se atribuyen a la personalidad genérica de modo abstracto. Al gobernado en su persona se le puede afectar por un acto de molestia en sentido lato en los siguientes casos: 1) cuando se le restringe o perturba su actividad o individualidad psico-física o su libertad personal; 2) cuando tal restricción o perturbación concierne a su capacidad jurídica de adquirir derechos y contraer obligaciones (libertad de contratación); 3) tratándose de personas morales al reducirse o disminuirse las facultades inherentes a su entidad jurídica, impidiendo o limitando el ejercicio de su actividad social.

Se entiende que los derechos familiares del gobernado son los que conciernen a su estado civil, así como a su situación de padre, hijo, cónyuge, y familiares del gobernado. Es necesario separar los derechos del individuo que como persona cada cual tiene sus propias garantías y al ser afectado es procedente la protección recurriendo por vía de amparo, cada persona y por el bien que haya sido afectado. No procede por lo que respecta a la familia, la relación del sujeto afectado en los miembros de la familia, porque ya se dijo que cada miembro es persona que por su cuenta tienen sus propios derechos y pueden hacer valer sus garantías. Sin embargo, los derechos familiares son reconocidos para el efecto de que son parte importante de los derechos subjetivos de la persona.

Acerca del domicilio se puede considerar que es el lugar o sitio donde el gobernado tiene establecido su hogar, su casa habitación, donde convive con su familia; comprendiéndose también todos los bienes que se encuentren dentro de este lugar, los cuales pueden constituir en cierto modo, la materia de la molestia. En cuanto al domicilio de las personas morales y de las personas físicas con actividades empresariales, se pueden considerar como domicilio el lugar o lugares que para este efecto señalen en el registro federal de contribuyentes, es decir, donde realicen y tengan el asiento principal de sus negocios o de su administración. El domicilio del gobernado es uno de sus bienes que están protegidos por las garantías, y que al ser penetrado por la autoridad mediante un acto de molestia es motivo de gran preocupación que activan inmediatamente el sistema de defensa que tiene el particular para hacer valer su garantía de inviolabilidad de domicilio. Los artículos 29 y 33 del Código Civil y el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación definen los distintos domicilios que puede tener la persona.

A. CONCEPTO DE FUNDAMENTACIÓN

Esta garantía de legalidad que está comprendida en la expresión “**fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento**” es la de mayor protección para el gobernado que consagra este artículo 16 en todo el sistema jurídico constitucional, pues su eficacia jurídica reside en el hecho de que su inclusión y por su mediación se protege todo el sistema de derecho objetivo mexicano, desde la propia Constitución hasta el reglamento administrativo de menor jerarquía, esta garantía es la más recurrida en todos los juicios de

² BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. Ed. Porrúa. 1978. Pag. 603.

amparo, y se invoca en forma repetida y obligada en toda promoción que pretenda la protección y el amparo de la justicia de la Federación.

Es importante señalar que el acto o serie de actos que provocan la molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado, realizados por autoridad competente deben **tener una causa o elemento determinante, debiendo ser legal, es decir, que esté fundado y motivado en una ley** en su aspecto material, o sea que lo disponga una norma jurídica general e impersonal.

Este Concepto de Fundamentación, consiste en que los actos que originen la molestia deben basarse en una disposición normativa general que prevea la situación concreta, creadora y reguladora del acto de autoridad, es decir, que exista una ley que lo autorice. También se apoya esta exigencia en un principio de legalidad que dice: “Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite”, principio éste que ha sido proclamado jurisprudencialmente por el Supremo Tribunal.³ Además, las autoridades deben siempre actuar conforme a sus facultades que expresamente se les otorga para actuar, y no les está permitido realizar actos que no tengan un sustento legal, no pueden actuar por considerar o presumir que sus atribuciones son claras y precisas, pues a la luz de la razón, éstas deben de serlo, y no solamente parecerlo; como lo dice el maestro Burgoa, apoyándose en afirmaciones de la Corte: las autoridades no tienen más facultades que las que la ley les otorga, pues si así no fuera, fácil sería suponer implícitas todas las necesarias para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios por carecer de fundamento legal.

En todo acto de autoridad se exige que el fundamento legal esté claramente expresado en el documento o escrito que deba comunicarse al gobernado que concretamente se resumen a los siguientes puntos de consideración: 1) En que el órgano del Estado del que tal acto provenga, esté investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica; 2) En que el propio acto se prevea en dicha norma; 3) En que su sentido y alcance se ajuste a las disposiciones normativas que lo rijan; 4) En que el citado acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyen.

Con toda claridad estas condiciones quedan manifestadas en distintas ejecutorias de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en lo esencial señala: “**Cuando el artículo 16 de nuestra Ley Suprema previene que nadie puede ser molestado en su persona, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a las autoridades no simplemente que se apeguen, según criterio escondido en la conciencia de ellas, a una ley, sin que se conozca de qué ley se trata y los preceptos de ella, que sirvan de apoyo al mandamiento relativo de las propias autoridades, pues esto ni remotamente constituiría garantía para el particular. Por lo contrario, lo que dicho artículo les está exigiendo es que citen la ley y los preceptos de ella en que se apoyen, ya que se trata de que justifiquen legalmente sus proveídos haciendo ver que no son arbitrarios. Forma de justificación tanto más necesaria, cuando que dentro de nuestro régimen constitucional las autoridades no tienen más facultades que las que expresamente les atribuye la ley.**

³ BURGOA, Op. Cit. Pag. 613 y páginas siguientes en que se citan las ejecutorias transcritas.

El requisito constitucional de legal fundamentación estriba, no en la invocación global de un código o de un cuerpo de disposiciones legal, pues de ser esto así, bastaría que los mandamientos civiles se fundamentaran diciendo ‘con apoyo en las disposiciones del Código Civil’, las procesales penales ‘con apoyo en las disposiciones del Código de Procedimientos Penales’, etc; lo cual evidentemente dejaría al particular en igual desamparo que si la garantía de fundamentación no existiera, así como expuesto a los desmanes de la potestad pública, al no ajustarse ésta al cause institucional de dicha garantía.

El requisito de fundamentación que exige el artículo 16 constitucional, no se satisface con la citación de la ley de la materia, en que se haya apoyado la autoridad responsable, sino que es indispensable, para que el acto pueda reputarse fundado, que precise, en concreto, el precepto legal en que pretenda sustentarse.

Es un contrasentido considerar que no es necesario que las resoluciones de las autoridades estén expresamente fundadas y motivadas, sino que es suficiente con que realicen sus actos de gobierno dentro del marco de la legalidad que tienen señalada, ya que si la autoridad no indica cuáles son los dispositivos legales que a su juicio le conceden la facultad para obrar en la forma que lo hace, se coloca a los particulares en la situación de adivinar en qué preceptos legales pretendió fundarse, lo que de ninguna manera es el espíritu que establece el artículo 16 constitucional, el cual exige expresamente que las autoridades responsables funden y motiven sus resoluciones.

El artículo 16 constitucional impone la obligación a las autoridades de fundar y motivar expresamente su resolución, por lo que no es bastante para cumplir con esa obligación el que las autoridades citen globalmente un cuerpo de ley, ya que esta forma de proceder obligaría a los interesados a adivinar cuál fue el precepto expreso de esa ley en que pretendieron fundarse las autoridades, lo que traería como consecuencia la deficiencia en la defensa del interesado, lo cual lo dejaría en estado de indefensión.

Si en una resolución no se cita ningún precepto legal que se hubiera tomado en consideración para dictarla, procede conceder al quejoso el amparo y protección de la Justicia Federal que solicita, para el efecto de que la autoridad responsable dicte la resolución que proceda, pero fundándola debidamente en la ley”.

B. CONCEPTO DE MOTIVACIÓN

Por concepto de Motivación, se entiende que el acto autoritario de molestia encuadre en el marco general establecido por la ley, esto es, que la motivación de la causa legal del procedimiento se ajuste a una norma jurídica previamente establecida, o sea que el concepto de motivación a que se refiere el artículo 16 constitucional, indica que las circunstancias y modalidades del caso particular tenga el perfil exacto previsto por la norma. La motivación legal necesariamente debe adecuarse a la norma general fundatoria del acto de molestia, por lo que toda facultad que la ley atribuye a una autoridad para desempeñar determinado acto frente al gobernado, tiene límites necesarios que se establecen en la propia norma jurídica y que son delimitativos de la extensión del supuesto abstracto comprendido en ésta; si tal supuesto no corresponde al caso concreto, o éste no encaja dentro de aquél, el acto de autoridad respectivo violaría la exigencia de la motivación legal, por más que estuviese previsto en una norma, es decir, aunque esté legalmente fundado. Sin dicha adecuación, o sea expresado el concepto de motivación, que

es una especie de subgarantía, se violaría ésta que, con la fundamentación legal, que es la otra subgarantía, se integra la total garantía de legalidad.

“Ahora bien, para adecuar una norma jurídica legal o reglamentaria al caso concreto donde vaya a operar el acto de molestia, la autoridad respectiva debe aducir los motivos que justifiquen la aplicación correspondiente, motivos que deben manifestarse en los hechos, circunstancias y modalidades objetivas de dicho caso para que éste se encuadre dentro de los supuestos abstractos previstos normativamente. La mención de esos motivos debe formularse precisamente en el mandamiento escrito, con el objeto de que el afectado por el acto de molestia pueda conocerlos y estar en condiciones de producir su defensa.”

Estas consideraciones se respaldan en criterios vertidos por la Segunda Sala de la Suprema Corte, según amparo en revisión,⁴ que en lo conducente a continuación se cita textualmente:

“No basta que las responsable invoquen determinados preceptos legales para estimar que sus acuerdos están debidamente fundados, sino que es necesario que los preceptos invocados sean precisamente los aplicables al caso de que se trate” y que: “Si la autoridad responsable reconoce que por <fundar> debe entenderse la expresión de los fundamentos legales o de derecho del acto reclamado, precisamente por ello se concluye que la resolución reclamada no quedó debidamente fundada, si en ella no se contiene la expresión de ningún fundamento legal o de derecho. Y si, por otra parte, la propia autoridad responsable reconoce que por “motivar” debe entenderse el señalamiento de las causas materiales o de derecho que hayan dado lugar al acto reclamado, no puede admitirse que la motivación consista en la expresión general y abstracta de que <por razones de interés público el Gobierno Federal había decidido constituir por sí mismo y por sus propios medios el puente a fin de operarlo en forma directa>, ya que así la mencionada expresión no señala en principio las causas materiales o de hecho que hubieren dado lugar al acto reclamado”.

a) **La Motivación Legal y la Facultad Discrecional.** Al considerarse que la motivación legal implica la adecuación del caso concreto en que opera el acto de molestia con la norma jurídica en que se funda, o sea, que los supuestos abstractos que contiene la norma encuadren en el caso concreto; dicha adecuación constituye una obligación para la autoridad que dicta el mencionado acto y cuyo cumplimiento debe precisamente realizarse en el mandamiento escrito correspondiente, en el cual deben aducirse las razones de aplicabilidad de los preceptos legales o reglamentarios fundatorios. En ocasiones, la motivación legal no se adecua exactamente a lo previsto por la norma, pues las leyes otorgan a las autoridades administrativas y judiciales lo que se llama **facultad discrecional** que con ésta se pretende encuadrar el caso concreto al supuesto abstracto previsto en el precepto normativo. La referida facultad discrecional, es una grave tentación de la autoridad para salirse del principio de legalidad que impera en nuestro régimen de derecho, donde se exige que toda actuación de la autoridad se rija por una disposición legal, pues sin

⁴ *BURGOA O. Ignacio. Op. Cit. Pág. 615*

ésta, la autoridad tiende a dictar actos arbitrarios, francamente violatorios del artículo 16 Constitucional.

En otras palabras, la discrecionalidad entraña una potestad decisoria que se maneja dentro de supuestos generales consagrados en la norma jurídica, es decir que se ostenta como un poder de apreciación que tiene la autoridad en el que se mueve elásticamente para encuadrar un caso concreto a la hipótesis normativa prevista; es decir que la facultad discrecional maneja ciertos elementos que son utilizados discrecionalmente, pero que no debiera alterar la intencionalidad del legislador; por ello es de sumo cuidado que la autoridad, so pretexto de ejecutar dicha facultad discrecional, dicte actos sin ley o contra la ley, por que esto equivale a conculcar el régimen de derecho y vulnera gravemente el principio de legalidad consagrado en el dispositivo que se estudia. Es de suma importancia transcribir a continuación lo que aportan eminentes tratadistas sobre este punto tan fino y delicado como lo es la facultad discrecional.

Juan Francisco Linares afirma sobre la facultad discrecional, lo siguiente: “Si sólo el legislador es el órgano estatal que crea derecho que los jueces y órganos administrativos aplican, es claro que las atribuciones discrecionales no pueden fincar sino en ciertas cláusulas que el legislador incluye en la ley y que confieren una libre apreciación a tales órganos ejecutivos. Así, cuando usan la expresión <poder discrecional>, se refieren a ciertas atribuciones que en las leyes se dejan al órgano de aplicación en forma más o menos vaga mediante fórmulas elásticas –Geny las llama <fórmulas de goma>- que confieren un más flexible arbitrio interpretativo. Tales por ejemplo las fórmulas gramaticales <utilidad pública>, <utilidad general>, <utilidad común>, <salud pública>, <orden público>, <moralidad pública>, <moralidad>, <moralidad media>, <moral y buenas costumbres>, <obsceno>, <decoro>, <bien general>, etc. Se trata evidentemente de <standards legales>, de <fórmulas-valoraciones>. A este respecto debemos aceptar que no hay duda de que cuando el legislador se propone prever expresamente un caso dado, peo ese caso o situación, por su índole misma, requiere que se deje al órgano estatal aplicador del derecho una gran latitud de atribuciones, incluye, en la ley, términos gramaticales que entrañan fórmulas elásticas integrantes de un tipo de <Standard> jurídico. Ello ocurre frente a cierta categoría de relaciones sociales que por su complejidad, variedad, sentido o posible variación en el tiempo, exige que, de ser reguladas por el derecho, se atribuya al órgano intérprete y aplicador de la ley una cota de libertad amplia.”⁵

Abundando un poco más en el tema que nos ocupa, podemos concluir que el ejercicio de la facultad discrecional implica un riesgo que no es fácil medir y someterlo a revisión o examen, puesto que tiene mucha semejanza con una expresión que suele usarse para indicar que se actúa en ciertos casos “a criterio de”; lo que quiere decir que la norma jurídica concede a la autoridad la potestad de apreciar según su criterio subjetivo los hechos, circunstancias y modalidades en general del caso concreto para adecuarlo a sus disposiciones, por lo que en principio esta facultad discrecional no es susceptible de

⁵ *Poder Discrecional Administrativo*. Págs. 18 y 19. Obra citada por BURGOA. Op. Cit. Pág. 616.

someterse a una revisión minuciosa del poder jurisdiccional, aún cuando la autoridad respectiva lo haya desplegado en forma lógica y racional, sin alterar los elementos sujetos a su estimación ni omitir los que se hubiesen comprobado. En cambio, la mencionada facultad deja de ser discrecional para convertirse en arbitraria, si se desempeña en los supuestos contrarios, hipótesis en la cual los actos en los que bajo tales condiciones se hubiese ejercitado, sí pueden controlarse judicialmente a través del amparo y en función de la garantía de motivación legal consagrada en el presente numeral. En mucho, considero que se enriquece lo anteriormente expuesto, al recurrir a criterios sustentados por el Máximo Tribunal, que ha sentado en múltiples ejecutorias que ya forman jurisprudencia, donde se aprecia objetivamente casos en los que la facultad discrecional es procedente, respetable y controlable, según se aprecia a continuación:

“Puede controlarse en el amparo el uso de las facultades discrecionales, cuando las mismas se ejercitan en forma arbitraria y caprichosa, cuando la decisión de la autoridad no invoca circunstancias de hecho, cuando éstas son alteradas, cuando el razonamiento en que la resolución se apoya es ilógico.”

“Si bien es cierto que, por lo general, debe respetarse, dentro del juicio de amparo, el correcto ejercicio, que la autoridad administrativa haga de su poder discrecional o de la libertad de apreciación que la ley le concede, también lo es que la calificación de la Secretaría de Economía es censurable en el juicio de garantías, cuando parte de hechos irreales o no comprobados, cuando no contiene argumentaciones, o cuando los razonamientos que expresa dicha secretaría son contrarios a las reglas de la lógica o a las máximas de la experiencia, ya que, de otra suerte, el juicio constitucional quedaría suprimido de modo absoluto, cualesquiera que fuesen las circunstancias de cada caso.”⁶

b) Concurrencia de la Fundamentación y de la Motivación. Estos conceptos siempre deben concurrir en cualquier acto de autoridad por lo que son inseparables uno del otro. Cuando el acto de molestia no se apoye en ninguna ley, se configura la falta de fundamentación; cuando existiendo ésta, la situación concreta en la que se realice dicho acto de autoridad, no esté comprendida dentro de la disposición legal que se invoca, se dice que hay falta de motivación. En conclusión, no basta que haya una ley que autorice la orden o ejecución del acto de autoridad que afecta al gobernado, sino que es necesariamente preciso que el caso concreto hacia el cual se dirige la molestia este comprendido dentro de las disposiciones que obligadamente son invocadas por la autoridad; como puede apreciarse, la coexistencia de la fundamentación y de la motivación de un acto de cualquier autoridad debe procurarse siempre para que éste no constituya una violación al artículo 16 constitucional. En apoyo de lo antes expuesto, se presentan los siguientes criterios de la Corte:

“Las autoridades administrativas no tienen más facultades que las que expresamente les conceden las leyes, y cuando dictan alguna determinación que no está debidamente fundada y motivada en alguna

⁶ BURGOA, *Op. Cit.* Págs. 617 y 618. Son varios Amparos en Revisión citados por el autor.

ley, debe estimarse que es violatoria de las garantías consignadas en el artículo 16 constitucional.”

“Las autoridades administrativas, por una parte, sólo pueden hacer lo que la ley les permite, y por otra, la sola existencia de una ley que no ha sido debidamente aplicada y citada en el acto administrativo que se reclame, no le da a éste el carácter de constitucional, por lo que si no se le señala expresamente como fundamento del acto, éste es inconstitucional, aunque la autoridad respectiva alegue: que por tratarse del cumplimiento de leyes de orden público, la simple omisión de una cita legal de una disposición administrativa, que tiene su apoyo en preceptos legales permanentes, no puede ser causa para que se perjudique el interés público.”

“Las autoridades administrativas están obligadas conforme a los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, a fundar y motivar sus actos, citando las disposiciones legales aplicables al caso y las razones de su aplicabilidad, a efecto de que los interesados puedan formular adecuadamente sus defensas; pues no basta que citen alguna razón, máxime si ésta es inexacta o inadecuada; y cuando no lo hacen así, infringen las garantías que otorgan dichos artículos.”

“El artículo 16 de la Carta Magna, es terminante al exigir, para la validez de todo acto autoritario de molestia, que el mismo esté fundado y motivado, debiendo entenderse por fundamentación la cita del precepto que le sirva de apoyo, y por motivación la manifestación de los razonamientos que llevaron a la autoridad a la conclusión de que el acto concreto de que se trata, encuadra en la hipótesis prevista en dicho precepto. No basta, por consiguiente, con que exista el derecho positivo un precepto que pueda sustentar el acto de la autoridad, ni un motivo para que ésta actúe en consecuencia, sino que es indispensable que se hagan saber al afectado los fundamentos y motivos del procedimiento respectivo, ya que sólo así estará en aptitud de defenderse como estime pertinente. Por otra parte, la circunstancia de que el acto reclamado satisfaga las garantías del mandamiento escrito y de autoridad competente, no le libera del vicio de inconstitucionalidad consistente en la ya apuntada falta de fundamentación, pues todas estas garantías son concurrentes y deben, por lo mismo, ser respetadas por la autoridad en el mismo acto que ella emane.” “El artículo 16 de la Constitución Federal, exige que en todo acto de autoridad se funde y motive la causa legal del procedimiento. Para cumplir con este mandamiento, deben satisfacerse dos clases de requisitos, unos de forma y otros de fondo. El elemento formal queda surtido cuando en el acuerdo, orden o resolución, se citan las disposiciones legales que se consideran aplicables al caso y se expresan los motivos que precedieron su emisión. Para integrar el segundo elemento, es necesario que los motivos invocados sean reales y ciertos y que, conforme a los preceptos invocados sean bastantes para provocar el acto de autoridad.”

“De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficiente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el

precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también debe señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto: siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.”⁷

c) **La Garantía del Mandamiento Escrito.** Consiste en que el acto de molestia debe constar por escrito y ser comunicado al gobernado, es decir, que cualquier agente de autoridad debe proceder mediante un mandamiento u orden por escrito firmado por su superior jerárquico; se consideran violatorios de esta garantía de seguridad jurídica, cualquier comunicación verbal de un acto perturbador que pretenda afectar al gobernado y que la autoridad comunique sin esta formalidad, la comunicación por escrito puede ser anterior o simultáneo a la ejecución del acto de molestia, esta forma que la ley exige, es decir que sea por escrito y sea comunicada al particular tiene como finalidad que el gobernado se entere de la fundamentación y motivación legal del hecho autoritario que lo afecte, así como de la autoridad de quien provenga.

3.1.2. LA GARANTIA EN TODA ORDEN DE CATEO

“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.”

Esta garantía de seguridad contenida en el texto constitucional que antecede es importante para el caso que nos ocupa porque una orden de visita domiciliaria, como acto de molestia y acto de autoridad, contiene en sí misma una afectación directa a la esfera jurídica del gobernado; por ello, la autoridad tributaria debe tener en cuenta las consideraciones que hemos de comentar a continuación. Se considera el **cateo** en general como el registro o inspección de sitios o lugares con el fin de descubrir ciertos objetos para evidenciar determinadas circunstancias, de aprehender a algún sujeto o de tomar posesión de un bien. El acto de autoridad que contiene una orden de cateo debe contener los siguientes elementos:

1) Que emane de una autoridad judicial, es decir, que sea de un órgano del Poder Judicial de ámbito federal o local.

2) La orden de cateo debe constar por escrito, es muy claro que una orden verbal es violatoria de este requisito de forma que exige el precepto constitucional.

⁷ BURGOA O. Ignacio. Op. Cit. Págs. 619 y 620. Son varios documentos citados por el autor.

3) La orden de cateo nunca debe ser general, o sea que no debe tener un objeto indeterminado de registro o inspección, sino que debe versar sobre cosas concretamente señaladas en ella y practicarse en un cierto lugar. Además, cuando la orden de cateo lleve aparejado un mandamiento de detención o de aprehensión, la constancia escrita relativa debe indicar expresamente la persona o personas que han de ser objeto de estos dos últimos actos.

4) Se debe levantar un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuesto por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, designados por la autoridad que lleva a cabo la diligencia; lo cual ya no constituye una garantía de seguridad jurídica a que se debe condicionar el cateo, sino como una mera obligación impuesta a las autoridades que lo practican.

3.1.3. CONSTITUCIONALIDAD DE LA VISITA DOMICILIARIA

“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.”

Para llevar a cabo una visita en el domicilio del gobernado se requiere normalmente de la intervención de una autoridad jurisdiccional que le obsequia a otra autoridad administrativa para que la practique, como lo hemos visto en el precedente subtítulo, es el procedimiento jurídico que se considera normal para no violentar y afectar garantías del gobernado. En el caso que nos ocupa, la visita domiciliaria de carácter fiscal, que es practicada por una autoridad administrativa, el precepto constitucional no exige que previamente la orden sea expedida por una autoridad judicial, pero está obligada dicha autoridad tributaria a cumplir requisitos que se aplican en el cateo, con las formalidades que estudiamos en el punto anterior.

Se permite practicar visitas domiciliarias para que la autoridad administrativa constate el cumplimiento o incumplimiento de los reglamentos de policía y buen gobierno por parte de los particulares, también en lo que concierne al acatamiento o desobediencia de las disposiciones fiscales. Se otorga pues, a las autoridades tributarias federales o locales facultad constitucional para exigir que el particular exhiba sus libros y papeles con el fin exclusivo de comprobar el cumplimiento o el incumplimiento de las disposiciones legales en materia tributaria; en la inteligencia de que toda pretensión autoritaria que carezca de dicha finalidad se considera inconstitucional en franca violación al principio de legalidad que contiene este artículo 16.

“La visita de inspección, en sí misma considerada es ineficaz para surtir efectos legales, si dicha visita de inspección se realizó sin presencia de testigos como expresamente lo exige el artículo 16 constitucional”.

“Aunque la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal no exige la presencia de testigos en el levantamiento de actas de

visitas domiciliarias, en los términos del artículo 133 de la Constitución Federal de la República esta propia Constitución es la ley suprema de toda la Unión que por lo mismo debe ser acatada en todas las funciones gubernativas".

"Para que las actas de visitas domiciliarias practicadas por la autoridad administrativa, con objeto de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, tengan validez y consecuentemente eficacia probatoria en juicio es menester que, conforme a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional contengan los requisitos que señalan las leyes respectivas y además se levanten en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia o negatividad, por la autoridad que practique la diligencia".

"El artículo 16 de la Constitución Federal de la República exige que las actas que se levanten con motivo de visitas domiciliarias deben estar suscritas por dos testigos que hubieran intervenido en tales visitas; en consecuencia, al carecer dichas actas del requisito constitucional aludido, no tienen valor alguno, aunque se hayan levantado por autoridad competente".

"Por mucho que en la Ley sobre Atribuciones del Ejecutivo Federal en Materia Económica no se mencionen o precisen ningunos requisitos que deben llenar los inspectores relativos en las visitas de inspección que practiquen, ello es completamente irrelevante, ante la circunstancia de que dicha ley, en sus disposiciones debe estar supeditada en todo lo que establezca la Constitución General de la República, la que en su artículo 16 prevé los requisitos que deben llenar las visitas de inspección. Si del acta relativa no aparece que se hubiere dado cumplimiento a tales requisitos, resulta que dicha acta es inepta para fundamentar una multa impuesta y confirmada por la Dirección General de Precios, ya que esta multa no se encuentra debidamente fundada y motivada".⁸

La orden de visita domiciliaria, es sin duda, un acto de molestia para el gobernado que esta previsto tanto en la Constitución como en las leyes fiscales, por lo que la Autoridad Tributaria que emite un oficio que contiene una orden de visita domiciliaria tiene la obligación de ceñir ese acto de autoridad, primeramente cumpliendo las exigencias del artículo 16 de nuestra Ley Fundamental que como hemos analizado anteriormente, se exige un cumplimiento riguroso a fin de no tener violaciones de consecuencias jurídicas adversas a dicha autoridad. En concreto, podemos resumir a continuación que la orden de visita domiciliaria debe dar cumplimiento a los requisitos constitucionales siguientes:

- 1) Debe ordenarse por escrito.
- 2) La autoridad que la emite debe ser competente.
- 3) El acto debe estar fundado y motivado.
- 4) Señalar con precisión el lugar o lugares donde se lleve a cabo la visita.

⁸ **BURGOA ORIHUELA, Ignacio.** Las Garantías Individuales. Varias Jurisprudencias citadas. P. 639.

- 5) Indicar claramente la persona que ha de visitarse.
- 6) Señalar precisamente las contribuciones objeto de la revisión.
- 7) Levantar al finalizar, acta circunstanciada ante la presencia de dos testigos.

Es de considerarse que los elementos que contiene la orden de cateo deben servir de base para que la orden de visita domiciliaria contenga los mismos elementos y apegarse estrictamente a las disposiciones constitucionales que contiene el artículo 16 que hemos analizado; consecuentemente, también las disposiciones de las leyes secundarias deben estar apegadas al dispositivo mencionado que consagra las garantías que protegen al gobernado.

3.2. LEGALIDAD DE LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA Y SUS ELEMENTOS

Antes de iniciar el estudio de la orden de la visita domiciliaria en su aspecto legal y así como de sus elementos, resulta oportuno hacer un análisis de la teoría del acto administrativo desde el punto de vista del derecho administrativo, pues nos ayuda ampliar el horizonte y la perspectiva desde la cual podemos apreciar mejor este acto de la autoridad tributaria, que por definición la orden de la visita domiciliaria se considera eminentemente como un acto administrativo. Se puede constatar a continuación por los fundamentos legales, según los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, por sus elementos constitutivos y por su motivo y finalidad.

3.2.1. LA VISITA DOMICILIARIA COMO ACTO ADMINISTRATIVO

En el Derecho Administrativo se tiene como uno de los objetos de estudio la teoría del acto administrativo, y como la visita domiciliaria es un acto administrativo que ordena y ejecuta la autoridad tributaria, resulta conveniente y se hace necesario recurrir a este conocimiento básico para mejor comprender el acto de molestia o acto de autoridad, como le hemos venido denominando en la materia constitucional, para que abarquemos varios ángulos de los cuales se puede analizar y estudiar esta importante facultad que tiene la autoridad para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, que es su principal objeto en lo que le compete como administradora de la actividad recaudatoria del Estado.

Para conceptualizar el acto administrativo, empezamos por definir su género que es el acto jurídico, lo que significa que el acto administrativo es su especie. “El acto jurídico se define como la manifestación externa de voluntad, que tiene por objeto producir consecuencias de derecho y se le distingue del hecho jurídico en que éste puede ser de la naturaleza o del hombre, pero en el último caso, busca la consecuencia de derecho.” En opinión del argentino administrativista don Rafael Bielsa, “El acto administrativo puede abarcar tantos actos o hechos materiales, como actos o hechos jurídicos”; es decir, es de un contenido amplio y general, pero tiene sus limitaciones y elementos concretos que a continuación se exponen.

A. TEORIA DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

“El acto administrativo es una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutiva y se propone satisfacer el interés general.”⁹ Se desprende de este concepto lo siguiente: a) existencia de una decisión unilateral; b) expresión externa de la voluntad unilateral; c) es decisión y voluntad de un órgano administrativo competente; d) como acto jurídico implica que puede crear, modificar, transmitir, reconocer, declarar o extinguir derechos u obligaciones; e) es generalmente ejecutivo; d) persigue el interés general. Son elementos del acto administrativo: 1) sujeto; 2) manifestación de voluntad; 3) objeto; y 4) la forma. Son requisitos del acto administrativo: El motivo y la finalidad. A continuación analizamos estos elementos, requisitos y modalidad, así como sus efectos y la forma en que se extinguen.

1) Sujeto. El sujeto del acto administrativo es un órgano de la Administración Pública. Se considera que en la relación jurídica administrativa existen siempre dos o más sujetos: El sujeto activo que es el órgano administrativo creador del acto, y los sujetos pasivos, que son aquellos a quienes va dirigido o quienes ejecutan el acto administrativo; y pueden ser otros entes públicos, personas jurídicas colectivas, o el individuo en lo personal.

Es requisito del sujeto activo administrativo que sea competente para emitir un acto administrativo. Se entiende como competencia la facultad para realizar determinados actos, dicha facultad debe ser otorgada por un acto legislativo material, o bien otorgada esa competencia por medio de acuerdos o decretos del ejecutivo, considerando en todo caso, el principio de que “las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite”.

Otro concepto importante que se atribuye al órgano administrativo es que pueda considerársele como Autoridad, que en general se considera cuando tiene facultades de decisión y ejecución, que no necesariamente deban estar unidas. La Autoridad es el órgano estatal investido de facultades de decisión o de ejecución, cuyo ejercicio engendra la creación, la modificación o extinción de situaciones en general de hecho o jurídicas, con trascendencia particular y determinada, de una manera imperativa.

2) La Manifestación Externa de voluntad. Es la manifestación de voluntad, o sea, la expresión del proceso volitivo del órgano administrativo que está actuando como tal, en el que se manifiesta objetivamente dicha voluntad. Que dicha voluntad de la administración debe tener los siguientes requisitos: debe ser espontánea y libre; estar dentro de las facultades del órgano; no debe estar viciada por error, dolo, violencia, etcétera; debe expresarse en los términos previstos por la ley.

3) Objeto. El acto administrativo debe tener un objeto preciso y determinado que puede ser directo o inmediato: la creación, transmisión, modificación, reconocimiento o

⁹ ACOSTA ROMERO; Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. 1981. Pgs. 356.

extinción de derechos y obligaciones dentro de la actividad del órgano administrativo y en la materia que tiene competencia; dicho objeto también puede ser indirecto o mediato: realizar la actividad del órgano del Estado, cumplir con sus cometidos, ejercer la potestad pública que tiene encomendada. El objeto también debe reunir los siguientes requisitos: debe ser posible física y jurídicamente; debe ser lícito; debe ser realizado dentro de las facultades que le son otorgadas por la competencia del órgano administrativo que lo emite.

4) Forma. Esta constituida por la manifestación material objetiva en que se plasma el acto administrativo, para el efecto de que pueda ser apreciada por los sujetos pasivos o percibida a través de los sentidos. Se considera como la envoltura material externa en la que se aprecia los demás elementos del acto administrativo, además de sus requisitos, circunstancias y modalidades. La forma puede adoptar diversas variantes, la más normal es la forma escrita, así se dan los acuerdos, decretos, oficios, circulares, memorandums, notificaciones que se expresan a través de la escritura. También puede ser verbal como son las órdenes en los altos niveles de jerarquía.

5) Modalidades o Requisitos del Acto Administrativo: Motivo y Finalidad. Estos no se consideran elementos del acto administrativo pero es importante que como variantes de dichos actos se analicen a continuación. Motivo, es el conjunto de circunstancias de hecho y de derecho que precede al acto administrativo, o sea, es el conjunto de circunstancias que deben existir objetivamente, y que constituyen la causa o consecuencia que motivan el nacimiento del acto. Finalidad, Es el fin o la meta que se pretende alcanzar con una actividad o con una conducta. La finalidad del acto administrativo debe ser perseguir el interés general o el bien común. Dicha finalidad debe ser legal y legítima y que no de motivo a desviación de poder porque sería causa de la anulación del acto administrativo.

B. LA VISITA DOMICILIARIA ES UN ACTO ADMINISTRATIVO

La orden de visita domiciliaria al ser emitida por la autoridad competente constituye eminentemente un acto administrativo que al ser expedida por el sujeto activo, como órgano de la administración pública, se exige que cumpla con los elementos y requisitos señalados en el artículo 16 de la Constitución, y lo que dispone el Código Fiscal de la Federación, según numerales 38 y 43 que más adelante se analizan. Este acto de autoridad afecta considerablemente la esfera jurídica del sujeto pasivo a quien va dirigida y por ello se deben cumplir fielmente con estas disposiciones, pues el particular cuenta con las garantías individuales que le otorga la Constitución, que en un momento dado puede invocarlas para recibir el amparo y protección de la justicia federal con la finalidad de atacar y combatir el acto administrativo que le afecta, siempre que demuestre que no se ajusta a derecho y que le resulta un acto ilegal y arbitrario. Los mismos elementos que hemos analizado anteriormente sobre el acto administrativo van a ser contenidos en la orden de visita domiciliaria: Sujetos, manifestación externa de la voluntad, objeto, forma; incluyendo los requisitos de modalidad, motivos y finalidad, según la siguiente analogía.

1) Sujetos. Se identifican los dos sujetos de la relación jurídica tributaria, el sujeto activo, que está representado por el órgano administrativo denominado Servicio de

Administración Tributaria o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y el sujeto pasivo, que es el contribuyente a quien se dirige la orden de visita.

2) Manifestación Externa de la Voluntad. Que la expresión de la voluntad de la autoridad sean espontánea, libre y estar dentro de las facultades del órgano administrativo y manifestarse en los términos legales. Es claro que la voluntad se expresa al expedir la orden de visita, que no está actuando con dolo, error, mala fe; y es un acto espontáneo y libre.

3) Objeto. En cuanto al objeto de la orden de visita domiciliaria, claramente se orienta hacia la revisión del cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales del sujeto pasivo, el cual va a modificar su situación fiscal y económica al determinarse algún crédito fiscal que deba pagar; también se concreta el objeto indirecto que será el ejercicio de la facultad de la autoridad dentro de su esfera de competencia, al desarrollar la actividad revisora que tiene encomendada por las leyes fiscales.

4) Forma. Se tiene expresada la voluntad en la forma escrita contenida en la orden de visita dirigida y notificada al contribuyente que contiene los demás requisitos, circunstancias y modalidades del acto administrativo que comprende en sí dicha orden de visita domiciliaria.

5) Modalidades o Requisitos del Acto Administrativo: Motivo y Finalidad. Como ya quedó expresado, estos requisitos no se consideran elementos del acto administrativo pero es importante que como variantes de dichos actos constituyen parte importante de la orden de visita, como es el Motivo, es el conjunto de circunstancias de hecho y de derecho que precede a la expedición de la orden de visita como acto administrativo, o sea, es el conjunto de circunstancias que deben existir objetivamente, y que constituyen la causa o consecuencia que motivan el nacimiento del acto. Finalidad, Es el fin o la meta que se pretende alcanzar con una actividad o con una conducta, que es precisamente llevar a cabo la revisión de la contabilidad para cerciorarse que el contribuyente haya cumplido con las disposiciones fiscales. La finalidad de la visita debe ser perseguir el interés general que es precisamente que todo contribuyente cumpla con el pago de sus contribuciones conforme lo obligan las leyes. Dicha finalidad se apega a derecho y es legítima; no es un acto arbitrario, ni da motivo a desviación de poder.

3.2.2. ELEMENTOS LEGALES DE LA ORDEN DE VISITA

En disposiciones del Código Fiscal de la Federación se tienen los fundamentos legales de la Orden de Visita Domiciliaria, que en cierta manera, como acto administrativo que tiene su fundamento constitucional, y como ya se dijo, que todo acto de autoridad debe estar fundamentado en la Ley Suprema, la legalidad de dicho acto de autoridad no debe contravenir a la Carta Magna, pues como ya también se dijo, es un acto de molestia que afecta la esfera elemental del gobernado, por lo que no puede ni la ley que lo regula ni el propio acto de autoridad estar al margen de las garantías elementales del particular que se consagran en nuestra Constitución. Son los artículos 38 y 43 del ordenamiento fiscal mencionado que contiene la regulación jurídica del acto administrativo a que nos hemos referido y que viene siendo el centro de nuestro estudio y análisis, como documento básico

con el que se inicia la práctica de una de las facultades de comprobación de la autoridad tributaria, que con fundamento en el artículo 42 fracción III, puede invocar para comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente que se habrá de visitar. A continuación se transcriben los mencionados dispositivos:

CFF. Artículo 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

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

Al comentar el contenido del presente artículo, de entrada hemos de decir que en esencia recoge la intencionalidad expuesta en el dispositivo constitucional que hemos estudiado sobre las garantías del gobernado. Se hace la salvaguarda de la seguridad jurídica del particular, su derecho de audiencia; la privacidad e inviolabilidad del domicilio. La obligación de la autoridad de fundar y motivar sus actos, el permitir que pueda en el mejor de los casos, tener pleno conocimiento del acto de la autoridad y de sus causas, para posibilitar su defensa; estos son en general los bienes que tutela el artículo 16 de nuestra Carta Magna y que en el artículo de la ley que se analiza se tienen la misma intención de proteger esos bienes jurídicos del gobernado.

Como también han quedado analizados los conceptos de fundar y motivar, que en el primer punto se refiere a la forma concreta de expresar los dispositivos legales que se aplican al caso; y en el segundo concepto se alude a la expresión de las causas, motivos o razones para dar lugar al acto de la autoridad; es decir, son los fundamentos de derecho y los argumentos de hecho en que se apoya la autoridad para proceder en la forma que dice y lo hace.

En el presente artículo se menciona que el acto debe estar emitido por autoridad competente, desde luego que es un requisito fundamental del acto de autoridad, pues ésta solo puede hacer lo que la ley le autoriza, sin este apoyo, el acto se vuelve arbitrario y totalmente se actúa fuera de la ley. Sobre este particular, debemos de seguir minuciosamente la ruta de las disposiciones fundatorias de la competencia de una autoridad delegada, o con más facilidad, recurrir a la ley que le otorga competencia a la autoridad que emite el acto, si la mencionada ley en que se funda ciertamente le otorga la facultad

originaria que dice tener y ostentar. Por cuanto hace al objeto de la visita, éste debe quedar expresamente indicado sin lugar a dudas o ambigüedades, es decir, ser específico y no general.

De acuerdo a las últimas reformas fiscales, se introduce el nuevo concepto de acto administrativo digital, es decir, en uso de las nuevas tecnologías de las comunicaciones, se van actualizando y modernizando los medios de ejercer facultades de comprobación y de la comunicación de los actos de autoridad. Se tiene el uso de la firma electrónica avanzada del funcionario que emite la orden que ya se ha reglamentado en el CFF, que la firma autógrafa del funcionario va siendo reemplazada por este nuevo concepto al cual se le da pleno valor jurídico. Los requisitos de todo acto administrativo a que hace referencia el artículo 38 CFF que hemos comentado brevemente, expresan con precisión y claridad el apego al marco constitucional, pues no podría ser de otra manera. Ahora veamos el texto del siguiente artículo 43 que es más preciso en cuanto a los requisitos expresos de la orden de visita

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

- I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.**
- II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.**
- III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado.**

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

Los comentarios que vamos a realizar de este artículo 43, en cuanto a los requisitos que deben contener las ordenes de visita, van orientados a los mismos que establece la Constitución en el artículo 16, que como la orden de cateo debe ajustarse a dicho dispositivo, por ello este artículo 43 se refiere a los mismos datos que debe contener la orden de visita, pues se trata de que el contribuyente no sufra los atropellos y arbitrariedades de la autoridad al penetrar a su domicilio para revisar sus documentos, libros y bienes que tienen que ver con el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Este artículo 43 del CFF, casi reproduce el texto constitucional referente a los requisitos del cateo que está también contenido en la ley penal, precisamente en el Código Federal de Procedimientos Penales, Capítulo VII.

En general, este artículo contiene las disposiciones relativas a los requisitos de la orden de visita, al lugar o lugares donde debe efectuarse la visita; el nombre de la persona o personas que deban efectuar la vista; es decir, los visitantes, la sustitución, aumento o

reducción del personal que deba efectuar la visita; así como el referente al nombre del contribuyente visitado, que debe estar impreso en la propia orden de visita.¹⁰

3.2.3. REQUISITOS DE FORMA DE LA ORDEN DE VISITA

En los anteriores apartados hemos analizado los aspectos de la regulación de la orden de visita domiciliaria, por lo que se refiere a la constitucionalidad y legalidad de este oficio, ahora vamos analizar su aspecto material en cuanto a su contenido y la forma en que se concretiza el bagaje jurídico que ya hemos estudiado. La orden de visita presenta el siguiente esquema y contenido:

1. Encabezado. Contiene la Dependencia o nombre de la Autoridad que emite la orden de visita, número de oficio, número de expediente, registro federal de contribuyente, número de orden, asunto, lugar y fecha de expedición de la orden.
2. Destinatario. Nombre del contribuyente a quien se gira la orden, domicilio fiscal que tiene asentado en el registro federal de contribuyente.
- 3.- Nombre de la autoridad que expide la orden, expresando que emite la orden de visita para el objeto o propósito de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecto.
4. Señalamiento de las contribuciones que van a ser objeto de la revisión.
5. Expresión del Fundamento y Motivación
6. La competencia de la autoridad que emite la orden, su fundamento facultativo.
7. Nombre de los visitadores.
8. Exhorto al contribuyente visitado para que ponga a disposición de los visitadores la documentación y elementos que integran su contabilidad, libros y papeles de trabajo, etc.
9. Período o tiempo que comprende la revisión, es decir, el ejercicio a revisar
10. Mención de las obligaciones del visitado, conforme al artículo 45 de CFF.
11. Nombre y puesto del funcionario de emite la orden de visita.
12. La firma autógrafa del funcionario que expide la orden de visita.

Es importante comentar que la orden de visita no debe ser genérica, es decir, que en su objeto debe expresar con toda precisión las contribuciones u obligaciones fiscales del contribuyente, pues se considera violatoria de la garantía de legalidad y de certeza jurídica el hecho de que la autoridad pretenda revisar una contribución o una obligación fiscal a la que el contribuyente no es afecto. En cuanto a los requisitos constitucionales, legales y formales de la orden de visita, se tienen plenos conocimientos que dicho acto administrativo debe contener y apegarse en forma estricta al artículo 16 de la Constitución y a las leyes fiscales, o sea, a los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, inclusive hacer que las disposiciones de dichos artículos no sean contrarios a lo dispuesto por el dispositivo de la Carta Magna.

Es también de considerar que contra la orden de visita domiciliaria puede proceder el juicio de amparo: **“Una orden de visita sólo afecta los intereses jurídicos de un contribuyente cuando la autoridad competente dicta una resolución que se sustenta en el acta de visita originada en dicha orden y, por lo mismo, es hasta ese momento cuando se pueden hacer valer los vicios de ilegalidad de la referida orden. De acuerdo a lo anterior sí para que**

¹⁰FERNANDEZ SAGARDI, Augusto. Código Fiscal de la Federación. Comentado.Ed. Gasca-Sicco.2004.

un juicio de nulidad proceda en contra de una orden de visita es preciso que se haya emitido una resolución determinante de un crédito fundada en la correspondiente acta de visita, con mayor razón, de acuerdo al principio de definitividad del juicio de amparo, debe concluirse que éste no puede proceder en contra de la orden, salvo cuando da lugar por sí misma a la violación de garantías de tal forma que se produzcan perjuicios de inmediatos al quejoso, razón por la cual, el que no se promueva el amparo en contra de una orden que se estima ilegal, no pueden llevar a la conclusión de que se consintió". ¹¹ (Revisión 2329/87. RTFF. Noviembre de 1988. Pag. 50).

¹¹ *MARGAIN MANAUTOU, Emilio.* Facultades de Comprobación Fiscal. Ed. Porrúa. 2001. p. 99

A continuación se inserta un modelo del formato del oficio que contiene un símil de la Orden de Visita Domiciliaria. (Los datos no son reales)



DEPENDENCIA: SERVICIO DE ADMINISTRACION
TRIBUTARIA

Administración Local de Auditoría Fiscal de
Oriente Del Distrito Federal
en el Distrito Federal

NUMERO: 324-SAT-R8- L65-I-**24680**

RFC CCM – 661216SU2

ORDEN **VRM140074/06**

ASUNTO: Se ordena la práctica de una visita
domiciliaria

México, D. F. a 24 de noviembre de 2006.

COMERCIAL CASCO DE MEXICO, S.A.

Av. Hidalgo Núm. 480,

Col. El Rosedal,

Delegación Coyoacán, México, D. F. CP. 08400

Esta Administración Local de Autoría Fiscal de Oriente del Distrito Federal, en el Distrito Federal, del Servicio de Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades, le ordena la presente visita domiciliaria, con el objeto o propósito de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecto como sujeto directo y como responsable solidario en materia de las siguientes contribuciones federales: Impuesto al Activo, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado.

De acuerdo a lo anterior, y a efecto de ejercer las facultades de comprobación prevista en el artículo 42, fracción III del Código Fiscal de la Federación; se expide la presente orden de visita domiciliaria con fundamento en los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 7º., Fracciones VII y XIII, y Tercero Transitorio, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria; 2º., penúltimo párrafo; 21, primer párrafo; Apartado “C”, fracción V; y último párrafo; Apartado “F”, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 03 de diciembre de 1999; y Artículo Segundo, segundo párrafo, número 64, del Acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de agosto del 2000; así como en el artículo 33, último párrafo del Código Fiscal de la Federación; autorizando para que la lleven a cabo a los **C.C. GONZALEZ ANTONIO JOSE, PINEDA JIMENEZ MARCOS, NORICUMBO GALVEZ JORGE, PEREZ PEREZ JUAN CARLOS, SUAREZ RAMON GUADALUPE, MORALES PEREZ ELVIRA, PEREZ MOLINA JUAN, MAZA BALLESTEROS MAXIMILIANO, CRUZ LUIS FRANCISCO, GUTIERREZ CARRASCO JUAN**, visitantes adscritos a esta Administración, quienes podrán actuar en el desarrollo de la diligencia en forma conjunta o separadamente.



DEPENDENCIA: SERVICIO DE ADMINISTRACION
TRIBUTARIA

Administración Local de Auditoría Fiscal de
Oriente Del Distrito Federal
en el Distrito Federal

NUMERO: 324-SAT-R8- L65-I-**24680**
RFC CCM – 661216SU2
ORDEN **VRM140074/06**

ASUNTO: **Hoja No. -2-**

Se deberán mantener a disposición del personal autorizado en la presente orden, todos los elementos que integran la contabilidad como son, entre otros: los libros principales y auxiliares; los registros y cuentas especiales; papeles, discos y cintas, así como otros medios procesables de almacenamiento de datos; los libros y registros sociales, la documentación comprobatoria de sus operaciones; y proporcionarles todos los datos e informes que el mencionado personal requiera durante la diligencia y que tengan relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales objeto de la revisión. Asimismo, se les deberá permitir el acceso al establecimiento, oficinas, locales, instalaciones, talleres, fábricas, bodegas y cajas de valores, que se localicen en el domicilio señalado en esta orden.

La revisión abarcará el ejercicio fiscal comprendido del 1 de enero de 2005 al 31 de diciembre de 2005, por el que se hubiera o debió haber sido presentada la declaración del ejercicio.

De conformidad con lo que establece el artículo 45, del Código Fiscal de la Federación, se le solicita dar a los visitadores las facilidades necesarias para el cumplimiento de la presente orden; en virtud de que el oponerse a la práctica de la vista o a su desarrollo, y no poner a su disposición todos los elementos que integran su contabilidad, no proporcionar al personal autorizado en forma completa, correcta y oportuna, los informes, datos, y documentos que soliciten para el ejercicio de las facultades de comprobación, constituye una infracción en términos del artículo 85, fracción I del Código Fiscal de la Federación, la cual se sanciona de conformidad con lo señalado en el artículo 86, fracción I, del propio Código Fiscal de la Federación, en cuyo caso, la autoridad podrá proceder en términos de lo dispuesto en el artículo 40 del referido Código.

ATENTAMENTE,

SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCIÓN.

EL ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORIA FISCAL.

C.P. SILVESTRE TRUJILLO CASTILLEJOS

3.3. DESARROLLO DE LA REVISIÓN FISCAL EN BASE A INGRESOS ESTIMADOS

La revisión o auditoría de carácter fiscal que realiza la autoridad para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente visitado tiene una gran complejidad, porque concurren elementos netamente jurídicos, por lo que se refiere a las formalidades constitucionales y legales, como hemos visto en los dos subcapítulos anteriores; pero en este apartado, en el que vamos a analizar la forma en que se desarrolla la actividad revisora, tiene implicaciones de las técnicas contables y de la especialidad de auditoría, por lo que vamos a dividir este punto, primeramente nos vamos a enfocar al aspecto legal de la revisión, para que en el desarrollo propiamente de los trabajos de la auditoría recurriremos al lenguaje y técnicas de la profesión contable por lo que se refiere al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, que es lo que le da sentido a la contabilidad, cuando ésta se realiza para los efectos de cumplir con las obligaciones de las disposiciones fiscales.

Cuando la autoridad ha tomado la decisión de revisar a un contribuyente determinado por que éste ha incumplido sistemáticamente con sus obligaciones fiscales o por cualquier otro motivo, selecciona la facultad concreta que conviene aplicar, eligiendo según el artículo 42 del CFF cualesquiera de las ocho fracciones de que dispone. Para la revisión fiscal en el domicilio del contribuyente, se tiene la fracción III que se refiere precisamente a la visita domiciliaria; que al ser expedido el oficio que contiene la orden de visita, ésta deberá ser notificada al contribuyente para dar inicio a la actividad revisora y consecuentemente desarrollar los trabajos que implica la auditoría fiscal. En esta parte de la investigación nos vamos a referir al despliegue que hace la autoridad cuando se “constituye” en el domicilio del contribuyente para los efectos de notificar el referido oficio que contiene la orden de auditoría, con la finalidad precisamente de dar inicio a las actuaciones de la autoridad y levantar las actas correspondientes que le dan sustento legal a esta serie de actos administrativos. Por considerar que la actuación de la Autoridad debe ir acompañada del levantamiento del acta correspondiente, en los casos que proceda, en capítulo aparte se estudia esta técnica especial.

3.3.1. NOTIFICACIÓN DE LA ORDEN. INICIO DE LA VISITA

Es muy controvertido el momento preciso en que da inicio esta diligencia de notificación al contribuyente de la orden de visita domiciliaria, algunos consideran que empieza desde el momento en que se notifica el citatorio, otros tienen como iniciado el momento procesal cuando se notifica propiamente la orden de visita. Lo cierto es que el artículo 42 del CFF último párrafo, establece que: “Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, **entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifica al contribuyente**”. La interpretación estricta a este precepto es que “el inicio opera cuando se notifica bien sea al contribuyente, a su representante legal o a un tercero, sin perjuicio de la facultad que tiene la autoridad fiscal, de relacionar los sistemas, libros y demás documentos antes de la notificación de la orden de visita, pero después de haberse dejado citatorio”, en concordancia con lo que dispone el artículo 44, fracción II, del CFF, que dice: “Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba

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

Para que el contribuyente tenga conocimiento de que se ha emitido una orden, con el fin de que se revise en su domicilio la situación fiscal del negocio o establecimiento, la autoridad tiene la obligación de notificar dicha orden. Por la trascendencia jurídica de este acto de notificación, se requiere llevarlo a cabo con las formalidades que corresponden. Se entiende que notificar un acto de autoridad es comunicar a la persona indicada en la orden la resolución de una autoridad que pretende ejecutar un acto administrativo que contiene la orden, por lo tanto, es necesario dar a conocer al interesado que ha recaído en su persona una resolución que afectará su esfera jurídica y las garantías que le otorga la Constitución. A continuación analizamos algunos aspectos a considerar en el inicio de una visita, contiene habilidades, recomendaciones para proceder conforme a derecho y de acuerdo a normatividad interna de la autoridad, con el fin de obtener mejores resultados y no incurrir en ilegalidades o arbitrariedades que den motivos fundados para estructurar una defensa que destruya las actuaciones y todo el trabajo de la autoridad. En el siguiente análisis se toma en cuenta el enfoque que desde la perspectiva de la autoridad se atiende la visita.

1.-Forma de Notificación. La notificación de la orden de visita debe ser realizada en forma personal y a la persona a quien va dirigida, o a su representante legal, que solo para el caso de ausencia, la auditoría puede ser notificada a un tercero, y en cuanto sea posible más adelante regularizar esta situación, haciendo la notificación personal al interesado y levantándose el acta correspondiente.

2.- La Utilización del Citatorio. La citación es un acto que se traduce en “la acción y efecto de citar, requiriendo a alguien para que concurra a realizar un acto procesal determinado”, por ello se dice que al notificar un citatorio se está obligando a que comparezca el interesado en el lugar día y hora en que se le está citando, para el efecto de recibir una resolución administrativa dirigida a su nombre, es decir, que el citatorio debe señalar con precisión estos datos y contener también todos los elementos identificatorios de la autoridad que ha emitido la resolución, así como los datos de dicha resolución y los motivos para los cuales se pide la comparecencia.

a) Procede dejar citatorio a la persona y en el domicilio señalado en la orden de visita cuando en el momento en que se vaya a notificar, no se encuentra el visitado o su representante legal. El citatorio también deberá indicar el apercibimiento de que para el caso de no comparecer el destinatario o su representante legal, la visita se iniciará con la persona que se encuentre en el domicilio, cualquiera que ésta sea, (cuidando que tenga alguna relación con el interesado, de ser posible alguien con jerarquía importante, con la finalidad de poder allegarse la mayor información que se requiera).

b) Se pueden presentar diversas situaciones que impidan o retrasen la notificación o práctica de la visita domiciliaria, que en ocasiones presentan dificultad y son un verdadero obstáculo que requieren un buen manejo, porque a veces son estrategias para ir diseñando una buena defensa del contribuyente, creando tropiezos para la autoridad y complicando el

desarrollo de la visita; se pueden resumir en los siguientes puntos: 1) Se impida el inicio de la visita domiciliaria; 2) El contribuyente ha desaparecido; 3) El contribuyente clausurado; etcétera. Ante estas situaciones dificultosas, se pueden inferir también actitudes desfavorables por parte del visitado, a la que debe corresponder determinada actividad de la autoridad fiscal, por ejemplo cuando se trata de impedir el inicio, el visitador debe convencer al visitado, haciéndole ver las consecuencias legales que pueden provenir de su actitud negativa; cuando el contribuyente ha desaparecido, la autoridad debe tratar de localizar al contribuyente evasor; cuando el establecimiento está clausurado, la actividad de la autoridad debe enfocarse a lograr la revisión de los documentos contables que se dejaron y verificar la realidad de la clausura.

3.- Concepto de Días y Horas Hábiles. Las diligencias que lleve a cabo la autoridad sólo pueden realizarse en días y horas hábiles. Estas limitaciones están señaladas por el artículo 13 del CFF. Se consideran días inhábiles los que menciona el artículo 12 de dicho ordenamiento, es decir, no son hábiles los sábados y domingos y días festivos que están indicados por la ley, como el 1º enero; el primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero; el tercer lunes de marzo en conmemoración del 21 de marzo; el 1º y 5 de mayo; el tercer lunes de noviembre en conmemoración del 20 de noviembre; el 1º de diciembre de cada seis años, cuando es la toma de posesión del Poder Ejecutivo Federal; y el 25 de diciembre. También se consideran días inhábiles los que corresponden al período de vacaciones general del personal que labora en las autoridades fiscales federales. Por todo lo anterior, resultan días hábiles todos los no señalados como inhábiles. Por lo que se refiere a las horas hábiles son las horas que están comprendidas entre las 7:30 horas a las 18:00 horas. Se hace la aclaración de que una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles puede concluirse en horas inhábiles sin que se afecte su validez.

Los casos de excepción son los que para la práctica de visitas domiciliarias, diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargo precautorio, las autoridades fiscales podrán habilitar días y horas que son inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles.

4.- El Visitado como Destinatario de la Orden. En la orden de visita domiciliaria debe señalarse el nombre del contribuyente visitado según conste en el registro federal de contribuyentes, y dicha orden deberá notificarse precisamente al destinatario, su representante legal, y solo por excepción se puede hacer dicha notificación a un tercero, subsanando posteriormente y mediante acta correspondiente, este hecho. En el artículo 19 CFF se establece la forma en que puede acreditarse dicha representación, que es mediante escritura pública o en carta poder, esta última firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y de los testigos ante la autoridad fiscal o notario público. El mencionado poder notarial deberá ser para actos de administración, pues no proceden el poder para pleitos y cobranzas por que no se está gestionando ningún cobro del contribuyente, y por que una orden de visita no es un acto litigioso.

5.- Resistencia del Particular a la Práctica de la Visita Domiciliaria. Cuando el particular presenta resistencia para iniciar o desarrollar la visita domiciliaria, puede traer como consecuencias legales que van desde la infracción administrativa hasta la denuncia

ante autoridades competentes. Conforme al artículo 85, fracción I, CFF que previene los casos en que procede infracción tributaria, por oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal; por no suministrar los datos de informes que exigen las autoridades fiscales; por no proporcionar la contabilidad o parte de ella; y por no suministrar los datos e informes sobre clientes y proveedores. La sanción aplicable esta prevista en el artículo 86, fracción I, cuya multa es de \$ 9,661.00 a \$ 28,982.00. Además, puede proceder la imposición de medios de apremio, en base al artículo 40, CFF la autoridad fiscal, cuando el contribuyente se oponga u obstaculice el ejercicio de las facultades de la autoridad, se puede proceder a solicitar el auxilio de la fuerza pública; imponer multa; y solicitar a las autoridades competentes, se proceda, por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

6.- Determinación Presuntiva. Cuando el particular presenta resistencia para practicar la visita domiciliaria, puede caer en esta causal de determinación presuntiva prevista en el artículo 55, fracción I, CFF, es decir, es una consecuencia legal por oponerse u obstaculizar la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. Como en esta investigación se trata precisamente de la determinación y liquidación de contribuciones como resultado de la visita domiciliaria, se ampliará el estudio de este tema más adelante.

7.- Identificación de los Visitadores. Es muy importante que los visitadores designados en la orden de visita, cumplan el requisito de identificación previsto en el artículo 44, fracción III, CFF, que tiene como propósito dar al contribuyente visitado seguridad jurídica y certeza de que se trata del personal autorizado por la autoridad, con facultades plenas para llevar a cabo la revisión. Este acto de identificación debe hacerse ante la persona con quien se entienda la visita, consiste en que el personal designado muestre la identificación idónea que palpablemente satisfaga el perfil que corresponda al nombre y la persona que esta siendo identificada. El momento procesal para la identificación es precisamente al inicio de la visita, que es cuando el visitado debe cotejar la identidad de la persona física con la credencial respectiva, debiendo asentar cuidadosamente y en forma circunstanciada en el acta correspondiente que habrá de levantarse en la diligencia de inicio, o sea en el acta parcial de inicio. Se recomienda que en la mencionada acta se anoten los datos del documento identificatorio que pueden ser: credencial u oficio de identificación, fechas de expedición y de expiración; nombre del funcionario facultado para expedir dicho documento, así como el fundamento legal en que se sustenta; que contenga el nombre completo del visitador, que contenga la fotografía de éste, que contenga la firma de quien lo expide y a favor de quien se expide el documento con el que se esta siendo identificado; el visitador debe cerciorarse de todos estos datos; y en la mencionada acta debe asentarse que tuvo en sus manos el visitado y que le fue devuelta al visitador, circunstancias éstas que le dan valor jurídico al acto.

8.- Requerimiento para la Designación de Testigos. Por cuanto se refiere a este punto, se comenta ampliamente en otra parte por tener alta trascendencia para la validez del acta, pues debe cumplir con las formalidades del artículo 16 de la Constitución que también fueron insertados en el artículo 44, fracción III, del CFF, que ambos son analizados en el lugar correspondiente a los que debemos remitirnos.

9.- La Facultad para Relacionar la Contabilidad. Sobre este aspecto en particular, se analiza también en el artículo 44, fracción II, CFF.

3.3.2. REGLAS PARA LA REVISIÓN FISCAL. ANALISIS JURÍDICO

(CFF. ARTICULOS 44, 45, 46, 46-A, 47, 48)

Para llevar a cabo la revisión fiscal que implica la orden de visita domiciliaria, deberán aplicarse las reglas y disposiciones que establecen los artículos 44, 45, 46, 46-A, 47 y 48 del CFF. A continuación se procede al análisis de estos artículos que son aplicables a la visita domiciliaria. Algunos de éstos artículos no son aplicables precisamente a esta facultad de comprobación de la visita domiciliaria, pero se analizan respetando el orden numérico aunque son parte de otra facultad de comprobación que remite a estos otros artículos que se indicarán.

A. ACTUACIONES DE LA AUTORIDAD

CFF. ART. 44. (FR. I, II, III, IV)

En el artículo 44 del CFF, se tienen previstas las reglas que se deberán aplicar en la revisión fiscal, dicho dispositivo consta de cuatro fracciones referidas a lo siguiente:

a) Lugar en que debe llevarse a cabo la visita. La visita debe llevarse a cabo en el lugar o lugares precisos que son señalados por la orden de visita.

b) Diligencia para notificar la orden de visita. Citatorio. Los visitadores deben presentarse en el lugar preciso que señala la orden de visita, si al presentarse los visitadores al lugar donde debe practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante legal, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

c) Lo que procede cuando hay cambio de domicilio después de recibido el citatorio. Como puede ocurrir, por estrategia del contribuyente y con la clara intención de tratar de evadir o complicar la visita, se recurre a dar aviso de cambio de domicilio el día que se notifica el citatorio o al siguiente día, cuando se presentan a notificar la orden, los visitadores se encuentran con dicho cambio de domicilio. Cuando esto suceda se procede conforme está previsto en este precepto. “ Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de CFF caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior”.

d) Aseguramiento de la Contabilidad. También se puede presentar la urgencia de proceder a asegurar la contabilidad porque 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 conforme lo establece esta disposición del aseguramiento de la contabilidad.

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

f) Identificación de los Visitadores. Al iniciar 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 vista.

g) Sustitución de Testigos. Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la vista deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la vista.

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

B. EL CONTRIBUYENTE VISITADO. OBLIGACIONES Y COLABORACION.

CFF. ART. 45. (FR.. I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX)

Son aplicables las disposiciones del artículo 45 del CFF, a efecto de obligar a los contribuyentes y terceras personas que intervienen en su carácter de gobernados en la visita domiciliaria; estos particulares pueden ser representantes del contribuyente o las personas con quien se entienda la visita domiciliaria. Las obligaciones, disposición y conductas que deben asumir cuando están siendo revisados, así como la colaboración que deben prestar a las autoridades fiscalizadoras son materia de este numeral que contiene nueve fracciones, que en general se refieren a los siguientes aspectos:

a) Permitir el acceso al lugar o lugares de la visita. Los contribuyentes visitados, sus representantes, o las terceras personas con quien se va a entender la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma.

b) Permitir que se revise la contabilidad y se facilite la obtención de copias fotostáticas para su certificación. También deberán permitir a los auditores que lleven a cabo sus actividades de revisión, manteniendo a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copia para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas parciales o finales que se levanten con motivo de la visita.

c) Permitir el acceso a la información contenidas en su equipo de cómputo y la colaboración de sus operadores. Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilm o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la autoridad, mediante reglas de carácter general, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

d) Causales para obtener copia de la contabilidad. Cuando se dé alguno de los supuestos que se mencionan, los visitadores podrán obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitadores. A continuación se enumeran:

- 1.- Cuando el visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- 2.- Cuando existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
- 3.- Cuando existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- 4.- Cuando se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido
- 5.- Cuando no se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período al que se refiere la vista.
- 6.- Cuando los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalan las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- 7.- Cuando se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- 8.- Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada por el inicio de la huelga o suspensión de labores.

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

e) También se Considerarán parte de la Contabilidad. En los supuestos a que se refieren las incisos anteriores, se entenderá que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas así como cualquier otro medio procesable de almacenamientos de datos.

f) Levantamiento de Actas por la obtención de Copias Certificadas. En el caso de que los visitadores obtengan copias certificadas de la contabilidad por encontrarse el visitado en cualquiera de los supuestos previstos por este artículo 46, con la que podrá terminar la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final, con las formalidades a que se refiere el citado artículo.

g) No se podrá recoger la Contabilidad. Lo dispuesto en el inciso anterior no es aplicable cuando los visitadores obtengan copias de sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos de los que se obtuvieron copias, pudiéndose continuar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado. En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.

C. REGLAS PARA LA VISITA DOMICILIARIA

CFF. ART. 46. (FR. I, II, III, IV, V, VI, VII)

De conformidad con el artículo 46 CFF, a continuación se analizan las disposiciones que se refieren propiamente al desarrollo de la Visita Domiciliaria, son siete fracciones, cuyo contenido podemos resumir como sigue:

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

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

c) Colocación de Sellos o Marcas. Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o en la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formule, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de este punto, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo

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

e) Hechos u Omisiones que Constituyan Incumplimiento. Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros.

f) Plazo para Desvirtuar Hechos de la Última Acta Parcial. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste se ampliará el plazo por quince días, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

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

h) Plazo a Empresas que Realicen Operaciones Internacionales. Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos tres meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

i) Designación de Representantes para Conocer Información. Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros.

La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.

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

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

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

l) Imposibilidad de Continuar la Revisión en el Domicilio Fiscal. Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los

establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una vista en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la vista.

m) Acta Final. Cierre, Firma y Negativa de Firma. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

n) Las Actas Parciales forman parte del Acta Final. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

ñ) Nueva Orden de Visita para Iniciar otra Revisión. Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones o aprovechamientos.

D. PLAZOS EN QUE DEBEN CONCLUIRSE LAS VISITAS

CFF. ART. 46-A (FR. I, II, III)

En el artículo 46-A del CFF, se tienen previstos los plazos y términos para concluir una vista domiciliaria, este numeral consta de tres fracciones, cuyo contenido se analizan a continuación, precisando en cada caso los mencionados plazos y los supuestos que deben ocurrir en la visita domiciliaria.

a) Plazo de Doce Meses. Término General.... Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolla en el domicilio fiscal de los contribuyente o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose:

b) Plazo de Dieciocho Meses. Término Especial para el Sistema Financiero. Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquellos que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II, capítulo VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En estos casos, el plazo será dieciocho meses contados a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

c) Plazo de Dos Años. Término especial para Multinacionales. Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduaneras solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otros países o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

d) Prórroga del Plazo por Seis Meses. Los plazos señalados en los incisos a) y b), en este artículo, podrán ampliarse por seis meses por una ocasión más, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o la revisión, salvo cuando el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de la contabilidad, cambie de domicilio fiscal, supuesto en el que serán las autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio las que expedirán, en su caso, el oficio de la prórroga correspondiente. En su caso, dicho plazo se entenderá prorrogado hasta que transcurra el término a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 de este Código.

e) Suspensión de los Plazos por Diversas Causas. Los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete a que se refiere el primer párrafo y los plazos de las prórrogas que procedan conforme a este artículo, se suspenderán en los casos de:

- 1) Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine.
- 2) Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante.
- 3) Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice, hasta que se le localice.

f) Suspensión del Plazo por Interposición de Medio de Defensa. Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, o las prórrogas que procedan de conformidad con este artículo, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

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

E. CONCLUSIÓN ANTICIPADA DE LAS VISITAS.

CFF. ART. 47.

Los casos en los que la visita puede concluirse anticipadamente están previstos en el artículo 47 CFF, a continuación se analizan los supuestos:

a) Conclusión Anticipada por Dictamen o por Consolidación. Las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o cuando el contribuyente haya ejercido la opción a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A de este Código.

b) No Procede la Conclusión Anticipada por Diversas Causas. Lo dispuesto en el inciso anterior no será aplicable cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada en los términos del artículo 52-A de este Código por el contador público que haya dictaminado, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, cuando no presente dentro de los plazos que establece el artículo 53-A, la información o documentación solicitada, ni cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales. En el caso de conclusión anticipada por estas causas se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho.

F. REVISIONES FUERA DE LA VISITA DOMICILIARIA

CFF. ART. 48. (FR. I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX)

En el artículo 48 de CFF que consta de nueve fracciones se establecen las disposiciones relativas a la información y documentación que deben proporcionar los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, para su revisión en las oficinas de la Autoridad, cuando se trata de revisiones fuera de la visita domiciliaria, es decir, revisiones de escritorio o llamada revisión de gabinete, conforme lo establece la fracción II del artículo 42 CFF. De alguna forma ya comentamos en el capítulo anterior este procedimiento de revisión de gabinete; pero ahora precisamos con más detalle, advirtiendo que este artículo no tiene relación con la visita domiciliaria, pero por el orden en que aparece en el Código, lo presentamos a continuación, como complemento de los comentarios del artículo 42 que se hicieron en el capítulo anterior.

PROCEDIMIENTO PARA LA REVISIÓN DE GABINETE

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

a) Notificación de Solicitud o Requerimiento de Información y Documentación.

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

- 1.- En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.
- 2.- Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

b) Oficio de Observaciones de Hechos u Omisiones que entrañan Incumplimiento de. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

c) Conclusión de la Revisión de Gabinete Sin Observaciones. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

d) Oficio de Observaciones. Su Notificación. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

e) Hechos Consentidos Consignados en el Oficio de Observaciones. Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

f) Plazo de Tres Meses a Empresas Transnacionales. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las

facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de tres meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

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

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

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

i) Las Cuentas Bancarias son parte del Requerimiento. Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.

3.3.3. LA REVISIÓN FISCAL POR VERIFICACIÓN DE COMPROBANTES

(CFF. ARTICULOS. 49, 50, 51, 53)

A. VISITA PARA LA VERIFICACIÓN DE COMPROBANTES

CFF. ART. 49. FR. (I, II, III, IV, V, VI)

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

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

b) Entrega de la Orden a quien se encuentre. Al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al

visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

c) Identificación de los Visitadores. Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

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

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

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

B. LIQUIDACIÓN POR LA REVISIÓN DE GABINETE

CFE. ART. 50.

a) Plazo de seis meses para determinar y liquidar contribuciones. Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un **plazo máximo de seis meses** contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código.

b). Suspensión del Plazo para Liquidar Contribuciones. El plazo para emitir la resolución a que se refiere este artículo se suspenderá en los casos previstos en las fracciones I, II y III del artículo 46-A de este Código. Si durante el plazo para emitir la

resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero, contra el acta final de visita o del oficio de observaciones de que se trate, dicho plazo se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

c) Vencimiento del Plazo sin emitir Resolución. Se deja sin Efectos la Orden. Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate.

d) Plazo para Impugnar la Resolución. En dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

e) No Definitividad de Resoluciones. Siempre se podrá volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes.”

C. EMISION DE RESOLUCIÓN LIQUIDATORIA

CFE. ART. 51.

a) Resolución Liquidatoria por Compulsa. Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones o aprovechamientos omitidos mediante resolución.

b) Resultados de Compulsas. Oficio de Observaciones y Objeciones. Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación a que se refiere el Artículo 48, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante oficio de observaciones, para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo, dentro de los plazos a que se refiere la fracción VI del citado artículo 48.

D. PLAZOS PARA PRESENTAR INFORMACIÓN

CFE. ART. 53.

En el caso de que con motivo de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales soliciten datos, informes o documentos del contribuyente responsable solidario o tercero, se tendrán los siguientes plazos para su presentación:

a) Plazo Inmediato de Entrega de Documentos. Los libros y registros que formen parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse **de inmediato**, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, en su caso.

b) Plazo de Seis Días. Cuando los documentos sean de los que deban tener en su poder el contribuyente y se los soliciten durante el desarrollo de una visita, se tienen **Seis días** contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva.

c) Plazo de Quince Días. Contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, en los demás casos.

d) Ampliación de los Plazos. El plazo a que se refiere el inciso anterior, se podrá ampliar por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención.

E. INFORMACIÓN DE AUTORIDADES EXTRANJERAS

CFF. ART. 54.

Para determinar contribuciones omitidas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, salvo prueba en contrario.

3.3.4. INGRESOS ESTIMADOS O PRESUNTOS

CFF. ARTICULOS (55, 56, 57, 59, 60, 61, 62,63)

A. DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE UTILIDAD FISCAL. CAUSALES

CFF. ART. 55 (FR. I, II, III, IV, V,VI)

CASOS EN QUE PROCEDE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA

Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

a) Causas de Procedencia de la Presuntiva. No Permitir la Visita Domiciliaria. No Presentar Declaraciones..... Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el

ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

b) Por No Presentar los Libros y Registros de Contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

c) Por Omitir Registros de Operaciones de Ingresos o Compras. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

- 1.- Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.
- 2.- Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
- 3.- Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

d) Por No Cumplir con Obligaciones de Valuación de Inventarios. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

e) Por No Tener en Operación las Maquinas Registradoras Fiscales. No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

f) Por Otras Irregularidades en la Contabilidad. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

g) Sanciones que Proceden. La determinación presuntiva a que se refiere este Artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

B. PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR UTILIDADES PRESUNTAS

CFF. ART. 56. (FR. I, II, III, IV, V)

CUANDO PROCEDE LA PRESUNTIVA

Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

a) Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

b) Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

c) A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

d) Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

e) Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

C. DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES RETENIBLES

CFE. ART. 57. (FR. I, II)

Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas.

a) Procedimiento para Determinar Presuntivamente las Retenciones. Para efectos de la determinación presuntiva a que se refiere este Artículo, las autoridades fiscales podrán utilizar indistintamente cualquiera de los procedimientos previstos en las fracciones I a V inclusive del Artículo 56 de este Código.

b) Para el Caso de más de Veinte Trabajadores. Retenciones de I.S.R. Si las retenciones no enteradas corresponden a pagos a que se refiere el Capítulo I Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el retenedor tiene más de veinte trabajadores a su servicio, se presumirá que las contribuciones que deben enterarse son las siguientes:

c) Retenciones y Aportaciones de Cuotas del IMSS. Las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre el límite máximo del grupo en que, para efectos de pago de cotizaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, se encuentre cada trabajador al servicio del retenedor, elevado al período que se revisa.

d) Base de Cotización de Cuatro Veces el Salario Mínimo. En el caso de que el retenedor no hubiera efectuado pago de cotizaciones por sus trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social, se considerará que las retenciones no enteradas son las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre una cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general de la zona económica del retenedor elevado al período que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

e) Base de Otras Retenciones. Lo dispuesto en este Artículo será aplicable también para determinar presuntivamente la base de otras contribuciones, cuando esté constituida por los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

f) Aportaciones no Enteradas al INFONAVIT. Tratándose de las aportaciones no enteradas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, previstas en el Artículo 136 de la Ley Federal del Trabajo, se considerará que las omitidas son las que resulten de aplicar la tasa del 5% a la cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general diario de la zona económica del patrón, elevado al período que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

D. PRESUNCIÓN DE DOCUMENTOS EN PODER DEL CONTRIBUYENTE

CFE. ARTICULO 59. (FR. I, II, III, IV, V, VI, “VII”, VIII)

Para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

a) Información contenida en la Contabilidad y Documentos. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

b) Información en Poder de Terceros. Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

c) Depósitos en la Cuenta Bancaria del Contribuyente. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

d) Depósitos en la Cuenta Bancaria de Gerentes y Administradores. Que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.

e) Diferencias en los Registros y Existencias Reales. Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.

f) Cheques Librados en Pago de Mercancías. Se Presumen Ingresos. Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

g) Posesiones de Activos se Presumen Propiedad de Contribuyente. Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.

E. PRESUNCIÓN DE OPERACIONES NO REGISTRADAS. INGRESOS OMITIDOS

CFE. ART. 60 (FR. I, II,)

Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados, fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el que resulta de las siguientes operaciones:

a) Procedimiento para Determinar la Utilidad Presunta. El importe determinado de adquisición, incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses, normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por el por ciento de utilidad bruta con que opera el contribuyente.

b) Valor Presunto de la Enajenación. La cantidad resultante se sumará al importe determinado de adquisición y la suma será el valor de la enajenación.

c) La Utilidad Bruta de 50%. El porcentaje de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinará dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente. Para los efectos de lo previsto por esta fracción, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados. En el caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.

d) Valor de los Bienes por Faltantes de Inventarios. La presunción establecida en este Artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor. Igual procedimiento se

seguirá para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en inventarios. En este caso, si no pudiera determinarse el monto de la adquisición se considerará el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate y en su defecto, el de mercado o el de avalúo.

F. PRESUNCIONES ANTE CAUSALES DE DETERMINACIÓN ESTIMADA

CFF. ART. 61. (FR. I, II)

Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el Artículo 55 de este Código y no puedan comprobar por el período objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

a) Operaciones Reconstruidas. Período de Treinta Días. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del período reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al período objeto de la revisión.

b) Otra Alternativa para Reconstruir Período de Siete Días. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del período de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el período objeto de revisión.

c) Procedimiento para Determinación Presuntiva de Utilidad. Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la Ley del Impuesto sobre la Renta.

G. PRESUNCIONES ANTE LA COMPROBACIÓN DE INGRESOS. COMPULSAS

CFF. ART. 62 (FR. I, II, III, IV)

Para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por éste, cuando:

a) Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.

b) Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aún cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.

c) Señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.

d) Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

H. USO DE LA INFORMACIÓN POR LA S.H.C.P. Y OTRAS AUTORIDADES.

CFE. ART. 63.

a) **Se Podrán Motivar Resoluciones de Cualquier Autoridad u Organismo.** Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código, o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades fiscales podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

b) **Confidencialidad de la Información.** Las autoridades fiscales estarán a lo dispuesto en el párrafo anterior, sin perjuicio de su obligación de mantener la confidencialidad de la información proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refiere el artículo 69 de este Código.

c) **Valor Probatorio de los Documentos.** Las copias o reproducciones que deriven del microfilm o disco óptico de documentos que tengan en su poder las autoridades fiscales tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales, siempre que dichas copias o reproducciones sean certificadas por funcionarios competentes para ello, sin necesidad de cotejo con los originales.

3.3.5. COEFICIENTES DE UTILIDAD SEGÚN LA LEY DEL I.S.R.

A. COEFICIENTE DE UTILIDAD PRESUNTA.

LISR. ART. 90 (FR. I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX)

a) **Coefficiente General de 20%.** Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, podrán aplicar a los

ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

b) Coeficiente de 6% que se aplicará a los siguientes giros:

Comerciales: Gasolina, petróleo y otros combustibles de origen mineral.

c) Coeficiente de 12% que se aplicará a los siguientes casos:

Industriales: Sombreros de palma y paja.

Comerciales: Abarrotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural; cereales y granos en general; leches naturales, masa para tortillas de maíz, pan; billetes de lotería y teatros.

Agrícolas: Cereales y granos en general.

Ganaderas: Producción de leches naturales.

d) Coeficiente de 15% que se aplicará a los giros siguientes:

Comerciales: Abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional; salchichonería, café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y chocolates; legumbres, nieves y helados, galletas y pastas alimenticias, cerveza y refrescos embotellados, hielo, jabones y detergentes, libros, papeles y artículos de escritorio, confecciones, telas y artículos de algodón, artículos para deportes; pieles y cueros, productos obtenidos del mar, lagos y ríos, sustancias y productos químicos o farmacéuticos, velas y veladoras; cemento, cal y arena, explosivos; ferreterías y tlapalerías; fierro y acero, pinturas y barnices, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, con excepción de accesorios.

Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.

Pesca: Productos obtenidos del mar, lagos, lagunas y ríos.

e) Coeficiente de 22% que se aplicará a los siguientes rubros:

Industriales: Masa para tortillas de maíz y pan de precio popular.

Comerciales: Espectáculos en arenas, cines y campos deportivos.

f) Coeficiente que se aplicará a los siguientes giros:

Industriales: Azúcar, leches naturales; aceites vegetales; café para consumo nacional; maquila en molienda de nixtamal, molienda de trigo y arroz; galletas y pastas alimenticias; jabones y detergentes; confecciones, telas y artículos de algodón; artículos para deportes; pieles y cueros; calzado de todas clases; explosivos, armas y municiones; fierro y acero; construcción de inmuebles; pintura y barnices, vidrio y otros materiales para construcción; muebles de madera corriente; extracción de gomas y resinas; velas y veladoras; imprenta; litografía y encuadernación.

g) Coeficiente de 25% que se aplicará a los siguientes rubros:

Industriales: Explotación y refinación de sal, extracción de maderas finas, metales y plantas minero-metalúrgicas.

Comerciales: Restaurantes y agencias funerarias.

h) Coeficiente de 27% que se aplicará a los siguientes giros:

Industriales: Dulces, bombones, confites y chocolates, cerveza, alcohol, perfumes, esencias, cosméticos y otros productos de tocador; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; papel y artículos de papel; artefactos de polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras; automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo.

i) Coeficiente de 39% que se aplicará a los siguientes giros:

Industriales: Fraccionamiento y fábricas de cemento.

Comerciales: Comisionistas y otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles.

j) Coeficiente de 50% se aplicará a prestación de servicios personales independientes.

k) Obtención del Resultado Fiscal. Para obtener el resultado fiscal, se restará a la utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en este artículo, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores.

B. MODIFICACIÓN DE UTILIDADES O PÉRDIDAS FISCALES

LISR. ART. 91 (FR. I, II, III)

Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando:

a) Operaciones Pactadas a Menos del Precio de Mercado. Las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.

b) Enajenación de Bienes al Costo o a Menos del Costo. La enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.

c) Operaciones de Importación o Exportación. Se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero. Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las autoridades fiscales podrán considerar lo siguiente:

d) Los precios corrientes en el mercado interior o exterior, y en defecto de éstos, el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales;

- e) **El costo de los bienes o servicios**, dividido entre el resultado de restar a la unidad el por ciento de utilidad bruta. Se entenderá como por ciento de utilidad bruta, ya sea la determinada de acuerdo al Código Fiscal de la Federación o, conforme a lo establecido en el artículo 90 de esta Ley. Para los efectos de lo previsto por este inciso, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados;
- f) **El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona**, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 90 de esta Ley.

3.4. ACTUACIONES DE LA AUTORIDAD FISCAL. ACTAS DE VISITA

Las actas de auditoría y los papeles de trabajo que se deban levantar en toda visita domiciliaria tienen gran trascendencia y son de consecuencias jurídicas tan relevantes que merecen capítulo aparte para su estudio. Tienen su fundamento legal en el artículo 46, fracción I de CFF, al señalar textualmente lo siguiente: “De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efecto de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado...” El valor probatorio de las actas de visita son los mismos que tienen las actas judiciales, según art. 42, fracción VII. Por todo ello, el levantamiento de las actas de visita es muy importante, y merecen este siguiente análisis muy minucioso y delicado.

PAPELES DE TRABAJO. PARTE INTEGRANTE DE LAS ACTAS.

Es importante agregar aquí este comentario respecto a los papeles de trabajo que se consideran parte integrante de las actas de auditoría, que se entienden como tales los estados, cédulas, relaciones analíticas, apuntes y demás papeles que el auditor haya preparado o empleado en el curso de una auditoría y sobre los cuales basa su informe o dictamen. Estos documentos son evidencia escrita de los procedimientos de auditoría desarrollados, su extensión y alcance; y son también el soporte de las conclusiones a que puede llegarse en la revisión. Es decir, los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas, documentos y papeles donde se registran los datos e informaciones obtenidas por el auditor en su revisión y examen, los resultados de las pruebas realizadas y su descripción; por lo que cumplen una función instrumental de las actas de visita y forman parte de ella, constituyendo el punto de enlace y contacto entre los libros y los registros y las actas de auditoría.

Los papeles de trabajo a que nos hemos referido, desde el punto de vista jurídico, son parte de las actas de visita, siempre que de ellos se entregue copia al visita y que dichos papeles estén firmados por el personal que practicó la visita, además, de que se haga

mención de ellos en las correspondientes actas de visita. Jurisprudencia 62 del TFF “Actas de Visita. Papales de Trabajo Adjuntos a ellas”¹²

3.4.1. ACTAS DE VISITA. FORMALIDADES Y FUNDAMENTOS LEGALES

A. CONCEPTO Y OBJETO

Las actas en general son documentos en los que se hacen constar de manera circunstanciada los hechos que suceden en una reunión, junta, asamblea un evento determinado; en esa tesitura, las actas que se levantan, con motivo de una visita domiciliaria, son los documentos en que se hacen constar, en forma circunstanciada, los hechos acaecidos durante el desarrollo de la diligencia. Otro concepto amplio de acta es “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 y valoración de una determinada autoridad”. Otro concepto “Acta es un documento público en el que se asientan, en forma cronológica y circunstanciada los hechos, omisiones, y demás irregularidades conocidas y probadas como resultado de una visita domiciliaria”. Esta última es un concepto de acta de visita para efectos fiscales.

Desde el inicio y durante todo el desarrollo de la visita domiciliaria se pueden levantar actas que asienten hechos relevantes y que tengan una determinada trascendencia jurídica, cuidando en todo tiempo las formalidades legales y constitucionales para no afectar el interés jurídico del particular. La importancia del acta es tal, que constituye una prueba de la existencia de los hechos consignados en ella, siempre que se cumplan con los requisitos legales. Para que las actas relativas a las visitas domiciliarias practicadas por la autoridad administrativa tengan validez y eficacia probatoria en juicio, es necesario que se satisfaga la exigencia establecida por el artículo 16 constitucional, consistente en haber sido levantada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

B. OBJETO Y ELEMENTOS:

- a) Es un documento público que tiene el mismo valor probatorio de las actas judiciales (Artículos 202 del Código Fed. de Procedimientos Civiles y 42, fracción VII CFF).
- b) Es consecuencia del desahogo de una visita domiciliaria de auditoría, al amparo del artículo 16 Constitucional y el artículo 42 y 46 del CFF.
- c) Tiene como objetivo dar a conocer el resultado de la revisión fiscal al visitado

¹² *CARTAS SOSA, Rodolfo y AYALA VALLEJO, Graciela. Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal. Ed. Themis. 1994. Pág.. 221*

C. CLASIFICACIÓN DE LAS ACTAS

1. Actas Parciales. Son todas aquellas que se levantan desde el inicio hasta antes del acta final.
2. Acta Final. Es el acta que concluye la visita domiciliaria.
3. Actas Complementarias. Son las que se levantan para sentar hechos que no eran conocidos o que se llaman supervenientes.

D. REQUISITOS LEGALES DE LAS ACTAS

1. Constar por escrito. De acuerdo a los artículos 271 y 272 del CFPC

- a) Escribirse en lengua española
- b) Las fechas y las cantidades deben anotarse con letra.
- c) No emplear abreviaturas.
- d) No borrarse ni rasparse las frases equivocadas. (poner una línea delgada)
- e) Se deberá salvar las frases escritas entre renglones.

2. Asentar lugar fecha y hora de levantamiento. (Artículo 219 CFPC)

- a) El lugar sirve para hacer constar si se practicó en el domicilio del contribuyente o de la autoridad.
- b) La fecha, va a probar si se efectuó la actuación en día hábil.
- c) La hora, sirve para determinar si la actuación se realizó en hora hábil.

3. Asentar nombre y firma de los participantes

- a) El contribuyente visitado, su representante legal, o un tercero. Deberá indicarse su nombre completo y sus apellidos. Debe firmar el acta cualquiera de estos, para el caso de su negativa, bastara que la autoridad asiente en el acta dicha situación.
- b) Los testigos. Siempre deberán ser dos, y al igual que el inciso anterior, deberán expresarse los nombres y sus apellidos. En cuanto a la firma, puede darse la situación de la negativa, en cuyo caso, la autoridad procederá en la misma forma.
- c) Los visitadores o visitador. Deberá indicarse el nombre y sus apellidos, firmarán el acta sin excusa, pues sin este requisito el acta resultaría inválida.

4. Anotar el motivo de la visita

Es importante que en el acta de inicio y también en el acta final se haga constar el motivo u objeto de la visita, pues se desprende que este requisito es una exigencia de la notificación que previamente se hace al visitado, según el artículo 38 fracción III CFF.

5. Circunstanciar el Acta.

Se entiende que toda acta debe contener este requisito en el que se expresa las circunstancias en que se dan, los hechos que se asientan en el acta, es decir, son los accidentes, modalidades de tiempo, lugar, modo, condición, estado, edad, parentesco, y demás particularidades que acompañan a algún hecho o acto; así se da cumplimiento a lo que dispone el artículo 46, fracción I del CFF. Se deberá tener especial atención al expresar las circunstancias de ciertos hechos muy relevantes y de mucha trascendencia jurídica. A continuación se analizan casos especiales que sirven de ejemplo:

- a) Designación de testigos. Deberá asentarse expresamente que se requirió al ocupante para designar a dos testigos y en su caso, que este se negó a hacerlo, no siendo lícito pretender satisfacer este requisito por deducción o inferencias. La SCJN y el TFJFA establecen que:

“Testigos.- Su designación en las actas levantadas con motivo de visitas de auditoria.- De la interpretación armónica de los artículos 16 y 44, fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente, se desprende que la designación de testigos en una acta de visita levantada por las autoridades fiscales, debe quedar consignada de manera clara y precisa, a fin de salvaguardar la garantía individual que protegen. En razón de ello, cuando la autoridad sea la que designa testigos, deberá señalarse en forma expresa que se requirió al visitado al efecto y que al no haberlo hecho éste, procedió la autoridad a designarlos. Ahora bien, en el supuesto de que en el acta de visita se haga constar que el visitado nombró los testigos de asistencia, no se requiere que se haga constar en forma expresa que se requirió al visitado, para que designara testigos-, pues dicho requisito va implícito en la expresión contenida en el acta, en el sentido de que fue el visitado quien precisamente lo hizo”. Revisión numero 1852/89, 22 de enero de 1991.”

- b) Identificación de los visitadores. Se deberá cumplir con el artículo 44, fracción III del CFF que es de mucha trascendencia y es ampliamente analizado en el Acta de Inicio.
- c) En cuanto a las infracciones imputadas al visitado, el acta de visita debe contener al detalle los medios a través de los cuales los visitadores conocieron de dichas infracciones. Si los auditores omiten precisar la información para consignar irregularidades en las actas de visita, no se están circunstanciando debidamente estos hechos. Tomar en cuenta lo siguiente: 1) se dice que no esta debidamente circunstanciada la acta de visita, si los auditores omiten precisar la información para consignar irregularidades en dicha acta. 2) Deben detallarse los medios por los que los visitadores conocieron las infracciones imputadas al visitado. 3) Si se sustituye un testigo debe circunstanciarse debidamente dicha situación. 4) Se encuentran circunstanciadas si en las actas se detalla el procedimiento seguido para la estimación de ingresos.

6. Corrección de actas por medio de fe de erratas

Se dice que cuando se comete un error en un libro o documento debe procederse a corregirlo de un modo que no quede duda que fue alterado, borrado o raspado. Si son

muchos errores, al final del acta, y en forma de lista se hacen constar las omisiones que pueden ser que falto citar algún dato, o se citó en forma equivocada o errónea, por ejemplo un folio o una cantidad. Las omisiones o errores de trascendencia jurídica no pueden ser corregidas mediante la fe de erratas, por que esta forma de corregir puede afectar la validez de hechos o actos. “Se entiende que la sustitución de un testigo no puede hacerse en la fe de erratas, porque tiene trascendencia jurídica”. Los datos y hechos contenidos en la Fe de Erratas forman parte del acta si esta firmada por el visitado. En conclusión la fe de erratas se utiliza solo para corregir errores de texto, y en su caso omisiones que no trasciendan en afectación del interés jurídico del particular, pues el uso y abuso indebido de la Fe de Erratas no se aconseja.

3.4.2. ACTAS PARCIALES. REQUISITOS FORMALES Y LEVANTAMIENTO

Para el levantamiento de actas de auditoria, también conocidas de visitas domiciliarias se tienen criterios amplios, pero siempre con apego a las disposiciones Constitucionales y legales, porque es el instrumento probatorio en el que se asientan hechos que van a ser controvertidos por el particular, por todo cuanto le afecte su interés jurídico y exigirá a la autoridad juzgadora que obligue a la autoridad administrativa a proceder con estricto apego a derecho, modificando o anulando las resoluciones que se hayan dictado en base a hechos consignados en las diversas actas parciales, de inicio, del desarrollo de la visita y el acta final que en su conjunto, todas tienen valor de probanza, semejantes a las actuaciones de las autoridades comunes. A continuación se analizan algunos hechos que dan nombre a las actas más comunes y necesarias que pueden ser utilizadas en el desarrollo de una visita domiciliaria; aclarando que estos nombres son convencionales y lo toman del hecho mismo que les da origen, por ejemplo: Entrega de la orden, Posible obstaculización del inicio, Requerimiento de contabilidad no presentada, Aseguramiento de contabilidad, De colocación de sellos, De entrega de documentación, etc. Los nombres de actas más comunes, según estos elementos clasificatorios son:

1) Acta de entrega de citatorio; 2) Acta de inicio; 3) Acta de ratificación de la visita; 4) Acta de aumento, disminución o sustitución de visitadores; 5) Acta de aportación de datos de terceros; 6) Acta de aseguramiento de la contabilidad, colocación, ruptura y recolocación de sellos; 7) Acta de resistencia; 8) Acta de suspenso de la orden de visita y la continuación de ella en el nuevo domicilio, cuando ya no se vaya a seguir actuando en el domicilio anterior; 9) Acta de entrega de orden de ampliación de domicilio; y 10) acta de notificación al visitado del resultado de la solicitud de datos hecha a terceros. Las actas parciales, que en un momento dado son las de mayor relevancia son las que a continuación analizaremos:

A. ACTA PARCIAL DE INICIO. LEVANTAMIENTO

Como su nombre lo indica, esta acta se levanta al iniciar la visita domiciliaria, cuando se le notifica al contribuyente visitado el oficio que contiene la orden de visita domiciliaria; las formalidades, elementos y requisitos de este documento tiene la mayor trascendencia jurídica porque al ser atacada o impugnada por el visitado, que se vea favorecido por el tribunal, puede afectar y dejar sin efecto todo lo actuado, el trabajo realizado y todas las actas que se hayan levantado durante el desarrollo de la auditoria. El

artículo 44 fracción II y III del CFF señala principalmente los requisitos que deberán asentarse en la presente acta de inicio:

- 1.- Si procedió citatorio.
- 2.- Con quién se entendió la visita domiciliaria
- 3.- La entrega del oficio que contiene la orden de visita domiciliaria.
- 4.- Con qué documento se acredita la personalidad (en su caso, del representante legal)
- 5.- La identificación de los visitadores, y los documentos con que lo hicieron.
- 6.- El requerimiento al visitado para que nombre testigos.
- 7.- El nombramiento de testigos por el visitado o por los visitadores, en caso de negativa de aquellos a nombrarlos.
- 8.- El nombramiento de testigos por los visitadores, si los primeros están impedidos a pedir como tales (casos que resulten como menores de edad, ebrios consuetudinarios, orates, etc.), y el visitado se niegue a nombrar otros.
- 9.- La sustitución de testigos, si estos se ausentan antes de que concluya la diligencia o si durante el desarrollo de la diligencia renuncian a su función.
- 10.- La circunstanciación de los hechos ocurrido durante la diligencia. (Especialmente que documentación se tuvo a la vista, en que consistía y qué características tenía.
- 11.- La firma de los intervinientes en el acta. En su caso, el asentamiento en acta, de la negativa a firmarla.

B. HECHOS QUE DEBEN ASENTARSE EN EL ACTA PARCIAL DE INICIO

En esta acta parcial de inicio se deben asentar hechos que van dirigidos propiamente al trabajo y a la documentación, información y datos que son requeridos al visitado, como son:

- a) Si quién atiende la visita, exhibe o no, las declaraciones mensuales y anuales de los impuestos que según la orden de visita se van a revisar por el periodo indicado.
- b) Los términos en que fue exhibida la contabilidad.
- c) Que la visita se inició una vez “recibida la orden” y precisamente en el día en que se esta levantando esta acta.
- d) que se revisará el último ejercicio sobre el que ya se presento o debió haberse presentado declaración, a más tardar el día anterior a aquel en que se recibió orden de visita.
- e) Se describan las irregularidades detectadas en el inicio.
- f) Se mencione el periodo a revisar.
- g) Que la documentación a revisar, que sea localizada en el domicilio fiscal del visitado, corresponda a su giro y sea de su propiedad, que el periodo revisado corresponda al autorizado en la orden.

C. ACTA PARCIAL DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA

Para los supuestos, causales y motivos que dan lugar al procedimiento de determinación presuntiva de ingresos, contribuciones omitidas, estimación de utilidades, y otros aspectos que se hacen presuntivamente, es muy importante el levantamiento de acta por estas causas prevista en los artículos del 55 al 63 del CFF, que en forma general se enumeran a continuación;

- a) Oponerse u obstaculizar la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad
- b) No presentar libros o registros de contabilidad.
- c) No informar sobre el cumplimiento de las disposiciones fiscales
- d) Registrar compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos
- e) Alterar el registro de existencias
- f) No utilizar, destruir o alterar las máquinas de comprobación fiscal.
- g) Otras irregularidades previstas en el artículo 55 del CFF

Como se tiene contemplado, los tipos de determinación presuntiva se analizan en otra parte de la investigación, según los artículos del 55 al 63 del CFF, la determinación presuntiva puede darse por ingresos, valor de actos o actividades, valor de activos, importe de enajenación y contribuciones retenidas.

D. ULTIMA ACTA PARCIAL. LEVANTAMIENTO.

En el artículo 46, fracción IV del CFF, se establece la obligación de levantar última acta parcial para dar a conocer al visitado de los hechos u omisiones que se hayan determinado en la revisión, y con la finalidad de que el contribuyente pueda aportar elementos y argumentos en su favor, a fin de desvirtuar los hechos mencionados y comprobar que no son ciertos los que dice la autoridad en sus actas de auditoría. Esta última acta parcial deberá contener lo siguiente:

- a) Que se trata de la última acta parcial;
- b) Que el contribuyente tendrá, cuando menos, veinte días para ofrecer documentos, libros y registros que desvirtúen los hechos asentados en el acta.

Otros elementos de consideración que se agregan al acta en base a normatividad interna de la autoridad:

- 1) Se deberá levantar una última acta parcial, en la que expresamente se indicará que se trata de que es la última acta parcial que se levanta, en los términos y para los efectos previstos en la fracción IV del artículo 46 del CFF.
- 2) En esta última acta parcial, se le darán a conocer al visitado los hechos u omisiones conocidos con motivo de la revisión efectuada, incluyendo los conocidos de terceros: excepto aquéllos que ya se le hubieran dado a conocer en actas parciales anteriores.

- 3) Entre la fecha de la última acta parcial y la del acta final, se tendrá especial cuidado de que transcurra cuando menos veinte días hábiles, lo que significa que pueden transcurrir más. Durante este plazo, el contribuyente visitado podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones consignados en las actas parciales; en el entendido de que de no presentarlos o no señalar el lugar donde se encuentran dentro del plazo de veinte días señalado en el citado precepto, se le tendrán por consentidos.
- 4) No se levantará última acta parcial si no se tienen hechos u omisiones que hacer constar, se levantará el acta final sin que previamente se levante la última acta parcial.
- 5) En congruencia con lo anterior, en aquellos casos en los que la contribuyente visitada se autocorrija en forma total y satisfactoria antes de que la autoridad revisora levante la última acta parcial, se establece la misma política de actuación anterior, en el sentido de levantar el acta final, sin que previamente se levante la última acta parcial, la razón fundamental obedece a que en este caso es el propio contribuyente quien pagó, mediante declaración complementaria, las contribuciones omitidas y sus accesorios.

A manera de conclusión, en general no se levanta última acta parcial cuando no hay hechos u omisiones que darle a conocer al visitado y que tenga que desvirtuarlos en el plazo que se le concede; consecuentemente, este no tendrá hechos u omisiones que tenga que desvirtuar; en el acta final, al no haber hechos u omisiones que hacer constar, no habrá lugar a liquidación alguna; y al no haber resolución liquidatoria, no habrá materia de impugnación; y por lo tanto estos asuntos, previo el llenado de la hoja de control de normatividad, se enviarán al archivo, como asunto concluido y terminado para todo efecto legal.

E. TÉRMINO PARA OFRECER DOCUMENTOS PARA DESVIRTUAR HECHOS

El contribuyente cuenta con veinte días a partir del levantamiento de la última acta parcial, para que antes del acta final, pueda presentar mediante escrito, los documentos e informes que se orienten a desvirtuar los hechos u omisiones asentados en esta acta.

- 1) Solo se admitirán como pruebas los documentos, libros o registros relacionados con las partidas observadas;
- 2) Se admitirán las pruebas que el visitado presente hasta antes del cierre del acta final;
- 3) Los visitadores valorarán las pruebas presentadas y formularán los papeles de trabajo relativos, en el entendido de que solo asentarán en el acta final las partidas no desvirtuadas y las que, en su caso, se tengan por consentidas, por no haberse presentado pruebas;

- 4) Cuando las pruebas se presenten con un escrito en el que el visitado exponga argumentos de inconformidad, respecto de las partidas observadas, dichos argumentos se tomarán en cuenta como un elemento aclaratorio en la valoración de las pruebas, sin que por ningún motivo deban constarse;
- 5) En el acta final se consignarán, en forma circunstanciada, únicamente las partidas que no fueron desvirtuadas, haciendo referencia expresa a las pruebas aportadas por el contribuyente, relacionadas con dichas partidas;
- 6) Si después de vencido este plazo, no existe el ofrecimiento referido, existe la presunción de que el contribuyente consintió los hechos consignados en las actas.

Cabe agregar los comentarios que se refieren a la normatividad interna de la autoridad, y otro documento que se refiere al contribuyente: La Autoridad tiene a disposición del personal visitador un documento interno que se denomina el “Manual de Procedimientos y Normatividad” que contiene los lineamientos, normas y criterios que deben aplicarse en cada caso concreto que se presenta durante el desarrollo de la visita domiciliaria. Por su parte, el Contribuyente tiene a su disposición un documento que le entrega la autoridad, al inicio de la visita, que se llama precisamente “Carta de Derechos del Contribuyente Visitado” que contiene información y orientación respecto a los derechos y obligaciones que debe conocer el contribuyente para que durante y después del desarrollo de la visita pueda hacer uso de ello. A esto ya debemos agregar que el Contribuyente ya cuenta con una Ley Federal de Derechos del Contribuyente y que contará próximamente con una Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que protegerá y orientará al contribuyente en los casos y con las condiciones que se establecen en dichos ordenamientos.

3.4.3. ACTA FINAL. ELEMENTOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES

Al concluir la visita domiciliaria, después de haberse levantado la acta parcial última y vencido el plazo de los VEINTE DIAS (ART. 46 FRAC. IV) que tiene el visitado para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en dicha acta, se procede al cierre de la auditoria con el levantamiento de la acta final, cuya importancia y trascendencia jurídica es determinante para que se produzcan resultados y efectos que van a derivar en la resolución liquidadora que contiene los conceptos, hechos u omisiones que implican ingresos y bases de las contribuciones y accesorios que van a determinarse y liquidarse en dicho resolutive. Los requisitos y elementos de esta acta final son los que exige el artículo **16 de la Constitución** y son los que a continuación se enumeran:

A. REQUISITOS CONSTITUCIONALES DEL ACTA FINAL

- 1) Que el acta final consigne los hechos debidamente circunstanciados;
- 2) Que se levante en presencia de dos testigos;
- 3) Que los testigos sean propuestos por el visitado y en su ausencia o negativa los designen los visitadores.

B. REQUISITOS LEGALES DEL ACTA FINAL

De conformidad con el **artículo 46, fracción VI**, dicha acta final deberá también contener los siguientes requisitos:

- a) Se debe dejar citatorio al visitado o a su representante legal, si no se encuentra en el levantamiento del acta final, para que éste se presente a una hora determinada del día hábil siguiente.
- b) Se aperciba al visitado, si se deja citatorio, que de no estar presente, se levantará con quien se encuentre en el domicilio.
- c) El acta se levantará por cualquiera de los visitadores que hayan intervenido en la diligencia, con el visitado, el representante legal o con quien se entienda y los testigos.
- d) Se deje copia del acta al visitado, debidamente firmada por quines así quisieron e intervinieron en la vista.
- e) Se asiente que el visitado, el representante legal o con quien se entienda la diligencia:
 - No acudieron a firmar el acta
 - Se negaron a firmar el acta
 - Haya negativa a recibir copia del acta por parte del visitado, su representante legal o con quien se encuentre en el domicilio
- f) Testigos en el Acta Final. En el caso de los testigos, enseguida se aborda su tratamiento específico, en cuanto al acta final. Se considera que la presencia de los testigos es un requerimiento que se desprende de la interpretación jurídica armonizada al relacionar las disposiciones del artículo 16 de la Constitución; el artículo 46, fracción VI; y artículo 44, fracción III del CFF, que en general se establece que los testigos deben concurrir al levantamiento del acta, pues los visitadores no levantarán el acta final sin ellos, si no que deberán requerir a la persona con quien se entienda la diligencia para que designen otros testigos, y solo ante la negativa de éste, podrán ser nombrados por los visitadores. Este tema se trata ampliamente en el análisis del mencionado artículo Constitucional, por ser un tema que tiene trascendencia jurídica; así mismo por su relevancia se tratan y analizan en el CFF.

C. ELEMENTOS MATERIALES DEL ACTA FINAL

1.- **Encabezado.** Debe contener el nombre del visitado, denominación o razón social, giro, domicilio, registro federal de contribuyentes, cédula única de registro de población, número de oficio, expediente y orden de auditoría.

2.- **Antecedentes.** Se refiere a los datos del lugar, fecha y hora en que se inicia el levantamiento del acta; el domicilio del visitado; el nombre de los auditores; nombre completo del visitado; denominación o razón social y en su caso, el nombre comercial del negocio; ejercicio que ampara la orden y el periodo subsecuente de revisión; nombre, puesto e identificación de la persona que recibió la orden o el nombre del representante legal; fecha en que se recibió la orden; identificación de los visitantes y datos del acta que se levantó al inicio de la auditoría, así como todas aquellas circunstancias que comprueben el cumplimiento correcto del procedimiento.

3.- **Personalidad.** Se asentará en el acta el nombre del contribuyente o del representante legal con quien se entiende la visita, datos de la escritura en la que se confirió ese carácter y de la inscripción de ésta en el Registro Público del Comercio, los datos con que se identificó; el requerimiento para nombrar testigos y su designación o su negativa a nombrarlos.

4.- **Generalidades.** En este rubro se anotarán datos e información general sobre visitas domiciliarias que se han practicado al visitado; su régimen fiscal; los datos relativos a la constitución de la sociedad, si fuere el caso; las modificaciones respectivas si las hubo; la fecha de iniciación de operaciones; los avisos presentados al registro federal de contribuyentes; actividad o giro de la auditada; contratos celebrados y documentos relativos a su contabilidad.

5.- **Hechos.** En este apartado, que es el más importante del acta final, se harán constar los hechos u omisiones que integran las irregularidades cometidas por el contribuyente, así como las pruebas, documentos e información que hayan sido recabadas en la auditoría. En orden lógico, se expondrán en primer lugar los hechos relativos a cada ejercicio auditado, y dentro de cada ejercicio, los correspondientes a cada contribución. En caso de que la visitada hubiese presentado declaración complementaria, también deben anotarse los datos de dicha declaración. Se recomienda también que en esta parte se asienten los hechos que se refieren a las omisiones que constituyan violaciones a las disposiciones legales y fiscales; se describa el procedimiento desahogado para reunir las evidencias correspondientes; y por último deberán describirse todos los datos que conforman las pruebas de cada hecho (nombre del libro contable, nombre del documento contabilizador, número o folio de registro, número o clave para identificar la documentación comprobatoria, forma de pago o cobro de la operación, etcétera.)

6.- **Firmas.** Deben firmar todas las personas que interviene en el acta final, todas las hojas que integran dicha acta; en caso de negativa, se hará consignar en la propia acta, este hecho y su circunstancia, sin que esto traiga consigo la invalidez del acta.

7.- **Fe de Erratas.** Se harán constar los errores cometidos en el acta y la corrección correspondiente. Se recomienda que no se utilice este apartado para asentar omisiones que se dejaron de hacer constar en el texto normal del acta. Es importante agregar que los hechos asentados en las actas parciales constituyen probanza y son parte integrante del acta final, así mismo se consideran los papeles de trabajo que formen parte de dichas actas, siempre que reúnan los requisitos y circunstancias analizados en otra parte de esta investigación.

CAPITULO IV

DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES EN BASE A INGRESOS ESTIMADOS O PRESUNTOS

SUMARIO: 1. El Nacimiento de la Obligación Tributaria. 2. Concepto y Objeto de Determinación y de Liquidación. 3. Determinación y Liquidación de Contribuciones por Ingresos Estimados o Presuntos. 4. La Resolución Liquidadora. Sus Elementos y Contenido. 5. Análisis Jurídico y Propuesta de Definitividad de la Resolución.

4.1. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La determinación y liquidación de las contribuciones es un tema que presenta gran dificultad desde la conceptualización misma de estos dos términos, que en diversas ocasiones, se utilizan como sinónimos y también para denominar al acto administrativo que dicta la autoridad, cuando ésta procede a determinar y liquidar contribuciones a cargo del contribuyente, con motivo del resultado de la revisión fiscal de que ha sido objeto el particular al desplegar la propia autoridad alguna de sus facultades de comprobación, en especial y más comúnmente, la visita domiciliaria.

Para algunos autores, los términos determinar y liquidar tienen el mismo significado; para otros, son dos momentos o fases bien delimitados y diferenciados, como veremos más adelante. Otros conceptos comprendidos en este tema y que están íntimamente relacionados son los que se refieren al momento de nacimiento o causación de las obligaciones tributarias, momentos de determinación del crédito fiscal; fechas de la declaración y del pago, y momento de la exigibilidad; definición de crédito fiscal, autodeterminación; etc. Es pertinente referirnos aquí al artículo 6° del Código Fiscal de la Federación que contiene abundantes conceptos de la doctrina tributaria respecto a varios términos vinculados al tema que nos ocupa, y solamente destacamos lo que nos interesa y que sirva de inicio, porque nos estaremos refiriendo a este artículo durante el desarrollo del presente capítulo, además, este artículo puede servirnos de preámbulo a este tema importante que se va tratar en esta parte de la Investigación.

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

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

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

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

- I. Si la contribución se calcula por 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 17 del mes de calendario inmediato posterior** al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.”

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. ...”

El origen, nacimiento o causación de las contribuciones, se da en el momento en que el contribuyente realiza el hecho generador que está previsto en la norma, es decir, se materializan mediante la realización de las situaciones jurídicas o de hecho, conocido éste como el supuesto jurídico de la norma, que también se identifica como hecho imponible. A continuación empezamos con el conocimiento doctrinario sobre las fuentes que dan nacimiento a las obligaciones tributarias para más adelante abocarnos a lo que es propiamente el tema de la determinación y liquidación de las contribuciones y los conceptos relacionados con la actividad de la autoridad administrativa en esta materia.

4.1.1. FUENTES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Se considera conveniente analizar este aspecto de las contribuciones porque está íntimamente relacionado con el tema de este capítulo, se trata aquí de explicar las tres fuentes de la obligación tributaria:

- 1) **La Propia Ley Tributaria**, sin conexión con ningún hecho jurídico, se les conoce como obligaciones meramente legales.
- 2) **La Ley Tributaria unida a la realización de un hecho generador previsto por la norma**, sin tomar en cuenta la voluntad para obligarse, conocida como: Ex-lege.
- 3) **La Voluntad del Sujeto**, dirigida a producir a su cargo el nacimiento de una obligación: son conocidas como obligaciones voluntarias.

Ernest Blumenstain, en apoyo al punto dos principalmente, ha propuesto lo siguiente: “El fundamento jurídico del crédito impositivo está, en todo caso, constituido por la ley tributaria. Solo ella puede autorizar al ente público a recaudar un impuesto y ella misma regula taxativamente el nacimiento, el contenido y la extensión del crédito correspondiente. La naturaleza pública de la relación impositiva excluye la posibilidad de que ésta aparezca fundada en bases contractuales, esta afirmación es válida incluso para el supuesto de que la fijación del impuesto se produzca por medio de concierto. También en este último caso el crédito de impuesto únicamente puede nacer gracias a la ley. Lo mismo sucede respecto a la responsabilidad solidaria. El crédito impositivo reposa por tanto, sin excepción, sobre una obligatio *ex lege*”.¹

Albert Hensel, siguiendo la influencia y tradición de la legislación alemana, de 1919, sostuvo que la obligación tributaria es una obligación **ex-lege**, cuyo nacimiento requiere de dos elementos: uno, de la existencia de una norma legal que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que puede producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares; dos, la realización, en la vida real, de ese hecho jurídico contemplado por la ley”. Autores connotados se agregan a esta doctrina, como: En mismo Alemania, Blumenstein; en Italia, Giannini, Tesoro, Pugliese, Vanoni, Cacivera y Alessi. En Argentina, Giuliani Fonrouge y Dino Jarach; en Brasil, Gomes de Sousa, Ataliba y Araujo Falcao; en Ecuador, Riofrío.

En México, esta doctrina fue adoptada en el Código Fiscal de la Federación de 1938, en el artículo 31 se disponía que “El crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el Fisco Federal”. Así mismo lo sostiene el Pleno del TFJFA. También sin duda esta tesis es sostenida por *Mario Pugliese* en su obra famosa de Derecho Financiero.

4.1.2. CAUSACIÓN O DEVENGO DEL TRIBUTO

Con el nombre de **Causación o Devengo**, como se dice en España y Sudamérica, nos referimos al momento exacto en que, por haberse consumado el hecho generador en todos sus aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria. “La distinción entre momento de devengo y de exigibilidad es altamente importante, porque, marca dos etapas distintas en la génesis y actuación del crédito tributario, que pueden estar sometidos a principios diferentes. En efecto, el devengo, como instante de consumación del hecho generador, dice directamente con relación a éste (en verdad, marca el instante en que éste, se completa, en sus elementos materiales y temporales), y por ende, su regulación pertenece al Legislador, único con potestad para el establecimiento de tributos, en virtud del principio de legalidad.”²

Es importante precisar, por otra parte que la fijación del instante en que la obligación se considera exigible, al no tener tanta vinculación con su existencia misma, y

¹ *BLUMENSTEIN, E.* Citado por De la Garza. Pag. 546.

² *GARCIA MULLIN, Roque.* El Devengo en el Código Tributario. citado por De la Garza. Pag. 547

refiriéndose únicamente al momento en que el pago deberá ser efectuado en las arcas de la autoridad, es susceptible de un manejo más flexible y, por ende, se acepta tranquilamente que la fijación del plazo para el mismo puede ser establecido por el Poder Ejecutivo sin atacar el principio de legalidad, aún encarando éste en su concepción más estricta y ortodoxa.

En nuestro país, “El momento en que se produce la causación o devengo de la obligación tributaria, varía cuando se trata de tributos en que los hechos imposables consisten en situación jurídicas o de hecho, simples o condicionadas”.

a) Situaciones Jurídicas. “Cuando se trata de situaciones jurídicas, el hecho generador se considera ocurrido desde el momento en que están constituidas definitivamente de conformidad con el derecho aplicable. El modelo CTAL dispone, además, que la existencia de la obligación tributaria **no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos.** Lo que tiene sentido, porque de otra manera podría argumentarse que las situaciones jurídicas sólo están definitivamente constituidas cuando son válidas, y en consecuencia los supuestos de invalidez implicarían impedimento de nacimiento de la obligación tributaria. Desafortunadamente, el CFF no tiene ninguna norma a este respecto”.³

b) Actos Condicionados. “La condicionalidad puede producirse únicamente cuando se trata de situaciones jurídicas. En tratándose de situaciones, que el legislador trata como situaciones de hecho (o sea, con prescindencia de la forma jurídica, atendiendo sólo a la realidad), la existencia de condiciones será normalmente irrelevante. La situación existirá (y en tal caso, producirá sus efectos normales), o no existirá y en función de ello se generará o no el gravamen”.

Cuando la condición es suspensiva, se considera generalmente que la causación o devengo se opera hasta que ella se cumpla, pero, cuando ésta nace, lo hace de modo incondicionado. Si la condición es resolutoria, el devengo se produce al celebrarse el acto, o más bien, cuando el acto esté constituido de conformidad con el derecho aplicable, y al nacer, la obligación tributaria también nace incondicionalmente. El ulterior acaecimiento de la condición afecta a la obligación privada (contractual de derecho civil o mercantil) pero no a la obligación tributaria.

c) Situaciones de Hecho. “Cuando la hipótesis de incidencia contempla situaciones de hecho, el hecho generador se considera ocurrido en el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponde, García Mullín, en su obra citada, comenta que tan pronto se den las circunstancias materiales necesarias para tales efectos, debe considerarse configurada, desde el punto de vista tributario, la situación.”⁴

d) Hechos Periódicos y Permanentes. Cuando el hecho es periódico o permanente, que es aquél para cuya configuración se requiere el transcurso de un periodo de tiempo, el

³ DE LA GARZA. Op. Cit. Página 547

⁴ GARCÍA MULLIN, Roque. Op. Cit. Obra citada por De la Garza pág. 548.

hecho debe considerarse ocurrido a la finalización del mismo, si se trata de un hecho periódico, y cuando sea de carácter permanente, el legislador deberá definir la fecha en que se causa. Por ejemplo, en el impuesto predial, en que el hecho de ser propietario de un inmueble es permanente, el legislador prescribe que se devengue cada dos meses. **Tratándose de negocios jurídicos, como hechos generadores, deben considerarse como hechos instantáneos.**

García Mullín estudia los hechos periódicos y permanente desde el punto de vista de las opciones que el legislador puede adoptar, para establecer el momento en que se considera causado o devengado el tributo. Seguimos a dicho autor en las siguientes líneas:

- 1.- El legislador puede adoptar la ficción de que el hecho, aunque duradero, como su duración es corta, será considerado como instantáneo para facilitar su aplicación.
- 2.- La ficción de considerar instantáneo un hecho duradero puede resultar también, de exclusivas razones técnicas, cuando ante un fenómeno duradero, el legislador, para facilitar su aplicación subordinada en definitiva la equidad a la simplicidad y dispone atender pura y exclusivamente a un instante determinado.
- 3.- Otra posibilidad es que el legislador atienda al elemento tiempo y lo respete tal como se produce en la realidad. Por ejemplo, el impuesto sobre ganancias de capital, que se genera en el momento en que la ganancia se realiza, independientemente del periodo temporal que el legislador indica.
- 4.- Por último, puede también el legislador recurrir al arbitrio de fraccionar ese tiempo duración en periodos de meses, bimestres, años, etc. Así por ejemplo la renta se fracciona en periodos de un año; el impuesto predial, en periodos de bimestres, etc. En estos casos el período forma parte del hecho generador mismo.

***En el artículo 6º del CFF* claramente se establece “que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales”.**

Flores Zavala, dice que “No es necesaria la resolución de autoridad alguna para que genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito”.p.35

Sainz de Bujanda, dice que en el derecho mexicano se explica de la siguiente manera el proceso genérico de la obligación tributaria “La norma legal establece un presupuesto de hecho (que refiriéndose al de la relación tributaria sustantiva principal se ha llamado “Hecho Imponible”) y dispone que cuantas veces ese hecho hipotético se produzca en la realidad se genera a cargo del sujeto o sujetos que la propia norma señala la obligación de pagar un determinado tributo o de cumplir un determinado deber formal.”⁵

⁵ DE LA GARZA. Op. Cit. Pp. 549-550.

4.1.3. MOMENTO DE CAUSACIÓN, SEGÚN LA CONTRIBUCIÓN

En los Impuestos, no se presentan problemas en lo que se refiere a los créditos fiscales que tienen la naturaleza de impuestos. **Éstos nacen en el momento mismo en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto,** que en el caso de los impuestos es siempre un acto de un particular.

En los Derechos, existe la duda si la obligación tributaria nace en el momento en que se solicita o en el que se recibe el servicio administrativo. En la Ley se omite esa precisión, pues establece que “el pago de los derechos que establece esta ley deberá hacerse por el contribuyente previamente a la prestación de los servicios, salvo los casos en que expresamente se señale que sea posterior o cuando se trate de servicios que sean de utilización obligatoria”. Cuando el servicio no es obligatorio y el particular no lo ha demandado, no se genera el derecho. Para que se causen los derechos basta con la prestación de tales servicios. Los derechos se causan o nacen en el momento en que efectivamente se presta el servicio administrativo, que viene a ser la situación que el Código Fiscal de la Federación señala como hechos generadores.

En las Contribuciones Especiales, se presentan dificultades para precisar el momento de causación y se tienen las siguientes y diversas apreciaciones, por ejemplo la SCJN considera que el tributo nace en el momento en que la ley o decreto relativo a la obra entra en vigor y que la existencia de la contribución se determina, no por la realización material de la obra, sino por las disposiciones de la ley que manda que se lleven a efecto”. Por otra parte, se tiene que las contribuciones de mejoras, como regla general, se causarán al ponerse en servicio las obras o sus distintos tramos o etapas. Tratándose de obras de beneficio local consistentes en agua potable y alcantarillados las contribuciones se causan a partir del otorgamiento de la licencia o autorización para fraccionar, construir o modificar el destino del inmueble, según sea el caso. Existe otra opinión, que considera que las contribuciones de mejora la causa generadora del crédito fiscal, radica en la resolución de la autoridad competente que ordena la realización de la obra, si así se dispone, y que en otros casos, cuando se ponen en servicio.⁶

4.2. CONCEPTO Y OBJETO DE DETERMINACIÓN Y DE LIQUIDACIÓN

Es motivo de gran confusión la sola referencia a estos conceptos al ser tratados por varios autores que vamos a analizar, inclusive el problema tiene un origen desde la propia legislación que los utiliza como sinónimos; otros hacen la diferenciación pero muy ligera y sin señalar la importancia que tiene; la imprecisión proviene desde el mismo Código Fiscal de la Federación de 1967, que utilizó las mismas palabras de determinación y liquidación de manera indistinta, pero en algunas disposiciones, determinar daba el sentido de identificar al hecho generador del crédito fiscal, confundiendo este momento con el de la causación; y la liquidación estaba referida a la actividad de cuantificación del crédito fiscal (Art. 83 y 88 de dicho C.F.F. de 1967).

⁶ DE LA GARZA. Op. Cit. Página 551

Para la doctrina fiscal de los italianos, al referirse a la actividad de la autoridad administrativa o de los sujetos pasivos de los tributos encaminada a la fijación de los elementos inciertos de la obligación, han acuñado el término “Acertamiento”, que según se dice no tiene traducción literal al español. Otros autores como Jarach, Giuliani Fonrouge, Sainz de Bujanda emplean indistintamente los vocablos determinación y liquidación; utilizando a veces también la palabra “Aplicación”.

En México, algunos autores tienen la siguiente definición: Ernesto Flores Zavala emplea indistintamente los vocablos determinación y liquidación. Emilio Margain Manautou se refiere a la determinación. De la Garza considera que el legislador no haya optado por dar un significado específico a cada una de esas expresiones, y él mismo reconoce que podría haber más precisión en aplicar el vocablo determinar, a la actividad consistente en la identificación del hecho generador y en utilizar la palabra liquidar, para fijar en una cantidad cierta la suma debida por el contribuyente, concluyendo que se pueden utilizar en forma sinónima ambas expresiones, siguiendo la influencia del C.F.F. de 1967.

Es de considerar el siguiente texto que agrega De la Garza: “también lo que establece actualmente el artículo 6º del CFF de 1981, al señalar que las contribuciones se determinan al constatar la realización de las situaciones mencionadas y los demás elementos de aquéllas, para fijar su monto. El precepto es confuso porque parece que la fijación del monto queda fuera de la actividad de determinación y no establece expresamente la actividad de liquidación, como fijatoria del monto o de la cuantía de la obligación tributaria. Sin embargo, del mismo precepto, parece desprenderse que la liquidación queda incluida en la determinación, cuando dispone que corresponde a los contribuyentes la determinación de las obligaciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario y que si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarían la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.”

En esta investigación se quiere hacer la observación importante sobre el uso de ambos términos, en primer lugar cuando se trata del sujeto pasivo se usa más el término determinación o autodeterminación; pero cuando se hace la referencia a la autoridad o sujeto activo de la relación tributaria, el término más empleado es la liquidación; será por la costumbre, pero lo cierto es que vale la pena reflexionar sobre otros aspectos como el hecho de saber diferenciar los momentos y los términos que pueden aplicarse a cada uno, según resulta de la combinación del artículo 6º del actual Código Fiscal y de la doctrina prevaleciente, por ejemplo uno es el momento de la causación, cuando el supuesto jurídico de la norma se actualiza con el acto, actividad o hecho que da nacimiento a la contribución; otro momento es la autodeterminación de la contribución que es la serie de tarea que realiza el contribuyente para obtener la base y aplicar la tasa; otro momento sería el de obtener la contribución líquida a pagar en la fecha establecida, que éste y el anterior momento están unidos muy estrechamente; otro momento es la fecha en que ya se hace exigible la obligación, después de que no se ha cumplido oportunamente; y por último se llega a la conversión de crédito fiscal que otorga el derecho a cobrar al fisco, cuando ya es conocido por éste el monto líquido de la obligación y toma elementos para identificar y registrarlos con la asignación de número de crédito, inclusive. Para sostener estas consideraciones sería conveniente apoyarse en el procedimiento material que se utiliza en la

profesión contable para la integración y determinación de la base contributiva, cálculo y aplicación de la tasa o tarifa, hasta el momento del entero a las arcas del Fisco.

Es conveniente recurrir a la etimología de los vocablos determinar y liquidar para establecer su diferenciación literal con el ánimo de contribuir a su cabal entendimiento, al menos para este trabajo que trata de explicar un documento importante que se ha dado en llamar “Liquidación”, Resolución Liquidadora u Oficio de Liquidación que emite la autoridad fiscal como resultado de haber ejercido sus facultades de comprobación, que culmina su actuación al notificar al contribuyente dicha resolución, convirtiéndolo en crédito fiscal.

Determinar, proviene del latín *determinare*; “quiere decir limitar, fijar los términos de una cosa con precisión; tomar o hacer tomar una resolución; señalar, fijar una cosa para algún efecto; también da la connotación de discernir, definir, osadía, valor, decisión, etc.”

Liquidar, proviene del latín *liquida* y quiere decir liquidare; “se traduce en convertir en líquido, licuar, pagar enteramente una cuenta; poner fin a una situación difícil, liquidar un asunto, un problema; ajustar formalmente unas cuentas; poner fin o término a una cosa o a las operaciones de una empresa”. Ambos conceptos fueron analizados en el mismo diccionario.⁷

Se hará la diferenciación de estos dos momentos “determinación y liquidación” vinculados muy íntimamente, considerando que la determinación es el procedimiento y cálculo aplicados para llegar a una cantidad líquida, que es propiamente la liquidación de las contribuciones; luego darle formalidad y expresarlo en forma detallada, motivada y fundada en el documento llamado “Liquidación” o “Liquidación de Contribuciones”. Nos queda claro que la autoridad utiliza más el término liquidación y el contribuyente el vocablo autodeterminación.

4.2.1. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Es conveniente hacer notar que el problema de la determinación de la obligación tributaria presenta dos enfoques principales, uno que se refiere a la determinación hecha por el contribuyente, y otro a la determinación hecha por la autoridad. En el primer caso se trata de la llamada autodeterminación, en donde la autoridad no interviene; pero en el segundo caso, es la propia autoridad la que determina las contribuciones y se convierte en un acto administrativo que tiene sus repercusiones jurídicas; la autodeterminación corresponde al derecho sustantivo tributario; en el segundo caso corresponde al derecho administrativo tributario.

A. FUNCIÓN DE LA DETERMINACIÓN

En la determinación del crédito tributario es necesario en cada caso investigar si los referidos presupuestos se han realizado y procurar cualquier otra indagación o

⁷ *Diccionario de la Lengua Española*. Real Academia de la Lengua Española. Espasa Calpe. Madrid.1992.

valorización que la ley misma prevé. Esta investigación puede ser simple o bien puede ser compleja, se requieren laboriosas indagaciones de hecho o técnicas para determinar el monto de la renta neta o indagaciones jurídicas delicadas. Cuando se da una situación de hecho no controvertida y una base imponible fácilmente mensurable puede agotarse en una simple operación mental, pero que siempre constituye un momento importante en el desarrollo de la relación tributaria, es decir, la función de la determinación de los impuestos requiere de conocer la ley especial del impuesto de que se trate e identificar los hechos, actos o actividades que se ajusten a la norma y establecer el momento en que ocurren, además, de tener los elementos o evidencias de ellos.

B. CONCEPTO DE DETERMINACIÓN

“Doctrinalmente ha sido definida la figura de la determinación, como el acto u operación posterior al señalamiento en la ley, de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Es decir, el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos. El concepto de determinación en el cual se apoya el CFF 1967, también se hace consistir en el acto o conjunto de actos emanados de la administración de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Dicha determinación tiene varios momentos: se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma cierta a pagar. Es por esto que la liquidación se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza. Tomando en cuenta los conceptos anteriores, se ha admitido que la determinación tiene carácter declarativo, cumpliendo además la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente, por ello es que se ha considerado que en la repetida determinación, se fija la medida de lo imponible y se establece el monto o quantum de la deuda, y cuando el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los lleva a cabo la autoridad, ésta puede valerse de ciertos elementos de juicio para efectuar el acto o conjunto de actos que le corresponden, pudiendo recurrir incluso, como sucede en nuestro sistema jurídico, a la llamada visita domiciliaria”. Este texto lo ha pronunciado el 3TCMA1erC, citado por De la Garza. pág. 555. A continuación se analizan otros conceptos de determinación, según los autores que se citan:

Gazzerro, señala que la determinación es la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible y el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos.

Giuliani Fonrouge, define la determinación como el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.

Jarach, afirma que la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración el cual está manifiesta su pretensión, contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva.

De la Garza, sostiene que la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.

De la anterior definición podrá advertirse que para De la Garza la determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo, por adeudo propio o por adeudo ajeno, como un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria. La determinación es considerada como un paso ineludible de la obligación tributaria, sobre todo que se admite que su autor puede ser el sujeto pasivo. Enseguida analizamos otro autor que hace referencia a la liquidación:

Giannini, explica “La liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste, precisamente, en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva, con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente. 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 una suma determinada sino es cumpliendo las operaciones mencionadas. De donde se desprende que la liquidación es necesaria y que se produce en cualquier especie de impuesto, por ser consustancial con el carácter mismo de la obligación tributaria, como obligación ex-lege”.⁸

El concepto de Determinación que hemos analizado, los cinco autores se refieren a este término y solamente el último, o sea, Giannini lo nombra como liquidación, y todos coinciden en que se trata de una actividad realizada por la autoridad, desde luego ellos se refieren a los países de su origen o de su residencia, como ya hemos mencionado, en Europa es más usual ese término de determinación que hace la autoridad con la colaboración del sujeto pasivo que le proporcione o bien que no le proporcione la información a la autoridad. En mi opinión, considero que para el caso de México, cuando es el sujeto pasivo quien determina la contribución, en el procedimiento de autodeterminación, propiamente aplicamos ese término; por otra parte, cuando es la autoridad la que determina y liquida contribuciones, es que estamos frente a un acto administrativo que tiene su origen, casi siempre, en una orden de visita domiciliaria, o en el ejercicio de otra facultad de comprobación que hace la autoridad fiscal.

⁸ DE LA GARZA. Op. Cit. Página 557

C. NATURALEZA JURÍDICA Y LOS EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN

En el derecho tributario italiano se ha producido desde hace tiempo, sin que hasta la fecha haya concluido definitivamente, el debate, respecto a la conexión que puede existir entre el nacimiento de la obligación tributaria, por una parte, y los efectos del acto administrativo de liquidación, por la otra. Debemos aclarar que para aquellos tributos cuya determinación pueda hacerse sin la intervención de la administración fiscal, sea que se reconozca a tal acto con el carácter de determinación o que se le niegue esa naturaleza, pacíficamente se ha reconocido que el nacimiento del crédito fiscal se produce en el momento en que se realiza el hecho generador previsto por la norma legal.

En cambio, para aquellos impuestos para los que la ley exige que, previamente a su pago, la administración tributaria los determine o liquide, se ha venido discutiendo si el acto administrativo de liquidación tiene efecto constitutivo, si tiene efecto declarativo, o bien si produce tanto efectos constitutivo como declarativo.

1.- La Tesis del Efecto Declarativo, *Giannini* enseña “que la obligación tributaria, como natural consecuencia de ser una obligación ex lege, nace en el preciso momento en que concurren los dos factores la norma legal, por una parte y la realización del presupuesto, por la otra parte, aun cuando ello no excluye que el legislador pueda adoptar una regla diversa, cual es la de aplazar el nacimiento de la obligación al momento en que es determinada posteriormente por la autoridad administrativa, cuya determinación obviamente, tiene un efecto meramente declarativo”. Citado por De la Garza. op.cit. pag.558.

2.- La Tesis del Efecto Constitutivo, *Allorio*, quien es el más radical exponente de la tesis contraria, sostiene que el nacimiento de la obligación tributaria ocurre únicamente en el momento en que la administración tributaria produce el acto administrativo, al que da el nombre de acto de imposición, el cual, por tanto, tiene un efecto constitutivo sobre la obligación apoyándose para ello en la disposición de una ley italiana que previene que antes de la producción de ese acto administrativo, el contribuyente, aunque lo desee, no puede hacer el pago del tributo.

Berliri, por su parte, sostiene una posición menos radical, pues expone que antes de la determinación acertamento, la administración no tiene un derecho en contra del sujeto pasivo sino un mero derecho potestativo. Afirma Berliri que el accertamento produce como efecto constitutivo el nacimiento de la obligación tributaria.

3.- La Tesis de que el acto de determinación produce efectos Declarativos y Constitutivos. Realmente, aunque el mismo *Giannini* se enlista entre los sostenedores de la tesis que reconoce efectos declarativos a la determinación, sostiene que además produce otros efectos, que tienen carácter constitutivo. Dice *Giannini* que, tomando en cuenta la necesidad y la forma jurídica en que se realiza el acto administrativo de determinación deben obtenerse los siguientes corolarios:

- a) Puesto que la liquidación es un elemento indispensable para determinar si un crédito impositivo ha surgido y cuál es su importe, es evidente que el ente público se encuentra en la imposibilidad de realizarlo y que el sujeto obligado no tiene posibilidad de satisfacer su deuda antes de que se haya practicado la liquidación. Ésta constituye, por tanto una condición para la exigibilidad del crédito; condición necesaria, pero no siempre suficiente, ya que requiere, además, que la deuda esté vencida, pudiendo ocurrir que el vencimiento se produzca en un momento posterior a la liquidación.
- b) Finalmente, puesto que el derecho objetivo confía al ente público acreedor la determinación de su crédito mediante un acto administrativo, que, al igual que cualquier otro acto de la misma naturaleza, goza de una presunción de legitimidad y es sin más ejecutivo, se desprende que el último efecto de la liquidación consiste en determinar, con eficacia obligatoria, la existencia del crédito y su cuantía”.

Otro italiano, Alessi, ha sostenido también que la obligación existe desde el momento de la realización del presupuesto, pero no es aún eficaz hasta que sobreviene la llamada liquidación”. (ver página 559 De la Garza)

“Muy claro en su exposición es el tratadista español Sáinz de Bujanda, que al hacer la crítica de la doctrina de Berliri y de Allorio afirma que “no existe razón alguna – de orden lógico ni legal – para que el nacimiento del vínculo y la posibilidad de su disolución hayan de producirse en el mismo instante. Por el contrario, son múltiples los argumentos para sostener que, tanto en el terreno de los principios como de las exigencias prácticas, ambos fenómenos deben, en ciertos supuestos, quedar separados en el tiempo. En el campo de las relaciones jurídico-públicas, y, concretamente, en el de las obligaciones en las que un ente público es acreedor de una determinada prestación pecuniaria, que le es debida por otro ente público o por un particular”. Citado por De la Garza en su obra multicitada. (Páginas 558 y 559).

D. CLASES DE DETERMINACIÓN

En la mayor parte de los países los sistemas tributarios mantienen varias clases de determinación o liquidación, según dos criterios: según el sujeto que la realice, y otro, según la base conforme a la cual se efectúe:

a) Determinación según el Sujeto que la Realice.

- 1.- La Determinación hecha por el sujeto Pasivo Principal o por deuda ajena,** según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa. A esta forma de determinación la llaman los tratadistas “Determinación por el sujeto pasivo”, Autodeterminación”, (criticada por algunos, pero usada también por el TFF en algunas ocasiones) y “Autoimposición”.
- 2.- La Determinación que realiza la Autoridad Administrativa Tributaria,** generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena,

pero también por sí solo, sin tal colaboración. Ésta es considerada en Europa como el sistema normal de determinación, parte de la doctrina llama determinación de oficio a la ejecutada por la Administración sin la colaboración del sujeto pasivo.

3.- La Determinación de la base imponible por Convenio, o aún de la cuota tributaria mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la Autoridad tributaria administradora del tributo y el sujeto pasivo principal. Se le conoce con el nombre de concordado o concordato tributario.

b) Determinación según la Base conforme a la cual se Realice.

1.- Determinación con Base Cierta

Es la que se ejecuta sea por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, con completo conocimiento y comprobación del derecho generador en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica, . . . se conoce con certeza el hecho y valores imponibles”. A este método la SCJN lo llama método de comprobación directa y dice el alto Tribunal que en él se investiga directamente, la aptitud tributaria del causante”.

2.-Determinación con Base Presunta

Este método existe cuando la administración tributaria, o también cuando sea el propio sujeto pasivo principal, (como es el caso en el régimen de pequeños contribuyentes del ISR sobre actividades empresariales) la base imponible se determinaba con ayuda de presunciones establecidas por la ley. En el presente caso dicha base imponible se determinaba aplicando a los ingresos brutos del pequeño contribuyente un coeficiente de utilidad según el giro o actividad económica, según el giro a actividad económica en cada caso lo establece la LISR. Art. 62 que puede ser del 3%, 14%,15%, 20%, 30%. (actualmente este procedimiento cambió y se aplica a los ingresos brutos la tabla del Art. 138, pero se menciona como ejemplo para ilustrar la base presunta)

Otro ejemplo de la base presunta se daba en el art. 75 de la LISR que establecía una presunción para que la Autoridad aplicara a la persona física que ha realizado erogaciones mayores que las declaradas y ésta no pueda comprobar que no procedan de ingresos gravables, esa diferencia constituye un ingreso gravable que se agrega al declarado por el contribuyente.

Actualmente es el Art. 107 de la LISR que contiene este supuesto jurídico que estamos mencionando como ejemplo y también encuadra perfectamente en la base presuntiva que se analiza que es llamado por algunos autores y por la SCJN con el nombre de “indiciario”, en el que se “investiga por los medios o signos externos del sujeto del impuesto para así, presuntivamente, determinar su citada capacidad contributiva.

3.- Determinación con Base Estimada o Estimativa

Esta forma de determinar la base lo hace la Administración Tributaria ante la imposibilidad de determinar una base cierta y no habiendo una base presunta establecida en ley alguna, que se hace pues mediante los hechos que pueda comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente,

la documentación que obre en su poder y los medios de investigación económica para llegar al resultado de que el hecho generador tiene una determinada dimensión económica. Este procedimiento está previsto en el CFF. Artículos del 55 al 63, y en la LISR artículos 90 y 91; y LIVA artículo 39, mismos que se estudian más adelante.

E. MONEDA EN LA QUE DEBE HACERSE LA DETERMINACIÓN

Según lo dispone el artículo 20 del CFF las contribuciones y sus accesorios se causan y deben pagarse en moneda nacional. En su determinación debe aplicarse el índice nacional de precios al consumidor que será calculado por el Banco de México. Tratándose de moneda extranjera deberá aplicarse el tipo de cambio con que se hayan adquirido o al tipo promedio para la enajenación con el cual inicien operaciones en el mercado correspondiente al día en que se causen las contribuciones.

4.2.2. LA DETERMINACIÓN HECHA POR EL SUJETO PASIVO

En México se tiene este sistema de determinación de los impuestos que hace el propio sujeto pasivo, según lo dispone el artículo 6º.CFF. que dice “corresponde a los contribuyentes la determinación de las obligaciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario”. En este sistema el mismo sujeto pasivo reconoce la existencia de un hecho generador que a él se le atribuye, mediante la aplicación de la tasa a la base que determine, con ello cuantifica la cantidad a pagar y lo comunica a la administración tributaria por medio de una declaración. Normalmente, si la actividad liquidatoria fue cumplida con exactitud por el sujeto pasivo, el nacimiento, la determinación y la extinción de la obligación se cumplirán como una actividad exclusiva del sujeto pasivo, sin intervención del sujeto activo. En caso contrario se produce una rectificación hecha por la autoridad administrativa, que trae como consecuencia un acto de determinación por parte de la autoridad tributaria.

La determinación efectuada por el sujeto pasivo puede ser cambiada por el propio sujeto pasivo, mediante la presentación de una declaración complementaria, espontáneamente o por invitación de la autoridad fiscal, así como de la revisión y eventual modificación que hace el propio sujeto pasivo, espontáneamente o por invitación de la autoridad, o bien por la autoridad fiscal.” En nuestro país la mayoría de los impuestos son determinados por el sujeto pasivo principal, es decir se tiene establecido el sistema de autodeterminación, y las contribuciones se enteran mediante el documento que llamamos Declaración.

A. LA DECLARACIÓN, CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA

El estudio de este documento requiere de mucho espacio porque se tienen opiniones y criterios de muchos y distinguidos tratadistas nacionales y extranjeros, sin considerar que cada país tiene su propio sistema, que sería interesante hacer un estudio comparativo y sobretodo buscando un sistema que tenga cierta permanencia y se tengan resultados importantes, y que fuera posible adaptarlo, por su sencillez y simplicidad, dado que en México se hacen ensayos y pruebas con mucha frecuencia, cambian muy continuamente los

formatos, la información que se pide en las declaraciones, que son un verdadero problema y anarquía acerca de la información que se procura obtener, que luego no sirve para nada y se sigue generando sin ninguna utilidad, hasta que alguien se da cuenta y la cambia por otra más complicada y sin objetivos claros y precisos. Es una historia larga y penosa la de los formatos de las declaraciones que han estado vigentes en las últimas décadas.

Breve Antecedente. A continuación citaremos algunos datos referidos a la declaración, su naturaleza y objeto que procuramos resumirlos como sigue: En primer lugar nos vamos a referir a su antecedente inmediato que es la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1954, que consideraba a la declaración como la aportación de información para que la autoridad determinara y liquidara las contribuciones, según lo establecía el artículo 77 del CFF; dicha determinación y formulación de las bases para la liquidación del impuesto, su fijación en cantidad líquida, estaban sujetas al estudio de las autoridades hacendarias y a la calificación de las mismas, calificación que significaba que la declaración de los contribuyentes era simplemente un acto debido a la colaboración de los mismos con las autoridades, que no solamente quedaban sujetas al control de las mismas, sino que era necesaria la resolución respectiva para que el impuesto quedara determinado y liquidado por las propias autoridades.⁹

Este procedimiento que todavía se aplica en otros países, se dejó de aplicar en México, hasta que entró en vigor el Decreto del 28 de diciembre de 1961, en que se consideró que la declaración presentada por el causante constituiría el cumplimiento por parte de éste, de la obligación de pagar el impuesto sobre la renta, siendo el contribuyente a quien, en principio, le correspondía la determinación y liquidación del impuesto a su cargo, según el artículo 203 de la Ley, de tal suerte que la declaración debía ser objeto simplemente de revisión por parte de la autoridad, lo que significa que ya la autoridad no tenía el deber de examinar todas y cada una de las declaraciones presentadas por el contribuyente y dictar una resolución o calificación que analizara exhaustivamente los diferentes datos consignados en aquella declaración para determinar en su totalidad el crédito fiscal a cargo del contribuyente, sino que las mismas autoridades solamente estaban facultadas para revisar esas declaraciones, y en caso de encontrar omisión del impuesto requerir el pago de la omisión y, en su caso, de las sanciones procedentes, lo que ponía a la autoridad en aptitud de que no tuviera que estudiar ya íntegramente la situación del contribuyente, sino de ir formulando liquidaciones a medida que, por nuevos datos obtenidos por ella y que influyeran en la determinación de la verdadera base del tributo, aparecieran diferencias de los impuestos omitidos.

Concepto o Definición de Declaración. Es el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos casos, además, de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión, en todo caso, de que la Autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación.

⁹ DE LA GARZA. Op. Cit. Página 567

Naturaleza Jurídica de la declaración, sobre este aspecto, la declaración ha merecido diversas consideraciones, según los autores que se indican a continuación:

Berliri. “Que es casi imposible que la autoridad conozca todos los hechos generadores de los créditos fiscales, que en forma múltiple pueden producirse, y por ellos es conveniente que la ley imponga al deudor del tributo quien tenga la obligación de informar a la Administración de la realización del presupuesto de hecho, de la entidad de la base imponible, así como de todos los otros elementos necesarios o simplemente útiles para la aplicación de tributos, y de comunicarle todos aquellos hechos y circunstancias que puedan contribuir a un más eficaz desarrollo de su función determinadora.

Vanoni. Considera que la declaración es la comunicación realizada por el sujeto a quien obliga la ley, a la administración tributaria, de haberse realizado el presupuesto y los elementos idóneos para fijan en concreto la prestación debida.

Jarach. Es un acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitiva de la obligación sustancial.

Gazerro. La define como el acto por el cual el contribuyente debe cumplir la obligación de determinar las rentas sujetas a impuesto mediante los datos y los elementos relativos a los hechos y a la situación que constituyen el presupuesto de la obligación tributaria.

De la Garza. Considera que la declaración, una vez que se tiene claro el problema de su naturaleza jurídica, se puede definir, por un lado, la declaración que presenta el sujeto que autodetermina el crédito fiscal, y también la declaración que ciertamente la presenta el propio sujeto pasivo para que la autoridad haga esa determinación. Es decir, se pretende dar una definición que sirva para los dos tipos de declaraciones. La conclusión admitida por todos los autores, es que la declaración es un acto debido, esto es, un acto que se realiza en cumplimiento de un mandato de la ley, como lo ha reconocido el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Otras consideraciones respecto a la Declaración son las siguientes: Algunos han querido ver el contenido de la declaración una confesión extrajudicial, en cuanto que los datos o información que proporciona el declarante pueden ser usados en su contra por la Autoridad. Sin embargo, entre la declaración y la confesión extrajudicial pueden señalarse las siguientes diferencias: a) La confesión es un acto voluntario que requiere el animus confidante; la declaración, en cambio, es un acto obligatorio; b) La confesión es por principio general “contra se”, la declaración, por el contrario, es un acto “pro se”, en cuanto que el declarante firma la veracidad de ella y pretende que sea reconocida y aceptada por el la autoridad destinataria; c) La confesión opera en el ámbito del proceso, en ella no es concebible el error de derecho, la declaración, en cambio opera en el ámbito administrativo y admite tanto el error de hecho como el error de derecho y las consecuencias rectificatorias; d) La confesión tiene el carácter y la función de prueba, la declaración tiene por el contrario un carácter obligatorio y sólo puede convertirse en prueba en un momento o etapa posterior del procedimiento, esto es, cuando se tramite el proceso contencioso administrativo; e) El objeto de la confesión es un hecho que el confesante

declara haberse o no realizado, mientras que el objeto de la declaración son apreciaciones o valuaciones sobre elementos objetivos; f) La función de la confesión es constituir una prueba plena legal, mientras que el de la declaración es comunicar a la administración tributaria que una obligación fiscal ha nacido para las consecuencias jurídico tributarias. Por lo anterior, se considera que la declaración no constituye una confesión sino un documento sujeto a revisión y control de la autoridad tributaria que debe verificar su exactitud.¹⁰

B. CARÁCTERES DE LA DECLARACIÓN

La declaración es el documento básico que se considera como la puerta de entrada para dar paso a las relaciones jurídicas tributarias que se establecen entre el sujeto pasivo y el sujeto activo, en lo que están de acuerdo todos los tratadistas que bien dicen es la llave para el inicio de las relaciones entre ambos sujetos. Sus características y elementos que en forma general, y para todos los sistemas tributarios, casi siempre tienen puntos de coincidencia, y muy pocas diferencias; a continuación se analiza no solamente para el caso de nuestro país, sino en forma amplia y general que incluye aspectos no aplicables para nuestro caso:

1.- La Finalidad de su Presentación. La declaración se presenta a la autoridad tributaria con alguna de las siguientes finalidades:

a) Para que la autoridad practique la liquidación, en los tributos que requieren determinación administrativa. En este aspecto, la autoridad liquidadora debe verificar la exactitud de la información para identificar la producción del hecho generador, si encuentra que los datos son correctos procede a la determinación de las contribuciones. Si los datos son insuficientes o no le parecen correctos, debe la autoridad liquidadora requerir mayor información e investigar los hechos directamente.

b) Cuando se trate de declaraciones en que se contenga una autodeterminación, pueden darse las siguientes alternativas.

- Que la autoridad administrativa proceda a la verificación del contenido de la declaración, que consiste en examinar si la declaración es verdadera como lo afirma el contribuyente; Si los datos no resultan ciertos como el contribuyente lo ha afirmado, se procede a la rectificación, con lo que se produce, frente a la autodeterminación del contribuyente, para dar paso a una determinación por parte de la administración. Esto es lo que se ha llamado “calificación” de la declaración.
- Que la autoridad administrativa no tiene la obligación de revisar la declaración, sino simplemente otorgarle un derecho potestativo, para que si lo considera conveniente, dentro de un periodo que la ley señale, revise la declaración, con la consecuencia de que pueda aprobarla, modificarla o rectificarla o de plano rechazarla, para proceder a la declaración “estimativa”, como se le llama en el derecho mexicano; pero que en Italia se le llama inductiva o sintética; en otros países se les llama de “oficio”. A partir de 1962, en México se estableció este sistema para impuesto sobre la renta.

¹⁰ DE LA GARZA. Op. Cit. Página 568-569

2.- A Quién Corresponde Presentarla. La obligación de presentar la declaración incumbe normalmente al sujeto pasivo, pero en el caso del deudor por adeudo ajeno, esta obligación puede recaer sobre el responsable, como es el caso de las instituciones fiduciarias, que deben presentar las declaraciones por cuenta de los fideicomisarios.

También existe la obligación de presentar declaraciones periódicas, aún cuando no haya pago a efectuar, esto es en el caso de contribuyentes habituales; la obligación de presentar declaraciones, cuando se trate de contribuyentes eventuales, debe hacerse cuando se ha producido el hecho generador y existe un crédito fiscal a pagar. Las declaraciones deben ser firmadas por el contribuyente mismo o por su representante legal.

3.- Formalidades. La declaración puede ser formal e informal; esto quiere decir que cuando la ley prescriba o no la forma en que debe hacerse, utilizando las formas aprobadas por la autoridad, debiendo proporcionar el número de ejemplares e informar sobre los documentos que deban agregarse. Se previene al contribuyente que puede formular en escrito libre con los requisitos que se señalan, para cumplir con esta obligación, siempre que no haya formato aprobado y publicado.

4.- Recepción de la Declaración. La autoridad tiene la obligación de recibir las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones y devolver copia sellada a quien los presente. Sin embargo, podrán rechazar la presentación de estos cuando no tengan el nombre del contribuyente, su clave de registro federal de contribuyentes, su domicilio fiscal, no se identifique la autoridad a la que va dirigida, o cuando no aparezcan debidamente firmados, no se acompañen los anexos o documentos en su caso, o presenten errores aritméticos en las contribuciones o sus accesorios.

5.- Plazo de Presentación. El plazo general de la presentación de las declaraciones es hasta el 17 del mes siguiente de su causación. (Artículo 6° CFF). Pero cada ley especial puede establecer el día que resulte más conveniente. El mencionado artículo previene otros plazos y para otras situaciones o contribuciones.

6.- Lugar de Presentación. El lugar natural de presentación de la declaración, aviso o escrito, lo es la oficina de la autoridad que se ubique dentro de la circunscripción del domicilio del contribuyente; la oficina o institución que la autoridad indique; o por medio del servicio postal mexicano, mediante pieza certificada, caso en el cual se tendrá como fecha de presentación la del día en que hagan la entrega a las oficinas de correos. Con la modernización actual de los sistemas y medios electrónicos, se ha agregado al Título Primero del CFF, las disposiciones que comprende el Capítulo Segundo, artículos del 17-C al 17-J, referido a los Medios Electrónicos. Actualmente se realizan por medio de correo electrónico (Internet), se hacen las transferencias de fondos, así como la presentación de declaraciones, utilizando la firma electrónica avanzada; avisos, escritos y documentos digitales se hacen en la forma y metodología que reglamentan dichos dispositivos.

7.- Secreto Fiscal. El artículo 69 de CFF establece que “El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias

estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquéllos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias... dicha reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales exigibles de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la SHCP, de conformidad con la Ley de Agrupaciones Financieras. . .”. En dicho artículo se mencionan otros supuestos.

8.- Rectificaciones a la Declaración. Declaración Complementaria. En principio, el declarante puede rectificar, por medio de una declaración posterior o en alguna otra forma, las afirmaciones o datos contenidos en la declaración, si fueron fruto de un error o deliberadamente fueron inexactas. Algunas leyes, como las de los impuestos a la renta y al valor agregado lo reglamentan expresamente.

Por muchos años se reconoció el derecho de rectificar o modificar las declaraciones mediante declaraciones complementarias, sustituyendo los datos de la original. En 1990 se reformó el artículo 32 de CFF, para establecer que las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y que sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en dos ocasiones, siempre que no se hayan iniciado en el ejercicio de facultades de comprobación. Sólo en dos casos no opera esa limitación: a) Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades. b) Cuando solo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas por los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta. También procede la modificación de la declaración original mediante declaración complementaria cuando el contribuyente haga dictaminar sus estados financieros. Otro caso es el que previene cuando lo ordena una resolución administrativa por haberse controvertido una resolución.

9.- La Revisión de la Declaración. Es un procedimiento interno de la autoridad. Si hecha la revisión no encuentra motivos para rechazarla y hacer ella por su parte una nueva determinación, que es la liquidación adicional, a que se refiere la ley, no se produce ningún acto jurídico administrativo. En cambio, si encuentra motivos para producir una liquidación adicional, que no es tal, sino una verdadera propia liquidación o determinación hecha por el sujeto activo de la relación tributaria sustantiva, nos encontramos frente a un caso de determinación por la autoridad, o por el sujeto activo, y frente a un acto administrativo de determinación, cuya naturaleza y características son parte del derecho tributario administrativo. Las facultades que tiene la autoridad para revisar las declaraciones, y en su caso, para formular liquidaciones o determinaciones adicionales, deben ejercitarse en un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se presentó la declaración. En el artículo 42, fracción I, se previene la rectificación por errores aritméticos de las declaraciones, que es materia de las facultades de comprobación de la autoridad.

C. LA EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La diferencia que existe entre nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria debe precisarse con claridad. El nacimiento consiste en la aparición o la creación de un vínculo entre el acreedor y el deudor. La exigibilidad, por el contrario, consiste en que el ente público, esté legalmente facultado para compeler al deudor del tributo al pago de la prestación. Se pueden presentar los siguientes supuestos, según los hechos que dan nacimiento al tributo:

1.- Hechos Instantáneos. En los hechos instantáneos, el legislador es libre para hacer coincidir la exigibilidad de la obligación con la causación de la misma, tal como sucedía en la derogada Ley del Impuesto del Timbre, para el contrato de arrendamiento, recibos.

2.- Hechos Periódicos o Permanentes. En estos hechos el legislador al ejercitar las diversas opciones que le puedan asistir, establecerá el momento de exigibilidad pudiendo coincidir con el inicio del período, como ocurre en el impuesto sobre uso y tenencia de automóviles, o fracciones en el período, como acontece con el impuesto predial.

3.- Exigibilidad del Crédito y de la Obligación Fiscal. Debe entenderse que el pago del crédito es exigible coactivamente por la autoridad fiscal cuando ha transcurrido el plazo que la ley da para hacerlo no se ha hecho. En el artículo 6° de CFF se dispone en qué momento deben hacerse los pagos, transcurridos los cuales se hace exigible el pago. La regla general es que el pago se haga en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago debe hacerse mediante declaración que se presente ante las oficinas autorizadas, dentro de los plazos que previene el mencionado artículo 6° del CFF.

4.2.3. EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

A. NATURALEZA DE LA DETERMINACIÓN

La determinación de la obligación tributaria es de naturaleza mixta, es decir, cuando el contribuyente autodetermina sus obligaciones, la autoridad no interviene, excepto para recibir el pago y cuando procede a revisar la declaración; en cambio, cuando es la autoridad la que determina la obligación fiscal, esta actividad es de naturaleza administrativa. También cuando la autoridad administrativa tributaria rectifica una declaración, se establece una relación jurídica de naturaleza administrativa y los actos que se producen tienen el carácter de un procedimiento administrativo de determinación. Lo mismo sucede cuando es a la autoridad administrativa a quien le corresponde la determinación y ello en cualquiera de las dos posibilidades, una que la realice en base en los datos proporcionados por el sujeto pasivo o la otra en que la autoridad, ante la omisión o contumacia del deudor, realice la actividad determinatoria con los datos e información que ella misma se allegue. También aquí se establece una relación jurídica de naturaleza administrativa entre autoridad y contribuyente y la serie de actos que se producen y que

concluyen en el acto de determinación tienen la naturaleza de un procedimiento administrativo.

B. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN

Se tienen diversas opiniones respecto a las variantes de determinaciones de la obligación tributaria, unos opinan que son dos, o tres, o cuatro; mismas que vamos a exponer a continuación para luego concluir que si son dos los sujetos, pues solamente debieran ser dos tipos de determinaciones, una que hace el sujeto pasivo, y la otra que hace el sujeto activo, con o sin la colaboración del contribuyente; lo cierto es que cada uno hace su determinación y cada cual tiene su consecuencia jurídica, que es lo que finalmente importa. Giannini considera que existen tres diversos tipos de determinación, según que ella esté realizada: a) por el mismo deudor sin la intervención de la autoridad; b) Por la autoridad sin la cooperación del deudor, y c) por la autoridad con la cooperación del deudor; agrega que éste último es el procedimiento normal, seguramente por que en varios países de Europa es el que más se utiliza. A estas tres formas de determinar las obligaciones, otros autores, le agregan otra que se denomina “Concordato”, que consiste en un convenio fiscal o acuerdo por el cual el contribuyente se adhiere a una propuesta hecha por la autoridad para determinar sus contribuciones mediante dicho convenio.

El procedimiento de determinación por la autoridad tributaria, según se tenga participación o cooperación del deudor tributario, en cuyo caso la llaman “determinación mixta”, o que la autoridad realice la determinación, sin el concurso del contribuyente, en cuyo caso la llaman “determinación de oficio”; con estas dos variantes expuestas se consideran que la determinación de la obligación, es hecha por la administración tributaria. Es de observarse que la determinación de “oficio” hecha por la administración sin la cooperación del sujeto pasivo, o son consecuencia de una revisión de la declaración o provienen de irregularidades en la conducta del contribuyente. En todo caso lo fundamental es que se trata de una determinación hecha por la administración fiscal, con bases ciertas, siendo lo normal que para ello cuenten con la cooperación del contribuyente y lo anormal que no cuente o que tenga que prescindir de ella. Por otra parte, se tiene la determinación por la administración que se realiza en forma estimativa, misma que se basa en presunciones con las causales que la ley establece y previene el procedimiento a seguir, desde luego, esta determinación es hecha por la administración fiscal sin la colaboración del contribuyente. Por tratarse en nuestra investigación sobre este último punto, nos vamos a referir más adelante a estas causales y a este procedimiento de determinación “presuntiva”, haciendo la diferenciación de la “estimativa”.

C. FINALIDAD DEL PROCEDIMIENTO

El procedimiento de determinación tiene como propósito cuantificar el crédito tributario en una cantidad líquida y precisa, que puede ser requerida de pago al sujeto pasivo por adeudo propio y por adeudo ajeno. La administración tributaria puede revisar la declaración del contribuyente y a partir de ella pueden surgir elementos para producir un acto de determinación, ya sea sobre la base cierta, de acuerdo con los datos que haya aportado, o bien sobre base de presunciones que la ley previene, para el caso de prescindir de los datos declarados por el sujeto pasivo, porque los haya encontrado inciertos. En este

procedimiento intervienen como partes la administración, los sujetos pasivos y en algunos casos pueden también tener participación terceros, que nunca podrán llegar a ser deudores del tributo.

D. BASES DE LA DETERMINACIÓN

En páginas anteriores nos hemos referido a este aspecto, cuando analizamos las clases de determinación, por lo que aquí tratamos de ampliar este concepto como las bases de determinación. La determinación sobre base cierta es lo normal y es la regla. El sujeto pasivo debe presentar su declaración en la que determina sus contribuciones, fundándose en hechos y actos ciertos, que deben estar asentados en sus libros y registros de contabilidad, de acuerdo a las disposiciones legales y reglamentarias. La determinación hecha por la autoridad fiscal con base cierta no presenta ningún problema desde el aspecto procedimental, toda vez que la autoridad procede con pleno conocimiento y comprobación de los hechos; generalmente se practica la determinación llamada mixta, en la que el sujeto pasivo al presentar su declaración ofrece a la autoridad todos los hechos y datos necesarios para que proceda a la liquidación.

Por otra parte, en la determinación que hace la autoridad sin la colaboración o con la oposición del contribuyente, generalmente no se cuentan con los elementos necesarios para hacer una determinación con base cierta; porque se explica que hay determinación con base cierta cuando la administración dispone de todos los antecedentes, es decir, cuando el Fisco conoce con certeza los hechos y valores imponibles; o sea, que cuenta con los elementos informativos por haberle llegado por conducto del propio deudor o del responsable (declaración jurada), o de terceros (declaración jurada o simple información y fiscalización), esta explicación la da *Giuliani Fonrouge*.¹¹

Se considera que este sistema de determinación es excepcional, puesto que supone que el contribuyente presenta su declaración con los datos que conduzcan a una determinación cierta, y la autoridad, al revisar la declaración, está obligada también a obtener del propio contribuyente, de terceros, o de su propia actividad investigadora, los datos que permitan una adecuación real entre el presupuesto del tributo y la determinación que realiza en vía de rectificación. Sin embargo, existen ocasiones en que no es posible para la autoridad hacer la determinación sobre base cierta, porque el contribuyente no declare, o porque no pueda proporcionar los datos y documentos o libros que los apoyen, etc., y entonces se presenta la necesidad de que la autoridad haga una determinación deductiva, o sintética, o estimativa, y estará basada fundamentalmente en presunciones.

4.3. DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN DE CONTRIBUCIONES POR INGRESOS ESTIMADOS O PRESUNTOS

La determinación y liquidación de contribuciones hecha por la autoridad tributaria cuando el contribuyente visitado incurre en alguna de las causales previstas en el artículo 55 de CFF, se procede a aplicar bases de determinación inciertas, es decir, se estiman conforme lo establece dicho ordenamiento; por lo que la doctrina nos enseña ciertos

¹¹ *DE LA GARZA. Op. Cit. Citado por este autor. Página 761 y siguientes.*

lineamientos que se analizan a continuación, para que más adelante, se haga el análisis jurídico de todo el procedimiento que implica la determinación y liquidación por ingresos estimados o presuntos. Existen algunos criterios del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa explican los casos en que la autoridad procede a determinar presuntivamente las contribuciones omitidas por el contribuyente.¹²

4.3.1. EL ACTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN

Noción y Naturaleza. Cuando la ley establece que la determinación deba ser hecha por la Administración, como último acto de un procedimiento que se inicia con la declaración del contribuyente, así como cuando la Administración en uso de sus facultades de revisión y control, produce un acto de determinación que sustituye o se contrapone a la determinación hecha por el sujeto pasivo nos encontramos con un acto administrativo de determinación. Aquí es donde cabe la aclaración de que propiamente la liquidación que emite la autoridad normalmente es como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación; este acto administrativo es el que tiene la mayor relevancia para este trabajo de investigación, que como ya analizamos en otra parte la teoría general del acto administrativo, nos remitimos a ese análisis para darlos reproducidos en esta parte; y solamente referirnos a las consideraciones de los siguientes autores:

Jarach. El acto administrativo de determinación no es un acto necesario, por que la administración tributaria “puede concluir sus investigaciones reconociendo que las obligaciones tributarias han sido correctamente cumplidas por el contribuyente, o, al impugnar y rectificar las liquidaciones de impuestos efectuadas por declaración jurada, puede lograr la conformidad del contribuyente sin necesidad de efectuar la determinación impositiva” o bien, por que no siendo obligatoria la revisión, haya transcurrido el plazo otorgado por la ley a la autoridad revisora sin que ésta haya ejercitado sus facultades.

Para la mayoría de los tratadistas, la determinación realizada por la autoridad tiene el carácter de un acto administrativo. En cambio, Jarach ha sostenido reiteradamente, y a pesar de las críticas que ha recibido su doctrina, que se trata de un acto de naturaleza jurisdiccional asimilable a la sentencia declarativa. A la luz del Derecho positivo y de la doctrina administrativa mexicana, se considera que el acto de determinación tiene la naturaleza de un acto formal y materialmente administrativo; formalmente administrativo por su procedencia u origen y materialmente administrativo por que crea una situación jurídica concreta, en la que no se da precisamente una controversia entre sujeto pasivo y sujeto activo.

El TFJFA ha sostenido que los actos de determinación de la autoridad tributaria “no son actos jurisdiccionales, puesto que no implican la existencia de un conflicto de derecho que requiere solución, ni es tampoco propósito de las funciones de la administración el de resolver controversias, ni hay partes contendientes.

¹² DE LA GARZA. Op. Cit. Son varias tesis citadas por el autor en las Páginas 762 a 765.

La determinación de contribuciones hecha por la administración tributaria, indudablemente que es un acto administrativo, tiene carácter de unilateral y su naturaleza es precisamente la de acto jurídico emanado de la administración pública en cuyo procedimiento no tiene intervención el sujeto pasivo o terceros. En otra parte, cuando analizamos la orden de visita domiciliaria, ya analizamos el acto administrativo y sus elementos. Se concluye pues que la resolución liquidadora es un pronunciamiento de la autoridad administrativa, que establece cuál debe ser la situación jurídica del particular en el caso concreto; y según la opinión del maestro Serra Rojas “El acto administrativo es un acto de derecho público que constituye una decisión ejecutoria, emanada de una autoridad administrativa en forma unilateral y concreta, y crea, reconoce, modifica o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general”

Como acto administrativo que es la Liquidación, tiene carácter ejecutorio, es un acto fundado y motivado según la Constitución y las leyes fiscales; emana de una autoridad competente, el acto de determinación debe ser dictado por la autoridad a quien la ley le otorgue competencia por razón de los funcionarios que en él intervengan, de la materia y del lugar. Cabe agregar y muy importantemente que la incompetencia es motivo de anulación del procedimiento, en los términos del artículo 51, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; pero en opinión del maestro Gabino Fraga, la falta de competencia es una causa de inexistencia y no de nulidad del acto administrativo.” (Citado por De la Garza. Página 781).

A. CONTENIDO Y FUNDAMENTO

En lo esencial el acto administrativo de determinación debe contener el pronunciamiento de la administración tributaria respecto de la existencia de la obligación impositiva, de la persona obligada como contribuyente o como responsable, según el caso, la base determinada que corresponde a la obligación para que finalmente quede expresada el monto líquido a pagar, con indicación precisa de las normas jurídicas que sirven de fundamento para el caso concreto, y en general, concluye con la intimación de pago de la obligación determinada o de la parte de ella que ha quedado incumplida. En este sentido el TFJFA ha sostenido que “las autoridades fiscales tienen la obligación de rectificar a favor de los contribuyentes aquellas declaraciones de las cuales resulte que estos por omisión o por ignorancia de la ley, han dejado de tener en cuenta deducciones o exenciones que les corresponden, según ha sustentado el tratadista Mario Pugliese. La Administración no debe liquidar el impuesto según las afirmaciones del causante, sino de acuerdo con la realidad de las cosas, tal como pueda conocerla y apreciarla, puesto que la ley tributaria no identifica dichas aseveraciones con la verdad que la administración debe buscar para que se justifique la aplicación del derecho objetivo, aplicando tan solo elementos de convencimiento que no substituyan al convencimiento del juez como la confesión”. (De la Garza. Página 781).

Es de gran trascendencia que el acto administrativo en que se determina contribuciones por parte de la administración y mediante la resolución denominada Liquidación debe contener el requisito básico de constitucionalidad y legalidad que se refiere a la fundamentación y motivación expresados en la forma que analizamos ya en otra parte de este trabajo. La falta de este fundamento legal, la violación de la disposición aplicada o el no aplicarse debidamente, son causas de anulación del procedimiento del acto

de determinación, en su caso, por el TFJFA, según lo dispone la fracción II del artículo 51 de la LFPCA. Cabe agregar que el multicitado acto administrativo de determinación no puede ser revocado por la propia autoridad, según lo establece el artículo 36 del CFF. Los efectos que se producen tanto en el sujeto activo como en el sujeto pasivo de la relación tributaria son: a) determinar en cifra exacta el importe del crédito y sus accesorios; y b) constituye una resolución ejecutoria, que si una vez notificada no es impugnada por los medios legales en forma oportuna, constituye la base o título para ejecutar su cobro por el procedimiento económico coactivo.

B. DETERMINACIÓN SEGÚN LA BASE CONFORME A LA CUAL SE REALICE

Este tema ya fue abordado en el subcapítulo anterior bajo un enfoque diferente pero aquí se precisan otros elementos y son necesarios analizarlos para hacer énfasis que la presente investigación está dirigida al supuesto de ingresos estimados o presuntos, sobre los que habremos de profundizar.

1.- Determinación con base cierta. Es la que se ejecuta sea por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, con completo conocimiento y comprobación del derecho generador en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica, . . . se conoce con certeza el hecho y valores imponibles”. A este método la SCJN lo llama método de comprobación directa y dice el alto Tribunal que en él se investiga directamente, la aptitud tributaria del causante”.

2.- Determinación con base presunta. Este método existe cuando la Administración tributaria o sea el propio sujeto pasivo principal, (como es el caso de los contribuyentes menores del ISR sobre actividades empresariales) la base imponible se determinaba con ayuda de presunciones establecidas por la ley. En el presente caso dicha base imponible se determinaba aplicando a los ingresos brutos del contribuyente menor un coeficiente de utilidad según el giro o actividad económica del causante,

3.- Determinación con base estimada o estimativa. Esta forma de determinar la base lo hace la Administración Tributaria ante la imposibilidad de determinar una base cierta y no habiendo una base presunta establecida en ley alguna, que se hace pues mediante los hechos que pueda comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obre en su poder y los medios de investigación económica para llegar al resultado de que el hecho generador tiene una determinada dimensión económica. Este procedimiento está previsto en la LISR, en los artículos 90 y 91 que más adelante se analizan.

4.3.2. CAUSALES PARA LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA O ESTIMATIVA

La autoridad tributaria procede en forma normal a determinar contribuciones mediante la resolución liquidadora cuando ha obtenido información y documentación sobre las operaciones, hechos, actos o actividades que constituyen en conjunto la posibilidad de determinar una base cierta en que se apoya para establecer las contribuciones omitidas y sus

accesorios. Pero existen ocasiones en que el contribuyente no puede proporcionar la información y documentación que le requiere la autoridad, que por diversas causas, el sujeto pasivo se coloca en situaciones previstas por la ley, para que la autoridad proceda a determinar las contribuciones omitidas en bases que determina según el procedimiento que también previene el CFF y las leyes especiales, como son la LISR y la LIVA según analizamos más adelante, por tratarse de un procedimiento muy especial y excepcional, según artículos 55 y 56, y otros referidos a los ingresos y utilidades estimados o presuntos.

A. CAUSAS DE PROCEDENCIA DE LA PRESUNTIVA

(CFF. ART. 55. (FR. I, II, III, IV, V, VI).

La Administración Tributaria puede determinar al contribuyente que ha incurrido en irregularidades, mismas que se tienen como causales para que proceda una forma especial de determinación presuntiva de ingresos y del valor de los actos o actividades por los que se deban pagar contribuciones y conforme a las utilidades presuntas que determine. Las causales están señaladas en el artículo 55 del CFF, y el procedimiento será el que establece el artículo 56 del mismo ordenamiento conforme a los siguientes incisos:

1.- No Permitir la Visita Domiciliaria. No Presentar Declaraciones.- Cuando el contribuyente se resista, se oponga o presente obstáculos para que la autoridad inicie o desarrolle la visita domiciliaria o cualquiera de sus facultades de comprobación; o cuando omita la presentación de la declaración del ejercicio de cualquier contribución, inclusive por más de un mes de vencido el plazo para su presentación.

2.- Por no Proporcionar la Contabilidad.- Cuando el contribuyente no presente los libros y registros de contabilidad, cuando no tenga o no proporcione la documentación que soporta sus operaciones o comprobantes de alguno de los conceptos de su declaración por más del 3%; o no proporcione los informes relativos al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y de las disposiciones tributarias.

3.- Por Irregularidades en la Contabilidad.- Cuando el contribuyente incurra en omisión del registro correcto y oportuno de sus operaciones, porque sus ingresos o compras o en alteración del costo por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio; Cuando se tengan registradas operaciones de compras, gastos o servicios que no fueron realizados o no fueron recibidos; y cuando se hayan alterado u omitido los registros de existencias que deban figurar en los inventarios, o se tengan registrados a preciso distintos de los costos, siempre que en ambos casos los importes excedan del 3% del costo de los inventarios.

4.- Por no llevar Control y Evaluación de Inventarios.- Cuando no se cumplan las obligaciones de control de existencias, por no llevar inventarios y no valuarlos conforme a las disposiciones establecidas.

5.- Por no Utilizar las Máquinas Registradoras de Comprobación Fiscal.- Cuando el contribuyente no mantenga en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o cuando los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que tenga autorizado por la autoridad, los destruya, altere o impida darles el uso debido.

6.- Por Otras Irregularidades en la Contabilidad.- Cuando el Contribuyente incurra en otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten a la autoridad el conocimiento real de sus operaciones.

Cabe agregar que estas causales son motivo de sanciones previstas en el Código Fiscal de la Federación, que independientemente de aplicarse el procedimiento de determinación presuntiva, dichas sanciones les serán aplicadas al contribuyente visitado por estas causas.

B. PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DE BASE PRESUNTA

La autoridad procederá a determinar presuntivamente los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos o actividades o de los activos sobre los que se deban pagar contribuciones. Dicho procedimiento comprende las siguientes alternativas que pueden ser aplicadas en forma indistinta: (CFF. ART. 56. (FR. I, II, III, IV, V)

1.- Utilizando los Datos de la Contabilidad del Contribuyente.-

2.- Tomando como Base los Datos Contenidos en las Declaraciones.- La autoridad puede optar retomar los datos que contiene la declaración del ejercicio correspondiente de cualquier contribución, o de cualquier otro ejercicio, modificando o adecuándolo al ejercicio de que se trate en el que ejecute sus facultades de comprobación.

3.- A partir de la Información que Proporcionen Terceros.- En estos casos la autoridad procederá a solicitar a terceros relacionados con el contribuyente, la información que considere necesaria y útil para determinar el monto de las operaciones que pudieran haberse realizado; esto es, por medio de las llamadas compulsas.

4.- Con otra Información Obtenida por las Autoridades Fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

5.- Utilizando Medios Indirectos de la Investigación Económica o de cualquier otra clase.

C. DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES RETENIBLES

La autoridad administrativa puede determinar en forma presuntiva las contribuciones no retenidas por el contribuyente, cuando debiéndolo hacer se omitió por más de 3% que no hayan sido retenidas y enteradas. En estos casos, las autoridades fiscales pueden utilizar el procedimiento previsto en el artículo anterior, en lo que sea aplicable utilizando indistintamente cualquiera de esos incisos. Para el caso de que el contribuyente no haya retenido el Impuesto Sobre la Renta por sueldos y salarios, y el retenedor tenga más de veinte trabajadores a su servicio, la autoridad procederá conforme a lo siguiente: (CFF. ART. 57).

1.- Procedimiento para Determinar Presuntivamente las Retenciones.- Se tomará como base la cotización más alta del Instituto Mexicano del Seguro Social, aplicando la tarifa sobre el límite máximo del grupo, elevado a los días del periodo que se revisa.

2.- Procedimiento Cuando no se Tengan los Elementos del Inciso Anterior.- Para estos casos la autoridad procederá a estimar por cada trabajador una base de cotización equivalente a cuatro veces el salario mínimo general elevado al periodo que se revisa.

D. DOCUMENTOS EN PODER DEL CONTRIBUYENTE. PRESUNCIONES

CFE. ARTICULO 59. (FR. I, II, III, IV, V, VI, “VII”, VIII).

Las presunciones de la autoridad fiscal para la comprobación de los ingresos del contribuyente visitado, por los cuales debe pagar contribuciones, se pueden basar en diversos comprobantes o documentos que estén en poder del contribuyente, los cuales se presumen que son de su propiedad y están relacionados con sus operaciones, porque corresponden al valor de los actos, actividades o activos, salvo prueba en contrario.

1.- Información contenida en la Contabilidad.- Cuando la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, se presumen que corresponden a operaciones celebradas por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

2.- Información en Poder de Terceros.- Se supone que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

3.- Depósitos en la Cuenta Bancaria del Contribuyente.- La autoridad considera que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

4.- Depósitos en la Cuenta Bancaria de Gerentes y Administradores.- Se presumen que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.

5.- Diferencias en los Registros y Existencias Reales.- Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y

valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.

6.- Cheques Librados en Pago de Mercancías. Se Presumen Ingresos. Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

7.- Posesiones de Activos se Presumen Propiedad del Contribuyente.- Cuando los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valorarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.

E. OPERACIONES NO REGISTRADAS. INGRESOS OMITIDOS

Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados, fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el que resulta de las siguientes operaciones: (Ver CFF. ART. 60 FR. I, II,)

1.- Valor de las Adquisiciones Presuntas.- El importe determinado de adquisición, incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses, normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por el por ciento de utilidad bruta con que opera el contribuyente.

2.- Valor Presunto de la Enajenación.- La cantidad resultante se sumará al importe determinado de adquisición y la suma será el valor de la enajenación.

3.- Determinación de la Utilidad Bruta.- El por ciento de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinará dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente. Para los efectos de lo previsto en los incisos anteriores, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados. En el caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.

4.- Valor de los Bienes por Faltantes de Inventarios. La presunción establecida en este Artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor. Igual procedimiento se seguirá para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en inventarios. En este caso, si no pudiera determinarse el monto de la adquisición se considerará el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate y en su defecto, el de mercado o el de avalúo.

F. OTRAS ALTERNATIVAS DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA

Cuando los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva según el Artículo 55 de este Código y no puedan comprobar sus ingresos en el período que se revisa, así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones: (Ver CFF Artículo 61 Frac. I y II).

1.- Operaciones Reconstruidas a Treinta Días.- Cuando se trate de reconstruir las operaciones con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros cuando menos treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del período reconstruido, mismo que se multiplicará por el número de días que correspondan al período en revisión.

2.- Otra Alternativa para Reconstruir Período de Siete Días.- Cuando la contabilidad del contribuyente no permita reconstruir las operaciones del período de treinta días a que se refiere el inciso anterior, la autoridad puede tomar como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que se observen durante siete días, y el promedio diario que se obtenga se multiplicará por el número de días que comprende la revisión.

3.- Procedimiento para la Determinación Presuntiva de la Utilidad Fiscal.- Se procederá a la determinación presuntiva de la utilidad fiscal tomando como base los ingresos o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos de los incisos anteriores, aplicando la tasa o tarifa que corresponda. Cuando se trate del impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado según el coeficiente que para dicha determinación señale la Ley de la materia en su artículo 90.

G. INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR TERCEROS. COMPULSAS

Las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos proporcionados por terceros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por éste, que se pueden utilizar para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagarse contribuciones: (CFF. ART. 62)

1.- Cuando se refieran al contribuyente designado por su nombre o denominación.

2.- Cuando se señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, aún cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio, siempre que estén relacionados con las actividades del contribuyente.

3.- Cuando se señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.

4.- Cuando se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

H. USO DE LA INFORMACIÓN POR LA S.H.C.P. Y OTRAS AUTORIDADES

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales, podrán utilizar para motivar sus resoluciones, los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, así como aquellos proporcionados por otras autoridades fiscales. (Ver CFF Artículo 63).

1.- Confidencialidad de la Información. “Las autoridades fiscales estarán a lo dispuesto en el párrafo anterior, sin perjuicio de su obligación de mantener la confidencialidad de la información proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refiere el artículo 69 de este Código.”

2.- Valor Probatorio de los Documentos. “Las copias o reproducciones que deriven del microfilm o disco óptico de documentos que tengan en su poder las autoridades fiscales tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales, siempre que dichas copias o reproducciones sean certificadas por funcionarios competentes para ello, sin necesidad de cotejo con los originales.”

4.3.3. COEFICIENTES DE UTILIDAD SEGÚN LA LEY DEL I.S.R.

A. COEFICIENTE DE UTILIDAD PRESUNTA

LISR. ART. 90 (FR. I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX)

- a) **Coefficiente General de 20%.** Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:
- b) **Coefficiente de 6% que se Aplicará a los Sigüientes Giros:**
Comerciales: Gasolina, petróleo y otros combustibles de origen mineral.
- c) **Coefficiente de 12% que se Aplicará a los Sigüientes Casos:**
Industriales: Sombreros de palma y paja.

Comerciales: Abarrotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural; cereales y granos en general; leches naturales, masa para tortillas de maíz, pan; billetes de lotería y teatros.

Agrícolas: Cereales y granos en general.

Ganaderas: Producción de leches naturales.

d) Coeficiente de 15% que se Aplicará a los Giros Sigüientes:

Comerciales: Abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional; salchichonería, café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y chocolates; legumbres, nieves y helados, galletas y pastas alimenticias, cerveza y refrescos embotellados, hielo, jabones y detergentes, libros, papeles y artículos de escritorio, confecciones, telas y artículos de algodón, artículos para deportes; pieles y cueros, productos obtenidos del mar, lagos y ríos, substancias y productos químicos o farmacéuticos, velas y veladoras; cemento, cal y arena, explosivos; ferreterías y tlapalerías; fierro y acero, pinturas y barnices, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, con excepción de accesorios.

Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.

Pesca: Productos obtenidos del mar, lagos, lagunas y ríos.

e) Coeficiente de 22% que se Aplicará a los Sigüientes Rubros:

Industriales: Masa para tortillas de maíz y pan de precio popular.

Comerciales: Espectáculos en arenas, cines y campos deportivos.

f) Coeficiente de 23% que se Aplicará a los Sigüientes Giros:

Industriales: Azúcar, leches naturales; aceites vegetales; café para consumo nacional; maquila en molienda de nixtamal, molienda de trigo y arroz; galletas y pastas alimenticias; jabones y detergentes; confecciones, telas y artículos de algodón; artículos para deportes; pieles y cueros; calzado de todas clases; explosivos, armas y municiones; fierro y acero; construcción de inmuebles; pintura y barnices, vidrio y otros materiales para construcción; muebles de madera corriente; extracción de gomas y resinas; velas y veladoras; imprenta; litografía y encuadernación.

g) Coeficiente de 25% que se Aplicará a los Sigüientes Rubros:

Industriales: Explotación y refinación de sal, extracción de maderas finas, metales y plantas minero-metalúrgicas.

Comerciales: Restaurantes y agencias funerarias.

h) Coeficiente de 27% que se Aplicará a los Sigüientes Giros:

Industriales: Dulces, bombones, confites y chocolates, cerveza, alcohol, perfumes, esencias, cosméticos y otros productos de tocador; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; papel y artículos de papel; artefactos de polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras; automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo.

i) Coeficiente de 39% que se Aplicará a los Sigüientes Giros:

Industriales: Fraccionamiento y fábricas de cemento.

Comerciales: Comisionistas y otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles.

j) Coeficiente de 50% que se Aplicará a la Prestación de Servicios Personales Independientes.

k) Obtención del Resultado Fiscal. Para obtener el resultado fiscal, se restará a la utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en este artículo, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores.

B. MODIFICACIÓN DE UTILIDADES O PÉRDIDAS FISCALES

LISR. ART. 91 (FR. I, II, III)

Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando:

- a) Operaciones Pactadas a Menos del Precio de Mercado.** Las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.
- b) Enajenación de Bienes al Costo o a Menos del Costo.** La enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.
- c) Operaciones de Importación o Exportación.** Se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.
Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las autoridades fiscales podrán considerar lo siguiente.
- d) Los Precios Corrientes en el Mercado Interior o Exterior,** y en defecto de éstos, el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales.
- e) El Costo de los Bienes o Servicios,** dividido entre el resultado de restar a la unidad el por ciento de utilidad bruta. Se entenderá como por ciento de utilidad bruta, ya sea la determinada de acuerdo al Código Fiscal de la Federación o, conforme a lo establecido en el artículo 90 de esta Ley. Para los efectos de lo previsto por este inciso, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- f) **El Precio en que un Contribuyente Enajene Bienes Adquiridos de otra Persona**, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 90 de esta Ley.

C. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

También en la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece el procedimiento a seguir por parte de la Autoridad, para el caso de determinar esta contribución en forma estimada. **El artículo 39** de dicho ordenamiento señala lo siguiente: “Al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben”.

4.4. LA RESOLUCIÓN LIQUIDATORIA. SUS ELEMENTOS Y CONTENIDO

Es de gran importancia y de enorme consecuencias legales las que se generan por el incumplimiento de las disposiciones fiscales cuando los hechos u omisiones son descubiertos por las autoridades fiscales que al ejercer sus facultades de comprobación se colocan en situaciones de poder formular oficio liquidatorio de las contribuciones omitidas. En este oficio de liquidación también llamado resolución determinativa de crédito fiscal se consignan los hechos, actos o actividades, conceptos, partidas, contribuciones que se determinan a cargo del contribuyente, la forma en que se determina, los motivos que tuvo la autoridad para imponerlo, entre otros aspectos más que se deben precisar en esta resolución que es ahora motivo de análisis y culminación de la revisión fiscal, que al no estar conforme el contribuyente, estará en todo su derecho de recurrir a tribunales para impugnar e instaurar el medio de defensa que más le convenga y que se tienen establecidos en las leyes fiscales, como es el recurso de revocación o el procedimiento contencioso administrativo, o inclusive, el amparo en materia administrativa; es por ello que este documento liquidatorio debe contener todas los elementos y requisitos previstos en el artículo 16 de la Constitución y las disposiciones del artículo 38 de Código Fiscal de la Federación.

4.4.1. ELEMENTOS DEL OFICIO DE LIQUIDACIÓN

Como parte introductoria de este tema a continuación enumeramos los elementos, requisitos o datos que debe contener el oficio de liquidación: 1) Autoridad Emisora; 2) Datos de Registros; 3) Asunto; 4) Lugar y Fecha en que se emite; 5) Destinatario y Domicilio; 6) Competencia y Facultades de la Autoridad; 7) Considerando Único; 8) Determinación de los Impuestos Omitidos; 9) Recargos; 10) Multas; 11) Resumen; 12) Condiciones de Pago; 13. Firma. A continuación se analizan cada uno de estos puntos, para luego hacer una simulación de la Liquidación, mostrando en todo caso el lugar o posición en que se expresan en el documento:

1.- LA AUTORIDAD EMISORA

El oficio de liquidación surte efectos jurídicos o surge a la vida jurídica, cuando la mencionada resolución es notificada al destinatario. Esta resolución, para su validez debe ser emitida por una autoridad competente y debe quedar expresada en el oficio a fin de ser verificada por el contribuyente. Acerca de la competencia de la autoridad ya hemos analizado su procedencia y todo el aspecto legal y los fundamentos en los que se le otorga la mencionada competencia.

Los datos que se agregan enseguida son, el registro federal del contribuyente del destinatario de la liquidación, datos cuya función o finalidad consiste únicamente para control administrativo de identificación del oficio y de control del expediente.

2.- DATOS DEL REGISTRO DE DESCARGOS

Se refiere a los datos para el descargo del registro del oficio de liquidación, se llevan los registros de las promociones presentadas por el contribuyente auditado durante el desarrollo de la revisión, por ejemplo el escrito del contribuyente aportando pruebas para desvirtuar los hechos asentados en actas, o el oficio de observaciones en visita domiciliaria en revisión de escritorio respectivamente, entre otras promociones que pueden presentar los particulares visitados. La falta de estos datos no afecta la validez del oficio.

3.- ASUNTO

Los actos o resoluciones administrativas siempre tienen en sí mismas un propósito u objetivo, de ahí que el oficio liquidatorio no sea la excepción a esta exigencia del numeral 38, fracción III, del CFF, el cual señala que en las resoluciones administrativas se debe indicar el objeto o propósito de la misma, razón por la cual es obligatorio para la autoridad fiscal satisfacer dicha obligación legal asentando tal señalamiento en la liquidación correspondiente. Este requisito se satisface insertando la palabra “ASUNTO” y señalando en seguida la expresión “Se Determina el Crédito Fiscal que se Indica”; se colocan estos datos inmediatamente después del nombre de la autoridad emisora y de los datos de control administrativo.

4.- LUGAR Y FECHA

Estos datos son importantes por que de ellos se desprenden varias consideraciones, por ejemplo la competencia de la autoridad, según el territorio o jurisdicción que debe corresponder al domicilio del contribuyente; también, por cuanto a la fecha, se deduce el plazo o términos que deben transcurrir para que se hagan valer derechos del contribuyente, así como determinar y cuantificar los recargos y actualizaciones de las contribuciones.

5.- DESTINATARIO Y DOMICILIO

El nombre del contribuyente y su domicilio deben consignarse en el oficio de liquidación a fin de que le sea notificado para que surtan los efectos legales a que da lugar como acto administrativo de autoridad competente. La determinación del crédito fiscal que se hace llegar al destinatario es el resultado del proceso de revisión fiscal que se realizó al amparo de la orden de visita domiciliaria, así que el sujeto pasivo como responsable de la obligación tributaria debe responder optando por el pago correspondiente, o en su caso, proceder a impugnar este resolutivo, cuando le ha sido notificado; se le concede un plazo de cuarenta y cinco días para ejercer su derecho de defensa u optar por su pago. Los datos del destinatario y el domicilio deben ser muy precisos para evitar se declare nulo el resolutivo.

6.- COMPETENCIA Y FACULTADES

Como lo establece la Constitución en su artículo 16, manda que todos los actos de molestia que se infrinjan al particular, deben ser emitidos por una “autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”: y también porque lo exige el ordenamiento fiscal referido, en su artículo 38. La facultad y competencia son conceptos diferentes, pero guardan una estrecha relación que se tiende a confundirlos. La Facultad es la capacidad o poder para realizar actos jurídicos válidos, es decir, que surtan efectos jurídicos. La Competencia se entiende que es la idoneidad atribuida por una ley a un órgano de autoridad para ejercer determinadas facultades.

Como estos conceptos ya quedaron estudiados suficientemente en capítulos anteriores, aquí solamente los vamos a concretar diciendo que en este numeral se indicará la autoridad emisora; se señalan los preceptos de los ordenamientos legales que otorgan competencia al servidor público que emite la resolución; se indicarán los dispositivos del Código Fiscal de la Federación que previenen las facultades para determinar contribuciones, así como para sancionar las infracciones a las disposiciones fiscales.

7.- CONSIDERANDO ÚNICO

El considerando único es la parte medular de la resolución determinativa de crédito fiscal, en virtud de ser la parte más delicada y trascendente del mismo, toda vez que al determinar el crédito fiscal al contribuyente, se deben señalar las irregularidades encontradas en la revisión practicada con motivo de aplicar la facultad de comprobación, así como las conclusiones a que llega la autoridad, los conceptos que integran dicho crédito fiscal y también los procedimientos utilizados para su determinación. Todo lo anterior debe constar debidamente fundado y motivado en el oficio de liquidación o resolución liquidatoria.

El requisito de fundamentación se cumple al señalar y mencionar con precisión el artículo, fracción, inciso y párrafo, en su caso, del ordenamiento legal que resulta exactamente aplicable al caso concreto a que se refiere el oficio de liquidación. La motivación se satisface cuando se señala también con precisión las circunstancias especiales, las razones concretas del caso particular que encuadran en el supuesto legal previsto por los numerales invocados en la fundamentación, siendo necesario que exista

adecuación entre el caso concreto y la hipótesis legal contemplada en la norma fiscal que se considera incumplida por el contribuyente. Estos conceptos y requisitos importantes de fundamentación y motivación deben ser cuidadosamente expuestos y apegados rigurosamente a las exigencias del artículo 16 de nuestra Carta Magna y del artículo 38, fracción III del código fiscal de la federación.

Este Considerando Único consta principalmente de tres apartados que son: 1) se indicará si el contribuyente aportó pruebas, registros e informes dentro del plazo establecido para el efecto; o fuera de éste plazo o que no aportó probanza alguna. 2) Se consignarán las irregularidades encontradas en el desarrollo de la auditoría practicada relacionándolas con las pruebas aportadas a que se refieren estas (en caso de haberse presentado), haciendo la valoración de dichas probanzas. 3) Las conclusiones de la autoridad respecto de las irregularidades y las pruebas aportadas para desvirtuarlas, cuando proceda.

Variantes. Se pueden presentar algunas variantes que pueden dar un enfoque diferente al considerando único, por ejemplo, sobre el anterior inciso 1) se pueden dar las siguientes variantes. a) Se presentan documentos que no desvirtúan los hechos; b) no se presentan documentos; c) se presentan documentos en forma extemporánea.

a) Cuando el contribuyente haya presentado pruebas dentro del plazo legal y no se hayan desvirtuado los hechos, deberá reseñarse circunstanciadamente en la liquidación: Las irregularidades encontradas; Los documentos, libros o registros presentados; y Las conclusiones de las valoraciones efectuadas

Se explicará en la liquidación de manera breve y precisa las razones por las cuales la documentación aportada por el contribuyente no desvirtúa las irregularidades encontradas relacionando la documentación aportada con la irregularidad que se pretendió desvirtuar.

Posteriormente, según se indica en la normatividad interna, se procederá a la conclusión de la valoración efectuada, es decir, se motivará y fundamentarán los hechos que son la base para determinar los créditos fiscales a cargo del contribuyente.

b) Cuando no se presenten los documentos, libros o registros para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en las actas parciales y en la última acta parcial dentro del plazo legal, en caso de visita domiciliaria, el Considerando Único, se iniciará con un párrafo en el que señalará que: “En los términos del artículo 46, fracción IV, último párrafo del CFF se le tienen por consentidos los hechos consignados en el acta final de la visita”.

c) Cuando se presenten los documentos, libros o registros fuera del plazo legal, el Considerando Único se iniciará con un párrafo que hace constar que entre la fecha de la última acta parcial y la presentación de la documentación señalada, en caso de visita domiciliaria, transcurrió con exceso, el plazo de 20 días, por lo que se le tienen por no presentados los documentos, libros o registros y en consecuencia por consentidos los hechos consignados en dichas actas.

Es de hacerse notar que el contribuyente puede y tiene derecho a que hasta antes de levantar el acta final, puede aportar las probanzas de mérito a fin de desvirtuar lo asentado en la última acta parcial, de conformidad con el segundo y tercer párrafos del numeral 46 de CFF. Por tanto, se le debe tener por consentidas las irregularidades consignadas en las actas parciales, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los medios de convicción para desacreditarlos.

Es muy importante señalar que por cada concepto que se liquide se deberá asentar la irregularidad y la conclusión que corresponda.

8.- DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS OMITIDOS

El crédito fiscal que se determina y liquida debe quedar expresado con toda claridad en cuanto a los impuestos, conceptos y cantidades líquidas por cada ejercicio o periodo revisados. Se expresará en dos partes, primeramente se determinará la base gravable y en la segunda parte se expresará la contribución omitida. Por ser estos datos los que van a servir de cuantificación del crédito fiscal total que resultará a cargo del contribuyente deben quedar lo más explícitamente detallados, señalando su origen y sustentándolos en hechos circunstanciados que constan en las actas levantadas, si es posible desde el acta final ya deben estar plenamente identificados, fundados y motivados.

9.- RECARGOS

En este apartado del oficio liquidatorio se deberá tener especial cuidado al expresar el concepto y la cuantía de los recargos que se determinan, así como su motivación y fundamentación legal. Este punto se ubica inmediatamente después de elaborar los cuadros relativos a la determinación de los impuestos omitidos. También debe mencionarse la fuente legal de los recargos como lo es la Ley de Ingresos de la Federación, según el artículo que señala la tasa de los recargos y la fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación y que habrá de ser la vigente en el ejercicio que se liquida. En un concentrado en la resolución deberá asentarse por ejercicio, la sumatoria de las tasas aplicables a la contribución omitida y actualizada, concluyendo en el monto de recargos, hasta la fecha de emisión de la resolución; considerando en todo caso las tasas publicadas para cada mes y por cada ejercicio.

10.- MULTAS

El lugar conveniente para determinar y ubicar físicamente en el cuerpo del oficio la imposición de las multas es justamente inmediatamente después del cálculo y cuantificación de los recargos. Como en otros aspectos del acto de autoridad, se debe necesariamente fundar y motivar adecuadamente la sanción que se imponga al contribuyente por la comisión de infracciones a las disposiciones fiscales.

En el caso de que hubiera infracciones de fondo, se iniciará relatando en forma breve la conducta infractora del contribuyente, consignando el monto global de la contribución omitida, indicando el monto de la multa que se impone mencionando el

porcentaje correspondiente aplicado a la contribución actualizada y la cita de los preceptos legales aplicables a la sanción. Cuando el contribuyente se coloque en los supuestos de aumento por agravante o disminución en la multa, se incluirá un párrafo, en el cual se funde y motive tal situación, aplicando el aumento o disminución correspondiente al monto de la multa. Después se describirán los infracciones formales, consignando el monto de la multa con la correspondiente motivación y fundamentación de la misma. Finalmente se hará un esquema detallado de las multas que se imponen.

11.- RESUMEN DE LAS CONTRIBUCIONES Y ACCESORIOS

En este apartado tan importante de la liquidación, se hará el desglose del monto total de las contribuciones y accesorios que forman parte del crédito fiscal a cargo del contribuyente; se señalan todos los diferentes conceptos que lo integran, esto es, el monto de cada contribución omitida y actualizada, el monto de los recargos y finalmente la cantidad que por concepto de multas se le impone; que sumando estos tres conceptos, tendremos como se mencionó, el total del crédito fiscal que resulta a cargo del contribuyente, el cual se señalará con número y letra a fin de que no se de margen a alteración o modificación de dicha cantidad.

12.- CONDICIONES DE PAGO

En esta parte de la liquidación se señala que la cantidad determinada como monto total del crédito fiscal se tiene actualizado hasta la fecha en que se expide la resolución, y que dicha actualización podrá continuar calculándose hasta la fecha de su pago. Se menciona también que se concede un plazo para pagar dicho crédito fiscal hasta de **cuarenta y cinco días** que empiezan a computarse al día siguiente en que surta efectos la notificación respectiva; mencionando que se funda este plazo en el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, se deberá indicar el lugar de pago del crédito fiscal determinado.

En párrafo especial se hace saber al contribuyente que tiene derecho a una reducción de la multa por pronto pago hasta por un porcentaje importante que va desde un 20% hasta un 50%, según el acuerdo tomado por la autoridad para cada ejercicio. Además, se advierte que las actualizaciones y los recargos deberán recalcularse por la autoridad, antes de realizar el pago, considerando que esta modificación se debe a que están calculados a la fecha de la emisión de la Liquidación.

Cabe agregar que el artículo 50 del CFF, previene algo muy importante, en el sentido de que la autoridad debe señalar los plazos en que la misma pueda ser impugnada, que de no hacerlo, el contribuyente contará con el doble del plazo que establece dicho dispositivo.

13.- FIRMA

La autoridad competente que emite la Resolución debe estar representada por el servidor público que tiene la facultad para firmar el oficio liquidatorio, es decir, la firma de este funcionario debe ser autógrafa, o sea, de puño y letra, como se dice, ya que si la firma

fuese facsimil, la liquidación puede ser declarada nula; la firma del funcionario competente debe ir precedida del Atentamente, y la leyenda “Sufragio Efectivo. No Reelección”, y después de la firma, se señalará el nombre del funcionario y el cargo correspondiente.

Cabe mencionar que la falta de firma autógrafa del funcionario competente para emitirlo, el acto se considera no estar fundado y motivado, según resoluciones pronunciadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.¹³

¹³ **GARCIA LEPE, Carlos. Aspectos Generales para la Liquidación de Impuestos Federales Coordinados. Editado por el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. INDETEC. México.1998. Página 182.**

4.4.2. CONTENIDO Y ESTRUCTURA DE LA LIQUIDACIÓN



(1) Autoridad emisora

DEPENDENCIA: SERVICIO DE ADMINISTRACION
TRIBUTARIA

Administración Local de Auditoría Fiscal

de

Oriente Del Distrito Federal
en el Distrito Federal

(2) Descargo del registro

EXPEDIENTE: 324-SAT-R8- L65-I-112448/06

RFC: CCM – 661216SU2

OFICIO: **DCO104008/07**

(3) Asunto

ASUNTO: **SE DETERMINA EL CRÉDITO FISCAL QUE
SE INDICA.**

(4) Lugar y fecha

México, D. F. a 10 de enero de 2007.

(5) Destinatario y domicilio

COMERCIAL CASCO DE MEXICO, S.A.
Av. Hidalgo Núm. 480,
Col. El Rosedal,
Delegación Coyoacán, México, D. F. CP. 08400

(6) Competencia y Facultades de la Autoridad

Esta Administración Local de Autoría Fiscal de Oriente del Distrito Federal, en el Distrito Federal, del Servicio de Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades, le ordena la presente visita domiciliaria, con el objeto o propósito de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecto como sujeto directo y como responsable solidario en materia de las siguientes contribuciones federales: Impuesto al Activo, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado.

De acuerdo a lo anterior, y a efecto de ejercer las facultades de comprobación prevista en el artículo 42, fracción III del Código Fiscal de la Federación; se expide la presente orden de visita domiciliaria con fundamento en los artículos 16 de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos, 7º., Fracciones VII y XIII, y Tercero Transitorio, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria; 2º., penúltimo párrafo; 21, primer párrafo; Apartado “C”, fracción V; y último párrafo; Apartado “F”, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 03 de diciembre de 1999; y Artículo Segundo, segundo párrafo,

número 64, del Acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de agosto del 2000; así como en los artículos 42 primer párrafo, fracción III, 50, 63 y 70 del Código Fiscal de la Federación vigente; procede a determinar el crédito fiscal respecto de los pagos del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, tanto de los pagos provisionales mensuales y anuales que se presenten en declaraciones definitivas y anuales por los ejercicios del 1 de enero al 31 de diciembre de 2005; y por el periodo transcurrido del 1 de enero al 30 de junio de 2006, derivado de la orden de visita domiciliaria contenida en el oficio número _____, de fecha _____ - _____ mismo que fue recibida por el C. _____, que dijo ser representante legal de la contribuyente visitada _____, el día _____, hechos que se hicieron constar en acta parcial de inicio de fecha _____, levantada a folios números 928463, 928464 y 928465.

Con base en los hechos consignados en el acta final de visita domiciliaria con fecha _____ levantada a folios números 965236, 965237 y 965238, en donde se hizo constar el análisis a desglose de cada una de las irregularidades que se describe en materia de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta y pagos mensuales del Impuesto al Valor Agregado, así como de los pagos y declaraciones, en su caso, de las contribuciones mencionadas, que se contienen en la presente resolución, de lo cual se concluye lo siguiente:

(7) Considerando único

CONSIDERANDO ÚNICO

La contribuyente visitada _____, presento escrito con fecha _____, recibido en la misma fecha en la oficialía de partes de esta Administración Local de Auditoría Fiscal Federal en el que se propone desvirtuar los hechos e irregularidades consignados en actas parciales, así como en la última acta parcial de fecha _____, levantada a folios números 960440, 960441 y 960442, en consecuencia, esta autoridad considera que el mencionado escrito contiene la relatoria de hechos, y argumentos que pretenden desvirtuar los hechos asentados en actas, pero que no son suficientes y no presenta probanzas en que apoye su dicho, por lo cual los hechos u omisiones que constan en actas se tienen por no desvirtuados, mismos que se reseñan a continuación:
.....
.....

(8) Determinación de los impuestos omitidos

DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

En consecuencia, procede efectuar el cálculo a los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta; así como el cálculo de loa pagos mensuales del Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2006 por ambo impuestos, de acuerdo con lo establecido en los artículos _____, _____, _____, en relación con los artículos _____, _____, _____, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; así como los artículos _____, _____, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y artículos _____, del reglamento del Impuesto Sobre la Renta y artículos _____ del Impuesto al Valor Agregado, dichos preceptos vigentes en el año de 2005 y 2006, para efectos de consignar en la presente resolución el importe de las contribuciones, actualización, recargos y multas respectivas, de conformidad con lo previsto en los artículos 17-A, 21 y 70 del Código Fiscal de la Federación Vigente.

Consecuentemente, esta autoridad procede a determinar el crédito fiscal como sigue:

I.- DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A CARGO

(*) Actualización	IMPUESTO I.S.R.	\$ _____
	1.- FACTOR DE ACTUALIZACIÓN	\$ _____
(9) Recargos		
	2.- RECARGOS	\$ _____
(10) Multas		
	3.- MULTAS	\$ _____
(*) Resumen		
	4.- RESUMEN	\$ _____

II.- DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A CARGO

(*) Actualización	IMPUESTO I.V.A.	\$ _____
	1.- FACTOR DE ACTUALIZACIÓN	\$ _____
(9) Recargos		
	2.- RECARGOS	\$ _____
(10) Multas		
	3.- MULTAS	\$ _____
(*) Resumen		
	4.- RESUMEN	\$ _____

(11) Resumen**III. RESUMEN GENERAL**

CONCEPTO	IMPUESTO	ACTUALIZACIÓN	RECARGOS	MULTAS	
TOTAL					
Impuesto Sobre	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$
La Renta					
Impuesto al	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$
Valor Agregado					
Total	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$ _____	\$ (**)

(**) (.....Se expresa la cantidad total de la liquidación con letra.....)

(12) Condiciones de pago**CONDICIONES DE PAGO**

Las contribuciones determinadas en la presente resolución se presentan actualizadas al mes de diciembre de 2006, y a partir de esa fecha se deberán actualizar en los términos y para los efectos de los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación vigente.

La cantidad anterior y los recargos sobre contribuciones omitidas actualizadas, así como las multas correspondientes, determinadas sobre las contribuciones omitidas y aplicadas de conformidad a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación deberán ser enterados ante la Administración Local de Recaudación del Oriente del Distrito Federal o en alguna institución de crédito del domicilio del contribuyente, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efecto la notificación de la presente Resolución, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación Vigente.

Queda enterado que si paga el crédito fiscal aquí determinado dentro de los 45 días, tendrá derecho a una reducción en la multa impuesta, en cantidad \$_____, correspondiente al 20%, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 77, fracción II, inciso b) del Código Fiscal de Federación vigente.

Así mismo, de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 50, del Código Fiscal de la Federación, queda enterado que de acuerdo con lo que establece el artículo 116 del propio ordenamiento citado podrá impugnar esta Resolución a través del Recurso de Revocación ante la autoridad competente, o promover directamente contra dicho acto, conforme al artículo 125 del mismo ordenamiento, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para lo cual, cuenta con un plazo de 45 días hábiles, a partir de aquel en que surta efectos la notificación de la presente resolución, de conformidad con lo que establecen los artículos 121, del citado Código Fiscal y 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

(13) Firma**FIRMA****Atentamente,****“SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCIÓN”****EL ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL.****LIC. ARMANDO GONZÁLEZ ANTONIO.**

4.5. ANÁLISIS JURÍDICO Y PROPUESTA DE DEFINITIVIDAD DE LA RESOLUCIÓN LIQUIDATORIA

Las opciones que tiene el contribuyente cuando recibe la notificación de una resolución de la autoridad tributaria en la que se liquidan las contribuciones y accesorios como resultados de una orden de visita domiciliaria son principalmente tres: 1) Pagar las contribuciones conforme lo resuelve y manda la Liquidación; 2) instaurar un medio de defensa en el que se impugna la Resolución Liquidatoria; 3) consentir la resolución y permitir que la autoridad cobre las contribuciones determinadas siguiendo el procedimiento administrativo de ejecución, que implica desde la intervención en la administración hasta el embargo y remate de bienes del contribuyente. Las condiciones de pago, así como el plazo para optar por estas tres vías de solución están indicadas en este acto administrativo que emite la autoridad, mismos que ya fueron estudiados anteriormente.

En esta última parte de la investigación se trata de desentrañar el sentido o los efectos jurídicos terminales de la resolución liquidadora, del procedimiento de revisión y de los efectos propios de las sentencias o resoluciones que ponen fin a un procedimiento o controversia; con el objeto de fundar o argumentar una propuesta tendiente a dar certeza jurídica al contribuyente visitado por el periodo que ha sido revisado y por las contribuciones con que ha resultado deudor; todo esto con el objetivo de considerar y reconsiderar las posiciones doctrinarias y legales con que actualmente se cuentan. En el planteamiento de ésta hipótesis y para dar las conclusiones lo más acertado posible, ajustándonos al derecho positivo mexicano; es necesario analizar algunas instituciones jurídicas que ya se tienen como la cosa juzgada; efectos de las sentencias como la causación de ejecutoria; sentencia firme; definitividad de la sentencia; causación de estado; etcétera. Antes de éste análisis conviene revisar los procedimientos o medios de impugnación que van a dar como resultado una sentencia y como tal se establece una situación jurídica del contribuyente que le da certeza jurídica y se concluye un asunto o procedimiento determinado.

4.5.1. LOS EFECTOS DE LAS SENTENCIAS EN GENERAL

Los efectos de la sentencia son diversos según su especie y la materia sobre que recaen, pero los principales son los siguientes: a) La cosa Juzgada; b) La llamada impropia *actio judicati* o sea, la facultad que corresponde a la parte que ha obtenido sentencia favorable de hacerla ejecutar judicialmente cuando el vencido no la cumple de modo voluntario; c) Las costas procesales.¹⁴ Para los fines de nuestra investigación nos interesa el análisis jurídico de la Cosa Juzgada, mismo que a continuación iniciamos.

A. LA COSA JUZGADA. CONCEPTO Y DEFINICIÓN

La cosa juzgada es una institución mediante la cual se garantiza que, una vez que se ha alcanzado una sentencia definitiva, ya no está sujeta a posibles impugnaciones, pues lo

¹⁴ DE PINA, Rafael y CASTILLO LARRAÑAGA, José. *Derecho Procesal Civil*. Ed. Porrúa. 1979. Pág. 345.

que dicha sentencia ordene se tenga como definitiva e invariable, como verdad última, no sujeta a revisión. La cosa juzgada es una garantía de definitividad de las resoluciones dictadas por la autoridad judicial.¹⁵

La cosa juzgada puede entenderse en dos sentidos; formal o procesal, y sustancial o material. En el sentido formal o procesal significa la imposibilidad de impugnación de la sentencia recaída en un proceso, bien por que no existe recurso contra ella, bien por que se haya dejado transcurrir el término señalado para interponerlo; en este sentido se considera como una simple preclusión que no afecta más que al proceso en que se produce; pero hay que tener en cuenta que no conviene confundir la preclusión con la cosa juzgada, aunque la preclusión sea la base práctica de la sentencia, por que la preclusión es una institución general del proceso, que tiene aplicación en muchas cosas distantes de la cosa juzgada.

“En sentido sustancial la cosa juzgada consiste en la indiscutibilidad de la esencia de la voluntad concreta de la ley afirmada en la sentencia. La eficacia de la cosa juzgada en sentido material se extiende a los procesos futuros; en su consecuencia, lo que se establece en la sentencia basada en autoridad de cosa juzgada no puede ser objeto de nuevo juicio; ésta es la verdadera cosa juzgada”. Así es definida por Chiovenda. (Citado por De Pina. Op. Cit. Pág.346)

Esta institución establecida por razones de seguridad jurídica, es una de las más difíciles de precisar, ya que solo su naturaleza jurídica, límites y efectos se han elaborado numerosas doctrinas y se han producido acalorados debates. Se entiende como cosa juzgada la inmutabilidad de lo resuelto en las sentencias o resoluciones firmes, salvo cuando éstos puedan ser modificados por circunstancias supervenientes.

El procesalista italiano Enrico Tulio Liebman señala que la institución de cosa juzgada no debe considerarse como una cualidad de la sentencia, en virtud de que dicha resolución judicial adquiere la autoridad de la cosa juzgada cuando lo decidido en ella es inmutable, con independencia de la eficacia del fallo.¹⁶

Lo anterior hace innecesario distinguir como tradicionalmente se hace entre cosa juzgada formal y cosa juzgada material, pues la primera en realidad constituye una preclusión al apoyarse en la inimpugnabilidad de la resolución respectiva; y por ello la cosa juzgada en sentido estricto es la que se califica como material que implica la indiscutibilidad de lo resuelto en cualquier proceso futuro, pero sin desconocer que la primera es condición para que se produzca la última, pero no a la inversa.

Gómez Lara, considera que la cosa juzgada es el atributo, la calidad o la autoridad de definitividad que adquieren las sentencias. Con base en esta característica esencialmente procesal, se ha llegado a establecer una distinción de la cosa juzgada que nos ha permitido distinguir entre el punto de vista procesal y el punto de vista material. Se dice que la cosa

¹⁵ GOMEZ LARA, Cipriano. Teoría General del Proceso. Ed. Harla. México. 1991. Pag. 221

¹⁶ INSTITUTO DE INV. JURIDICAS. UNAM. Dicc. Jurídico Mexicano. Porrúa.1994.Tomo I. p.759.

juzgada, desde un punto de vista formal o procesal, significa lo que ya hemos expresado: la imposibilidad de impugnación de una sentencia.

La cosa juzgada desde el punto de vista material o de fondo alude al carácter irrevocable, indiscutible, inmodificable de la decisión de la controversia de interés a que se ha llegado mediante la aplicación de una norma sustantiva general al caso conflictivo y la imputación de las consecuencias jurídicas concretas que tal aplicación produce.

Se ha dicho que la cosa juzgada, en el sentido material, “consiste en la verdad legal. Es una verdad definida que ya no puede ser rebatida desde ningún punto de vista y en ninguna oportunidad”.¹⁷

Eduardo Couture expresa que “La distinción entre la cosa juzgada formal y sustancial o material constituye el paso previo al estudio de los límites de la cosa juzgada. Se denomina cosa juzgada formal a la situación de que determinadas decisiones judiciales tiene, aun agotada la vía de los recursos, una eficacia meramente transitoria y limitada al proceso en que se han juzgado; existiendo en cambio, cosa juzgada sustancial, cuando la condición de inimpugnable en el mismo proceso, se une la inmutabilidad de la sentencia aun en otro juicio posterior.” (Citado por Gómez Lara. Op. Cit. Mismo Pag. 194).

La finalidad que persigue el derecho con la creación de esta institución de cosa juzgada, es la de dar certeza y definitividad a las situaciones jurídicas sancionadas por la sentencia. Si no hubiera cosa juzgada, no habría definitividad ni certeza en las cosas decididas por los tribunales. Esa definitividad y esa certeza son necesarias para mantener la paz social y el equilibrio, por que de otra manera, los litigios podrían volverse a replantear indefinidamente. Es una función social que se propone mantener el equilibrio, la paz y la armonía sociales, hasta donde ello sea posible.

La definitividad de las situaciones jurídicas debe ser una aspiración aun en el caso de que esas situaciones jurídicas sean justas o injustas, equivocadas o acertadas, legales o ilegales, equitativas o inequitativas, por que las situaciones jurídicas definitivas deben siempre ser la aspiración de todo orden jurídico. Estas reflexiones permiten concluir que la finalidad última que persigue el proceso es la realización del valor de la seguridad jurídica, al establecer la definitividad de las situaciones jurídicas que se impone mediante la sentencia; o sea, el objetivo inmediato de la cosa juzgada es, primero, establecer el carácter definitivo que se crean o que se determinan por medio de la sentencia y, segundo, una vez que haya definitividad, es posible aspirar ya a la seguridad jurídica como uno de los valores que persigue el orden jurídico.

En el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, **artículos 426 y 427** se establece que hay cosa juzgada cuando la sentencia causa ejecutoria. Las sentencias ejecutorias pueden serlo por ministerio de ley o por declaración judicial. Las primeras están señaladas en las cinco fracciones del citado numeral 426; y son ejecutorias por declaración judicial expresa aquellas contenidas en las tres fracciones del mencionado dispositivo 427.

¹⁷ GOMEZ LARA, Cipriano. Derecho Procesal Civil. Ed. Harla. México. 1991. Pag. 194.

Las sentencias que causan ejecutoria por declaración judicial, para que estas adquieran la calidad de cosa juzgada, se requiere primero que transcurra un plazo establecido por la ley y que, durante el mismo, no se interponga, según proceda, ningún recurso por medio de impugnación; es decir precluirá el derecho de combatir la sentencia, y ésta adquiere por declaración judicial la calidad de cosa juzgada. Por otra parte, las sentencias que causan ejecutoria por ministerio de ley, al pronunciarse y notificarse, automáticamente se consideran firmes y, por lo tanto, se produce la cosa juzgada **per se**, sin necesidad de una declaración judicial que expresamente la determine.¹⁸

Otro aspecto importante de la cosa juzgada son los límites objetivos y los límites subjetivos que son: a) límites objetivos, se alude al asunto que se ha resuelto, a los objetos y cuestiones que se decidieron y definieron en la sentencia. b) Límites subjetivos, es cuando se hace referencia a las personas que fueron afectadas por la sentencia. Así, la sentencia puede afectar a las partes y no a terceros ajenos, o sea que la sentencia solamente puede afectar a las partes que litigan y no a alguien que no fue oído ni vencido en juicio.

Como se ha dicho, la cosa juzgada se configura cuando una sentencia se considera firme, es decir, cuando no puede ser impugnada por los medios ordinarios o extraordinarios de defensa. Pero existen casos de excepción, que no obstante ser fallos que tienen firmeza, no adquieren autoridad de cosa juzgada, ya que pueden ser modificados cuando cambien las situaciones que motivaron la decisión, por ejemplo, en el CPC, artículo 94 segundo párrafo dispone que las resoluciones judiciales firmes dictadas en negocios de alimentos, ejercicio y suspensión de la patria potestad, interdicción, y los demás que prevengan las leyes, como aquellos promovidos en los incidentes y sobre las medidas precautorias o cautelares que pueden ser modificadas cuando las circunstancias que afectan el ejercicio de la acción que se dedujo en el juicio correspondiente.

Aun cuando el concepto de la autoridad de la cosa juzgada se aplica a todas las ramas procesales, su regulación adquiere algunos aspectos muy peculiares en los ordenamientos procesales civiles y los de carácter penal, y también se utiliza en sentido “impropio” en la materia administrativa que a continuación nos vamos a referir en forma breve, y con el propósito de apoyar nuestros argumentos en el tema que habremos de desembocar para proponer o no la definitividad de las resoluciones administrativas, sean estas actos administrativos o sentencias emitidas sobre estos, que dicten las propias autoridades o los tribunales administrativos.

B. LA COSA JUZGADA EN EL DERECHO PROCESAL CIVIL

Se ha considerado por la doctrina que las disposiciones legales que regulan la institución de la cosa juzgada siguen el criterio tradicional y defectuoso en el sentido de que “constituye un efecto de las sentencias inimpugnables, es decir, que la cosa juzgada es la verdad legal y contra ella no se admite recurso ni prueba de ninguna clase, salvo en los casos expresamente establecidos en la ley”. Esta consideración se remonta al Código de Napoleón, que se plasmó en el CPC de 1884. Los dos errores fundamentales que están contenidos tanto en el CPC, artículo 426 y CFPC artículo 355 disponen que “hay cosa

¹⁸ *ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo M. Teoría General del Proceso. Ed. Porrúa. 2003.Pp.314-315*

juzgada cuando la sentencia ha causado ejecutoria” y “en vincular la cosa juzgada con la sentencia firme, que califican indebidamente ejecutoria. La imprecisión del vocablo “ejecutoria” para calificar a la que correctamente debe denominarse “sentencia firme”, si se toma en cuenta que no toda sentencia debe ejecutarse, como ocurre con las absolutorias, que son exclusivamente declarativas, y por la otra, que todo fallo de condena debe cumplirse de inmediato, aun cuando no sea firme, ya que corresponde a los tribunales de instancia superior decretar la suspensión respectiva.

El segundo y grave desacierto en que incurrían los códigos citados es “considerar firmes (ejecutoriadas), aquellas sentencias que no admiten apelación y las pronunciadas en segundo grado; ya que contra las mismas procede el juicio de amparo; y por ello solo adquiere firmeza la que se pronuncia en este último, a no ser que no se hubiere interpuesto, consintiéndose tácitamente dichos fallos, los cuales en realidad, son sentencias definitivas en los términos del artículo 46 de la Ley de Amparo.

Por último, debe agregarse que por regla general en los ordenamientos procesales civiles mexicanos, no existen medios excepcionales para impugnar la autoridad de la cosa juzgada, que se consagran en otros sistemas jurídicos a través del llamado recurso de revisión,que se tiene en los códigos de Sonora, Zacatecas y Morelos que consagran estos instrumentos con el nombre de “juicio ordinario de nulidad” (artículos 336 y 357).

Cabe agregar los dispositivos del Código Federal de Procedimientos Civiles que se refieren a la cosa juzgada y a la sentencia ejecutoria:

CFPC. Artículo 354. “La cosa Juzgada es la verdad legal, y contra ella no se admite recurso ni prueba de ninguna clase, salvo los casos expresamente determinados por la Ley”.

CFPC. Artículo 355. “Hay cosa juzgada cuando la sentencia a causado ejecutoria”.

CFPC. Artículo 356. “Causan ejecutoria las siguientes sentencias: I) Las que no admitan ningún recurso; II) las que, admitiendo algún recurso, no fueren recurridas, o habiéndolo sido, se haya declarado desierto el interpuesto, o haya desistido el recurrente de él, y III) las consentidas expresamente por las partes, sus representantes legítimos o sus mandatarios con poder bastante”.

CFPC. Artículo 357. “En los casos de las fracciones I y III del artículo anterior, las sentencias causan ejecutoria por ministerio de la ley; en los casos de la fracción II se requiere declaración judicial, la que será hecha a petición de parte. . . . la declaración de que una sentencia ha causado ejecutoria no admite ningún recurso”.

C. LA COSA JUZGADA EN EL DERECHO PROCESAL PENAL

Empecemos por considerar que los fundamentos constitucionales y legales de la cosa juzgada son el artículo 23 de la Constitución que dice: “nadie puede ser juzgado por el mismo delito dos veces, ya sea que se le absuelva o se le condene;” este principio es conocido como **non bis in idem** y que requiere de dos elementos para que se produzca:

primero, que exista una resolución judicial firme, y segundo, que se trate de los mismos hechos que han sido materia de un proceso anterior, con independencia de su calificación jurídica. Por otra parte, en el artículo 443 del CPP se establece que son irrevocables y por tanto, causan ejecutoria, las sentencias pronunciadas en primera instancia cuando se han consentido expresamente o cuando ha expirado el plazo para interponer algún recurso y no se hubiese promovido; así como en las sentencias de segunda instancia y aquellas contra las cuales no conceda la ley ningún recurso.

Las resoluciones de sobreseimiento tienen el mismo efecto de indiscutibilidad, ya que equivalen a las sentencias absolutorias, tomando en consideración que el mismo artículo 23 de la Carta Magna establece en otro párrafo que “queda prohibida la práctica de absolver de la sentencia”, también calificada como sobreseimiento provisional. Sin embargo, esta situación de indiscutibilidad o firmeza de las resoluciones o sentencias penales es diversa si las mismas son absolutorias, respecto de aquellas que condenen al inculpado a una pena corporal. En el primer caso quedan firmes en la primera instancia siempre que no sean impugnables por el MP, o bien cuando son dictadas en segundo grado, pues contra ellas no puede interponerse el juicio de amparo porque el MP no está legitimado para promoverlo y el ofendido no es parte en el proceso penal.

Para completar la idea que venimos desarrollando, podemos agregar que, si la sentencia respectiva impone al inculpado una pena corporal, éste si puede combatirla mediante el amparo y en cualquier tiempo, de acuerdo con lo que establece el artículo 22, fracción II de la Ley de Amparo, y en virtud de que la jurisprudencia considera que no existe consentimiento tácito del fallo condenatorio, y aun en el supuesto que haya consentimiento expreso del procesado, dicho consentimiento no impide la interposición del amparo cuando se expresó respecto de la primera instancia, si debido a la apelación del MP, en el segundo grado se varía la situación sobre la que se expreso conformidad, que palpablemente se esta creando una situación nueva.

Lo más importante de estos dos últimos párrafos es que se puede concluir sobre la existencia de la cosa juzgada en las sentencias condenatorias, por que lo cierto es que dicha institución se configura hasta el momento en que se resuelve el juicio de amparo respectivo, pues es hasta entonces cuando se produce tanto la preclusión o cosa juzgada formal, como la indiscutibilidad o cosa juzgada material. Es conveniente agregar aquí que la cosa juzgada en materia penal tiene una excepción para ser revisada, cuando a través de la institución calificada como “indulto necesario”, que no es otra cosa que el recurso de revisión que procede cuando se produce o se descubre nuevos hechos que justifican un nuevo examen del proceso anterior; así lo disponen los artículos 614 del CPP y 560 del CFPP.

También existe la excepción de la cosa juzgada en materia penal prevista en el artículo 110 constitucional, y en relación con el artículo 8° de la Ley Federal de Responsabilidad de los Servidores Públicos, que previenen, cuando un servidor público de la Federación o del Distrito Federal es considerado culpable de haber cometido infracciones oficiales, según proceda la acusación de la Cámara de Diputados y declarado culpable por el Senado, en la que prive del puesto e inhabilite para obtener otro por el plazo que fije la ley (no menor de uno ni mayor de veinte años), quedando el servidor público a disposición

de las autoridades comunes para que lo juzguen y castiguen en apego a la ley ordinaria, cuando ésta señale otra pena para los mismos hechos. En estos supuestos, efectivamente se puede producir un doble enjuiciamiento, uno hecho por el Poder Legislativo y el otro por el Poder Judicial, lo importante es que se le tome en cuenta al inculpado que son los mismos hechos que producen ambos procedimientos, independientemente de la calificación jurídica con que sean tipificados.

D. LA COSA JUZGADA EN MATERIA ADMINISTRATIVA

Para nuestro análisis de la cosa juzgada, en esta materia administrativa es la que más nos interesa, pero desafortunadamente no se tienen elementos suficientes para abundar en este estudio, sin embargo haremos una breve referencia a lo que la doctrina ha calificado como cosa juzgada administrativa en relación con las resoluciones de la administración pública, que ha considerado como resoluciones firmes cuando no pueden ser modificadas por las mismas autoridades que la han pronunciado. No se trata en realidad de cosa juzgada en sentido estricto, ni siquiera en sentido formal, **ya que no existe resolución judicial, solo se puede hablar de preclusión administrativa**, en virtud de que según la jurisprudencia las autoridades administrativas no pueden revocar sus propias resoluciones cuando deciden una controversia sobre aplicación de las leyes que rigen en su ramo, creando derechos a favor de terceros o cuando las resoluciones establecen derechos a favor de las partes interesadas.

4.5.2. LA DEFINITIVIDAD EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN

El control de la legalidad de los actos de la Administración Pública ha dado nacimiento a lo que son los Recursos Administrativos que han sido creados para otorgar a los ciudadanos medios legales de facilitar la defensa de sus derechos, por lo que al examinar su procedencia, no deben ser tratados con un rigorismo que los convierta en trampas procesales que, en vez de facilitar, obstaculicen la defensa de tales derechos. La intención del legislador no debe estimarse como la de crear un laberinto en el que se extravíen los afectados por resoluciones administrativas, sino como medios para lograr en un estado de derecho, la solución legal de los conflictos y controversias. **Los Recursos Administrativos están regulados por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, misma que más adelante se comenta.**

A. EL RECURSO ADMINISTRATIVO. ELEMENTOS Y PROCEDENCIA

El recurso administrativo es un procedimiento de control de la legalidad que aporta al administrado un medio legal directo para la defensa o protección de sus derechos. Gabino Fraga define al recurso administrativo como “un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar

comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo”.¹⁹ El mismo autor señala que los elementos característico del recurso administrativo pueden ser los siguientes:

1. La existencia de una resolución administrativa que afecte un derecho o un interés legítimo del particular recurrente.
2. La fijación en la ley de las autoridades administrativas ante quienes debe presentarse.
3. La fijación de plazo dentro del cual debe interponerse el recurso.
4. Los requisitos de formas y elementos que deben incluirse en el escrito de interposición del recurso.
5. La fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso, especificación de pruebas, etc.
6. La obligación de la autoridad revisora de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

El recurso administrativo debe interponerse ante la autoridad competente que tenga las facultades que la ley le otorga, que puede ser la misma que dictó el acto; otra de nivel jerárquico superior; o un órgano especial distinto de las dos anteriores; todas estas podrán dictar resoluciones administrativas en las que decreten simplemente la anulación o reforma del acto impugnado, o reconocer el derecho del recurrente, examinando los agravios que exponga.

En cuanto a la naturaleza y los principios del recurso administrativo, la doctrina en general es amplia y en ocasiones contradictoria, sobre las que brevemente a continuación se exponen para finalmente concluir sobre el aspecto de la definitividad de las resoluciones dictadas en los recursos, en especial en el Recurso de Revocación a que se refiere el artículo 116 y siguientes, del CFF, que es la materia que nos interesa, siguiendo las líneas en nuestra investigación sobre el acto administrativo, la administración pública y la “jurisdicción administrativa”.

Naturaleza y Técnica Jurídica del Recurso Administrativo.- El recurso administrativo como un medio de impugnación de las resoluciones de la administración pública esta enfocado a dirimir controversias enfocadas más a los hechos que al derecho; libre de todo tecnicismo. Las dos posiciones que se tienen a favor y en contra del uso y efectividad de los recursos administrativos, hacen que por un lado se tenga la concepción de que se vean como simples tramites o gestiones basados en la relatoría de hechos que se consideran injustos, ilegales y arbitrarios, que deben conocer las mismas autoridades para que modifiquen, anulen o cancelen su resolución; que por lo mismo no requiere del

¹⁹ FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. 2003. Pág. 435.

abogado sino que lo puede interponer el particular a su solo saber y entender, con la expectativa de que la autoridad juzgadora habrá de resolver favorablemente, por que se tiene la razón, y es muy obvio que hay error en la interpretación de los hechos, exceso en el cumplimiento de las funciones de la autoridad, o un acto arbitrario del funcionario encargado, que emite la resolución sin ajustarse a leyes o reglamentos en que se funda. Por otra parte, otros consideran que el recurso administrativo es eminentemente técnico y jurídico en el que se aplican los fundamentos legales para combatir la resolución, que el gobernado debe ser asistido por un especialista del derecho, porque no basta exponer los hechos sino que convencer al juzgador de que el acto administrativo que se combate adolece de motivación fundamentación legal u otra argumentación que forma el soporte de la expresión de los agravios que atacan la esfera jurídica del particular, mismos que le causan un daño en sus bienes o patrimonio, derivados del acto de autoridad que se combate.

Es importante precisar que el recurso administrativo es el medio de defensa al alcance de los particulares que se interpone ante la propia autoridad administrativa que tiene al alcance el particular, para impugnar ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios gobernados, por violación al ordenamiento aplicado, por falta de una aplicación correcta de las disposiciones legales. El recurso administrativo, como ya se dijo, tiene sus partidarios, y también sus detractores, por sus ventajas y desventajas, que no vienen al caso mencionar, pero sí conviene analizar a continuación algunos de sus principios:²⁰

a) Celeridad. Se refiere a que en el procedimiento se tenga una diligencia ágil, para que desde su inicio y hasta su resolución se salven los obstáculos, requisitos innecesarios y se actúe sin demora, pues es lo que le da sentido al recurso, pues no se quiere que se saturen los tribunales y sea la misma autoridad la que desahogue los asuntos que no sean controvertidos.

b) Informalidad. Que la autoridad facilite y esté siempre en disposición de dar la oportunidad al recurrente para que aclare, corrija y complete su recurso, indicándole en forma precisa y concreta los defectos e irregularidades que pueda adolecer el recurso; en especial de aquellos conceptos y tecnicismo del procedimiento como son la expresión de agravios, presupuestos, hechos y pruebas; de tal manera que cuando sea omiso, poco claro o insuficiente, no se exija al particular tanta formalidad y requisitos de procedibilidad que se conviertan en verdaderas trampas procesales o estrategias dilatorias o cualquier otro obstáculos; entendiéndose en todo tiempo que el recurso no requiera tanto formalismo, es decir, que sea siempre el medio más rápido para resolver un asunto que no requiera pasar a un tribunal especializado.

c) Impulso del Procedimiento por la Autoridad. Que el particular reciba por parte de la autoridad esa disposición y facilidad para impulsar el procedimiento, dando todo su

²⁰ *INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS. UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo IV. Pág. 2713*

apoyo para no detener o demorar su resolución; que de oficio debe eliminar todo impedimento que no posibiliten o permitan la rápida, eficiente y completa instrucción del procedimiento.

d) Igualdad. Que la autoridad juzgadora conceda a las partes, tanto el particular recurrente, como la autoridad recurrida, el mismo trato de igualdad y equidad respecto de las cargas y beneficios; es decir, que se juzgue con imparcialidad y sin privilegios o influyentismos.

e) Debido Proceso. Se refiere a la mención que hace la Constitución en los artículos 14 y 16 respecto al debido proceso y en cuanto a las actuaciones judiciales, que es aplicable por analogía a los procedimientos que implican los recursos administrativos.

f) Legalidad Objetiva. Bajo este principio se pretende que la autoridad declare la verdad material, con el carácter de ser la instructora mantenga una actitud y práctica oficiosa en el procedimiento; es decir, que la finalidad del recurso se cumpla con la defensa de la norma jurídica objetiva, procurando se logren los objetivos de mantener el imperio de la legalidad y la justicia en el funcionamiento de la Administración Pública Federal, Estatal y Municipal.

Existe, en especial el **principio de firmeza en la resolución administrativa**, que consiste en el señalamiento muy importante que dice: “cuando las leyes o reglamentos fiscales no establezcan expresamente algún recurso administrativo, será improcedente cualquier instancia de reconsideración en la vía administrativa y no producirá efecto jurídico alguno la interposición y tramitación de esa instancia”.²¹ Con esto se quiere decir que contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal, solo procederán los recursos administrativos establecidos en las leyes.

El estudio de los recursos administrativos es abundante, pero aquí no se tiene ese propósito, pues la intención es encontrar elementos orientados a la definitividad o calidad de cosa juzgada de las resoluciones en materia administrativa; que según hemos agotado la investigación, no se encuentran en la doctrina, ni en la jurisprudencia y ni en las normas jurídicas vigentes algún sustento para apoyar o declinar una postura o posición sobre el particular.

Podemos agregar brevemente que existen una variedad de recursos administrativos, atendiendo a la autoridad que los resuelve, que para su regulación se expidió la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, que exclusivamente comprende a los actos, procedimientos y resoluciones de la Administración Pública Federal Centralizada, según se publica en el Diario Oficial de la Federación del 4 de agosto de 1994, entrada en vigor a partir del 1º de junio de 1995. En términos generales los recursos se clasifican en tres tipos: 1) Reconsideración; se interpone ante la propia autoridad administrativa que ha dictado el acto que se impugna. 2) Superior Jerárquico, se interpone a la autoridad superior que dictó la resolución correspondiente. 3) Revisión, este recurso es atendido y resuelto por algún órgano especializado con lo que se trata de obtener imparcialidad, celeridad y eficiencia en

²¹ **RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla. México. 1986. Págs.279-280**

la función de control administrativo. En materia fiscal se tiene el recurso de revocación que esta regulado íntegramente por el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 116 al 133; haciendo la aclaración que expresamente está excluido de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, así como otros recursos de la materia financiera, electoral, económica; agraria, laboral y otros que menciona el artículo 1º de dicho ordenamiento.

Lo que se pretende en este análisis jurídico sobre el recurso administrativo es precisamente encontrar elementos a favor o en contra de la definitividad, o la cosa juzgada que se tiene en la resolución o sentencia de este procedimiento; lo hasta aquí analizado nos dan la idea general sobre el recurso administrativo, para luego ubicarnos en ésta parte final de la Ley de la materia procesal administrativa, citada; según sus **artículos del 91 al 96**, como a continuación se analizan:

B. LA RESOLUCIÓN EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO. EFECTOS

La autoridad encargada de resolver el recurso podrá: desecharlo por improcedente o sobreseerlo; confirmar el acto impugnado; declarar la inexistencia, nulidad o anulabilidad del acto impugnado o revocarlo total o parcialmente; y modificar u ordenar la modificación del acto impugnado o dictar u ordenar expedir uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente. La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero, cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado bastará con el examen de dicho punto. La autoridad, en beneficio del recurrente, podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Igualmente, deberá dejar sin efectos legales los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance en la resolución. Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses.

No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente. La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se precisará ésta. El recurrente podrá esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado. La autoridad podrá dejar sin efectos un requerimiento o una sanción, de oficio o a petición de parte interesada, cuando se trate de un error manifiesto o el particular demuestre que ya había dado cumplimiento con anterioridad. La tramitación de la declaración no constituirá recurso, ni suspenderá el plazo para la interposición de éste, y tampoco suspenderá la ejecución del acto. Cuando hayan de tenerse en cuenta nuevos hechos o documentos que no obren en el expediente original derivado del acto impugnado, se pondrá de manifiesto a los interesados para que, en un plazo no inferior a cinco días ni superior a diez, formulen sus alegatos y presenten los documentos que estime procedentes. No se tomarán en cuenta en la resolución del recurso, hechos, documentos o alegatos del

recurrente, cuando habiendo podido aportarlos durante el procedimiento administrativo no lo haya hecho.

C. EL RECURSO DE REVOCACIÓN. PROCEDENCIA

El Recurso de Revocación esta regulado en el CFF, que según los artículos 116 y 117, señalan que se puede interponer contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, y que procede contra: 1) Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos; nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley; dicten las autoridades aduaneras; cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal. 2) Los actos de autoridades fiscales federales que: exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido; se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley; afecten al interés jurídico de terceros; determinen el valor de los bienes embargados.

El contribuyente recurrente puede optar por interponer este recurso antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Se tiene un plazo de cuarenta y cinco días que se empiezan a computar al día siguiente de aquel en que haya surtido efecto la notificación. El escrito se presenta ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente, o ante la autoridad que emite o ejecuta el acto que se impugna.

Es un recurso administrativo, de la materia fiscal, que se interpone ante la misma autoridad que emitió el acto a impugnar, es decir ante el Servicio de Administración Tributaria, cuando se trata de combatir una resolución administrativa en la que se determinan contribuciones a cargo del contribuyente, como resultado de la visita domiciliaria, es decir, el acto a impugnar será la “Liquidación” de contribuciones. Se dice que es la misma autoridad que emitió la resolución a combatir, aun cuando internamente y materialmente la autoridad específica que dicta la resolución lo es la oficina que depende de la Administración de Auditoría Fiscal Federal, para nuestro estudio, lo es la Administración Local de Auditoría del Oriente del Distrito Federal; y también para nuestro caso la interposición del recurso se hace ante la Administración Local Jurídica del Oriente del Distrito Federal.

Puesto que no es el objeto de esta parte de la investigación el estudio integral del recurso de revocación, es suficiente lo hasta aquí analizado para tener elementos de su objeto y procedencia, dejando pendiente la instrucción, sustanciación, desahogo de pruebas y alegatos, para llegar prontamente a lo que es la resolución del recurso o la sentencia que esta contenida en el **artículo 133, inclusive en el artículo 133-A**, que a continuación se analizan, buscando en todo caso, lo que sería la definitividad o cosa juzgada, que es lo que nos interesa, como objeto principal de estudio:

D. LA RESOLUCIÓN EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN. EFECTOS

La resolución que ponga fin al recurso podrá: desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso; confirmar el acto impugnado; mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución; dejar sin efectos el acto impugnado; modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente. Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana. A continuación se analizan otras consideraciones sobre la sentencia del Recurso de Revocación:

1) Las autoridades fiscales que hayan emitido los actos o resoluciones recurridas, y cualesquiera otra autoridad relacionada, están obligadas a cumplir las resoluciones dictadas en el recurso de revocación, conforme a lo siguiente: Cuando se deje sin efectos el acto o la resolución recurrida por un vicio de forma, éstos se pueden reponer subsanando el vicio que produjo su revocación. Si se revoca por vicios del procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.

2) Si tiene su causa en un vicio de forma de la resolución impugnada, ésta se puede reponer subsanando el vicio que produjo su revocación; en el caso de revocación por vicios de procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo. En ambos casos, la autoridad que deba cumplir la resolución firme cuenta con un plazo de cuatro meses para reponer el procedimiento y dictar una nueva resolución definitiva, aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 de este Código.

3) Cuando la resolución impugnada esté viciada en cuanto al fondo, la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto. En ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución impugnada ni puede dictarse después de haber transcurrido cuatro meses, aplicando en lo conducente lo establecido en el segundo párrafo siguiente al inciso a) que antecede.

Para los efectos de este inciso, no se entenderá que el perjuicio se incrementa cuando se trate de recursos en contra de resoluciones que determinen obligaciones de pago que se aumenten con actualización por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país o con alguna tasa de interés o recargos. Cuando se interponga un medio de impugnación, se suspenderá el efecto de la resolución hasta que se dicte la sentencia que ponga fin a la controversia. Los plazos para cumplimiento de la resolución que establece este artículo, empezarán a correr a partir del día hábil siguiente a aquél en el que haya quedado firme la resolución para el obligado a cumplirla.

4) Cuando se deje sin efectos el acto o la resolución recurrida por vicios de fondo, la autoridad no podrá dictar un nuevo acto o resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto o una nueva resolución. En ningún caso el nuevo acto o resolución administrativa puede perjudicar más al actor que el acto o la resolución recurrida.

4.5.3. EFECTOS DE LA SENTENCIA EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (JUICIO DE NULIDAD)

Este procedimiento se promueve ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mismo que esta regido por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del 1° de diciembre de 2005, que entró en vigor el 1° de enero de 2006; al derogarse el Título VI del Código Fiscal de la Federación, dejando sin efectos los artículos del 197 al 263 del citado ordenamiento legal. A continuación analizamos brevemente su objeto y procedencia, sin entrar al estudio integral del procedimiento porque no es el objeto de estudio de este análisis sino la investigación de la definitividad o cosa juzgada que pueden contener los artículos relativos a la resolución de este juicio de nulidad, mismo que esta referido en **los artículos 52, 53 y 54 que nos hablan de la sentencia que pone fin al procedimiento.**

A. PROCEDENCIA DEL JUICIO DE NULIDAD

El juicio contencioso administrativo federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. También procede dicho juicio contra los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación. Las autoridades de la Administración Pública Federal tendrán acción para controvertir una resolución administrativa favorable a un particular cuando estime que es contraria a la Ley.

Las partes que intervienen en este procedimiento son: el demandante; los demandados, que pueden ser la autoridad que dicto la resolución impugnada, el particular a quien favorezca la resolución que se impugna, el Jefe del Servicio de Administración Tributaria o el Titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado; será parte en los juicios en que se controvierta el interés Fiscal de la Federación la Secretaria de Hacienda y Crédito Público. También será parte el tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante. Toda promoción deberá estar firmada por quien la formule y sin este requisito se tendrá por no presentada. Ante el Tribunal no procederá la gestión de negocios, quien promueva a nombre de otra persona debe acreditar su representación mediante escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos y ratificada las firmas del otorgante y los testigos ante notario o ante los secretarios del tribunal.²²

B. LA SENTENCIA EN EL JUICIO DE NULIDAD. SUS EFECTOS

La sentencia del Tribunal se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios. Tratándose de las sentencias que resuelvan

²² *SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Cárdenas Editor y Dist. 1996. Págs.721-722*

sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso administrativo, si se cuenta con elementos suficientes para ello, el Tribunal se pronunciara sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante. No se podrá anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda. En el caso de sentencias en que se condene a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado o a la devolución de una cantidad, el Tribunal deberá previamente constatar el derecho que tiene el particular, además de la ilegalidad de la resolución impugnada. Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales: 1) incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución; 2) omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso; 3) vicios del procedimiento siempre que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada; 4) si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto. 5) Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

La sentencia definitiva podrá: 1) reconocer la validez de la resolución impugnada; 2) declarar la nulidad de la resolución impugnada; 3) declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, debiendo reponer el procedimiento, en su caso, desde el momento en que se cometió la violación; 4) el Tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa. En los casos en que la sentencia implique una modificación a la cuantía de la resolución administrativa impugnada, la Sala Regional competente deberá precisar, el monto, el alcance y los términos de la misma para su cumplimiento. Tratándose de sanciones, cuando dicho Tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivó adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción, deberá reducir el importe de la sanción apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma; 5) declarar la nulidad de la resolución impugnada y además: a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa. b) Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados. c) Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no tendrá otros efectos para el demandante, salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, conforme a lo dispuesto en las fracciones III y IV, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme. Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aún cuando, tratándose de asuntos fiscales, hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 del Código Fiscal de la

Federación. Si el cumplimiento de la sentencia entraña el ejercicio o el goce de un derecho por parte del demandante, transcurrido el plazo señalado en el párrafo anterior sin que la autoridad hubiere cumplido con la sentencia, el beneficiario del fallo tendrá derecho a una indemnización que la Sala que haya conocido del asunto determinará, atendiendo el tiempo transcurrido hasta el total cumplimiento del fallo y los perjuicios que la omisión hubiere ocasionado, sin menoscabo de lo establecido en el artículo 58 de esta Ley. El ejercicio de dicho derecho se tramitará vía incidental.²³

Cuando para el cumplimiento de la sentencia, sea necesario solicitar información o realizar algún acto de la autoridad administrativa en el extranjero, se suspenderá el plazo a que se refiere el párrafo anterior, entre el momento en que se pida la información o en que se solicite realizar el acto correspondiente y la fecha en que se proporcione dicha información o se realice el acto. Transcurrido el plazo establecido en este precepto, sin que se haya dictado la resolución definitiva, precluirá el derecho de la autoridad para emitirla salvo en los casos en que el particular, con motivo de la sentencia, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le reconozca un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo. En el caso de que se interponga recurso, se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte la resolución que ponga fin a la controversia. La sentencia se pronunciará sobre la indemnización o pago de costas, solicitados por las partes, cuando se adecue a los supuestos del artículo 6o. de esta Ley.

La sentencia definitiva queda firme cuando: 1) no admita en su contra recurso o juicio; 2) admitiendo recurso o juicio, no fuere impugnada, o cuando, habiéndolo sido, el recurso o juicio de que se trate haya sido desechado o sobreseído o hubiere resultado infundado, y 3) sea consentida expresamente por las partes o sus representantes legítimos. Cuando haya quedado firme una sentencia que deba cumplirse en el plazo establecido por el artículo 52 de esta Ley, el secretario de acuerdos que corresponda, hará la certificación de tal circunstancia y fecha de causación y el Magistrado Instructor o el Presidente de Sección o del Tribunal, en su caso, ordenará se notifique a las partes la mencionada certificación.

La parte que estime contradictoria, ambigua u obscura una sentencia definitiva del Tribunal, podrá promover por una sola vez su aclaración dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos su notificación. La instancia deberá señalar la parte de la sentencia cuya aclaración se solicita e interponerse ante la Sala o Sección que dictó la sentencia, la que deberá resolver en un plazo de cinco días siguientes a la fecha en que fue interpuesto, sin que pueda variar la sustancia de la sentencia. La aclaración no admite recurso alguno y se reputará parte de la sentencia recurrida y su interposición interrumpe el término para su impugnación.

4.5.4. EFECTOS DE LA SENTENCIA EN EL JUICIO DE AMPARO

La materia y el juicio de amparo son objeto de estudio como última instancia en todos los procesos de cualquier materia del derecho pues, mediante este recurso se protege

²³ *KAYE, Dionisio J. Derecho Procesal Fiscal. Ed. Themis. 1994. Págs.*

y ampara al gobernado de toda ley o acto arbitrario de la autoridad que atropelle o agravie los derechos y garantías del individuo que otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. La institución del amparo es reconocida en todo el mundo, y es la gloria del sistema jurídico mexicano, porque el particular encuentra la garantía y la seguridad jurídica, que en última instancia se apega al derecho y procura la justicia como valor y meta de la persona para lograr la paz y equilibrio en el ámbito social y comunitario.

A. PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO DIRECTO

El amparo directo en materia fiscal es el más usual que se promueve ante los tribunales colegiados de circuito, pero que ocasionalmente es atraído por la Suprema Corte de Justicia de la Nación; el artículo 158 de la Ley de Amparo concede la competencia a dichos tribunales, y el artículo 107 Constitucional, en la parte final de la fracción V, además del artículo 182 de la Ley de Amparo otorga la facultad de atracción al supremo Tribunal, con motivo de la impugnación de sentencias definitivas o resoluciones que pongan fin al juicio contencioso administrativo, dictadas por las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, o bien, de las pronunciadas por la Sala Superior de este Tribunal

Asimismo procede el juicio de amparo directo por violaciones a las leyes del procedimiento, cometidas durante la secuela del mismo, siempre que afecten a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo; y de acuerdo a lo previsto por el artículo 159, de la Ley de Amparo, en los juicios seguidos ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en los siguientes casos: cuando no se le cite al juicio o se le cite en forma distinta a la prevenida por la Ley; cuando el quejoso haya sido mala o falsamente representado en el juicio de que se trate; cuando no se le reciban las pruebas que legalmente haya ofrecido, o cuando no se reciban conforme a Ley, cuando se declare ilegalmente confeso al quejoso, a su representante o apoderado; cuando se resuelva ilegalmente un incidente de nulidad; cuando no se le concedan los términos o prorrogas a que tuviere derecho con arreglo a las leyes; cuando sin su culpa se reciban sin su consentimiento las pruebas ofrecidas por las otras partes; cuando no se le muestren algunos documentos o piezas de autos de manera que no se pueda alegar sobre ellos; cuando se le desechen los recursos a que tuviere derecho con arreglo a la ley; cuando el tribunal continúe el procedimiento, teniendo impedimentos legales. . . . Se amplían estas causales, para los casos de otras materias, en los artículos 160 y 161 de la mencionada Ley de Amparo, cuyos contenidos se omiten por no ser el objeto que se persigue en este análisis; así mismo se deja de analizar el artículo 166, que se refiere a los requisitos de la demanda de amparo directo, y a los siguientes artículos que contienen el trámite procesal de dicho amparo, para enfocar nuestro análisis a la sentencia y sus efectos.

También se omite, por las mismas razones, el estudio del Amparo Indirecto en materia fiscal, que procede principalmente contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general en materia fiscal, que por su sola entrada en vigor, causen perjuicio al quejoso. Esta causal de procedencia, esta prevista en los artículos 103 y 107 fracción VII, de la Constitución Federal, y artículos 1º y 114, fracción I y VI, de la Ley de Amparo; dicho amparo indirecto se tramita ante el

Juez de Distrito, mediante escrito de demanda según requisitos que señala el artículo 116 de la citada Ley de Amparo.

B. LA SENTENCIA DE AMPARO. SUS EFECTOS

Se define la sentencia como la culminación del proceso, la resolución con que se concluye el juicio, en la que el juzgador define, dice y pronuncia los derechos y las obligaciones de las partes contendientes. En este juicio Constitucional hay tres tipos de sentencias que ponen fin a dicho juicio: las que conceden la Protección y Amparo de la Justicia Federal, las que niegan dicha Protección y Amparo, y las que sobreseen el Juicio. Es motivo de gran interés analizar brevemente la primera de estas tres pronunciaciones, misma que satisface el estudio que se pretende.

La sentencia que concede la protección de la Justicia Federal condena a las autoridades responsables a actuar de determinado modo, son el resultado del análisis del acto reclamado que el juzgador realiza a la luz de los conceptos de violación expresados en la demanda, o de las consideraciones que oficiosamente se formula supliendo sus deficiencias cuando legalmente esto es permisible. Este tipo de sentencia afirmativamente producen derechos y obligaciones para las partes contendientes: para el quejoso, el derecho a exigir de la autoridad la destrucción de los actos reclamados, de manera que las cosas vuelvan a quedar en el estado en que se encontraban antes de que se produjeran estos, si son de carácter positivo; o a forzar a la autoridad para que realice la conducta que se abstuvo de ejecutar, si los actos reclamados son de carácter negativo. En cuanto a las autoridades responsables, resultan obligadas a dar satisfacción a aquellos derechos. El artículo 80 de la Ley de Amparo es terminante al establecer que “la sentencia que conceda el amparo tendrá por objeto restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, cuando el acto reclamado sea de carácter positivo; y cuando sea de carácter negativo, el efecto del amparo será obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que la misma garantía exija”. Por su parte, el Alto Tribunal a su vez expresa que “el efecto jurídico de la sentencia definitiva que se pronuncia en el juicio Constitucional, concediendo el amparo es volver las cosas al estado que tenían antes de la violación de garantías, nulificando el acto reclamado y los subsecuentes que de él se deriven”.

Las sentencias que se pronuncian en el juicio Constitucional, de amparo, revisten una forma especial que la práctica ha consagrado que a continuación podemos apreciar para entender mejor el problema resuelto y de los alcances que tiene la determinación tomada por el juzgador:

a) Resultandos y Considerandos de la Sentencia

En esta parte del amparo se hace una relatoría de los hechos que constituyen la historia del juicio de que se trate, desde su iniciación con la presentación de la demanda hasta la celebración de la audiencia constitucional. En esta parte de los resultandos se tiene por finalidad planteado el problema a resolver objetivamente; precisando el nombre del quejoso que ha solicitado la protección de la justicia federal, mencionando también

correctamente las autoridades y los actos de estas contra los cuales se otorga la protección, precisando que se han hecho los emplazamientos respectivos. En los considerandos se establece primero, si los actos autoritarios que se combaten realmente existen, y que de no ser ciertos, habrá que decretar el sobreseimiento del juicio. En segundo lugar se menciona si el juicio es procedente, de oficio se revisan las causales de improcedencia según el artículo 73 de la Ley de Amparo.

Siguiendo una secuela lógica-jurídica, se hace una relación de los argumentos aducidos por el quejoso, que se denominan “**conceptos de violación**” y que tienden a demostrar la inconstitucionalidad de los actos reclamados. Dichos argumentos se exponen literalmente o también resumidos, cuidando que no se omita alguno de ellos inclusive procede suplir la deficiencia de la queja, en su conjunto serán la base para valorar los actos y conceptos de violación. Enseguida el juzgador examinará los mencionados conceptos de violación para que funden y se pronuncie concediendo o negando el amparo solicitado. Como puede apreciarse este es el capítulo más trascendental de la sentencia. En el artículo 76 se establece “las sentencias de amparo solo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos especialmente sobre los actos que verse la demanda, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare”²⁴

b) Puntos Resolutivos de la Sentencia

En esta tercera parte de la sentencia realmente contiene la decisión del juez, la parte medular considerativa se pone de manifiesto como debe resolverse el juicio constitucional y se expresan los motivos por los que el juzgador así lo estima debido; es decir, se sientan las bases para la determinación correspondiente; pero es en la tercera y última parte, “la de los puntos resolutivos”, en la que realmente se concreta el fallo. Las sentencias que se dicten en los juicios de amparo deben contener lo que establece el artículo 77 LA, que son: a) la fijación clara y precisa del acto o actos reclamados, y la apreciación de las pruebas que permiten tenerlo o no por demostrados; b) los fundamentos legales en que se apoye el juzgador para sobreseer en el juicio, o bien para estimar que dichos actos son o no inconstitucionales (todo esto corresponde a la parte considerativa); y c) “los puntos resolutivos con que deban terminar, deben quedar expresados con claridad y precisión, el acto o los actos por los que se sobresea, conceda o nieguen el amparo”. Como nota importante es necesario puntualizar que si son varios los conceptos de violación expresados en la demanda y de ellos algunos son fundados y suficientes para conducir al otorgamiento del amparo, en tanto que los demás carecen de justificación, basta con estudiar aquellos e invocarlos para conceder la protección y amparo de la Justicia Federal.

²⁴ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION. Manual del Juicio de Amparo. Editorial Themis. 1994. Páginas 136-141.

c) Ejecutoriedad de la Sentencia

No todas las sentencias son firmes desde el momento en que son pronunciadas, ya que las hay que pueden ser impugnadas por la parte a quien perjudiquen y, consecuencia de tal impugnación, se pueden modificar, revocar y aun confirmar. Para que una sentencia produzca plenamente sus efectos es menester que cause ejecutoria, es decir, que adquiera firmeza, o inatacabilidad. La sentencia ejecutoria es la que no puede ser modificada o revocada por ningún medio jurídico y constituye, por lo mismo, la verdad legal. Y es ejecutoria en algunos casos por ministerio de ley, y en otros casos, por declaración judicial. En el primer caso se dice que es ejecutoria de pleno derecho, por el solo hecho de ser dictada, en atención a que legalmente no es factible su impugnación, como ocurre por ejemplo, con las que son emitidas en amparo directo por los tribunales de circuito, salvo caso excepcional que puede resolverse en el recurso de revisión.²⁵

Como no es el propósito de esta investigación el estudio integral del juicio de amparo hasta sus últimas consecuencias, que sería entrar al estudio del recurso de revisión, pues lo que se pretende es llegar precisamente a este último punto de la ejecutoriedad, firmeza, definitividad, conceptos estos que ponen término a un asunto para considerarse como cosa juzgada.

4.5.5. SÍNTESIS Y PROPUESTA DE DEFINITIVIDAD

El planteamiento que sugiere este tema es en el sentido de analizar la información que contienen los subcapítulos anteriores y que se refieren a la búsqueda de elementos jurídicos sobre aspectos de la cosa juzgada, la definitividad de las resoluciones, la ejecutoriedad de las sentencias y la certeza jurídica de la resolución liquidatoria; es decir, se trata de establecer una propuesta a favor o en contra de dar al contribuyente que ha sido revisado por la autoridad fiscal y se le determinan contribuciones, notificándole el documento denominado Liquidación, como resultado de una visita domiciliaria y que además, se procedió mediante la aplicación de un procedimiento de base de determinación presuntivo. A continuación se exponen algunos puntos que sirven de antecedentes y que podemos considerarlos muy importantemente para argumentar con ese soporte la propuesta que puede resultar sobre una posible consideración de definitividad de la resolución administrativa llamada “Liquidación de contribuciones”, derivada de la visita domiciliaria.

A. FACULTAD PARA DETERMINAR CONTRIBUCIONES DE UN EJERCICIO REVISADO ANTERIORMENTE

Como se señala en el artículo 50 del CFF, en el último párrafo que dice: **“Siempre se podrá volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondiente al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes”**.

Muy claramente lo establece la disposición al decir que siempre se podrá volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondientes al mismo

²⁵ *BURGOA ORIHUELA, Ignacio. El Juicio de Amparo. Ed. Porrúa. 1983.*

ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes; lo que quiere decir que cuando la autoridad conozca de hechos sobre los que no había conocido y sobre los cuales no había tomado en cuenta para determinar contribuciones, podrá hacerlos aún cuando se trate del mismo ejercicio, esté o no dictaminado, esté o no revisado o se encuentre en revisión, o esté en liquidación, o se encuentre en litigio, siempre que no hayan caducado sus facultades o no hayan prescrito sus atribuciones para establecer contribuciones.

Sobre este particular, se puede comentar que el legislador no quiere limitar las facultades de la autoridad administrativa tributaria, para que siempre este en aptitud de poder revisar al contribuyente cuando conozca hechos, actos o actividades que no fueron revelados en la visita domiciliaria, ya sea por causas de negligencia o intencionadas imputables al contribuyente o a la propia autoridad. Esto nos lleva a concluir que tiene concordancia y un razonamiento lógico jurídico con lo que hemos visto respecto a la cosa juzgada en materia penal, en materia civil; y a su similar, definitividad de las resoluciones administrativas; porque, en el primer caso cuando un sujeto ha sido procesado y sentenciado por determinado delito, no queda exento de que se le puedan imputar nuevos delitos por otros hechos o actos de su autoría que constituyen otros delitos, por los cuales se le sigue o puede enfrentar nuevos procesos.

B. LA CADUCIDAD DE LAS FACULTADES PARA DETERMINAR CONTRIBUCIONES

Las limitaciones que tiene la autoridad respecto al precepto legal analizado en el inciso anterior están establecidas en el propio Código Fiscal de la Federación. Es en el **artículo 67** donde se establece que “Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Este plazo se amplía a diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el RFC, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas....” El mencionado dispositivo habla de la Caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos, en el último párrafo establece que **“Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales”**. Como no se trata de hacer un estudio profundo de esta figura jurídica que extingue las facultades, podemos aprovechar agregar la otra figura que se le parece y se le confunde.

C. LA PRESCRIPCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES

La prescripción es otra limitante de la Autoridad cuando opera a favor del contribuyente. Siempre se ha tenido la confusión de la caducidad y de la prescripción a que hace referencia el **artículo 146 del CFF**. En este numeral se señala que “El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años”. Dicho término se interrumpe por cada gestión de cobro que haga el acreedor. También puede ser interrumpido por otras

causas, en especial, cuando el contribuyente hubiere desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. **“Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales”**.

Al estudiar el principio de legalidad se conoció claramente que la autoridad solamente puede hacer lo que la ley le permite. Por otra parte, la autoridad tiene la obligación y el deber de cobrar los tributos. También es sabido que el contribuyente tiene la obligación de pagar sus contribuciones conforme lo disponen las leyes, asimismo tiene sus derechos y garantías individuales que la autoridad debe respetar y el particular exigir que le sean respetados, para ello cuenta, en un momento dado, con los medios de defensa, con los cuales se le permite impugnar, combatir o atacar las resoluciones que lesionen sus intereses, con probabilidad de éxito, siempre que pueda demostrar que los actos o leyes son ilegales, injustos o arbitrarios.

La Autoridad Tributaria no puede dejar de cobrar los tributos, no se le permite conceder prerrogativas, privilegios; no tiene facultades para condonar contribuciones y accesorios, no puede otorgar exenciones, estímulos; no tiene autorización para dejar de cumplir una orden de auditoría o de revisión fiscal, no puede dejar de notificar una resolución que contenga crédito fiscal determinado a cargo del contribuyente. Solamente mediante ley puede el legislador otorgar estos privilegios, siempre que se justifiquen y se tengan motivos suficientes que lo ameriten. Para no cometer injusticias y que todos los mexicanos cumplan con la obligación que establece la Constitución de “contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estado o Municipio en que se resida, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”; el legislador tiene especial cuidado al establecer los tributos de ajustarse a esta disposición consagrada en nuestra Carta Magna.

D. ALGUNAS PRERROGATIVAS OTORGADAS POR LA AUTORIDAD

1.- Contribuyentes que dictaminan sus estados financieros.- En algunas ocasiones la profesión contable organizada ha obtenido el compromiso de la Autoridad Tributaria de abstenerse de revisar por medio de la visita domiciliaria a los contribuyentes que hayan dictaminado sus estados financieros para efectos fiscales; y solamente procedería la visita si al revisar el dictamen se encuentran irregularidades que ameriten la auditoría directa. Esta medida está fuera de sus facultades porque no se tiene ningún fundamento legal o constitucional. Los esfuerzos y la petición más audaz, es que se pretende que se establezca en ley este privilegio, situación que no se ha podido obtener ni conceder, pues equivaldría a una exoneración por anticipado o tener por ciertos indubitablemente la opinión del dictaminador.

2.- La amnistía y el perdón fiscal.- El otro privilegio que sí prosperó y se estableció en ley es el llamado perdón fiscal o amnistía que “se estableció en el artículo segundo transitorio, fracciones VII y VIII correspondiente a la reforma al CFF a partir de 2001, el cual limitó las facultades de revisión de las autoridades fiscales, limitándose a revisar primeramente el ejercicio de 2000, y solamente podía revisar los años anteriores si

se encontraban irregularidades en el ejercicio revisado”.²⁶ Esto ya había ocurrido también en años anteriores, en el artículo 64 CFF, (ahora derogado) se estableció esta consideración privilegiada.²⁷

3.- Régimen de consolidación fiscal.- Sobre la consolidación fiscal se han cuestionado sus ventajas a favor del contribuyente y en perjuicio del fisco, se ha planteado la posibilidad de eliminarla o buscar alternativas, porque a la fecha se considera un privilegio otorgado por la ley, para que los grandes contribuyentes constituidos en consorcios o grupos de empresas relacionadas en la integración de su capital, participación accionaria y unidad en su administración contribuyan al fisco bajo una estrategia que otorga opciones para privilegiar a los más ricos y poderosos porque se les permite mediante este régimen de consolidación absorber pérdidas de unas empresas del grupo, contra las utilidades de otras empresas del mismo corporativo, que debieran contribuir según estos resultados fiscales, que al final dejan de contribuir utilizando estrategias sofisticadas y diversas ventajas importantes que benefician al contribuyente y no permiten a la autoridad recaudar efectivamente las contribuciones. Los contribuyentes del Régimen de Consolidación Fiscal esta contemplado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, capítulo VI, del artículo 64 al 78, que seguramente habrán de ser revisados y probablemente modificados, porque se ha considerado como un privilegio de los grandes inversionistas que resulta injusto, inequitativo e ilegítimo, porque el peso de la carga contributiva esta inclinada hacia los de menos capacidad adquisitiva y contributiva.

E. LA IMPROCEDENCIA DE UNA PROPUESTA QUE OTORGUE SEGURIDAD JURÍDICA AL CONTRIBUYENTE VISITADO

Como hemos analizado los efectos y estados que se producen con las sentencias, tanto en materia civil, penal y administrativa, así como específicamente las resoluciones que recaen sobre los recursos administrativos, en especial el recurso de revocación previsto en el CFF; lo mismo que también vimos en las sentencias del procedimiento contencioso administrativo y del juicio de amparo; nos lleva a considerar que en nuestro sistema jurídico mexicano se contemplan un equilibrio legal, justo y equitativo, que a la luz de la razón y del derecho se han venido perfeccionando y actualmente se tienen ciertamente algunos privilegios que en materia fiscal están debidamente señalados y contemplados por las fuerzas políticas y sociales adversas a la Administración Gubernamental en el Poder; así como los intentos de algunos sectores de conseguir más ventajas o privilegios que las autoridades no han concedido, para no agravar más a la sociedad y a los sectores vulnerables que reclaman justicia y mejor distribución de la riqueza nacional, que tienen la percepción que la política fiscal es un instrumento idóneo para estos fines de la economía, como ciertamente y en alguna medida lo es y sirve para ello.

Estas consideraciones que hemos dejado analizadas en los incisos anteriores nos van induciendo a que cualquier propuesta o planteamiento a favor de obtener una protección especial que provea de seguridad o certeza jurídica al contribuyente para no volver a ser revisado, sería lo equivalente a exonerar a un delincuente que ha sido juzgado y

²⁶ *FERNANDEZ SAGARDI, Augusto. Código Fiscal F. Anotado. Op.cit. Comentario del Art. 42, P.174*

²⁷ *DE LA GARZA. Op. Cit. Página 773.*

sentenciado a que no se le podrán imputar otros delitos por los que no ha sido juzgado. Algo similar ocurriría en materia civil o en materia administrativa cuando se le otorgara inmunidad a cualquier ciudadano sobre las consecuencias jurídicas de hechos que no han sido conocidos pero que ya goza de una situación jurídica decretada en juicio y basada en hechos ciertamente conocidos, pero que se ignoraron otros hechos que puede cambiar o modificar su situación jurídica.

En materia fiscal es casi imposible que la autoridad limite o restrinja sus facultades de comprobación fiscal, de revisión o de investigación de hechos, actos o actividades que puedan entrañar obligaciones omitidas o incumplidas así como infracciones o delitos de carácter fiscal. Como hemos analizado al recorrer los incisos anteriores, no es posible sostener con argumentos razonables y válidos una propuesta seria que merezca ser tomada en cuenta para un estudio o análisis con rigor científico y que pueda prosperar solamente con la intención de conceder carácter de definitividad a las resoluciones que dicta la autoridad por un mismo ejercicio y por la misma contribución, cuando es bien sabido que una revisión nunca se hace al ciento por ciento de las operaciones o hechos asentados en la contabilidad del contribuyente, pues el principio general de las normas y procedimientos de auditoría van en el sentido de que las operaciones son revisadas y analizadas, mediante muestras y pruebas selectivas, y con alcances medibles en su profundidad.

Por lo anterior, es casi imposible que se pueda dar carácter de definitividad o calidad de cosa juzgada a una resolución liquidadora derivada de una visita domiciliaria, por que no tendría ninguna justificación, no se tiene fuerza de argumentación, y solamente se buscaría un privilegio, con más impunidad, y más corrupción que son contrarios al perfeccionamiento y reformas positivas que se reclaman de un sistema tributario que actualmente se le critica de injusto, inequitativo, que según se dice, genera una mala distribución de la riqueza nacional que favorece a los que más tienen en agravio de las mayorías que padecen de lo más indispensable para llevar una vida digna y humana.

Considero que la reforma fiscal o hacendaria que es tan esperada tenga como prioridades registrar a todas las personas que tienen capacidad contributiva y ampliar el padrón de contribuyentes, revisar, mejorar y ampliar las bases de tributación y aumentar la recaudación fiscal con mecanismos menos complicados, con una real facilidad y simplificación administrativa; y que se puedan abatir las exenciones y subsidios para que todos los mexicanos con capacidad de contribuir para los gastos públicos, realmente aportemos lo que nos corresponda para que México salga adelante y pueda tener una economía más abierta y más activa que produzca los frutos que los mexicanos reclamamos, que haya más empleo y bien remunerados, servicios públicos y de seguridad pública que den tranquilidad y paz sociales, es decir, que se pueda vivir como hombres libres y en la prosperidad personal, familiar, comunitaria y nacional. En otras palabras, todos debiéramos colaborar unidos, que la sociedad y los mexicanos aportemos lo que podamos y hagamos lo que debemos hacer; los gobernados, trabajadores, empresarios, profesionistas, etc; pero también que la administración pública y los servidores públicos y gobernantes hablen con la verdad, que manejen los recursos con honestidad, eficacia y eficiencia; que éstos sirvan al pueblo con espíritu patriótico, y si no es mucho pedir, con amor a México y a los mexicanos.

CONCLUSIONES:

Como es natural, la gran satisfacción que produce la terminación de un trabajo o de una obra, como en la presente Investigación, no se puede evitar, ni dejar de manifestar tanta alegría, porque ahora culmina un esfuerzo enorme en el que estuvieron presentes las virtudes de la paciencia, dedicación y sacrificio; todo queda gratificado porque se incursiona en una aventura de investigación y estudios que está llena de sorpresas al encontrar novedades sobre el conocimiento jurídico, fiscal y cultural, desde luego, ha implicado trabajos imprevistos, de tareas prolongadas en búsqueda de información; se conocen autores famosos, libros y obras monumentales, y temas sobre los cuales se manifiesta el esplendor de la sabiduría; se investigan, se estudian, se analizan, se admiran y se disfrutan tantos descubrimientos que en conjunto son una experiencia que dejan lecciones valiosas e interesantísimas; pero también causa desagrado y pena cuando se presenta la ocasión de tener que discriminar información tan importante que se recopila, por la razón de que no corresponde a los objetivos del plan establecido previamente; empero, habremos de conformarnos con mencionar en la bibliografía los importantes autores y obras tanto de la materia fiscal, como de otras ramas del derecho relacionadas como son el derecho constitucional, derecho administrativo, derecho procesal, derecho civil, derecho penal, derecho mercantil; así como de la cultura jurídica, política, filosófica y cultura en general; haciendo la aclaración que con todo propósito se insertan la mayor cantidad de obras consultadas con el ánimo de facilitar a mis alumnos y amigos la referencia bibliográfica.

Reconociendo que el derecho es parte de la ética y ésta es rama importante de la filosofía, por ello es que necesariamente el abogado tiene vocación hacia la ciencia madre, tiene tendencia a la cultura; se interesa por la historia, por la literatura y el arte, ya lo decía Cicerón, que estas materias, incluyendo la actuación, son muy importantes para el orador y el escritor de discursos parlamentarios y forenses. El control y organización de tanta información que fue recabada ciertamente nos entretuvo, nos desvió en varias ocasiones del tema principal de la Investigación, pero la dirección constantemente nos volvía muchas veces al punto preciso para centrarnos y tomar el rumbo que lleva al arribo, tarde o temprano, del destino final que es evidentemente, la terminación de la Investigación.

En la grata experiencia vivida a lo largo de esta investigación, como ya se dijo, hemos recogido mucha información y adquirido conocimientos que lamentablemente no pudimos incluir, pero queda en nuestra memoria y nos servirá de mucho para nuestro ejercicio profesional; siendo también lo más importante que nos queda para siempre, la motivación y estímulo, el entusiasmo y deleite de la actividad intelectual e investigadora, del estudio y del análisis, que como metodología y como actitud habrán de impulsarnos constantemente como motores de fuerza para nuestro desarrollo personal, intelectual y profesional:

PRIMERA.- Del análisis que se llevó a cabo en el capítulo primero de la presente tesis, podemos concluir que nuestro país, en materia tributaria, recibió la influencia de distinguidos tratadistas italianos cuyas teorías fueron recogidas en la creación del primer Código Fiscal de la Federación, que data de 1938; así como en la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, aunque este último también tuvo influencia de las teorías tributarias de Francia.

SEGUNDA.- La Relación Jurídica Tributaria y la Relación Jurídica Fiscal es el vínculo jurídico que se establece entre el sujeto activo, llámese Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios, y el sujeto pasivo, sea persona física o moral y del cual nacen derechos y obligaciones.

TERCERA.- El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece o señala la calidad de sujetos activos en la Relación Jurídica Tributaria a la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios y como sujetos pasivos, a los mexicanos sean personas física o morales, nacionales o extranjeros, los cuales están obligados a contribuir a los gastos públicos.

Cabe hacer notar que existen algunos entes jurídicos que aún cuando no los señala expresamente la Constitución como sujetos activos, como los organismos fiscales autónomos que tienen facultades y competencia para llevar a cabo el cobro de las aportaciones de seguridad social a través o incluso del procedimiento administrativo de ejecución o también llamado procedimiento económico-coactivo, ya que las cuotas que cobran son consideradas créditos fiscales, así mismo estas autoridades pueden llevar a cabo visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes visitados.

También, el propio artículo arriba citado, establece que si bien es cierto que los sujetos activos que se mencionan en dicho artículo, tienen derecho a exigir el pago de las contribuciones para cubrir los gastos públicos, también se hace necesario que las contribuciones cumplan con el requisito de ser proporcionales y equitativas, así como de estar establecidas en una Ley.

CUARTA.- El sujeto activo y el sujeto pasivo de la Relación Jurídica Tributaria están vinculados desde que nace la obligación tributaria y ésta nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho señaladas o establecidas en la ley fiscal correspondiente.

Los criterios de vinculación pueden ser y son las más frecuentes las que están basadas en la nacionalidad del sujeto pasivo, su domicilio fiscal y la fuente de riqueza del ingreso, sin importar si son nacionales o extranjeras.

QUINTA.- Las autoridades fiscales cuentan con facultades de comprobación mismas que deben ejercer con estricto apego jurídico a lo establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como lo establece el Código Fiscal de la Federación y en los demás ordenamientos jurídicos como son la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley del Servicio de Administración Tributaria así como su Reglamento.

Otro de los aspectos que resultan relevantes e importantes considerar es que todos los actos de la autoridad deben de ser emitidos por la Autoridad Competente y deben de estar debidamente fundados y motivados, así como apearse a las formalidades esenciales del procedimiento.

SEXTA.- La Visita Domiciliaria es un acto administrativo que debe cumplir con lo establecido en los distintos preceptos constitucionales y legales, tales como que debe ordenarse por escrito, debe emanar de una autoridad competente, debe estar fundado y motivado, debe señalar con precisión el lugar o lugares donde se lleve a cabo la visita, la persona que ha de visitarse, las contribuciones objeto de la revisión y levantar acta circunstanciada ante la presencia de dos testigos.

La legalidad de la orden de visita domiciliaria y los elementos que debe contener están señalados en el Código Fiscal de la Federación en los artículos 38 y 43 que según los hemos analizado están perfectamente ajustados al dispositivo 16 Constitucional que fue debidamente analizado. El oficio que contiene la orden de visita domiciliaria es eminentemente un acto administrativo que fue motivo de estudio desde el punto de vista de la doctrina administrativista que nos aportó sus conceptos y consideraciones que nos fueron muy útiles para la comprensión de la teoría del acto administrativo.

Se considera que la orden de visita domiciliaria es un acto de autoridad de carácter administrativo que afecta al particular en sus garantías constitucionales que son celosamente protegidas por las autoridades federales que otorgan la protección y el amparo al gobernado. Por estas y otras razones la autoridad debe siempre ajustar estrictamente sus actos a los dispositivos constitucionales y legales que hemos analizado, concluyendo que los elementos y requisitos que debe contener el oficio que ordena una visita en el domicilio del contribuyente debe estar fundado y motivado como lo establece la Constitución y de acuerdo con los dispositivos mencionados del Código Fiscal de la Federación.

SEPTIMA.- Las actas de auditoría que se levanten o que se formulen durante el desarrollo de la visita domiciliaria, representan uno de los aspectos más importantes de la misma, en virtud de que de ellas dependen que se obtengan resultados positivos para el Fisco.

Es necesario que tanto las actas que se levanten desde el inicio, durante el desarrollo de la revisión, así como al término de la visita son de gran trascendencia jurídica pues de ellas va a depender la liquidación que formule la autoridad ya que del correcto levantamiento de las mismas depende la procedencia y el sustento legal de los hechos o actividades y que tienen como consecuencia que se determinen y liquiden las contribuciones omitidas o no declaradas.

OCTAVA.- Es importante establecer la definición o concepto de los términos o vocablos Determinación y Liquidación referidos a las contribuciones que deban establecerse, tanto por el propio contribuyente, como por la autoridad tributaria. En general, ambos conceptos siempre se han utilizado como sinónimos, y sus antecedentes están comprendidos desde el CFF de 1967, pero algunos tratadistas han considerado que su contenido específico puede dar como resultado una diferenciación casi imperceptible, que como hemos analizado, se llega a la conclusión que en los países europeos se utiliza más el término determinación, mientras que en México utilizamos el término Liquidación cuando nos referimos a la resolución de la autoridad administrativa que emite como resultado de la visita domiciliaria, casi siempre, o del ejercicio de alguna otra facultad de comprobación; empero también, podemos decir que se utiliza el término Determinación cuando el contribuyente o sujeto pasivo es el que cuantifica sus contribuciones, que se dice, autodetermina sus

contribuciones y las entera a la autoridad mediante el documento que produce, denominado generalmente Declaración de Impuestos.

NOVENA.- Es importante diferenciar la base presunta y la base estimada, al parecer se les considera análogas, cuando se puede apreciar que no son sinónimos, por ejemplo: la **Determinación con base Presunta** es el método que aplica la administración tributaria cuando el propio sujeto pasivo principal, como es el caso de los pequeños contribuyentes del ISR sobre actividades empresariales cuya base imponible se determinaba con ayuda de presunciones establecidas por la ley. En el presente caso dicha base imponible se determinaba aplicando a los ingresos brutos del contribuyente menor un coeficiente de utilidad según el giro o actividad económica del contribuyente. Por otra parte, la **Determinación con base Estimada o Estimativa** es la forma de determinar la base cuando la administración tributaria ante la imposibilidad de determinar una base cierta y no habiendo una base presunta establecida en ley alguna, que se hace pues mediante los hechos que pueda comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obre en su poder y los medios de investigación económica para llegar al resultado de que el hecho generador tiene una determinada dimensión económica. En los artículos 90 y 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece el coeficiente general del 20 % de utilidades estimadas, y otros aplicables al giro o actividad del contribuyente.

Se concluye que la determinación y liquidación de contribuciones como resultado de la visita domiciliaria en la que se procede en base a ingresos estimados o presuntos, presenta especial procedimiento previsto tanto en el Código Fiscal de la Federación, según los artículos 55 y 56; en el primer artículo se establecen las causales y en el segundo de éstos se señalan los procedimientos; así también en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, conforme a los artículos 90 y 91. Se tiene considerado que la Liquidación de contribuciones es un documento o resolución que dicta la autoridad tributaria competente, que contiene los elementos y características de un acto administrativo, que se emite conforme a las disposiciones del artículo 16 Constitucional y los dispositivos 38 y 50 del Código Fiscal de la Federación.

DÉCIMA.- Podemos concluir que la Liquidación de contribuciones, sus elementos, contenido y estructura deben estar plasmados debidamente en el oficio que contiene la mencionada resolución administrativa, que por ser un documento que emite una autoridad competente, como acto administrativo, implica formalidades constitucionales y legales que resistan y tengan el soporte, porque seguramente será combatido por los medios de impugnación de que dispone el contribuyente visitado, ahora destinatario de un documento de gran trascendencia jurídica y económica que le es debidamente notificado. Es conveniente aclarar que en la parte final de este resolutivo se hace el pronunciamiento de las condiciones de pago, sus términos para pagar o impugnar, que son de **cuarenta y cinco días** que empiezan a computarse al día siguiente en que surta efectos la notificación respectiva; así mismo, se mencionan algunas reducciones de las sanciones para el caso de pagar la contribución determinada, dentro del término señalado. También, es muy importante aclarar, que la autoridad debe señalar los plazos en que la resolución pueda ser impugnada, que de no hacerlo, el contribuyente contará con el doble del plazo que establece el dispositivo 50 del Código Fiscal de la Federación. También sanciona este mismo artículo

que cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro de los seis meses contados a partir del acta final, quedará sin efectos la orden y las actuaciones.

DÉCIMA PRIMERA.- Se concluye que la autoridad tributaria no puede limitar sus facultades de comprobación porque haya emitido una resolución liquidatoria sobre determinado contribuyente por el mismo ejercicio y por la misma contribución, porque en su revisión pudo no haber conocido hechos o actos que no le fueron revelados o que no descubrió por razones diversas, que pueden ser desde la limitación del tiempo para terminar una revisión, hasta por la insuficiencia de recursos humanos o tecnológicos para desarrollar a profundidad su revisión; también porque pudo tener conocimientos de otros hechos a través de compulsas hechas a terceros relacionados con el contribuyente visitado.

En cuanto a la posibilidad de proponer que una resolución dictada por la autoridad como resultado de la visita domiciliaria se le considerara como definitiva para dar certeza jurídica al contribuyente de no volver a ser revisado por el mismo ejercicio y por la misma contribución, no sería procedente porque implicaría exonerar por anticipado al contribuyente, además, sería otra forma más de propiciar la corrupción; pues no sería extraño que el visitador no revelara hechos o actos que perjudicaran al contribuyente.

Como lo hemos mencionado en otra parte, la autoridad al llevar a cabo la revisión o auditoría, aplica procedimientos selectivos, con determinados alcances o profundidad, como lo proclaman los principios generales de la disciplina de la auditoría, esto es por razones de costos y de procedimientos; ante esta situación, casi nunca se agota la posibilidad de revisar todas las operaciones del contribuyente; ésta sería una razón técnica o práctica. Otra razón importante es la que señalamos, y se refiere al fundamento legal que contiene el artículo 50 del CFF, último párrafo, que establece: ... **“siempre se podrá volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes”**.

En conclusión, y precisando lo anteriormente argumentado, no sería conveniente proponer que la autoridad limitara o restringiera sus facultades de revisión por haber revisado al contribuyente en determinado ejercicio y por la misma contribución, en cuya auditoría se hubieren determinado y liquidado contribuciones omitidas, con el propósito de darle carácter de definitividad a una resolución liquidatoria, primeramente por razones de no favorecer más la corrupción y no propiciar actos ilícitos de la autoridad; en segundo lugar, por razones prácticas, técnicas, de procedimiento y de costos, que implicaría revisar todas las operaciones del contribuyente; por último, el impedimento contenido en el precepto legal mencionado, que tiene implicaciones doctrinales, económicas, sociales y políticas, que al plantear su modificación, reforma o derogación, levantaría todo tipo de protestas en contra de otro privilegio, que se dice, de la clase más favorecida, como son los empresarios y los detentadores de los medios de producción, y en general, de todos los contribuyentes, grandes, intermedios o pequeños, que tienen regímenes especiales de tributación, disfrazando el goce de privilegios, amparados en la ley, pero dudosamente legítimos, hasta considerarse de cierta manera inmoral, causando daños y perjuicios al Fisco, los cuales al final de cuentas se traducen en injusticias que resienten otros contribuyentes y la sociedad misma.

DÉCIMA SEGUNDA.- Es de considerar en estas conclusiones, un punto más que me llamó la atención; se trata del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación que debiera proponerse una redacción más precisa, en el sentido de que el actual texto se presta a confusión ya que señala que “las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúa en las oficinas de la propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación salvo tratándose de: ...”

Puede claramente señalar cuándo se inician las facultades de comprobación y cuando concluyen, ya que las autoridades fiscales han querido considerar que la visita domiciliaria concluye con el levantamiento del acta final y no con la emisión de la liquidación. Este es el punto preciso en donde se ubica el problema de la redacción de dicho artículo, pues desde nuestro particular punto de vista, la visita domiciliaria concluye con la emisión de la liquidación y no con el levantamiento del acta final, en virtud de que esto último solo es una parte de la visita, pero no su conclusión; aunque bien puede alegarse que la Liquidación es meramente un requerimiento de pago. Se puede interpretar lo que ocurre en la práctica cuando los visitadores se retiran del domicilio fiscal, pero el procedimiento de revisión concluye formalmente con la formulación de la resolución que liquida contribuciones, aunque ésta se lleve a cabo en las oficinas de la autoridad competente que emite y notifica la Liquidación; es decir, sería conveniente señalar el límite del procedimiento de la visita, por ejemplo, que se estableciera que la visita domiciliaria concluye al momento en que se notifica al contribuyente visitado la resolución liquidatoria, en el caso de que ésta proceda en los términos de la ley; pero cuando no proceda, se sugiere que se tenga por concluida la visita al establecer otro supuesto, o sea, cuando se levante el acta final donde se declare y tenga por concluido el procedimiento de la revisión, por que no hay contribuciones a liquidar o porque el contribuyente corrigió su situación fiscal con el consentimiento de la autoridad revisora.

BIBLIOGRAFÍA

Libros Consultados:

- 1) *ACOSTA ROMERO, Miguel.* Derecho Jurisprudencial Mexicano. Ed. Porrúa. 2002.
- 2) -----Teoría General del Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. 2004.
- 3) *ADAM ADAM, Alfredo.* La Fiscalización en México. U.N.A.M. 1996.
- 4) *ALCALÁ ZAMORA Y CASTILLO, Niceto.* Derecho Procesal Mex. Ed. Porrúa. 1985.
- 5) *AL CAMP, Roderic.* Los Líderes Políticos de México. F.C.E. 1992.
- 6) *ANDRADE SÁNCHEZ, Eduardo.* Introducción a la Ciencia Política. Oxford.2005.
- 7) *APPENDINI, Ida. y Zavala Silvio.* Historia Universal. Editorial Porrúa. 1994.
- 8) *ARCE GARGOLLO, Pablo.* Curso de Teología Dogmática. Editorial Minos. 1993.
- 9) *ARELLANO GARCÍA, Carlos.* Teoría General del Proceso. Editorial Porrúa. 2006.
- 10) -----El Manual del Abogado. Editorial Porrúa. 2001.
- 11) *ARISTÓTELES.* Ética Nicomaquea. + Política. Editorial Porrúa. 2004.
- 12) *ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo M.* Teoría General del Proceso. Porrúa. 2003.
- 13) -----El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. UNAM. 1977.
- 14) *ARNÁIZ AMIGO, Aurora.* Ciencia Política. Ed. Miguel A. Porrúa. 1984.
- 15) *ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo.* Derecho Fiscal. Editorial Themis, México, 1989.
- 16) *ARTEAGA NAVA, Elisur.* Derecho Constitucional. Editorial Oxford. 2006.
- 17) *BARRA MEXICANA DE ABOGADOS.* Código de Ética Profesional. 1957.
- 18) *BASAVE FERNÁNDEZ DEL VALLE, Agustín.* Tratado de Filosofía. Limusa. 1993.
- 19) *BECERRA BAUTISTA, José.* El Proceso Civil en México. Editorial Porrúa. 2000.
- 20) ----- Introducción al Estudio del Derecho Procesal. Ed. Porrúa.1985.
- 21) *BELLO, Andrés.* Gramática de la Lengua Castellana. Editorial Edaf. Madrid. 1984.
- 22) *BERLIRI, Antonio.* Principios de Derecho Tributario. Ed. Der. Fin. Madrid.1973.
- 23) *BETTINGER BARRIOS, Herbert.* Establecimiento Permanente. Ed. ISEF. 2001.
- 24) -----Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación. ISEF. 1997.
- 25) ----- Precios de Transferencia. Sus efectos fiscales. Editorial ISEF. 1997.
- 26) *BLOOM, Benjamín S.* Taxonomía de los Objetivos de la Educación. Ateneo. 1977.
- 27) *BREHM C. Mauricio.* Lengua y Literatura Españolas. Editorial Esfinge. 1990.
- 28) *BRISEÑO SIERRA, Humberto.* Derecho Procesal Fiscal. Ed. M.A. Porrúa. 1990.
- 29) -----Análisis de la Cosa Juzgada. Serie Manuales Jurídicos.(27). UNAM.2006.
- 30) *BUNGE, Mario.* La Ciencia, su Método y su Filosofía. Ed. Siglo XX. Bs. As. 1974.

- 31) **BURGOA ORIHUELA, Ignacio.** El Juicio de Amparo. Editorial Porrúa.2004.
- 32) -----Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, México. 2005.
- 33) -----Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa. 2006.
- 34) **CACHO, José P.** Correspondencia Especial. (Redacción). Editorial ECA. 1984.
- 35) **CALVO NICOLAU, Enrique.** Tratado de I.S.R. Tomo I, 11-A. Ed. Themis. 1995.
- 36) **CAMACHO BECERRA, Heriberto.** Etimologías Grecolatinas. Ed. Limusa. 2001.
- 37) **CAMPILLO SÁINZ, José.** Dignidad del Abogado. Editorial Porrúa. 1998.
- 38) ----- --Introducción a la Ética del Abogado. Editorial Porrúa.1997.
- 39) **CARDIEL REYES, Raúl.** Curso de Ciencia Política. Editorial Porrúa. 1978.
- 40) **CARNEGIE, Dale.** Cómo Hablar Bien en Público. Ed. Cosmos. Bs. As. 1971.
- 41) **CARPIZO M., Jorge.** La Constitución Mexicana de 1917. Editorial Porrúa.2002.
- 42) **CARRANCÁ Y TRUJILLO, Raúl.** Derecho Penal Mexicano. Editorial Porrúa. 2001.
- 43) **CARRASCO IRIARTE, Hugo.** Derecho Fiscal Constitucional. Ed. Oxford. 2000.
- 44) -----El Amparo en Materia Fiscal. EditorialThemis. 2005.
- 45) **CARRETERO PÉREZ, Adolfo.** Derecho Financiero. Ed. Santillana. Madrid.1968.
- 46) **CARTAS SOSA, Rodolfo.** La Caducidad según el CFF. Editorial Themis. 2001.
- 47) -----Las Visitas Domiciliarias de Carácter Fiscal. Editorial Themis. México, 1994.
- 48) **CASTELLANOS TENA, Fernando.** Lineamientos de Derecho Penal. Porrúa.2005.
- 49) **CASTREJÓN GARCIA, Gabino Eduardo.** Derecho Tributario. Ed. Cárdenas.2002.
- 50) **CICERÓN, Marco Tulio.** De los Oficios, la Vejez y la Amistad. Ed. Porrúa. 1987.
- 51) **COLIN SÁNCHEZ, Guillermo.** Der.Mex.de Procedimientos Penales. Porrúa.1980.
- 52) **COSÍO VILLEGAS, Daniel.** otros. Historia General de México. Ed. Colmex. 1996.
- 53) **COUTURE, Eduardo J.** Fundamentos del Derecho Procesal Civil. Uruguay. 2002.
- 54) **CURIEL VILLASEÑOR, Omar.** Principios Tributarios. Editorial ISEF. 2002.
- 55) **DÁVALOS MORALES, José.** Derecho Individual del Trabajo. Ed. Porrúa.2002.
- 56) ----- Nueve Lecciones de Oratoria. Manual de Expresión. F. de D. UNAM.1997.
- 57) **DE AQUINO, Tomás.** Suma Teológica. Colección Austral. Espasa-Calpe. Bs.As.
- 58) **DE BUEN LOZANO, Nestor.** Derecho del Trabajo. Editorial Porrúa. 2002.
- 59) ----- Derecho Procesal del Trabajo. Editorial Porrúa. 2002.
- 60) **DE CERVANTES SAAVEDRA, Miguel.** Don Quijote de la Mancha.Ed.Albor.1999
- 61) **DE LA CRUZ R., J. Alfredo.** Hda. Púb. y Potestad Tributaria Municipal.TFF.1990.
- 62) **DE LA CUEVA, Mario.** Teoría de la Constitución. Editorial Porrúa.2002.
- 63) -----El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo. Editorial Porrúa. 2003.

- 64) *DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. México, 2005.*
- 65) *DELGADILLO G., Luis Humberto. Principios de Der.Tributario. Ed. Limusa.2003.*
- 66) *DE PINA VARA, Rafael. Derecho Mercantil Mexicano. Editorial Porrúa. 1983.*
- 67) *DESCARTES, Renato. Discurso del Método. Metafísica. Editorial Tomo. 2004.*
- 68) *DOMINGUEZ VARGAS, Sergio. Teoría Económica. Editorial Porrúa. 1991.*
- 69) *FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. Editorial Porrúa. 2003.*
- 70) *FERGUSON, John M. Historia de la Economía. Editorial. F.C.E. 1991.*
- 71) *FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. Código Fiscal de la Federación. Comentarios y Anotaciones. Editorial Gasca-Sicco.2004.*
- 72) *FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de Derecho Financiero.Madrid. 1989.*
- 73) *FERRER M., Eduardo. Derecho Procesal Constitucional.Ed. Porrúa. 2003.*
- 74) *FIX ZAMUDIO, Héctor. Der.Constitucional Mexicano y Comparado. I.I.J. 2001.*
- 75) *FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa. 1995.*
- 76) *FRAGA MAGAÑA, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. 2003.*
- 77) *GALINDO GARFIAS, Ignacio. Teoría General de los Contratos. Ed.Porrúa. 1996.*
- 78) *GALVÁN RIVERA, Flavio. Derecho Procesal Electoral Mexicano. Ed. Porrúa.2002*
- 79) *GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. Derecho Fiscal Penal. Ed. Porrúa. 1994.*
- 80) *GARCÍA LEPE, Carlos. Aspectos Generales para la Liquidación de Impuestos Federales Coordinados. INDETEC. Guadalajara, Jalisco, México.1998.*
- 81) *GARCÍA MARTÍNEZ, Máximo. Literatura y Oratoria. Editorial Parroquial. 1987.*
- 82) *GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Porrúa. 1980.*
- 83) ----- *Filosofía del Derecho. Editorial Porrúa. 1999.*
- 84) *GARCÍA MORENTE, Manuel. Lecciones Preliminares de Filosofía. Porrúa. 1975.*
- 85) *GARCÍA RAMÍREZ, Sergio.El Nuevo Procedimiento Penal Mexicano.Porrúa.2001*
- 86) *GARCÍA, Trinidad. Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho. Porrúa. 2004.*
- 87) *GARRIDO MALDONADO, Raciél. El Tribunal Electoral del D.F. TEDF.2002.*
- 88) *GIANNINI, Achile Donato. Instituciones de Derecho Financiero. Madrid, 1957.*
- 89) *GIULIANI FONROUGE, Carlos Mario. Derecho Financiero. Depalma. Bs. As.*
- 90) *GÓMEZJARA, Francisco A. Sociología. Editorial Porrúa. 1995.*
- 91) *GÓMEZ LARA, Cipriano. Teoría General del Proceso. Ed. Harla. México. 1991.*
- 92) *GÓMEZ MORÍN, Manuel. La Nación y el Régimen. PAN. 1940.*
- 93) *GONZÁLEZ IBARRA, J.de Dios. Metodología Jurídica Epistémica.Ed.Fontamara.*
- 94) *GONZÁLEZ MORFÍN, Efraín. Temas de Filosofía del Derecho. Limusa. 2003.*
- 95) *GONZÁLEZ PEÑA, Carlos. Historia de la Literatura Mexicana. Ed. Porrúa. 1998.*

- 96) ----- Curso de Literatura y el Jardín de las Letras. Editorial Patria. 1979.
- 97) *GONZÁLEZ SALAS CAMPOS, Raúl. Los Delitos Fiscales. Ed. Pereznieta. 1995.*
- 98) *GONZÁLEZ URIBE, Héctor. Teoría Política. Editorial Porrúa. 2006.*
- 99) *GUTIÉRREZ SÁENZ, Raúl. Introducción a la Didáctica. Editorial Esfinge.1994.*
- 100) ----- Historia de las Doctrinas Filosóficas. Ed. Esfinge.1995.
- 101) *GUZMÁN VALDIVIA, Isaac. Nuestro Destino Espiritual. IMDOSOC.1988.*
- 102) ----- La Sociología de la Empresa. Editorial Jus. 1981.
- 103) *HEGEL, Jorge Guillermo Federico. Filosofía del Derecho. Ed. Juan Pablo.2002.*
- 104) *HEILBRONER, Robert L. Vida y Doctrina de los Grandes Economistas. Aguilar. 1972.*
- 105) *HERNÁNDEZ S. Roberto. otros. Metodología de la Investigación. Mc Graw Hill.2003.*
- 106) *HERRERA Y LASSO, Manuel. Estudios Constitucionales. Ed. Jus. 1983.*
- 107) *HELLER, Hermann. Teoría del Estado. Fondo de Cultura Económica. 1942.*
- 108) *INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. 50° ANIV.1940-1990. UNAM.1990*
- 109) *INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. Lev del Impuesto Sobre la Renta Comentada. 2004. Editorial IMPC. México, 2004.*
- 110) ----- Normas de Actuación Profesional en Materia Fiscal. A.E.F.C.P.1991.
- 111) *JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Buenos Aires.1951.*
- 112) ----- El Hecho Imponible. Teoría del Derecho Tributario. A. Perrot. Bs.As. 1982.
- 113) *JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Ed. Thonson.2002.*
- 114) *KANT, Emanuel. Crítica de la Razón Pura. Editorial Porrúa. 1999.*
- 115) *KAYE, Dionisio J. Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo. Themis.2003.*
- 116) *KELSEN, Hans. Teoría General del Derecho y del Estado. UNAM. 1979.*
- 117) ----- Teoría Pura del Derecho. Editorial Nacional.1976.
- 118) *KRAUZE, Enrique. Caudillos Culturales de la Revolución Mexicana. SEP. 1985.*
- 119) ----- Biografía del Poder. Tusques Editores. 2002.
- 120) *LARROYO, Francisco. Introducción a la Filosofía de la Cultura. Ed. Porrúa.1977.*
- 121) *LAVEAGA, Gerardo. Entre Abogados te Veas. Editorial Edamex. 1993.*
- 122) *LOMELI CEREDO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa. 1998.*
- 123) *LOPEZ ROSADO, Diego G. Problemas Económicos de México. UNAM. 1984.*
- 124) *MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Fiscal Penal. Editorial Lazcano.1993.*
- 125) *MAGGE, Bryan. Historia de la Filosofía. Editorial Planeta. 1998.*
- 126) *MANTILLA MOLINA, Roberto L. Derecho Mercantil. Editorial. Porrúa. 1975.*
- 127) *MAQUIAVELO, Nicolás. El Príncipe. Editorial Porrúa.1999.*
- 128) *MARGADANT S., Guillermo. Elaboración de la Tesis Profesional. UNAM.2002.*

- 129) *MARGÁIN MANAUTOU, Emilio*. Facultades de Comprobación Fiscal. Ed. Porrúa.
- 130) ----- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa. 2004
- 131) *MARÍAS, Julián*. Historia de la Filosofía. Ed. Revista de Occidente. Madrid.1973.
- 132) *MÁRQUEZ MURO, Antonio*. Elementos de Filosofía y Ética. Ed. Porrúa.1975.
- 133) *MARTÍN GRANADOS, Ma. Antonieta*. Impuesto sobre la Renta. Ed.Thomson.2006.
- 134) *MARTÍNEZ MORALES, Rafael I.*, Derecho Administrativo. UNAM-Oxford. 2006
- 135) *MENIETA Y NÚÑEZ, Lucio*. Historia de la Facultad de Derecho. UNAM.1997.
- 136) *MENESES MORALES, Ernesto*. Psicología General. Editorial Porrúa.1996.
- 137) -----Un Perfil del Maestro Universitario. UIA. 1977.
- 138) -----La Educación Superior Contemporánea. Editado por UIA. 1979.
- 139) *MORENO, Daniel*. Clásicos de la Ciencia Política. UNAM. 1975.
- 140) *MORENO PADILLA, Javier*. Régimen Fiscal de la Seguridad. Ed. Themis. 2004.
- 141) *MORRIS, Charles G*. Introducción a la Psicología. Ed. Prentice Hall. México. 1997.
- 142) *MUÑOZ LEDO, Porfirio*. Comisión para la Reforma del Estado. UNAM.2004.
- 143) *ORRANTIA ARELLANO, Fernando A*. Las Facultades del Congreso General en Materia Fiscal. Editorial Porrúa. 2001.
- 144) *ORTEGA, Joaquín B*. Apuntes de Derecho Fiscal. ITESM.1946.
- 145) *ORTEGA MALDONADO, J. Manuel*. Derecho Tributario Mexicano. Porrúa.2004.
- 146) *OSSORIO Y GALLARDO*. El Alma de la Toga. Editorial Porrúa. 2005.
- 147) *OVALLE FAVELA, José*. Teoría General del Proceso. Editorial Oxford.2002.
- 148) *OVILLA MANDUJANO, Manuel*. Teoría del Derecho. UNAM. 1978.
- 149) *PALLARES PORTILLA, Eduardo*. Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa.1989.
- 150) ----- Tratado de las Acciones Civiles. Ed. Porrúa. 2002.
- 151) *PÉREZ BECERRIL, Alonso*. México Fiscal..... Editorial Porrúa.2004.
- 152) *PÉREZ DE LOS REYES, Marco A*. Historia del Derecho Mexicano. Oxford.2003.
- 153) *PÉREZ ROYO, Fernando*. Derecho Financiero y Tributario. Civitas. Madrid. 2002.
- 154) *PLATÓN*. Diálogos. Colección Sepan Cuantos... Núm. 13. Editorial Porrúa. 1993.
- 155) *PONCE RIVERA, Alejandro*. La Autocorrección Fiscal a Través del Desarrollo de Visitas Domiciliarias. Editorial ISEF. México, 1993.
- 156) *PRECIADO HERNÁNDEZ, Rafael*. Lecciones de Filosofía del Derecho. UNAM.
- 157) *PUGLIESE, Mario*. Instituciones de Derecho Financiero. F.C.E. México. 1946.
- 158) *RABASA, Emilio*. La Constitución y la Dictadura. Editorial Porrúa. 1990.
- 159) *RABASA, Emilio Oscar*. Historia de las Constituciones Mexicanas. UNAM. 1997.

- 160) **REYES HEROLES, Jesús.** El Liberalismo Mexicano. Editorial F.C.E. 1982.
- 161) ----- Tendencias Actuales del Estado. UNAM y Ed. Porrúa.1988.
- 162) **REYES PONCE, Agustín.** Administración por Objetivos. Editorial Limusa. 1985.
- 163) ----- Administración de Empresas. Editorial Limusa. 2003.
- 164) **REYES TAYABAS, Jorge.** Derecho Constitucional Aplicado al Amparo. Themis.
- 165) **RODRÍGUEZ ARVIZU, José. y Otros.** Historia Universal. Editorial Limusa. 1993.
- 166) **RODRIGUEZ ESTRADA, Mauro.** Formación de Instructores. Mc Graw Hill. 2003.
- 167) **RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl.** Derecho Fiscal. Editorial Harla. México. 1986.
- 168) **RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio.** Teoría Gral. de las Contribuciones. Porrúa.1994.
- 169) **ROJINA VILLEGAS, Rafael.** Compendio de Derecho Civil. T. III. Ed. Porrúa. 2006.
- 170) **ROSALES HERNÁNDEZ, René Ramón.** Facultad de Derecho. Anécdotas y Remembranzas. (1869-2000) Editorial Porrúa. 2001.
- 171) **RUIZ DE SANTIAGO, Jaime.** Deontología Fiscal. Ensayo.TFF. 45º Aniv.T.I. 1982.
- 172) **RUIZ RODRÍGUEZ, Virgilio.** Democracia y Derechos Humanos. Ed. Porrúa.2004.
- 173) **SÁINZ DE BUJANDA, Fernando.** Notas de Derecho Financiero. Madrid.1975.
- 174) **SAMUELSON, Paul A.** Curso de Economía Moderna. Ed. Aguilar, España. 1984.
- 175) **SANABRIA, José Rubén.** Lógica. Editorial Porrúa. 1985.
- 176) ----- Introducción a la Filosofía. Editorial Porrúa. 1988.
- 177) **SÁNCHEZ BRINGAS, Enrique.** Der. Constitucional Mexicano. Ed. Porrúa. 1994.
- 178) **SÁNCHEZ GÓMEZ, Enrique.** La Prueba Pericial Contable. Tax Editores.2005.
- 179) **SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio.** Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Cárdenas. 2003.
- 180) **SÁNCHEZ MEDAL, Ramón.** De los Contratos Civiles. Editorial Porrúa.2004.
- 181) **SÁNCHEZ VEGA, Alejandro.** La Obligación Civil y Fiscal. Ed. Sista.2005.
- 182) **SAYEG HELÚ, Jorge.** Semblanzas Históricas Mexicanas. Ed. Pac. UNAM.1989.
- 183) -----Introducción a la Historia Constitucional de México. Editorial Pac. 2005.
- 184) **SCHLARMAN, Joseph.** México, Tierra de Volcanes. Editorial Porrúa. 2002.
- 185) **SERRA ROJAS, Andrés.** Teoría del Estado. Editorial Porrúa. 1993.
- 186) ----- Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. 2003.
- 187) ----- Ciencia Política. Editorial Porrúa.2004.
- 188) **SERRANO, Jorge A.** Filosofía de la Ciencia. Editorial Trillas. México. 1992.
- 189) **SERRANO MIGALLÓN, Fernando.** Abogados en la Rotonda de los Hombres Ilustres. Editorial Porrúa. 2004.
- 190) **SELLERIER CARBAJAL, Carlos M. y LOZANO SOTO, Luis.** Análisis de los Impuestos Sobre la Renta y al Activo. Editorial Themis. México, 1999.

- 191) *SIERRA, Justo*. Juárez, su Obra y su Tiempo. UNAM. 1977.
- 192) *SILVA HERZOG, Jesús*. Una Vida en la Vida de México. SEP. 1986.
- 193) ----- Breve Historia de la Revolución Mexicana. F.C.E. México. 1973.
- 194) *SMITH, Adam*. La Riqueza de las Naciones. Editorial FCE. México.2002.
- 195) *SÓCRATES*. Grandes Filósofos.Colección Biografías. Ed.Mexicanos Unidos.2005.
- 196) *SOBERANES FERNÁNDEZ, J.Luis*. Historia del Derecho Mexicano. Porrúa.1998
- 197) *STANISLAVSKI, Constantín*. Manual del Actor. Editorial Diana. 2005.
- 198) *SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN*. Manual del Juicio de Amparo. Editorial Themis. México, 2003.
- 199) ----- La Garantía de Audiencia en Materia Fiscal. Edición Gama. 1997.
- 200) ----- Elementos de Derecho Procesal Constitucional. 2006.
- 201) *TABORGA, Huascar*. Cómo Hacer una Tesis. Editorial Grijalbo. México. 1995.
- 202) *TAPIA TOVAR, José*. La Evasión Fiscal, Causas, Efectos y Soluc. Ed.Porrúa.2000.
- 203) *TENA RAMÍREZ, Felipe*. Leyes Fundamentales de México. Editorial Porrúa.1999.
- 204) ----- Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa. 2004.
- 205) *TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION*.(ahora TFJFA) Ensayos y Obras Conmemorativas. Aniversarios 45°. 50°. 55°.Varios Tomos. TFF. 1991,1996,2001.
- 206) -----Principios Tributarios Constitucionales. TFF.1989.
- 207) *URBINA NANDAYAPA, Arturo*. El Contribuyente ante la Revisiones Fiscales. Editorial SISCO. México, 1999.
- 208) *URESTI ROBLEDO, Horacio*. Los Impuestos en México. Tax Editores. 2002.
- 209) *VALDÉS COSTA, Ramón*. Instituciones de Derecho Tributario.Depalma. B.A.1992
- 210) *VALLADO BERRÓN, Fausto*. Teoría del Derecho. UNAM. 1972.
- 211) *VALLARTA L., Ignacio*. El Juicio de Amparo..... Editorial Porrúa. 1989.
- 212) *VASCONCELOS CALDERÓN, José*. Ulises Criollo. Editorial Jus. 1969.
- 213) *VELÁZQUEZ HUERTA, Arnoldo*. Evolución Histórica de la UNAM. UNAM. 1984.
- 214) *VILLEGAS B. Héctor*. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 2002.
- 215) *VILLORO TORANZO, Miguel*. Introducción al Estudio del Derecho. Porrúa.1998.
- 216) -----Los Principios Filosóficos y el Derecho Fiscal. TFF 45° Aniv.Tomo I. 1982.
- 217) *WITKER, Jorge*. La Investigación Jurídica. Editorial Mc Graw Hill. 1998.
- 218) *XIRAU, Ramón*. Introducción a la Historia de la Filosofía. UNAM. 2005.
- 219) *ZAMORA, Francisco*. Tratado de Teoría Económica. Fondo de Cultura Eco.2003.
- 220) *ZARCO NERI, Miguel Ángel y Otros*. Introducción a la Filosofía del Hombre y de la Sociedad. Editorial Esfinge.1982.

Diccionarios, Enciclopedias y Documentos:

- 1) **DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Editorial Espasa – Calpe. 21ª Edición. Madrid, 1992.**
- 2) **DICCIONARIO DE FILOSOFÍA. ABBAGNANO, Nicola. Ed. F.C.E. México. 1988.**
- 3) **DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. Editorial Porrúa. México, 1998. Cuatro Tomos.**
- 4) **DICCIONARIO DE BIOGRAFÍAS. Grupo Editorial Océano.2002.**
- 5) **ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA. T. XIV. Bibliográfica OMEBA. Edición Driskill. Buenos Aires, Argentina. 1987.**
- 6) **ENCICLOPEDIA DE HISTORIA UNIVERSAL SALVAT. Ed.Salvat. México. 1999.**
- 7) **DECLARACIÓN DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE Y DEL CIUDADANO.**
- 8) **DOCUMENTOS BÁSICOS DE PARTIDOS POLÍTICOS: PAN, PRD, PRI.**
- 9) **BIBLIA DE JERUSALÉN ILUSTRADA. EDITOR ALFREDO ORTELLS.1975.**
- 10) **LA DOCTRINA SOCIAL DE LA IGLESIA. ENCÍCLICAS “RERUM NOVARUM”, LEON XIII, 1891. “QUADRAGESIMO ANNO”, PIO XI, 1931. “MATER ET MAGISTRA”, JUAN XXIII. 15 DE MAYO DE 1961.**
- 11) **ENCÍCLICA DE JUAN PABLO II. RELACIÓN ENTRE FE Y RAZÓN. 1998.**
- 12) **DOCUMENTOS DEL CONCILIO VATICANO II. 8 DE DICIEMBRE DE 1965.**
- 13) **DOCUMENTO DE LA III CONFERENCIA GENERAL DE PUEBLA. 1979.**

Legislación y Jurisprudencia:

- 1) **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**
- 2) **Ley Orgánica de la Administración Pública Federal**
- 3) **Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público**
- 4) **Ley del Servicio de Administración Tributaria**
- 5) **Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria**
- 6) **Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa**
- 7) **Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa**
- 8) **Código Fiscal de la Federación**

- 9) **Reglamento del Código Fiscal de la Federación**
- 10) **Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo**
- 11) **Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**
- 12) **Ley Federal de los Derechos del Contribuyente**
- 13) **Ley del Impuesto Sobre la Renta**
- 14) **Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta**
- 15) **Ley del Impuesto al Activo**
- 16) **Ley del Impuesto al Valor Agregado**
- 17) **Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios**
- 18) **Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos**
- 19) **Ley Federal del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos**
- 20) **Ley Federal de Derechos**
- 21) **Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura**
- 22) **Ley Aduanera**
- 23) **Ley de Comercio Exterior**
- 24) **Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación**
- 25) **Ley del Servicio de Inspección Fiscal**
- 26) **Ley del Servicio de Tesorería de la Federación**
- 27) **Ley de Fiscalización Superior de la Federación**
- 28) **Ley de Coordinación Fiscal**
- 29) **Ley del Seguro Social**
- 30) **Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores**
- 31) **Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas**
- 32) **Ley Federal del Trabajo**
- 33) **Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007**
- 34) **Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria**
- 35) **Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007**
- 36) **Ley General de Deuda Pública**
- 37) **Ley Federal de Procedimiento Administrativo**
- 38) **Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos**
- 39) **Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal**
- 40) **Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado**
- 41) **Ley de Planeación**
- 42) **Plan Nacional de Desarrollo 2000-2006/ Política Fiscal**

- 43) **Código Financiero del Distrito Federal**
- 44) **Código Financiero del Estado de México**
- 45) **Ley Orgánica Municipal del Estado de México**
- 46) **Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal**
- 47) **Ley de Ingresos del Distrito Federal para el Ejercicio Fiscal 2007**
- 48) **Ley de Amparo**
- 49) **Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación**
- 50) **Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República**
- 51) **Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales**
- 52) **Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos**
- 53) **Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General**
- 54) **Código Civil Federal**
- 55) **Código Federal de Procedimientos Civiles**
- 56) **Código Civil para el Distrito Federal**
- 57) **Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal**
- 58) **Código Penal Federal**
- 59) **Código Federal de Procedimientos Penales**
- 60) **Código Penal del Distrito Federal**
- 61) **Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal**
- 62) **Estatuto de Gobierno del Distrito Federal**
- 63) **Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal**
- 64) **Código de Comercio**
- 65) **Ley General de Sociedades Mercantiles**
- 66) **Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito**
- 67) **Ley de Concursos Mercantiles**
- 68) **Ley Federal de Competencia Económica**
- 69) **Ley Federal de Protección al Consumidor**
- 70) **Ley Federal de la Correduría Pública**
- 71) **Ley de Instituciones de Crédito**
- 72) **Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito**
- 73) **Ley del Mercado de Valores**
- 74) **Ley de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores**
- 75) **Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros**
- 76) **Ley sobre el Contrato de Seguro**

- 77) **Ley para Regular las Agrupaciones Financieras**
- 78) **Ley Federal de las Entidades Paraestatales**
- 79) **Ley del Banco de México**
- 80) **Ley Orgánica de Nacional Financiera**
- 81) **Ley Orgánica de Petróleos Mexicanos**
- 82) **Ley Orgánica de la Universidad Nacional Autónoma de México**
- 83) **Ley Orgánica del Instituto Politécnico Nacional**
- 84) **Ley Orgánica de la Universidad Autónoma Metropolitana**
- 85) **Ley Orgánica del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología**
- 86) **Ley de Ciencia y Tecnología**
- 87) **Ley General de Educación**
- 88) **Ley General de Salud**
- 89) **Ley General de Población**
- 90) **Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente**
- 91) **Resolución Miscelánea Fiscal. 2005-2006**
- 92) **Normatividad y Criterios del SAT.2005-2006**
- 93) **Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1973 – 1993.**
- 94) **Precedentes y Tesis de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación 1988 – 1993.**
- 95) **Jurisprudencias, Precedentes, Tesis y Criterios Aislados de la Sala Superior y Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.**

H e m e r o g r a f í a

- 1) **DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN.**
- 2) **DIARIO “EL FINANCIERO”**
- 3) **DIARIO “EL UNIVERSAL”**
- 4) **DIARIO “EL ECONOMÍSTA”**
- 5) **REVISTA CONSULTORIO FISCAL. FACULTAD DE CONTADURÍA.UNAM.**
- 6) **REVISTA DE LA ACADEMIA MEXICANA DE DERECHO FISCAL.**

DECÁLOGO DEL ABOGADO. (DE AUTOR ANÓNIMO)

1. ESTUDIA.- El Derecho se transforma constantemente, si no sigues sus pasos serás cada día menos abogado.

2. PIENSA.- El Derecho se aprende estudiando, pero se ejerce pensando.

3. LUCHA.- Tu deber es luchar por el Derecho; pero el día en que te encuentres en conflicto entre el derecho con la justicia, lucha por la Justicia.

4. TRABAJA.- La Abogacía es una ardua fatiga puesta al servicio de la Justicia.

5. LEALTAD.- Sé leal para con tu cliente, al que no debes abandonar hasta que comprendas que es indigno de tus servicios. Sé leal con el adversario, aún cuando él sea desleal contigo. Sé leal con el Juez, que ignora los hechos y debe confiar en lo que tú le dices; y que, en cuanto al derecho, alguna vez debe confiar en lo que tú invocas.

6. TOLERA.- Tolera la verdad ajena en la misma manera en que quieras que sea tolerada la tuya.

7. TEN PACIENCIA.- En el Derecho, el tiempo se venga de las cosas que se hacen sin su colaboración.

8. TEN FE.- Ten fe en el Derecho como el mejor instrumento para la convivencia humana; en la Justicia, como destino normal del derecho; en la Paz, como sustantivo bondadoso de la justicia; y sobre todo ten fe en la Libertad; sin la cual no hay derecho, ni justicia, ni paz.

9. OLVIDA.- La Abogacía es una lucha de pasiones. Si en cada batalla fueras llenando tu alma de rencor, llegará el día que la vida será imposible para ti. Concluido el combate olvida tu victoria o tu derrota.

10. AMA TU PROFESIÓN.- Trata de considerar la Abogacía de tal manera, que el día en que tu hijo te pida consejo sobre su destino, considera un honor para ti, proponerle que se haga Abogado.