



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

---

---

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
ARAGÓN

“LOS MEDIOS INDIRECTOS COMO UNO DE LOS  
PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA  
DE LA AUTORIDAD FISCAL”

## TESIS

PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

SUSANA LÓPEZ CRUZ

ASESOR: LIC. MARTÍN LÓPEZ VEGA



Bosques de Aragón, Estado de México

Octubre 2010-



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.

## CAPÍTULO PRIMERO

### LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA.

#### 1.1 GENERALIDADES DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA.

La Determinación Presuntiva es una facultad de comprobación de la autoridad fiscal, pero para poder hablar de ella, primero debemos saber qué es la determinación y como se clasifica, así como todo lo que tiene que ver con este concepto que es primordial y fundamental antes de empezar con la determinación presuntiva.

Existen tantas definiciones como autores de la Determinación fiscal, a continuación algunas:

Para Raúl Rodríguez Lobato la determinación es “la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida”. Mientras que Giuliani Fonrouge la define 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”<sup>1</sup>.

Otros autores como Gazzero definen a la determinación como “la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible” y también como “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”.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, Derecho Fiscal, segunda Edición, Editorial Oxford University Press, México 1998, p.121.

<sup>2</sup>DE LA GARZA Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Novena Edición, Editorial Porrúa, México 1979, p. 543.

Vanoni citado por Sergio Francisco de la Garza menciona que la determinación es “la fijación de los elementos inciertos de la obligación”.<sup>3</sup>

Refugio de Jesús Fernández explica que por determinación debemos entender “el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación contributiva o tributaria, para que a su vez se aplique el procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal respectiva.

Asimismo Arrijo Vizcaino citado por Narciso Sánchez Gómez expresa que “la determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas por la ley hacendaría”.<sup>4</sup> Sergio Francisco de la Garza expone que “la determinación es un acto del sujeto por el que se 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 u otra vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley”.<sup>5</sup>

De lo anterior podemos analizar que en todos y cada uno de los conceptos que cada autor da sobre la determinación existen los mismos elementos que son:

- La constatación del hecho imponible o la existencia del hecho generador.
- La configuración del presupuesto de hecho o el establecimiento de la conducta encuadrada en la ley.

---

<sup>3</sup> IDEM.

<sup>4</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Primera Edición, Editorial Porrúa, México 1999, pp. 346-347.

<sup>5</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit., p.544.

Por lo tanto la determinación es la encuadración de la conducta del sujeto pasivo a lo que está escrito o establecido en la ley para de ahí fijar en proporción a la tasa o tarifa el tributo a pagar, es decir el nacimiento de la obligación que está encuadrado en una norma jurídica, en este caso, en cualquiera de las leyes fiscales. Por lo tanto la determinación es el aspecto más importante del tributo, porque sin ella no habría tal, ya que este es el principio de los pasos para establecer el impuesto o el tributo a pagar.

Existen distintas clases de determinación, y estas se dividen en dos, según quien la realice y según la base conforme a la cual se efectúe:

Según quien la realice, puede ser de tres formas:

- a) **Determinación hecha por el sujeto pasivo**, a esta forma de determinación se le llama “autodeterminación”, “determinación por el sujeto pasivo” y “auto imposición”; debe hacerse por el sujeto pasivo principal o por el responsable solidario mediante la expedición de los documentos, actos, contratos, certificaciones, así como llevar la contabilidad, y efectuar los balances que corresponden a sus ingresos y egresos, para que en forma impresa se reconozca y se demuestre la existencia del hecho generador de un impuesto, derecho o contribución especial, justificando la materialización de la base gravable.
- b) **Determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria**, esta determinación la autoridad la realiza generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal. Es llamada “determinación de oficio”, y en Europa es considerada como el sistema “normal” de determinación. Esta también puede ser cuando la Administración Pública descubre que se ha omitido por error, ignorancia, imposibilidad física del causante o responsable solidario, o por dolo, al cumplimiento de la obligación fiscal.

Por lo tanto la primera determinación es la llevada a cabo por el contribuyente y la segunda es la que lleva a cabo la Autoridad Fiscal, y estas dos clases de determinación son las que establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6, en su párrafo tercero que a continuación se transcribe:

“Artículo 6... 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...”

- c) **Determinación que se establece de común acuerdo entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo**, se le conoce con el nombre de “concordato” o “concordato tributario”, aquí el sujeto pasivo se encarga de proporcionarle los datos, documentos, constancias o informes pertinentes a la autoridad, para que se llegue a concretizar el acto, operación, tipo de ingresos o actividad que dio origen al tributo, para que con base en esos elementos, se finque la esencia de la base gravable.

Según la base conforme a la cual se realice se divide igualmente en tres:

- a) **Determinación con base cierta**, es la que se ejecuta, por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, con completo conocimiento y comprobación del generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica, en esta se conoce con certeza los valores imposables. Esta determinación lo llama la Suprema Corte como “método de comprobación directa”.
- b) **Determinación con base presunta**, existe cuando la base imponible se determina con ayuda de presunciones establecidas por la ley. Los contribuyentes tienen una base que la ley presume *iuris et de iure*. También es llamada “método indiciario” y según la Suprema

Corte de Justicia “se investiga por los medios externos del sujeto del impuesto para así, presuntivamente, determinar su capacidad contributiva”

- c) **Determinación con base estimada o estimativa**, resulta cuando la Administración financiera, ante la imposibilidad de determinar una “base cierta” y habiendo una “base presunta” establecida por la Ley, mediante los hechos que pueden comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obre en su poder y “los medios de investigación económica”, llegue al resultado de que el hecho generador tiene una determinada dimensión económica.<sup>6</sup>

Con base a esto podemos deducir que la determinación presuntiva de la que trataremos en este trabajo es esta última, ya que se llega al hecho generador a través de hechos que si se pueden comprobar y de presunciones establecidas por la Ley.

Por otra parte para poder determinar en forma eficaz, justa y equitativa es recomendable que toda ley tributaria o fiscal tenga un método o sistema, el cual es definido como la serie de trámites, procedimientos establecidos en una norma jurídica - fiscal, que deben aplicarse fielmente por el contribuyente, sujeto pasivo principal o por el responsable solidario, y por las autoridades tributaria, para asentar las bases que vengán a concretizar el nacimiento de una prestación fiscal, y así, se pueda formular la liquidación de la obligación,<sup>7</sup> por lo tanto el método es el procedimiento o la serie de pasos que establece la ley fiscal para que el contribuyente pueda pagar sus tributos.

Dicho procedimiento debe tener los siguientes requisitos:

- a) **Que sea económico**, esto quiere decir que el contribuyente no debe pagar honorarios para el pago de algún impuesto.

---

<sup>6</sup> DE LA GARZA Sergio Francisco, Op. Cit., p.549.

<sup>7</sup> Ibídem, p.351.

- b) **Que sea cómodo**, es decir que no cause molestias al contribuyente.
- c) **Que sea limpio**, por lo que debe evitarse el contacto entre el contribuyente y el personal hacendario, para así evitar que corra peligro dicho método.
- d) **Que sea sencillo**, para que todo contribuyente pueda entenderlo fácilmente y a su vez pueda aplicarlo sin la necesidad de alguna ayuda.

El método para poder determinar no solo es uno, sino que dependiendo de cómo o en base a que se realice va a hacerse de tres formas:

**Método Indiciario:** “Consiste en tomar en cuenta ciertos indicios, elementos, documentos o pruebas indirectas de la actividad del contribuyente o del objeto gravado, ingresos o acto gravado, para determinar con mayor precisión la capacidad contributiva del sujeto pasivo. A este método Pugliese lo llama por presunciones”.<sup>8</sup> “Los métodos indiciarios más importantes son:

- 1) El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a emplearse: De acuerdo con este método, se determinan las contribuciones por la autoridad fiscal, tomando en cuenta la potencialidad de la producción de la maquinaria y de la materia prima empleada, estimando la producción en un periodo determinado, y sobre el volumen se aplica la cuota o tasa correspondiente, obteniéndose el importe a pagar.
- 2) El basado en el giro del negocio y capital en él invertido: Según este método, la contribución a pagar esta en función de cuál es el giro o actividad del negocio y del importe del capital invertido, y sobre esta base se le aplica la cuota o tasa correspondiente, y se obtiene el importe de la contribución a pagar.

---

<sup>8</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso, Op. Cit., p.353.

- 3) El basado en la teoría de los signos de la riqueza externa: En este método se determina el monto de la contribución a pagar, tomando en consideración el nivel de vida del contribuyente, en función del gasto, lo cual determina su capacidad económica”.<sup>9</sup>

**“Método Objetivo:** Es el más común de los adoptados en las leyes especiales, y consiste en establecer una cuota o tasa en razón del peso, medida, volumen, y valor o calidad de las mercancías o bienes gravados, y una vez que se especifique el hecho que dio nacimiento a la contribución, se debe aplicar la cuota o tasa al porcentaje de kilogramos, de metros lineales o cuadrados o al valor de los bienes, operaciones o insumos gravables”.<sup>10</sup>

**Método Declarativo:** Consiste en imponer legalmente al causante o a un tercero la obligación de presentar una declaración, o sea, una manifestación formal ante la autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible. Aquí se debe valorar un precio, un ingreso, una venta o un capital, mediante la presentación de una declaración por el que lo fijó. Los principales métodos declarativos son:

1. “Declaración jurada: El contribuyente presenta su declaración bajo protesta de decir verdad que los datos asentados en la misma son ciertos. Existen dos formas de declaración jurada la universal que es la que se realiza en toda declaración que se presentan ante las autoridades fiscales y la particular que se realiza personalmente ante la autoridad fiscal previo requerimiento de que manifieste bajo protesta de decir verdad que los datos asentados en su declaración son ciertos.
2. Declaración con inspección de libros y presunciones: Otorga a las autoridades fiscales el derecho de exigir al contribuyente que exhiba los libros de su contabilidad y la documentación comprobatoria de sus

---

<sup>9</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Mc Graw- Hill/Interamericana Editores S.A. de C.V., México D.F., p.263.

<sup>10</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso, Op. Cit., pp. 353- 354.

operaciones, a que está obligado, para verificar su debido cumplimiento, y determinar en su caso las contribuciones omitidas e imponer las sanciones en que incurren las personas.

3. Declaración exigida al pagador del crédito o al que cobra un precio o retenedor: Es el caso de terceros, que hacen las veces de retenedores o responsables solidarios de la obligación fiscal. Es llamado también investigación en el origen o fuente de la prestación contributiva, corre a cargo de terceras personas a quienes la ley les impone el deber de descontar, detener y enterar el monto del impuesto causado por la serie de actos u operaciones en que intervenga”.<sup>11</sup>

En la legislación mexicana se utilizan los tres métodos para determinar dependiendo del caso, de la ley o del impuesto o tributo a pagar. Hablando específicamente de la determinación presuntiva, en ella se utilizan dos métodos, el método indiciario y el método declarativo con inspección de libros y presunciones.

Otro concepto importante es el de la liquidación, ya que la ley fiscal toma como sinónimos a la determinación y a la liquidación, y podemos definir a la liquidación como la realización de las operaciones matemáticas para precisar el *quantum* de la contribución correspondiente, por lo tanto la liquidación es la fijación de una cantidad cierta la suma debida por el causante o contribuyente, mientras que la determinación es la actividad consistente en la identificación del hecho generador.

Lo que podemos apreciar con lo anterior es que la determinación fiscal es identificar que se tiene una obligación de pagar un impuesto al fisco y así después liquidarlo; y que la determinación presuntiva es la identificación de esa obligación pero a través de presunciones, de terceros o revisando la

---

<sup>11</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ Refugio de Jesús, Op. Cit., p.264.

contabilidad del propio contribuyente, y así como bien lo dice el nombre “presumir” que se debe algo.

## 1.2 ANTECEDENTES.

En realidad hay muy pocos antecedentes de la Determinación Presuntiva puesto que esta es de reciente creación y aún más, se ha comenzado a utilizar con frecuencia en la actualidad.

“Aunque el oficio fiscal fue creado por el Emperador Adriano y los más antiguos códigos españoles reconocen la institución, llamándole al empleado que ejerce esas funciones, abogado ó patrono del fisco”<sup>12</sup>, por lo tanto el aspecto fiscal si ha aparecido desde tiempos remotos en el México y en otros países.

Por ejemplo en España en el año 683, en el VIII Concilio de Toledo en el Canon 2, se señala que nadie puede ser privado de sus honores, detenido, atormentado o condenado a muerte por ninguna institución del Estado sin tener pruebas claras y evidentes, ahí mismo pero años más adelante, en 1812 la Constitución Política de la Monarquía Española en su artículo 306 establecía que “No podrá ser allanada la casa de ningún español, sino en los casos que determine la ley para el buen orden y seguridad del Estado”.<sup>13</sup>

En Inglaterra la Carta Magna expedida en el año de 1215 establecía que el Rey se comprometía a respetar las libertades individuales como: la seguridad personal y la libertad de comercio; a gobernar por medio de un gran consejo y a no recaudar Tributos que no fueran aprobados por el Consejo, por lo que es esta una de las primeras constituciones que hablan sobre los tributos; esta misma Carta Magna contenía en su artículo 29 uno de las garantías mundiales

---

<sup>12</sup> DUBLAN Manuel, Derecho Fiscal, Editorial Textos Universitarios S.A., México 1975, p. 91.

<sup>13</sup> MARTÍNEZ BAHENA José Luis, Análisis Jurídico de la Visita Domiciliaria como medio de Comprobación Fiscal, Segunda Edición, Editorial Sista, México 1989, p. 9.

para proceder a las facultades de cualquier autoridad, y este artículo mencionaba lo siguiente: “Ningún hombre será detenido ni preso, ni desposeído de su tenencia, de sus libertades o libres usos, ni puesto fuera de la Ley, ni exiliado, ni molestado de manera alguna; y no nos opondremos ni haremos poner mano sobre él, a no ser en virtud de un juicio legal de sus Pares y según la Ley del país” <sup>14</sup>

En Estados Unidos en 1765 se formuló la Declaración de Derechos aunado a una petición al rey para obtener el beneficio para los colonos americanos de no ser gravados mas que por tasas que ellos mismos hubiesen consentido previamente. Allí mismo pero en 1791 se expidieron diez enmiendas a la Constitución en donde se incorporan garantías individuales, una de ellas, la del acto de molestia.

Cabe destacar que en Latinoamérica se han realizado varias convenciones para poder unificar el Derecho Tributario y sobre todo el tema de la determinación presuntiva, como antecedente tenemos las III Jornadas Luso Hispano Americanas de Estudios Tributarios que se celebraron en Río de Janeiro en 1968 aquí se empiezan a analizar las ficciones del derecho tributario; después y como resultado de la aparición de una nueva figura jurídica se lleva a cabo la VII Jornadas Luso Hispano Americanas de Estudios Tributarios en Pamplona España en el año de 1976 en donde se analizó el procedimiento de la determinación presuntiva.

Otro antecedente es la ILADT, en donde en las XII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario que se celebró en Bogotá en 1985 se recomendó en otras cosas lo siguiente: Que de acuerdo con los principios generales del derecho tributario, los tributos deben determinarse sobre base cierta a través de los medios de prueba conducentes para ello. En caso de inexistencia de esos medios la Administración podrá realizar la determinación sobre la base presunta mediante indicios de conformidad a las reglas de

---

<sup>14</sup> IBIDEM, p. 7.

derecho común; las presunciones legales en materia de determinación de la base imponible y las que tengan carácter sancionatorio deberán admitir prueba en contrario.

El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILDT) continuó con las Jornadas en la II de Rioplatenses de Tributación llevadas a cabo en Montevideo en 1985 se llegó a cinco conclusiones, las cuales fueron:

1. “La determinación de la obligación tributaria sobre bases presuntas constituye un instrumento de carácter subsidiario, de aplicación cuando se carezca de pruebas que permitan una determinación sobre base cierta.
2. Las dificultades de la Administración tributaria para sus funciones no deben ser suplidas o remediadas mediante el empleo de presunciones legales para fundar determinaciones tributarias, ni originar la creación de tributos sobre bases presuntas, por constituir ello una desvirtuación técnica inaceptable de la que puede resultar la violación de los principios constitucionales aplicables en la materia.
3. En ningún caso la determinación tributaria sobre base presunta debe utilizarse como instrumento punitivo encubierto.
4. Las bases ciertas, aun parciales, deben ser tomadas en consideración a los efectos de la determinación de la obligación tributaria.
5. El proceso de determinación sobre base presunta de la obligación tributaria debe estar regulado por el principio inquisitivo, debiendo utilizarse y admitirse todas las fuentes y los medios de prueba de aplicación en el Derecho”.<sup>15</sup>

En 1996 se celebraron las XVIII Jornadas del ILADT en Montevideo en donde se ratificaron varios asuntos que se habían tratado con anterioridad en otras Jornadas como que la determinación sobre base presunta solo debe

---

<sup>15</sup> [www.aitfa.org/attachments/File/En.../II\\_Jornadas\\_Bolivianas\\_Memoria.pdf](http://www.aitfa.org/attachments/File/En.../II_Jornadas_Bolivianas_Memoria.pdf), 23:05, 14 de Julio

proceder cuando no existe con claridad un conocimiento cierto y bien especificado, además esta debe ser el último procedimiento que debe utilizar la Autoridad y la determinación sobre base presunta debe estar establecida en la Ley y debe aceptar pruebas en contrario, entre otras cosas.

Aquí en México los antecedentes los encontramos en la Constitución de 1814, en donde en los artículos 32 y 33 contenían el acto de molestia y las visitas domiciliarias:

Art. 32.- “La casa de cualquier ciudadano es un asilo inviolable: sólo se podrá entrar en ella, cuando un incendio, una inundación, o la reclamación de la misma haga necesario ese acto”. “Este artículo quiere decir que la persona de todo hombre debe ser respetada, no sólo por los individuos particulares, sino también por los funcionarios públicos, hasta el extremo de no inferirle ninguna molestia, sino en virtud de mandamiento escrito expedido por autoridad competente, en el cual se exprese y funde la causa legal del procedimiento, en el término de la ley de los hechos, es decir, que se exprese la ley que autorice el procedimiento y el hecho que lo motive”

Art. 33.- “Las ejecuciones civiles y visitas domiciliarias sólo deberán hacerse durante el día, y con respecto a la persona y objeto indicado en el acta que mande la visita y ejecución”.<sup>16</sup>

Este último artículo nos menciona claramente el fundamento constitucional de las visitas domiciliarias y sus requisitos, además menciona por primera vez que se tiene que llevar un acta en donde se diga en donde se va a llevar a cabo la visita y como deberá llevarse a cabo esta.

En la Constitución de 1824 se consagraba por primera vez el acto de autoridad en el artículo 152 “Ninguna autoridad podrá librar ordenar para el registro de la casas, papeles y otros efectos de los habitantes de la República,

---

<sup>16</sup> MARTÍNEZ BAHENA José Luis, Op. Cit, pp. 9-10.

sino en los casos expresamente impuestos por la ley, y en la forma que ésta determine”.<sup>17</sup>

En la Constitución de 1857 también habla en el artículo 16 sobre el acto de molestia y preceptuaba: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”. Este artículo se acerca más al de la Constitución de 1917 que es el que actualmente esta vigente.

Por otra parte el Código Fiscal de 1938 usaba las palabras determinación y liquidación de manera indistinta, así como el Código Fiscal de 1967, este último en sus artículos 17, 18 y 80.

El Artículo 17 decía que la obligación Fiscal se determinaría y liquidaría conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento. El artículo 18 de ese mismo Código prescribía que “el crédito fiscal es la obligación determinada en cantidad líquida” y este mismo precepto también hacía alusión a que las autoridades podían formular la liquidación y que en otros casos a los sujetos pasivos les correspondía “determinar en cantidad líquida” la prestación. Así mismo el artículo 80 definía que “la determinación y la liquidación de los créditos fiscales corresponde a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario”, este mismo artículo disponía que “cuando las leyes establezcan que la determinación y la liquidación deben ser hechas por las autoridades corresponden ciertas obligaciones a los sujetos pasivos”.<sup>18</sup>

Por lo que podemos observar la autoridad fiscal toma a la determinación desde el primer Código Fiscal, el de 1938, en donde daba una pequeña definición de que es lo que debíamos entender por determinación y también explicaba a quien correspondía llevar a cabo dicha actividad.

---

<sup>17</sup>ÍDEM.

<sup>18</sup> DE LA GARZA Sergio Francisco, Op. Cit. p. 542.

Ya en 1998 se hace una nueva reforma al Código Fiscal en cuanto a la determinación presuntiva se refiere, ya que en el artículo 55 se anexa los ingresos de las personas físicas que no determinan utilidad fiscal<sup>19</sup>, por lo cual a partir de este año las autoridades podrían determinar presuntivamente ingresos omitidos por los contribuyentes.

Por lo que podemos exponer que la determinación presuntiva o sobre base presunta no sólo es una facultad de la autoridad fiscal en México, sino en varios países y que conforme han pasado los años dicha facultad se ha ido perfeccionando.

### **1.3 CASOS PARA LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA.**

La determinación presuntiva no procede en todos los supuestos de fiscalización de la autoridad ya que se deben de cumplir ciertos casos o supuestos legales para que ésta se de.

Por lo tanto, “dicha determinación se presenta cuando el contribuyente incurre en irregularidades señaladas por la ley como graves, las cuales hacen presumir que el contribuyente ha incurrido en omisión en el pago de las contribuciones a su cargo”,<sup>20</sup> y si esto no sucede así entonces la autoridad no tendrá porque llevar a cabo dicha facultad, tal y como lo establece el siguiente criterio del Tribunal Fiscal:

“DETERMINACIÓN PRESUNTIVA.- CASO EN QUE NO PROCEDE. Si bien el artículo 55, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación permite la determinación presuntiva de la utilidad fiscal, sin embargo, cuando la autoridad no acredita en el juicio de nulidad que el actor hubiere incurrido en las causales previstas en la norma en que se apoya, o sea el ya citado artículo 55, fracciones I y II, la determinación presuntiva no procede, y menos aún si la demandada tuvo a la vista los

---

<sup>19</sup> Vid., ROJO CHÁVEZ Juan José, Analice las Reformas Fiscales 1998, Cuarta Edición, Editorial JSICCO=, México 1998, p. 50.

<sup>20</sup> FERNÁNDEZ MARTÍNEZ Refugio de Jesús, Op.Cit., p. 265.

libros diario y mayor con asientos por un periodo mayor al que abarca la determinación de impuestos, pues contó con la documentación comprobatoria y con las declaraciones parciales y anuales relativas a los impuestos sobre la renta y valor agregado, por todo lo cual, no existe presupuesto alguno que apoye la aplicación presuntiva en la determinación de impuestos.

Juicio Atrayente No. 198/90/11123/90.- Resuelto en sesión de 23 de junio de 1992, por unanimidad de 6 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Aguirre de Arriaga.- Secretaria: Lic. Ma. Del Carmen Cano Palomera”.

Y de acuerdo al criterio anterior, las causas por las que la determinación presuntiva puede proceder siempre deben estar establecidas en la ley, y en este caso los supuestos legales por los que solo puede proceder la determinación presuntiva son los establecidos en el artículo 55 del Código Fiscal que a continuación se transcribe:

“Artículo 55. 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:

- I. 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.
- II. No presenten 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
- III. Se de alguna de las siguientes irregularidades:

- a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.
  - b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
  - c) 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.
- IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.
- V. 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.
- VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar”.

De la anterior transcripción, es válido comprobar que se proveen una serie de supuestos fácticos y legales, que habilitan a la autoridad fiscal a determinar presuntivamente los ingresos y/o utilidades del contribuyente, esta serie de supuestos como ya se mencionó antes, hablan de una serie de irregularidades del contribuyente por las que la autoridad fiscal presume que éste no ha cumplido con sus obligaciones.

Entre dichas irregularidades encontramos que cuando los contribuyentes a los que por alguna razón se les inicie alguna de las facultades de comprobación que se encuentran establecidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación se oponen a que se lleven a cabo y de alguna forma no dejan que las autoridades realicen sus funciones, entonces la autoridad podrá

determinar presuntivamente los ingresos, tomando en cuenta que si el contribuyente se rehúsa a que se le revise entonces tiene algo que esconder.

Otra irregularidad por la que la autoridad decide determinar presuntivamente es debido a que el contribuyente no presente los libros o registros de la contabilidad, dichos libros son el de diario y el de mayor, ya que el Reglamento del Código Fiscal de la Federación así lo establece en su artículo 32, que a continuación se transcribe:

“Artículo 32 RCF. Para los efectos de este Capítulo, en el libro diario, el contribuyente deberá anotar en forma descriptiva todas sus operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda.

En el libro mayor deberán anotarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.

Podrán llevarse libros diario y mayor por establecimientos o dependencias, por tipos de actividad o por cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberán existir los libros diario y mayor general en los que se concentren todas las operaciones del contribuyente”.

Si la autoridad encuentra que el contribuyente omitió el registro de operaciones, ingresos o compras por más del 3% de lo declarado, omitió o alteró el registro de los inventarios o registró existencias de mercancías a precios diferentes de los costos verdaderos, así como si registró compras, gastos o servicios que no fueron realizados o recibidos, entonces la autoridad procederá a determinar presuntivamente una contribución, ya que supone que el contribuyente tiene más ingresos de los que está declarando y además encuentra irregularidades que le extrañan a la autoridad.

Una irregularidad más por la que la autoridad puede determinar presuntivamente es por no cumplir con las obligaciones de valuación de inventarios, tomando en cuenta que la valuación de inventarios es determinar cuanto se tiene invertido en la mercancía disponible para la venta de una empresa o dicho de otra manera el monto de cuanto tiene la empresa en mercancía, tomando en cuenta esto, la Ley del Impuesto Sobre la renta impone como una de las obligaciones para Personas Morales el de realizar inventarios así como el de llevar un control de los mismos<sup>21</sup>, en este mismo orden de ideas, el mismo ordenamiento legal establece distintos métodos de valuación de inventarios, en su artículo 45-G que a continuación se transcribe:

“Artículo 45-G. Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

- I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
- II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS).
- III. Costo identificado.
- IV. Costo promedio.
- V. Detallista.

Cuando se opte por utilizar alguno de los métodos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. En los términos que establezca el Reglamento de esta Ley se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

Los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de

---

<sup>21</sup> Dichas obligaciones se encuentran establecidas en el artículo 86 fracciones V y XVIII respectivamente de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

\$50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valorar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de esta Ley. La opción a que se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 de esta Ley.

Una vez elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados en este artículo, podrán seguir utilizándolo para valorar sus inventarios para efectos contables, siempre que lleven un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que utilice en los términos de este artículo. La cantidad que se determine en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible.

Cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se genere una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.”

La doctrina explica de dichos métodos lo siguiente:

- I. “Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS): Se supone que las primeras mercancías compradas son las primeras que se venden. Por tanto, las mercancías en existencia al final del período serán las últimas, es decir, las de compra más reciente, valoradas al precio actual o al último precio de compra.
- II. Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS): Se supone que las últimas mercancías compradas son las primeras que se venden. Las mercancías que se encuentran sin venderse al final del período representan las que se encontraban en existencia en el inventario inicial o los primeros

productos comprados. Se supone que los primeros artículos comprados son los últimos que se venden: por tanto, el inventario final debe valuarse según el primer precio de compra o el más antiguo.

- III. Costo Identificado: Requiere que se lleve un registro detallado de la información relacionada con cada operación de compra, con el fin de que puedan identificarse las facturas específicas a que corresponden las mercancías disponibles, al final del período. En esta forma puede conocerse a qué facturas corresponden las mercancías disponibles y puede calcularse el costo real con base a dichas facturas.
- IV. Costo Promedio: Reconoce que los precios varían, según se van comprando mercancías, durante el período fiscal. Las unidades del inventario final serán valoradas al costo promedio por unidad de las existencias disponibles durante todo el año fiscal”.<sup>22</sup>

Ahora bien, para poder realizar con precisión los métodos y no caer en imprecisiones por las que se deban pagar contribuciones las Normas de Información Financiera explican con claridad dichos métodos, información que a continuación se transcribirá:

- a) **Costo Identificado**: Por las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se especifiquen con su costo de adquisición.
- b) **Costo Promedio**: Como su nombre lo indica, la forma de determinarlo es sobre la base de dividir el importe acumulado de las erogaciones aplicables, entre el número de artículos adquiridos o producidos.
- c) **Primeras Entradas Primeras Salidas**: El método “PEPS” se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos

---

<sup>22</sup>GUAJARDO CANTÚ Gerardo et.al., Contabilidad, Editorial Mc Graw Hill, Primera Edición, México 1989, pp. 305-307.

precios de adquisición, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

- d) **Últimas Entradas Primeras Salidas:** El método “UEPS” consiste en suponer que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que siguiendo este método, las existencias al finalizar el ejercicio quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales.
- e) **Detallistas:** En este método, el importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias a precios de venta y deduciéndoles los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el costo por grupo de artículos”<sup>23</sup>.

La siguiente anomalía por la que la autoridad va a poder determinar presuntivamente es debido a que las máquinas registradoras de comprobación fiscal no se encuentren en operación y por lo tanto no sirvan para lo que han sido adquiridas, también cuando los equipos o sistemas electrónicos sean destruidos o alterados o no se utilicen para el fin para lo que fueron colocados.

La última anomalía por la que la autoridad podrá determinar presuntivamente es debido a que se encuentre cualquier irregularidad en la contabilidad y que debido a esta no se pueda conocer a ciencia cierta el cálculo de sus operaciones.

En este artículo también se menciona que se determinará presuntivamente:

- La utilidad fiscal de los contribuyentes, o,
- El remanente distribuible

---

<sup>23</sup> Normas de Información Financiera, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Quinta Edición, México 2010.

Por lo que conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el remanente distribuible son los ingresos que las mismas sociedades entreguen a los integrantes en efectivo o en bienes, tal y como lo establece el artículo 93 en su primer párrafo que a continuación se transcribe:

“Artículo 93. Las personas morales a que se refieren los artículos 95 y 102 de esta Ley, así como las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, salvo por lo dispuesto en el artículo 94 de esta Ley. Sus integrantes considerarán como remanente distribuible únicamente los ingresos que éstas les entreguen en efectivo o en bienes...”

Por otra parte no podemos hablar de los casos en los que únicamente procede la determinación presuntiva, si no hablamos también de la forma en que se deben determinar los ingresos, y es que al hablar del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación el cuál establece las razones por las cuales se podrá determinar presuntivamente también debemos hablar del artículo 59 de la misma ley, que establece los medios para realizarla. Por lo que a continuación se transcribe dicho precepto:

“Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

- I. 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.

- II. 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.
- III. 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.

Para los efectos de esta fracción, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.

También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a \$1'000,000.00 en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando, antes de que la autoridad inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente informe al Servicio de Administración Tributaria de los depósitos realizados, cubriendo todos los requisitos que dicho órgano desconcentrado establezca mediante reglas de carácter general.

- IV. 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.
- V. 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.
- VI. 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.

VII. (Se deroga).

VIII. 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.

IX. Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:

- a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.
- b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.
- c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción a que se refiere esta fracción operará aún cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.”

Por lo que como bien lo establece el Colegio de Contadores Públicos de México el artículo 59 del Código Fiscal de la Federación fija, de manera limitativa, las presunciones SUSTANTIVAS que la autoridad fiscal puede hacer

respecto de un contribuyente que se ha ubicado en algunos de los supuestos del artículo 55.<sup>24</sup>

Y es que al establecer los casos en que la autoridad fiscal puede llevar a cabo dicha facultad de determinar presuntivamente también se debe establecer la forma en como se van a determinar los ingresos, y esta forma es a través de comprobar que toda la información que obtengan ya sea por la contabilidad que tenga del contribuyente, por los sistemas de contabilidad, y por todos aquéllos depósitos que se hagan a cuentas bancarias a favor del contribuyente, de accionistas, de personas a su servicio, de administradores, de gerentes, o de proveedores sean del contribuyente o le hayan permitido obtener ingresos por los que deba tributar.

Esto ha sido ratificado por el Tribunal Colegiado de Décimo Tercer Circuito en la primera parte del criterio que a continuación se transcribe:

“DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE UTILIDAD FISCAL, INGRESOS Y VALOR DE ACTIVIDADES. LOS ARTÍCULOS 55 Y 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SE COMPLEMENTAN. De la interpretación sistemática de los artículos 55 y 59, ambos del Código Fiscal de la Federación, se concluye que estos preceptos no se contradicen, sino que se complementan, pues el primero de ellos establece los casos en que procede la estimación presuntiva de los ingresos del contribuyente, y el segundo los medios para realizarla. Esto es, el citado numeral 55 establece los casos de determinación presuntiva de utilidad fiscal, ingresos y valor de actividades o activos; en tanto que el diverso 59 establece los medios legales a través de los cuales la autoridad fiscal puede realizar la aludida determinación presuntiva. De manera que si el contribuyente omitió registrar en su contabilidad y manifestar en sus declaraciones trimestrales definitivas el valor de actos o actividades en cantidad que representa más del tres por ciento respecto de la manifestación en sus declaraciones, y que corresponde a depósitos realizados en una cuenta bancaria a su nombre, su conducta permite, salvo prueba en contrario de

---

<sup>24</sup> Vid., KELLER KAPLANASKA Víctor, "Consideraciones acerca de la Facultad de Determinación Presuntiva de las Autoridades Fiscales", *Boletín de la Comisión de Investigación Fiscal*, Número 190, Año XVI, México D.F., 31 de Octubre de 2006, p. 9.

su parte, que se le determine presuntivamente el valor de actos o actividades para efectos del impuesto al valor agregado, pues se encuadra en el supuesto de la fracción III, inciso a), del artículo 55 y del diverso 59, fracción III, citados.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO  
DEL DÉCIMOTERCER CIRCUITO.

Revisión fiscal 37/2003. Titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 1o. de octubre de 2003. Unanimidad de votos.

Ponente: Arturo Carrete Herrera.

Secretaria: Juana Martha López Quiroz”.

Por lo que podemos observar que la autoridad fiscal debe fundamentar con claridad el porqué procede con la determinación presuntiva, y solo debe llevar a cabo dicha determinación en los casos ya explicados con anterioridad, y si no es así entonces esta facultad no podrá ser realizada.

#### **1.4 PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA.**

Ya teniendo específicamente el caso en el que procede la determinación presuntiva, ahora se debe establecer el procedimiento con el que se va a llevar a cabo dicha facultad.

La palabra procedimiento es definida como la serie de pasos a seguir para llegar a un fin común, en este caso el fin es la determinación presuntiva, y en el caso específico de la determinación presuntiva no existe solamente un procedimiento sino cinco, los cuales están descritos en el artículo 56 del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se transcribe:

“Artículo 56. 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:

- I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

- II. 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.
- III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.
- IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.”

Los distintos procedimientos para determinar una contribución de forma presuntiva son en base a la información que la autoridad recaude, ya sea en base a los propios datos de la contabilidad del contribuyente, como los que contienen los libros de diario, mayor, el de documentos por pagar o el de documentos por cobrar entre otros, siempre y cuando se encuentre dentro de la contabilidad del propio contribuyente que se localice en el domicilio fiscal del mismo.

Otro medio que la autoridad utiliza es la declaración que presenta el contribuyente, definida como la “manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma establecida por Ley, Reglamento, o norma de rango singular, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria” o como “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 del tributo, y de comunicarle todos aquéllos hechos y circunstancias que puedan consentirle un más eficaz desarrollo de su función determinadora”<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup>SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso, Op. Cit.,p.360.

en este caso no importa si es la declaración del ejercicio fiscal que se esta revisando o de otro ejercicio fiscal.

El tercer medio se refiere a la información de terceros que tienen relación con el contribuyente, como pueden ser los proveedores, los compradores, o cualquier persona que tenga un contrato de prestación de servicios con el contribuyente o que tenga una relación económica directa con el contribuyente revisado.

El cuarto es otra información que obtengan las autoridades fiscales a través de sus facultades de comprobación, como pueden ser las Autoridades Aduaneras y las Autoridades Fiscales de otro país. Y por último se utilizan diversas fuentes de información, cual sea que la autoridad desee para poder determinar.

Por lo tanto este precepto ordena las fuentes de directas, las cuales se obtienen a través de información del propio contribuyente a indirectas que son las que se obtienen a través de terceros, iniciando con la propia información del contribuyente (vía contabilidad o declaraciones anuales) pasando por la información de terceros y terminando en verdaderos métodos “abiertos” de obtención de información como pudiera ser, inclusive, información pública.<sup>26</sup>

Entonces, tratando del último procedimiento establecido en dicho artículo, el cual se refiere a medios indirectos de la investigación económica, debemos decir que dicha fracción trae consigo inseguridad jurídica y es que no especifica con claridad cuáles son los medios indirectos que podrá utilizar la autoridad y deja al albedrío de la autoridad fiscal la utilización de dichos medios, como pudiera ser, la información pública, como ya se dijo anteriormente.

---

<sup>26</sup> Vid., KELLER KAPLANASKA Víctor, Op. Cit., p. 7.

Primero que nada, debemos establecer que en dicho artículo se toma al medio como sinónimo de fuente, es decir, es el con qué podemos obtener información, o a través de que vamos a obtener la información, basándonos en esto podemos dividir a dichas fuentes de investigación, las directas y las indirectas que son las que se utilizarán en dicho procedimiento, las fuentes directas o investigación económica de campo son “aquellas entidades geográficas o sociales de los lugares en donde se está desarrollando o aconteciendo el fenómeno en estudio. Los datos que se obtienen de ellas serán los que ocurran en el campo de los hechos y eso permitirá considerarlos como datos e informaciones de primera mano”<sup>27</sup> y las fuentes indirectas o investigación económica documental o de gabinete, “son los datos indirectos que se obtienen de otras entidades, personas o instituciones que captaron la información de manera directa. Publicaciones estadísticas, libros de autores que opinen sobre el tema, tratados, artículos de revistas, recortes de periódicos, etc.”<sup>28</sup>.

Por lo tanto y tomando en cuenta esto, las fuentes o medios de la investigación pueden ir desde una encuesta, entrevista o cuestionario hasta un estudio de caso, estudio de campo, análisis de procesos, grupos focalizados y giras educativas, o también podemos encontrar como una fuente las publicaciones gubernamentales especializados en cada gobierno para llevar estadísticas, publicaciones de periódicos que igualmente revelan tendencias así como datos comerciales, con lo cual podemos ver que son muy diversas, y si los contribuyentes no saben con claridad cuál medio de investigación va a utilizar la autoridad, entonces la dejan en indefensión automáticamente, ya que no va a tener el medio de defensa adecuado para combatir dicha investigación y la determinación presuntiva que se lleva a cabo a través de esta.

---

<sup>27</sup> ORTIZ WADGYMAR Arturo, Introducción a la Investigación Socioeconómica, Editorial Trillas, Primera Edición, Segunda Reimpresión, México 1983, p.76.

<sup>28</sup> *Ibíd*em, p.87.

Por lo tanto la autoridad debe enumerar los medios que utilizará, y tomando en cuenta que la materia fiscal es una materia en donde se llevan estadísticas, podrían establecer la información pública en donde se puede ver reflejada la información estadística de un área económica determinada, la información estadística de algún medio impreso confiable que revela o la información de las encuestas de algún órgano que dependa del Estado, como podría ser el INEGI en cuanto a información fiscal se refiere, pero siempre especificando con claridad tal aspecto en dicha fracción del artículo ya mencionado.

Para que de esta forma la autoridad fiscal no tenga ningún problema por violar alguna garantía por llevar a cabo alguno de dichos medios de información y de igual manera, los contribuyentes no tengan problemas con la inseguridad jurídica, y no se sientan desprotegidos por la ley.

## **CAPÍTULO SEGUNDO**

### **FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL.**

#### **2.1 DEFINICIÓN.**

La autoridad fiscal tiene en sus manos la capacidad de llevar a cabo la comprobación de los créditos fiscales, es decir, tiene facultades que puede efectuar en cualquier momento.

El objetivo principal para que la autoridad fiscal realice las facultades de comprobación es el de verificar que el contribuyente este cumpliendo con todas las obligaciones que tiene a su cargo, pero esto no es el único objetivo, sino también verificar la veracidad de la información declarada u otorgada por el contribuyente, así como determinar las contribuciones que se hayan omitido, comprobar en caso de sospecha que se han cometido delitos fiscales y poder otorgar a otras autoridades fiscales información.

Estos objetivos, así como todas las facultades que tiene la autoridad fiscal están previstos en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 42, a continuación transcrito:

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

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

La fracción anterior faculta a la autoridad para poder rectificar los errores aritméticos o de cálculo que con motivo de la falla en la mecanografía o en la impresión puede haber en las declaraciones, o cualquier documento que se presente al fisco, que puede traer como consecuencia la disminución en el patrimonio ya sea del contribuyente o de la Autoridad Fiscal. Esta fracción toma en cuenta tanto los errores del contribuyente como de la Autoridad Fiscal, por lo que puede ser también una protección para dicha autoridad, que al realizar un error puede verificar y corregirlo, sin que este cause un daño significativo.

“Artículo 42...

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

Dicha fracción establece la facultad de la autoridad fiscal de poder pedir al contribuyente, al responsable solidario o al tercero relacionado la contabilidad, datos o documentos que tengan que ver con el primero y que se requiera, teniendo de igual forma, que en la visita domiciliaria, que levantar un acta circunstanciada de todo lo que se encontró. Esta facultad también es conocida como revisión de gabinete.

“Artículo 42...

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

En esta fracción encontramos las visitas domiciliarias que podrá realizar la autoridad para revisar la contabilidad, los bienes y las mercancías, una de las más importantes facultades de la autoridad por ser una de las más amplias y que se realiza con mayor frecuencia.

“Artículo 42...

- 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...”

La mencionada fracción habla de los dictámenes que realiza un contador público sobre los estados financieros y operaciones de enajenación que realice el contribuyente, o sobre cualquier dictamen que realice un contador y que tenga que ver con las obligaciones fiscales, los cuales puede revisar la autoridad. Dichos dictámenes tienen presunción de certeza. Esta facultad es regida por el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 42...

- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de los sistemas y registros electrónicos que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación 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 y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito...”

La fracción en comento explica sobre las visitas domiciliarias pero con un objeto más específico, que es el de revisar que se expidan los comprobantes fiscales que se pidan y con todos los requisitos necesarios, y que exista la inscripción correspondiente en el Registro Federal del Contribuyente; otra facultad que también se menciona en esta fracción es la de requerir los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, tenencia e importación de mercancías, la cual sirve para impedir que las mercancías se adquieran ilegalmente; por lo que respecta a la verificación de los envases y los marbetes de las bebidas alcohólicas, la cual sirve para evitar la producción o importación ilegal de dichas bebidas. Por lo que podemos observar, esta fracción enumera diversas facultades de la autoridad fiscal, las cuales pueden llevarse a cabo a través de una visita domiciliaria ya sea en el domicilio fiscal, establecimientos, puestos fijos y semifijos en la vía pública, o sucursales o locales, siempre que se encuentren abiertos al público en general. Esta visita domiciliaria se encuentra regida por el artículo 49 del Código Fiscal Federal, que a continuación se transcribe:

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

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

II.- 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.

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

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

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

VI.- Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la 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 el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.

La resolución a que se refiere el párrafo anterior deberá emitirse en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir del vencimiento del plazo señalado en el párrafo que antecede.”

Por lo que podemos observar del artículo anterior, esta visita tendrá el mismo procedimiento que la visita establecida en la fracción III del artículo 42 del Código.

“Artículo 42...

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

La fracción anterior faculta a la autoridad para poder realizar avalúo o verificación de bienes, incluso en su transportación, lo cual debe hacerlo en un recinto oficial, y que como lo establece el artículo 14 de la ley aduanera “los recintos fiscales son aquéllos lugares en donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenaje, custodio, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, fiscalización, así como el despacho aduanero de las mismas”; por lo que podemos asentar que esta facultad también sirve para colaborar con autoridades aduaneras.

“Artículo 42...

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

Las autoridades fiscales de igual forma también pueden recabar informes o datos de funcionarios o empleados públicos que tengan que ver con su función y que puedan servirles.

“Artículo 42...

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

La última facultad establecida es la de poder formular denuncias y querellas por la posible comisión de delitos para poder iniciar un procedimiento, tal y como lo establece el artículo 93 del Código Fiscal:

“Artículo 93. Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal, para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado”.

Observamos también en este artículo que la autoridad además de poder llevar a cabo dichas facultades para corroborar o comprobar datos del contribuyente también lo puede hacer para con los responsables solidarios en términos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación tales como los retenedores, los liquidadores el administrador, los que ejerzan la patria potestad o la tutela, los socios, los accionistas, etcétera; o los terceros relacionados con los mismos.

Podemos concluir que la autoridad fiscal tiene diversas facultades para poder comprobar si el contribuyente, un responsable solidario o un tercero relacionado están cumpliendo con sus obligaciones fiscales, facultades que puede ejercer todas al mismo tiempo, o sucesivamente.

## **2.2 VISITAS DOMICILIARIAS.**

Esta facultad se encuentra regulada en la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y es una de las más importantes de la autoridad fiscal, ya que implica que la autoridad fiscal se introduzca en el domicilio fiscal del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado, y revise la contabilidad, los bienes o las mercancías, cosa que como bien dice Margáin Manautou “causa intranquilidad en quienes la padecen , aun cuando cumplan

correctamente con sus obligaciones fiscales, primero, por las molestias que causa el tener a un personal ajeno al propio que anda escudriñado todo, y, segundo, porque no es raro que surjan problemas entre dicho personal sobre una errónea aplicación o interpretación de los ordenamientos tributarios aplicables<sup>29</sup> puede ser molesta ya que se tiene a una persona ajena a la empresa y esa persona ajena es una autoridad que puede imponernos un crédito fiscal.

Además cabe mencionar que esta facultad es una de las más usadas por la autoridad debido a la amplísima potestad que se tiene, en cuanto a que se puede revisar ya sean los libros de la contabilidad, los bienes o las mercancías, estas últimas cuando proceden del extranjero, considerándose como mercancía según el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación: “los productos, artículos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular”.

### **2.2.1. ORDEN DE VISITA.**

Todo procedimiento administrativo tiene que iniciar con una orden que especifique claramente qué es lo que se va a realizar, y la visita domiciliaria no es la excepción, por lo que al momento de que los visitantes inicien la visita deberán llevar la orden para que esta sea legal y vaya de acuerdo a la constitución.

Esta orden debe cumplir con diversos requisitos para que pueda ser constitucional, debe estar por escrito, debe estar fundada y motivada, debe estar firmada por autoridad competente, contener el nombre del visitado y de los visitantes, así mismo contener claramente el objeto de la visita, y el

---

<sup>29</sup>MARGÁIN MANAUTOU Emilio, Facultades de Comprobación Fiscal, tercera edición, Editorial Porrúa, México 2005, p. 6.

ejercicio fiscal que será revisado, así como el domicilio en donde se efectuará la visita, entre otras cosas.

El primer fundamento sobre los requisitos de la orden de visita lo podemos encontrar en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 16, en donde en uno de sus párrafos expresa que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias, con dos objetos, el primero cerciorarse de que cumplan con los reglamentos sanitarios y de policía, y el segundo para que se les presenten libros y documentos que comprueben que cumplen con las leyes fiscales, además nos establece que se seguirán las formalidades establecidas para los cateos, por lo que si seguimos en esta misma línea, en párrafos anteriores este artículo establece que la orden de cateo debe contener el lugar que ha de inspeccionarse, la persona que haya de aprehenderse y los objetos que se buscan.

Además de los requisitos establecidos en el artículo 16 Constitucional para las órdenes de visita, éstas también deben cumplir con otros requisitos que se encuentran establecidos en el Código Fiscal de la Federación y que la doctrina los ha dividido en requisitos esenciales y formales, ya que sin los primeros se produce la nulidad lisa y llana de una resolución que la autoridad pudiera emitir en perjuicio del contribuyente, mientras que sin los segundos se produce la nulidad relativa.

Los requisitos esenciales se encuentran establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, que menciona lo siguiente:

“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. Señalar lugar y fecha de emisión.
- IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- V. 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...”

Como podemos observar el primer requisito establece que debe constar por escrito, por lo que obviamente la sola manifestación verbal no servirá y se tendrá como inconstitucional la visita domiciliaria.

También debe señalarse la autoridad que emite el acto, y esta autoridad debe ser competente, por lo que con fundamento en el artículo 7º fracción VII las facultades de comprobación fiscal son atribuciones del Servicio de Administración Tributaria, y solo ella podrá facultar a la autoridad que lleve a cabo, en este caso, la visita domiciliaria, por lo que a continuación se transcribe dicho artículo:

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

- 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...”

Otro requisito es el de señalar el lugar y la fecha de donde se emitió el acto, es decir, la orden de la visita; así como que este fundado y motivado, es decir, debe contener los preceptos de la ley en los que se basa para llevar a cabo la visita, y además debe contener las razones de la autoridad para realizar la visita precisamente con esa persona o esa empresa, es decir, debe tener el porque de la visita. Por lo que se transcribe la siguiente jurisprudencia de los Tribunales Colegiados:

**“FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. VIOLACION FORMAL Y MATERIAL.**

Cuando el artículo 16 constitucional establece la obligación para las autoridades de fundar y motivar sus actos, dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresan las normas legales aplicables, y los hechos que hacen que el caso encaje en las hipótesis normativas. Pero para ello basta que quede claro el razonamiento sustancial al respecto, sin que pueda exigirse formalmente mayor amplitud o abundancia que la expresión de lo estrictamente necesario para que sustancialmente se comprenda el argumento expresado. Sólo la omisión total de motivación, o la que sea tan imprecisa que no dé elementos al afectado para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por las autoridades, podrá motivar la concesión del amparo por falta formal de motivación y fundamentación. Pero satisfechos estos requisitos en forma tal que el afectado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoyó la autoridad, de manera que quede plenamente capacitado para rendir prueba en contrario de los hechos aducidos por la autoridad, y para alegar en contra de su argumentación jurídica, podrá concederse, o no, el amparo, por incorrecta fundamentación y motivación desde el punto de vista material o de contenido pero no por violación formal de la garantía de que se trata, ya que ésta comprende ambos aspectos.

**PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

Séptima Epoca, Sexta Parte:

Volumen 58, página 35. Amparo en revisión 411/73. American Optical de México, S.A. 8 de octubre de 1973. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Volumen 59, página 27. Amparo en revisión 1193/69. Apolonia Poumian de Vital. 7 de noviembre de 1973. Unanimidad de votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Volumen 68, página 36. Amparo en revisión 314/74. Fonda Santa Anita, S.A. de R.L. 6 de agosto de 1974. Unanimidad de votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Volumen 71, página 28. Amparo directo 484/74. Vicente Humberto Bortoni. 5 de noviembre de 1974. Unanimidad de votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Volumen 72, página 75. Amparo en revisión 657/74. Constructora "Los Remedios", S.A. 28 de enero de 1975. Unanimidad de votos. La publicación no menciona el nombre del ponente."

De la anterior transcripción se entiende entonces que la fundamentación se traduce en expresar las normas legales aplicables al caso en concreto y la motivación pronunciar los hechos que encajan en el supuesto legal, pero siempre y cuando tanto las normas legales como las razones o hechos se encuentren claras, para que el contribuyente pueda rendir pruebas a su favor.

En esa misma fracción también establece que debe precisarse el objeto o propósito para la cual se va a realizar la visita, y cuando la ley dice esto quiere decir que se debe especificar claramente el período objeto de la revisión, "debe de indicar su objeto, qué contribuciones serán revisadas o qué obligaciones, de manera particular, deben de ser verificadas para comprobar si se han acatado ciertas disposiciones fiscales"<sup>30</sup>, de ahí que los auditores hacendarios únicamente puedan realizar la visita en relación con los impuestos, derechos,

---

<sup>30</sup> MARGAÍN MANAUTOU Emilio, Op. Cit., p. 45.

contribuciones y en general las obligaciones fiscales marcadas en el escrito permanente, y en el plazo igualmente especificado.<sup>31</sup>

Y por último, también señala la obligación de que contenga la firma autógrafa del funcionario que la emite, esto con el fin de dar más seguridad, para en caso de alguna violación a alguna garantía individual pueda saber contra quién actuar; y además debe contener el nombre de la persona a quien va dirigido.

Para poder establecer con más claridad los requisitos que deben contener las ordenes de visita, se transcribe a continuación la siguiente tesis de los Tribunales Colegiados Federales de Circuito:

**“VISITAS DOMICILIARIAS, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACER.**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional la orden de visita domiciliaria expedida por autoridad administrativa debe satisfacer los siguientes requisitos: 1) Constar en mandamiento escrito; 2) Ser emitida por autoridad competente; 3) Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4) El objeto que persiga la visita; 5) Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia...”

**PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.**

Amparo directo 35/90. Agencia Llantera Satélite, S.A. 28 de febrero de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Manuel Vega Sánchez. Secretario: José Luis Flores González.”

Por lo tanto y de acuerdo al criterio anterior, las ordenes de visita siempre deben cumplir con ciertos requisitos, tales como contar por escrito, ser emitida por la autoridad competente, contener el nombre de la persona a la cual se va a

---

<sup>31</sup>Vid., CARRASCO IRIARTE Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, Tercera Edición, Editorial Oxford University Press Harla, México 1997, p.32.

visitar y el lugar que debe visitarse así como el objeto de la misma, y además cumplir con los demás requisitos que las leyes fiscales señalen, en este caso con los establecidos en los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, estos últimos los requisitos formales de una orden de visita, mismo que a continuación se transcribe:

“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.

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

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 excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.”

De donde se establece que la orden de visita debe contener el lugar en donde va a realizarse la visita, que generalmente debe ser en el domicilio fiscal de la persona, y cuando la persona tiene sucursales distintas a las del domicilio fiscal, la visita también podrá llevarse a cabo en estas, para lo cual debemos saber que el Domicilio Fiscal de una persona es para una persona física aquél en donde se encuentra el principal asiento de los negocios y para las personas

morales en donde se encuentra la administración principal de su negocio, así se encuentra establecido en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

Pero siempre debe especificarse con claridad y sin lugar a dudas cual será el domicilio, tal y como lo sostiene el siguiente criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

“VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. DEBE SEÑALAR CON PRECISION EL DOMICILIO EN QUE HABRA DE REALIZARSE.

El artículo 16 de la Constitución exige, entre otros requisitos que en toda orden de visita expedida por la autoridad administrativa debe señalarse el lugar que habrá de inspeccionarse; señalamiento que debe ser preciso y sin lugar a duda o confusión; y no cumple este requisito la orden de visita que de manera genérica y por demás imprecisa indica que se practicará visita en los "... domicilios fiscales involucrados..." con la empresa, ya que la anterior imprecisión puede dar lugar a que los inspectores apliquen su criterio particular sobre lo que puede significar el término de "domicilio fiscales involucrados" con la empresa y queda a su elección, y no de la autoridad que emitió la orden, la determinación de los lugares específicos para efectuarla, lo que contradice el derecho fundamental protegido por el artículo 16 constitucional de que en las visitas domiciliarias se expresará el lugar que habrá de inspeccionarse.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 23/91. Lumisistemas, S.A. 6 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco”.

El segundo requisito consignado en dicho artículo es el de nombrar a la o las personas que van a realizar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en cualquier tiempo, el legislador toma en cuenta esto último para prever que por diversas circunstancias las personas que inicien la visita deban no continuarla, y evitar se queden sin visitantes; pero si esto sucede los visitantes que inician, deberán realizar lo mismo que los visitantes anteriores, es decir, deberán entregar la orden de visita al visitado y si no se

encuentra dejar citatorio para el siguiente día y además identificarse con el visitado, para que no haya lugar a confusiones.

Y por último también menciona que debe contener el nombre del auditado, esto también para evitar violación a la garantía establecida en el artículo 16 Constitucional, y evitar una confusión al realizar dicha visita.

Por lo que podemos establecer que para que una orden de visita sea legal debe contener todos y cada uno de los requisitos anteriormente mencionados, para así poder iniciar dicha visita sin violar alguna garantía individual.

### **2.2.2. INICIO DE LA VISITA DOMICILIARIA.**

Las visitas domiciliarias como todo acto de autoridad deben tener un procedimiento, tal como lo establece el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación y que para su mejor comprensión se transcribe a continuación:

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

- I. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.
- II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los 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.

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 este Código, caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior.

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

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

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

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

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

Para iniciar una visita domiciliaria primero se debe cerciorar que es el

domicilio que esta contenido en la orden, domicilio que debe ser el domicilio fiscal generalmente, y después si se necesita en las sucursales o bodegas de dicha persona moral, como ya se mencionó anteriormente.

Al cerciorarse que efectivamente es el domicilio para llevarse a cabo la visita, se iniciará la diligencia, pero si no se encuentra el contribuyente o su representante legal se debe dejar citatorio para que el día siguiente se encuentre en dicho domicilio, el citatorio debe contener exactamente el día y la hora en que se va a presentar la autoridad, para que no haya lugar a dudas; y si el día siguiente no se encuentra el contribuyente o su representante legal se iniciará la visita con quien se encuentre en ese momento.

La ley establece que si el contribuyente presenta un cambio de domicilio la visita se podrá realizar en el nuevo domicilio y en el anterior cuando el contribuyente todavía conserve el local, sin que para esto se requiera una nueva orden; pero es obvio pensar que cuando el domicilio se cambia a una nueva jurisdicción la autoridad fiscal que estaba realizando la visita no la podrá seguir llevando a cabo, por lo que tendrán que ser otras las autoridades que conforme a la jurisdicción la realicen.

Una vez establecido esto, los visitadores deberán identificarse, para esto deberán traer consigo credenciales que contengan la vigencia y además el nombre de quien las expidió, para que esto de certeza jurídica a los visitados, y que el acta contenga todos los datos necesarios para identificar dicha personalidad, tal como lo establece la siguiente jurisprudencia:

**“VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACION DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN.**

Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante

personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitantes y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos.

Contradicción de tesis 6/89. Entre las sustentadas por el Tercero y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 20 de agosto de 1990. Unanimidad de 4 votos. Ausente: Carlos de Silva Nava. Ponente: Fausta Moreno Flores de Corona. Secretario: Mario Alberto Adame Nava.

Tesis de Jurisprudencia 6/90 aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada celebrada el diecinueve de octubre de mil novecientos noventa. Unanimidad de cuatro votos de los señores ministros: Atanasio González Martínez, Carlos de Silva Nava, Fausta Moreno Flores y Noé Castañón León. Ausente: Presidente José Manuel Villagordoa Lozano.

Genealogía:

Gaceta número 35, Noviembre de 1990, página 72.

Apéndice 1917-1995, Tomo III, Primera Parte, tesis 576, página 419.”

Después de haberse identificado con claridad, los visitantes procederán a entregar la Orden de visita y la Carta de los Derechos del contribuyente, tal y como lo establece la fracción XII del artículo 2º de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, y como lo ordena el artículo 13 del mismo ordenamiento que a continuación se reproduce:

“Artículo 13. Cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, deberán informar al

contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer el derecho mencionado”

Enseguida, los visitadores requerirán para que el contribuyente designe dos testigos, y si ya sea el contribuyente o los testigos no aceptan, entonces los visitadores podrán nombrar a dichos testigos; tomando en cuenta que “el testigo, según *el Diccionario de la Real Academia Española*, es la persona que da testimonio de una cosa o lo atestigua; persona que presencia o adquiere directo y verdadero conocimiento de una cosa”<sup>32</sup>; estos testigos servirán como ayuda de la autoridad fiscal para que verifiquen y a su vez asienten que todo el procedimiento se llevó conforme a la ley. Como bien lo establece el Código dichos testigos pueden ser sustituidos en cualquier momento, especificando tres razones por las cuales puede llevarse a cabo, y que son las siguientes:

1. Por no comparecer al lugar en donde se este llevando a cabo la visita.
2. Por ausentarse del lugar de la visita antes de que concluya la diligencia.
3. Por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo.

Por lo cual al no haber testigos deben forzosamente nombrarse unos nuevos, para evitar quedarse sin ellos, ya que esto es un requisito constitucional.

Por último las autoridades fiscales que inicien la visita podrán pedir la ayuda de otras cuando así lo requieran, siempre y cuando estas últimas sean competentes, esto puede suceder como ya se mencionó anteriormente cuando el contribuyente que va a ser revisado se cambie de domicilio y por lo tanto de

---

<sup>32</sup> MARGÁIN MANAUTOU Emilio, Op. Cit., p. 77.

jurisdicción por lo que la autoridad que inició la visita ya no será competente y tendrá que pedir auxilio a la que sí lo es; de igual forma puede pedir que otra autoridad lo ayude cuando el contribuyente es de gran importancia o porque tiene diferentes negocios en diversas entidades de la República; y otro caso en el que puede pedir ayuda es para que se practiquen visitas a responsables solidarios o terceros relacionados con el contribuyente que esta siendo revisado por la visita domiciliaria, en este caso es de igual forma cuando dichas personas se encuentran fuera de la jurisdicción de la autoridad que esta llevando a cabo la visita domiciliaria.

En el inicio de la visita la autoridad está facultada para llevar a cabo el aseguramiento de la contabilidad, es decir, puede retenerla en su poder para evitar ciertas circunstancias, el Código prevé tres:

1. Si existiera peligro de que el visitado se ausente.
2. Que el visitado obstaculice el inicio de la visita a través de diferentes acciones.
3. Si en el lugar, los visitantes encuentran mercancías que requieran que su importación, su tenencia, producción o explotación se manifiesten a la autoridad fiscal y no lo hicieran, por lo que se procederá a asegurar dicha mercancía.

Los visitados tienen distintas obligaciones que se encuentran establecidas dentro del mismo Código Fiscal de la Federación en el artículo 45, las cuales son las siguientes:

- a. Permitir a los visitantes el acceso al lugar de la visita, es decir, al domicilio en donde se llevará a cabo la visita y en su caso, a las sucursales y bodegas cuando así se requiera.

- b. Mantener a su disposición la contabilidad y los demás documentos para comprobar que han cumplido con sus obligaciones fiscales, por contabilidad debe entenderse los libros que la constituyan o el sistema de registro electrónico, o microfilm o discos ópticos o de cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tal como lo establece el mismo precepto, ya que si no se cumple con esta obligación dará lugar a la Determinación Presuntiva que se vio con anterioridad.
  
- c. Permitir que los visitantes saquen copia de la contabilidad, cuando así lo estimen necesario, y en los casos que enumera el mismo artículo, que puede ser cuando se nieguen a recibir la orden, cuando la contabilidad o algún libro o documento no este sellado y deban estarlo, cuando existan dos o más sistemas de contabilidad y cada uno contenga distintos datos, se lleven dos libros sociales que sean iguales pero que contengan distintos datos, cuando no se hayan presentado todas las declaraciones en el período de la visita, cuando no haya una coincidencia con los datos de la contabilidad y los de las declaraciones o avisos que se hayan presentado, se desprendan o alteren los sellos y marcas que como una facultad puede poner la autoridad o se evite que cumpla con la función para los que fueron puestos, cuando exista huelga o suspensión de labores en el lugar donde se va a desarrollar la visita y cuando impida el acceso a los lugares de la visita o no se entregue la contabilidad.
  
- d. Permitir la verificación de bienes y mercancías, así como documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, para verificar que la mercancía se haya internado en el país legalmente, en este caso se deja al visitado en calidad de depositario para que cuida de dichos bienes.

### **2.2.3 DESARROLLO DE LA VISITA DOMICILIARIA.**

El desarrollo de la visita se rige de acuerdo al artículo 46 del Código Fiscal de la Federación. En donde se establece que de toda la visita se va a levantar acta circunstanciada en donde se harán constar los hechos u omisiones que los visitadores conozcan, y dichos hechos u omisiones que se hagan constar en esta acta harán prueba de la existencia de ellos, por lo que se puede deducir que la carga de la prueba de los hechos u omisiones que se asienten en el acta es a cargo de los visitados.

Además establece que si la visita se realizará en dos o más domicilios al mismo tiempo en cada domicilio se deberán levantar actas parciales en cada domicilio y dichas actas parciales se agregarán al acta final, y en cada levantamiento de acta parcial se deberá requerir la presencia de dos testigos.

En el desarrollo de la visita los visitadores tienen la facultad de colocar sellos o marcas para asegurar ya sea la contabilidad, o la correspondencia o los bienes que no estén registrados en la contabilidad, estos sellos o marcas los podrán colocar en tales documentos, bienes, muebles, archiveros u oficinas en donde se encuentren o también puede dejarlos en depósito al visitado, siempre y cuando se realice un inventario previo.

En este orden de ideas, se podrán levantar actas parciales o complementarias en los que se hagan constar hechos u omisiones de carácter concreto, en este párrafo se hablan de dos tipos de actas las parciales y las complementarias, entendiendo a las actas parciales como “aquellas que forman parte de toda la labor desarrollada en una visita domiciliaria hasta llegar con la que da término a la misma, conocida como acta final, en las que se van asentando los hechos, omisiones o irregularidades que van observando los

visitadores”<sup>33</sup>, y a las actas complementarias como “aquella que viene a perfeccionar el contenido de lo asentado en una acta parcial”<sup>34</sup>. Por lo tanto las actas parciales se usan para: hacer constar hechos u omisiones a lo largo de la visita domiciliaria, para hacer constar la recepción de documentos o papeles solicitados al visitado, que se aumentaron o se sustituyeron los visitadores, que se realizó un cambio de autoridades fiscales, o los hechos u omisiones que se conozcan de terceros que obviamente estén relacionados con el contribuyente.

Así al final de la visita se levantará una última acta parcial la cuál expresará tal circunstancia, y antes de cerrar la visita por completo con el acta final deberán transcurrir veinte días cuando menos, o cuando se trate de más de un ejercicio fiscal revisado, el plazo se ampliará por quince días más, siempre y cuando se haya dado a conocer dicha circunstancia en el plazo inicial, este plazo servirá al contribuyente para poder presentar documentos, pruebas y alegar lo que a su derecho convenga, para:

- a. Desvirtuar los hechos u omisiones consignados.
- b. Optar por corregir su situación fiscal.

Y cuando en dicho plazo el contribuyente no presente ningún documento, entonces se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados.

Se prevé que cuando resulte imposible continuar o concluir las facultades de comprobación en el domicilio del visitado, se podrán levantar las actas en las oficinas de las autoridades fiscales, siempre y cuando se notifique previamente dicha situación a la persona con la que se entiende la visita; entre algunas circunstancias que podemos encontrar son que se les trata de forma muy ofensiva y hasta agresiva a los visitadores, razón por la cual los mismos ya no pueden regresar al domicilio en donde se está desarrollando la visita, o, cuando

---

<sup>33</sup> MARGÁIN MANAUTOU Emilio, Op. Cit., p. 194.

<sup>34</sup> *Ibíd*em, p. 195.

por la lejanía del domicilio en donde se desarrolla la visita les es imposible llegar a los visitadores, entre otras circunstancias.

Una vez llegada la conclusión de la visita, se realizará un acta final, y esta se levantará en presencia del visitado o su representante legal, y si no estuviera presente entonces se dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada al día siguiente, y si esto no sucede se levantará ante quien se encuentre en ese momento, y ya sea cualquiera de los visitadores, el visitado, o la persona con la que se entiende la diligencia, y los testigos firmarán el acta en ese instante, y se dejará copia al visitado.

Se podrá reponer solo una vez el procedimiento, por petición de la autoridad y cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, y esto pudiese afectar la legalidad de la determinación, por lo tanto solo una vez se puede repetir el procedimiento, pero siempre y cuando cumpla con los anteriores requisitos.

Por último cuando se concluya la visita domiciliaria se requerirá una nueva orden para iniciar otra con la misma persona, y si las facultades de comprobación se refieren a las mismas contribuciones, aprovechamientos y períodos, sólo se podrán revisar cuando se comprueben hechos diferentes a los que ya se revisaron, y solamente se podrán comprobar hechos diferentes a través de las siguientes circunstancias que a continuación se mencionan:

- A. Información, datos y documentos de terceros.
- B. En la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado antes.
- C. En los datos aportados por los contribuyentes en declaraciones complementarias.

- D. En la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promueven y que no se haya exhibido ante las autoridades en el ejercicio de comprobación fiscal.

Tal como lo establece el artículo 16 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en su cuarto párrafo, que a continuación se transcribe para su mejor comprensión:

“Artículo 16... No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad...”

#### **2.2.4 CONCLUSIÓN DE LA VISITA DOMICILIARIA.**

Como todo procedimiento de autoridad, esta también debe tener un plazo para su terminación, el cual como lo establece el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación es de doce meses, contados a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación. Tal y como lo sostiene la siguiente tesis de los Tribunales Colegiados de Circuito:

“AUDITORIA FISCAL. PLAZO DE UN AÑO A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE SE INICIA LA VISITA DOMICILIARIA ES SUFICIENTE PARA LA CONCLUSIÓN Y ELABORACIÓN DEL ACTA DE LA.

La circunstancia de que la responsable prolongue de motu proprio por tiempo indefinido la visita domiciliaria, se traduce en un acto de molestia, entendiéndose por ésta, no sólo la que se ocasiona por la práctica de la auditoría en las instalaciones de la quejosa, sino, también el quedar sujeto a aquélla a proporcionar información a las aclaraciones que estime pertinentes bajo la orden reclamada; de tal suerte que, ante la circunstancia por una parte de que esta situación no puede prolongarse por tiempo indefinido (sin motivo que la justifique) y, por la otra que, ningún precepto del Código Fiscal de la Federación se ocupa de esa hipótesis, este Tribunal estima que

el plazo de un año a partir del momento en que se inicia la visita en comento es más que razonable para la conclusión y elaboración del acta correspondiente.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 228/93. Constructora Dolores, S.A. de C.V. 10 de junio de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Angel Suárez Torres. Secretario: Casto Ambrosio Domínguez Bermúdez”.

Como toda regla tiene sus excepciones, y estas son dos:

A los contribuyentes que integran el sistema financiero, los cuales se encuentran previstos en el artículo 8º segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que menciona lo siguiente:

“Artículo 8º... El sistema financiero, para los efectos de esta Ley, se compone por el Banco de México, las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, sociedades controladoras de grupos financieros, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, uniones de crédito, sociedades financieras populares, sociedades de inversión de renta variable, sociedades de inversión en instrumentos de deuda, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero. Asimismo, se considerarán integrantes del sistema financiero a las sociedades financieras de objeto múltiple a las que se refiere la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito que tengan cuentas y documentos por cobrar derivados de las actividades que deben constituir su objeto social principal, conforme a lo dispuesto en dicha ley, que representen al menos el setenta por ciento de sus activos totales, o bien, que tengan ingresos derivados de dichas actividades y de la enajenación o administración de los créditos otorgados por ellas, que representen al menos el setenta por ciento de sus ingresos totales. Para los efectos de la determinación del porcentaje del setenta por ciento, no se considerarán los activos o ingresos que deriven de la enajenación a crédito de bienes o servicios de las propias sociedades, de las enajenaciones que se efectúen con cargo a tarjetas de crédito o financiamientos otorgados por terceros...”

Así como a los que consoliden para efectos fiscales de acuerdo con el Título II, capítulo VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, del régimen de consolidación fiscal en cuanto a sociedades controladoras. En estos casos será de dieciocho meses el plazo para la conclusión de la visita.

Y para los contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o para verificar el cumplimiento de la conservación de la documentación comprobatoria, la cual está establecido en el artículo 86 fracción XII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Y también respecto a las obligaciones establecidas en los artículos 215 y 216 la referida Ley para empresas multinacionales.

En estos casos la conclusión de la visita se ampliará a dos años, debido a que los trámites para pedir y que le conteste a otras autoridades fiscales o aduaneras son demasiado tardados.

En algunos casos el plazo para la conclusión de la visita se puede suspender, estos casos son los siguientes:

1. En la huelga, a partir de que se suspenda el trabajo y hasta que termine la huelga.
2. Cuando fallece el contribuyente, hasta que se designe el representante legal de la sucesión.
3. Cuando el contribuyente desocupe el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso correspondiente, o cuando no se le encuentre en el domicilio que señaló, hasta que se le localice.
4. Cuando el contribuyente no conteste al requerimiento de datos, informes

o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, desde el día del vencimiento en el plazo otorgado en el requerimiento y hasta que conteste, y esta suspensión no puede exceder de más de seis meses.

5. En el caso de reposición de procedimiento, se suspenderá a partir de que la autoridad informe al contribuyente dicha reposición, en este caso la suspensión no podrá exceder de dos meses, contados a partir de que se notifique la reposición.
6. Cuando la autoridad se vea impedida para realizar las facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor, hasta que desaparezca, esta razón es la única que deberá publicarse en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de la Administración Tributaria.

Cabe aclarar que una visita domiciliaria se puede concluir anticipadamente, es decir, se puede concluir antes del tiempo determinado para llevarse a cabo, por dos cuestiones:

1. Cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado.
2. Cuando el contribuyente haya ejercido la opción de dictaminar sus estados financieros, es decir, la opción a la que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A.

Pero no se concluirá la visita anticipadamente cuando la información proporcionada por el Contador Público que haya dictaminado:

- I. No sea suficiente para conocer la información fiscal.
- II. No la presente dentro de los plazos establecidos en el artículo 53-

A, que a continuación se transcribe:

“Artículo 53-A. Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refiere el artículo 52 de este Código, y soliciten al contador público registrado que lo hubiera formulado información o documentación, la misma se deberá presentar en los siguientes plazos:

- I. Seis días, tratándose de papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado. Cuando el contador público registrado tenga su domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante, el plazo será de quince días.
- II. Quince días, tratándose de otra documentación o información relacionada con el dictamen, que esté en poder del contribuyente.
- III. Ni cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades.”

Debido a que refiriéndose a un dictamen de un Contador Público es para que no haya lugar a dudas, y si cabe alguna posibilidad de una mínima duda, entonces la autoridad podrá seguir con la visita domiciliaria.

Este es todo el procedimiento que se debe seguir para llevar a cabo una visita domiciliaria, tanto por parte de la autoridad fiscal como de parte del contribuyente visitado, por lo que si no se sigue con algo de lo establecido por parte de la autoridad, entonces se estará en presencia de una violación a alguna de las garantías individuales consagradas en la Constitución, específicamente en el artículo 14 o 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

### **2.3. REVISIÓN DE GABINETE.**

La revisión de gabinete, como es conocida en la teoría, es la segunda facultad de comprobación que tiene la autoridad fiscal, como lo establece el

artículo 42 en su fracción II, que es la de “requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos, o informes que se les requieren”.

Esta facultad se refiere a revisar desde el escritorio los documentos, la contabilidad o los datos, a través de la solicitud que se lleva a cabo de estos, y esta regulada en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación:

“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, 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.
- V.- Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable

solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

- VI.- El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV 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.

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

El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

- VII. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

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

IX.- Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones 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.

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.”

### **2.3.1 REQUERIMIENTO DE INFORMES.**

Para poder llevar a cabo esta facultad, la autoridad deberá entregar un oficio de requerimiento, el cual se podrá entregar en las oficinas de las autoridades fiscales, si la persona a quien se debe notificar se presenta en las mismas, o también podrá entregarse en el último domicilio que el contribuyente haya señalado en el Registro Federal de Contribuyentes o el que sea su domicilio fiscal de acuerdo al artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, o en el domicilio que se hubiera designado para recibir notificaciones en el curso de algún procedimiento administrativo, tal y como se encuentra establecido en el artículo 136 del Código, y tratándose de personas físicas también se podrá entregar en el lugar en donde se encuentren.

Este oficio deberá contener el lugar y el plazo en el cual se deben proporcionar los documentos y los informes, y los libros o documentos que son requeridos y deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud, esto deberá ser detalladamente, además el nombre de la persona a la que va dirigido el oficio, y especificar con claridad cual es el motivo, tal como lo establece la Jurisprudencia por Contradicción de Tesis:

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

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

Novena Época: Contradicción de tesis 22/2000.-Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo

del Vigésimo Primer Circuito, así como Primero del Octavo Circuito y los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero del Sexto Circuito (actualmente Segundo y Tercero en Materia Civil).-7 de julio del año 2000.-Cinco votos.-Ponente: Juan Díaz Romero.-Secretario: José Gabriel Clemente Rodríguez”.

Como lo establece la tesis anterior, al igual que todo oficio de la autoridad, el requerimiento también deberá ir fundado y motivado, para evitar violaciones a garantías individuales.

### **2.3.2 OFICIO DE OBSERVACIONES.**

Después de entregados los documentos, libros e informes y de haber sido estudiados por la autoridad que los requirió, la misma autoridad formulará un oficio de observaciones, y en este se harán constar de forma circunstanciada, los hechos u omisiones que se hubieran encontrado y que tengan como consecuencia el incumplimiento de alguna obligación fiscal.

Y en caso de que no existan observaciones, la autoridad deberá comunicar que se ha concluido con la revisión de gabinete mediante oficio.

Dicho oficio de observaciones se deberá notificar en el mismo lugar que se notificó el requerimiento de informes, y al igual que el anterior deberá ir fundado y motivado.

Enseguida de que se le notifique el oficio de observaciones, el contribuyente o el responsable solidario contará con un plazo de veinte días para presentar pruebas que deberán ser necesariamente documentales, como libros de contabilidad, informes o declaraciones, para desvirtuar lo dicho por la autoridad, es decir, los hechos u omisiones que se encuentran asentados en el mismo oficio o para corregir su situación fiscal, si el contribuyente o el responsable solidario no presentan ninguna prueba entonces se darán por

consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio. Pero se extenderá el plazo a dos meses si se trata de revisión de libros y documentos que se relacionen con el ejercicio de facultades referidas al artículo 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta antes referidos, y este último plazo se puede ampliar solo en este caso hasta por un mes y solo por una vez cuando el contribuyente así lo solicite.

Dentro de este mismo plazo, el contribuyente también puede optar por corregir su situación fiscal en la forma de corrección fiscal, y si es así, deberá proporcionar una copia a la autoridad revisora.

Se emitirá la resolución para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos, si el contribuyente:

1. No corrige totalmente su situación fiscal, o,
2. No desvirtúa hechos u omisiones a través de las pruebas documentales correspondientes.

El cual se notificará en el mismo domicilio en donde se notificó el requerimiento y con las mismas formalidades.

### **2.3.3 CONCLUSIÓN DE LA REVISIÓN DE GABINETE.**

Esta facultad como regla general también tiene un plazo máximo de doce meses para llevarse a cabo, contados a partir de que se notifique al contribuyente el inicio de la revisión de gabinete, pero también existe el plazo de dieciocho meses y dos años;

1. Para los contribuyentes que integren el sistema financiero o aquéllos que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II, Capítulo

VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual habla del régimen simplificado y las obligaciones fiscales que deberán cumplir las personas morales dedicadas a actividades tales como: las de autotransporte terrestre de carga o pasajeros, las de derecho agrario, las que se dediquen a actividades pesqueras, las constituidas como empresas integradoras, las sociedades cooperativas; el plazo de conclusión de la revisión de gabinete será de dieciocho meses a partir de que se notifique el inicio de la revisión.

2. Para los contribuyentes por los cuales la autoridad fiscal o aduanera tengan que solicitar información a autoridades aduaneras o fiscales de otro país o cuando la autoridad este ejerciendo sus facultades de comprobación para revisar que los contribuyentes que celebren operaciones con partes residentes en el extranjero obtengan y conserven la documentación comprobatoria, y para verificar los métodos que utilizaron para determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas los contribuyentes que celebren operaciones con residentes en el extranjero.

Cabe destacar que además de los plazos señalados para la conclusión de la revisión de gabinete, también existen plazos para poder entregar la información que la autoridad requiere a los contribuyentes, y estos son tres:

- I. Para presentar libros y registros que formen parte de su contabilidad, así como los diagramas y el diseño de sistema de registro electrónico, será de inmediato.
- II. Cuando los documentos sean de los que deba de tener en su poder el contribuyente y se los soliciten durante el desarrollo de una visita, el plazo es de seis días contados a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de la solicitud.
- III. En los demás casos, quince días contados a partir del día siguiente

de que surta efectos la notificación de la solicitud.

Estos plazos son tomados en cuenta cuando se requiera de información por parte del contribuyente tanto en la revisión de gabinete como en la visita domiciliaria, o en cualquier facultad de comprobación que esta realice, tal y como esta establecido en el artículo 53 del Código Fiscal de la Federación.

En este contexto es así como se lleva a cabo la revisión de gabinete por parte de la autoridad fiscal, para que al final se determine que no existe obligación fiscal alguna por parte del contribuyente o que existe y se cuantifique.

#### **2.4 REVISIÓN DE DICTÁMENES PRACTICADOS POR CONTADORES PÚBLICOS.**

Esta es otra de las facultades de comprobación fiscal que puede llevar a cabo la autoridad fiscal que se encuentra establecida en el artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación y que su procedimiento es regulado por el artículo 52-A del mismo Código. Además en esta facultad interviene un Contador Público, que es el que realiza el dictamen y que lo que éste mencione en dicho dictamen hace prueba plena, por lo que debido a la importancia que la figura del Contador Público tiene en esta facultad, debe cumplir con ciertos requisitos que están contenidos dentro del Código Fiscal de la Federación su Reglamento.

Para poder emitir un dictamen el contador debe ser público, es decir debe pertenecer a la rama de contabilidad pública, esta es “un área en la cual los contadores prestan sus servicios más para el público en general que para

una sola organización”<sup>35</sup>

#### **2.4.1 REQUISITOS PARA REALIZAR EL DICTÁMEN.**

Primero que nada debemos saber que existen contribuyentes que están obligados a realizar dictámenes, y contribuyentes que no están obligados y que pueden tomarlo como una elección.

Entre las personas que están obligadas a dictaminar son las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que:

- I. Hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$34,803,950.00, que el valor de su activo sea superior a \$69,607,920.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

En esta fracción se toma como una sola persona moral a aquella que cumpla con alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que sean poseídas por una sola persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto.
  - b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas
- II. Las que estén autorizadas a recibir donativos deducibles.
  - III. Las que se fusionen; y las escindentes y las escindidas.

---

<sup>35</sup> GUAJARDO CANTÚ GERARDO et al, Óp. Cit., 4 p.

#### IV. Las entidades de la administración pública federal.

En este orden de ideas el artículo 32-A establece que las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros, es decir, que no se encuentren dentro de las características antes mencionadas, podrán optar por hacerlo.

En el dictamen se presumirán ciertos los hechos afirmados por el contador, salvo prueba en contrario, y siempre y cuando cumpla con todos los requisitos, debe realizarse por un tercero al contribuyente, y este tercero deberá ser un contador público, pero además de ser Contador Público, debe cubrir otros requisitos para poder dictaminar. Y estos requisitos son:

1. Que el Contador Público esté registrado ante las autoridades fiscales, y para que el contador de nacionalidad mexicana cuenten con su registro debe estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes; contar con certificado de firma electrónica avanzada; contar con cédula profesional expedida por la Secretaría de Educación Pública; tener constancia expedida con anterioridad no menor a dos meses emitida por Colegio Profesional o Asociación de Contadores Públicos, que lo acredite como miembro activo con una antigüedad mínima de tres años antiguos a la presentación de la solicitud de registro; contar con la certificación y contar con experiencia mínima de tres años en la elaboración de dictámenes.<sup>36</sup> Y las personas extranjeras con derecho a dictaminar deberá ser conforme a los tratados internacionales.
2. Que el dictamen se formulen de acuerdo a las disposiciones del Reglamento del Código y a las normas de auditoría que regulan la

---

<sup>36</sup> Agenda Fiscal 2010, Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, Artículo 60.

capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

Por lo que con base a esto, el dictamen no podrá formularse como cada Contador lo quisiera, sino tiene que seguir con ciertas formalidades y requisitos que se encuentran dentro del Reglamento del Código y que a continuación se mencionan:

Primero los contribuyentes deben entregar a través de medios electrónicos:

- Los datos generales los cuales contienen la autoridad competente a la que va dirigido, el período que abarca el ejercicio fiscal por el que se emite el dictamen, el tipo de contribuyente y la situación fiscal, aspectos de valuación contables, tipo de opinión del dictamen especificando claramente cual es está, si de abstención, salvedades u opinión negativa, fecha de presentación de las declaraciones informativas, clave del Registro Federal de Contribuyentes.
- Los datos del contribuyente, los cuales deben contener la clave de Registro Federal de Contribuyentes; el nombre, razón o denominación social; la CURP cuando la persona sea física; el domicilio fiscal y teléfono; el correo electrónico; la clave de la actividad preponderante para efectos fiscales y el sector económico al que pertenece.
- Los datos de su representante legal, los cuales deberán ser la clave de Registro Federal de Contribuyentes; el nombre, razón o denominación social; la CURP cuando la persona sea física; el domicilio fiscal y teléfono; el correo electrónico; si es nacional o

extranjero; y el número y fecha del documento en el que conste la representación que haya sido otorgada y la fecha de su dignación, además de los datos del Notario Público que le haya otorgado el poder y el lugar en el que ejerce sus funciones.

- Y los datos de su contador público registrado que emita el dictamen, los que deberán ser la clave de Registro Federal de Contribuyentes; el nombre, razón o denominación social; la CURP cuando la persona sea física; el domicilio fiscal y teléfono; el correo electrónico; y el número del registro ante las autoridades fiscales.
- El dictamen sobre los estados financieros, el cual deberá sujetarse a los formatos del colegio profesional o la asociación de contadores públicos reconocidos por la SEP o por la entidad federativa.
- La información de sus estados financieros básicos y las notas relativas de los mismos y la información correspondiente a la situación fiscal.

3. Que además de emitir el dictamen también deberá emitir un informe que señalará si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que hubiera dado a conocer a la autoridad fiscal, y además deberá contener lo establecido en el artículo 71 en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación que a continuación se transcribe:

“Artículo 71. El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refieren los artículos 52, fracción III del Código y 68, fracción III de este Reglamento que

elabore el contador público registrado, se integrará con la información que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general y en la forma siguiente:

I. Se declarará, bajo protesta de decir verdad, que el informe se emite con fundamento en la fracción III del artículo 52 del Código y demás disposiciones legales aplicables tanto de dicho ordenamiento como de este Reglamento y en relación con la revisión que conforme a las normas de auditoría se haya practicado a los estados financieros del contribuyente correspondiente al periodo que se señale;

II. Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados y que, dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, se cercioró en forma razonable que los bienes y servicios adquiridos u otorgados en uso o goce por el contribuyente fueron efectivamente recibidos y prestados, respectivamente. La citada manifestación no incluye el examen respecto al cumplimiento de las disposiciones en materia aduanera y de comercio exterior; sin embargo, cualquier omisión que se observe se mencionará en forma explícita.

Se deberá informar, a través del cuestionario diagnóstico fiscal que mediante reglas de carácter general expida el Servicio de Administración Tributaria, los procedimientos de auditoría utilizados, así como el alcance de las pruebas sustantivas aplicadas para la revisión de los estados financieros y de la situación fiscal del contribuyente. Cualquier omisión respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales como contribuyente directo, retenedor o recaudador se deberá mencionar en forma expresa o, en su caso, se señalará que no se observó omisión alguna.

El contador público registrado que emita el informe a que se refiere este artículo deberá indicar que existe evidencia de su trabajo en materia de muestreo de auditoría que justifica las conclusiones obtenidas en esa materia, lo cual se puede corroborar con base en sus papeles de trabajo, mismos que deberán señalar:

a) La descripción del sistema de muestreo elegido, del método seguido para seleccionar los conceptos e importes

individuales que integraron la muestra y de los procedimientos de auditoría aplicados a los conceptos e importes que integran la muestra;

b) Las fórmulas y cálculos empleados para la estimación de los resultados obtenidos en la muestra;

c) La evaluación de los resultados de la muestra, así como la proyección de los mismos;

d) Los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimientos de auditoría, los cuales deberán incluir cuando menos la clasificación del tipo de errores encontrados y el número de errores de cada tipo localizado, y

e) La interpretación de los resultados obtenidos en la muestra con base en los datos a que se refieren los incisos anteriores;

III. Se señalará que se verificó el cálculo y entero de las contribuciones federales que se causen por ejercicio, incluidas en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor o recaudador a que se refieren los artículos 74, en relación con el 73, fracción XXXVII, y 78, fracción I de este Reglamento, detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa;

IV. Se manifestará haber revisado en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada, en su caso, en ejercicios anteriores, los conceptos e importes de las siguientes conciliaciones:

a) Entre el resultado contable y el fiscal para los efectos del impuesto sobre la renta, así como la conciliación entre el resultado contable y el determinado para el impuesto empresarial a tasa única, y

b) Entre los ingresos dictaminados según estado de resultados y los acumulables para los efectos del impuesto sobre la renta y los percibidos para los efectos del impuesto empresarial a tasa única;

V. Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las de ejercicios

anteriores, así como las que se hubieren presentado por las diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, comprobando su apego a las disposiciones fiscales y señalando, en su caso, el incumplimiento en que hubiera incurrido el contribuyente en cuanto a sus cálculos y bases.

En el caso de declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las declaraciones de ejercicios anteriores, se deberán señalar las contribuciones por las que se presentaron las declaraciones complementarias, los ejercicios fiscales o periodos a los que correspondan las declaraciones complementarias, los conceptos modificados en relación a la última declaración correspondiente a cada contribución, así como la contribución de que se trate, especificando si los conceptos modificados provienen de operaciones con partes relacionadas y la fecha de presentación de las declaraciones complementarias;

VI. Se manifestará que fue revisada la determinación y el pago de la participación de los trabajadores en las utilidades, en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada, en su caso, en ejercicios anteriores;

VII. Se declarará haber revisado mediante pruebas selectivas los importes al final del ejercicio de las cuentas y subcuentas que se indican en la documentación a que se refiere el artículo 73, fracciones III a VI de este Reglamento, conciliando, en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos originadas por reclasificaciones para su presentación y la determinación de los montos deducibles y no deducibles para los efectos de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única;

VIII. Se manifestará que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales aplicados, a las exenciones, subsidios y créditos fiscales, así como la aplicación de las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales o jurisdiccionales, haciendo constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente tanto en la base de aplicación y cálculo del beneficio fiscal de que se trate, como en la observancia de los requisitos necesarios para la aplicación de dicho beneficio;

IX. Se mencionará, en su caso, si el contribuyente es responsable solidario como retenedor en la enajenación de

acciones efectuada por residentes en el extranjero y si hubo o no retención;

X. Se manifestará haber revisado los resultados por fluctuación cambiaria, indicando el procedimiento y alcance aplicado;

XI. Se revelarán los saldos y las operaciones con partes relacionadas del contribuyente;

XII. Se hará mención expresa sobre el cumplimiento de las obligaciones a que se refieren los artículos 86, fracciones XII, XIII y XV, 106, antepenúltimo párrafo y 133 fracciones X y XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 18, fracción III de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Unica, haciéndose constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente;

XIII. Se informará acerca de los hechos y circunstancias que evidencien si el contribuyente realizó sus operaciones con partes relacionadas como lo hubieran hecho con o entre partes independientes en operaciones comparables, tanto para los efectos del impuesto sobre la renta como para el impuesto empresarial a tasa única, a través del cuestionario diagnóstico fiscal que expida el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

El cuestionario a que se refiere el párrafo anterior incluirá la información general del negocio, el límite en la deducción de interés por operaciones realizadas con partes relacionadas, el estudio de precios de transferencia por operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero que incluyan la verificación de la documentación de este tipo de operaciones, la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, el valor de mercado de las operaciones con partes relacionadas, los créditos respaldados, la metodología de precios de transferencia por transacciones con partes relacionadas, si el contribuyente utilizó información financiera segmentada para efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 86, fracciones XII y XV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la información de maquiladoras y del impuesto empresarial a tasa única;

XIV. Se indicará si el contribuyente aplicó o no los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras a que se refiere el artículo 33, fracción I, inciso h) del Código,

señalando el criterio de que se trate y describiendo la operación realizada y el impacto que tuvo en la utilidad, pérdida fiscal o determinación de la contribución correspondiente, y

XV. Se asentará el nombre del contador público registrado y el número de registro que lo autoriza a dictaminar.”

4. El dictamen deberá presentarse a través de medios electrónicos de conformidad con el SAT.

Por lo que en base a esto podemos observar que el dictamen deberá contener como todo documento datos que puedan identificar al contribuyente al igual que la autoridad, y obviamente datos que puedan identificar al representante legal, además de presentar un dictamen también debe exhibir un informe que contenga diversas características e igualmente diversos datos y como estamos en el siglo XXI la autoridad fiscal, en este caso el Servicio de Administración Tributaria, se ha hecho valer de las diferentes tecnologías que se ocupan en este momento, para poder acelerar sus funciones, y es por eso que el dictamen se presenta usando herramientas electrónicas, como correo, o internet, que el SAT emite y tiene como permitidos.

Pero si el contador no cumple, entonces tendrá sanciones, claro que previamente y como a toda persona se le otorga la garantía de audiencia, establecida en el artículo 14 Constitucional, y en donde podrá mostrar pruebas y documentos además de sus argumentos que le permitan defenderse y por los cuales pueda comprobar que si cumplió y que lo que se le imputa es falso.

Por lo que se le puede sancionar es por no cumplir con:

- a. No cumple con las disposiciones referidas.
- b. No aplica las normas y procedimientos de auditoría

Y las sanciones que el contador puede tener si incurre en alguna de las faltas anteriores son desde la exhortación o la amonestación hasta la suspensión hasta por dos años del Contador y si el contador reincidiera o participara en la comisión de algún delito fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se podrá cancelar el registro del contador.

La razón por la cual existen diferentes sanciones para castigar a los contadores que incurran en diferentes infracciones, es por la gravedad de dichas transgresiones, ya que unas pueden ser menores u otras más graves, por eso en el Reglamento del Código se establecen los casos para las distintas sanciones, casos que están regulados en los artículos 63 y 64 del mencionado Reglamento, y que a continuación se transcriben:

“Artículo 63. Para los efectos del Artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, aplicará al contador público registrado las sanciones siguientes:

- I. Amonestación, cuando el contador público registrado:
  - a) No proporcione o presente incompleta la información a que se refiere el artículo 52-A, fracción I, incisos a) y c) del Código.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

- b) No cumpla con lo establecido en el artículo 61, primer y segundo párrafos de este Reglamento; y
  - c) No hubiera integrado en el dictamen o declaratoria la información que para efectos del proceso de envío se determine en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria; y

II. Suspensión del registro a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código, cuando el contador público registrado:

a) Formule el dictamen o declaratoria en contravención a los artículo 52 del Código; 68 y 84 de este Reglamento, o 204 y 263 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En estos casos la suspensión será de seis meses a dos años.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

b) Acumule tres amonestaciones de las previstas en la fracción I de este artículo. En este caso la suspensión será de tres meses a un año y se aplicará una vez notificada la tercera amonestación;

c) No aplique las normas de auditoría a que se refiere el artículo 67, primer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

d) Formule dictamen o declaratoria estando impedido para hacerlo de acuerdo a lo previsto en el artículo 67, segundo párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años;

e) Se dicte en su contra auto de sujeción a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal, En este caso la suspensión durará el tiempo en el que el contador público se encuentre sujeto al proceso penal;

f) No cumpla con lo establecido en el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión durará el tiempo en el que el contador público obtenga la renovación, refrendo o certificación a que se refiere el citado artículo;

g) Emita dictamen o declaratoria sin contar con la certificación a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso (a, segundo

párrafo del Código o con la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la certificación, renovación, refrendo o recertificación correspondiente; y

- h) No exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo del dictamen de las operaciones de enajenación de acciones, de la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o de cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, distinto al dictamen de los estados financieros del contribuyente. En este caso la suspensión será de uno a dos años.”

“Artículo 64. Para los efectos del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, procederá a la cancelación definitiva del registro al que se refiere el citado precepto, para lo cual se entiende que:

- I. Exista reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones; la cancelación se aplicará una vez notificada la tercer suspensión; y
- II. El contador público participó en la comisión de un delito de carácter fiscal cuando cause ejecutoria la sentencia definitiva que declare culpable al contador público en dicha comisión de delito.”

Como podemos observar de lo transcrito anteriormente, la amonestación a un contador se da cuando no se presenta la información que le pidan y que tengan que ver con obligaciones fiscales, o cuando no cumpla con algún requisito que a parecer del legislador no es primordial, como la constancia expedida por algún colegio o asociación de contadores o la que acredite que aprobó el examen para señalar su actualización; la suspensión se da cuando el contador no cumple con algo más importante como el de no realizar el dictamen conforme a las reglas que determina el Código, ya que dicho dictamen es la obligación principal y del cual procede todo lo demás, o si no cuenta con la certificación de un Colegio Profesional; y la cancelación se da cuando es algo de mayor gravedad como que el contador haya cometido algún delito fiscal o

también se le castiga por su reincidencia en la suspensión.

Por otra parte, para que se le pueda cancelar el registro al contador existe y se le respeta la garantía de audiencia, consagrada como garantía individual para todos los individuos mexicanos, por lo que se sigue un procedimiento que igualmente se encuentra regulado en el Reglamento del Código.

Entonces cuando la autoridad conozca de las irregularidades para proceder a la cancelación, ésta se la harán saber al contador público registrado para que este exponga en un plazo de quince días lo que a su derecho convenga y pruebas a favor del contador; después del plazo que se le otorga al contador para exponer pruebas la autoridad con base a lo que obra en el expediente le emitirá una resolución, la cual no deberá de exceder de doce meses contados a partir de que termine el plazo para presentar pruebas.

#### **2.4.2 PROCEDIMIENTO DE LA REVISIÓN DE DICTAMEN.**

Las autoridades fiscales primeramente deben pedir la información al contador, y si éste no puede proporcionarla u observa irregularidades entonces puede dirigirse al contribuyente, pero solo entonces, si no ocurre eso, la información sólo deberá pedirse en principio al contador, tal y como lo sostiene el siguiente criterio de los Tribunales Colegiados de Circuito:

“REVISIÓN DE DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. LAS AUTORIDADES TRIBUTARIAS DEBEN SOLICITAR AL CONTADOR PÚBLICO QUE LO FORMULÓ, ANTES DE HACERLO AL CONTRIBUYENTE, LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTOS NECESARIOS PARA EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, SALVO EN LOS CASOS DE EXCEPCIÓN PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 52-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Conforme al artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, cuando las autoridades tributarias en el ejercicio de sus

facultades de comprobación revisen el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, primeramente deberán requerir al contador público que lo formuló, cualquier información que conforme al citado código y a su reglamento debiera estar incluida en ellos, la exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales son propiedad del contador público, así como la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, salvo las excepciones que el propio precepto establece. Con tal disposición, el legislador constituyó un beneficio en favor de los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, pues de las consideraciones expresadas por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados en el dictamen de 13 de diciembre de 2002, que motivó las modificaciones al citado código, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, dentro de ellas la adición del artículo 52-A, así se colige, dado que precisó: "No obstante, esta dictaminadora considera necesario el otorgar beneficios a los contribuyentes que hoy se encuentran obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público registrado. Esto, en virtud de que dichos contribuyentes tienen a través del dictamen mayores y mejores sistemas de control que el resto de los contribuyentes. Así, se considera conveniente establecer que las autoridades fiscales, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, deban primero solicitar la información y documentación al contador público que dictamine antes de hacerlo directamente con el contribuyente."; de lo que se sigue que la autoridad fiscal, al ejercer las facultades de comprobación previstas en la fracción IV del artículo 42 del indicado código, debe solicitar al contador público que formuló el dictamen de estados financieros, antes de hacerlo al contribuyente, la información y documentos necesarios para tal fin, salvo en los casos de excepción previstos por el propio artículo 52-A.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO CIRCUITO.  
Amparo directo 691/2007. Fabricación Industrial Mexicana, S.A. de C.V. 28 de febrero de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: José Atanacio Alpuche Marrufo. Secretario: Salomón Calvo Marín".

La información o documentos que la autoridad fiscal puede requerirle al contador son los siguientes:

- a. Cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados.
- b. Los papeles de trabajo que son elaborados con motivo de la auditoría que se le práctica.
- c. Información que considere pertinente para cerciorarse de que el contribuyente cumple con las obligaciones fiscales.

El plazo en el que la autoridad debe ejercer esta facultad de comprobación es de doce meses, al igual que la visita domiciliaria, y este plazo comenzará a contar a partir de que se le notifique al contador la solicitud de la información, dentro de este plazo la autoridad podrá requerir información y documentos al propio contribuyente para cerciorarse de la veracidad de la información o del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, si después de habérselos requeridos al contador público la autoridad se da cuenta de que no son suficientes para conocer la situación fiscal, si no lo presenta dentro de los plazos establecidos para ello o si la información o los documentos son incompletos; pero cuando la autoridad dentro de los doce meses que se establecen para ejercer dicha facultad no requiere al contribuyente directamente la información para cerciorarse del cumplimiento de obligaciones fiscales o ejerce directamente sus facultades de comprobación directamente con el contribuyente, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, excepto cuando se revisen hechos y circunstancias diferentes a las que ya se revisaron.

Para tener más veracidad sobre los datos consignados en el dictamen, la autoridad tiene la facultad de poder solicitar tanto a los responsables solidarios como a los terceros relacionados con los mismos información y documentación que obviamente tenga relación con el contribuyente al cuál se le esta llevando a cabo la revisión de dictamen, caso en el cual la autoridad deberá realizar la

solicitud por escrito ya sea al responsable solidario o al tercero relacionado, y también deberá de notificarse al mismo contribuyente, como una garantía para que puede prepararse y defenderse. Tomando en cuenta que la autoridad fiscal puede realizar una visita domiciliaria o pedir información a un tercero o a un responsable solidario que dictamine sus estados financieros, con el fin de requerir información de un tercero, se estableció que esta facultad no se considerará como revisión de dictamen.

Lo anterior comentado debe ser siempre el orden para llevar a cabo una revisión de dictamen realizado por Contador Público, es decir, primero se requiere información al contador público, después si no queda clara alguna información o documentación, se le requiere al contribuyente, enseguida si se quiere verificar la veracidad de la información que se consignó en el dictamen se le solicita la información a terceros relacionados con el mismo contribuyente o a responsables solidarios. Pero existen casos en los cuales no es necesario seguir con el procedimiento establecido en el Código, que es cuando:

- En el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.
- Se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren.
- El dictamen no surta efectos fiscales.
- Si el contador público que formule el dictamen no esta autorizado o su registro se encuentra suspendido o cancelado.
- Si el contador público que formule el dictamen desocupa su domicilio fiscal sin presentar el aviso a las autoridades fiscales.

- El objeto de los actos de comprobación sean contribuciones o aprovechamientos que tengan relación con la materia de comercio exterior como la clasificación arancelaria, el cumplimiento de restricciones arancelarias, la legal importación, así como la estancia y tenencia de mercancía que viene del extranjero y se interna en territorio nacional.

Todo lo anterior se encuentra regulado en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación que a continuación se transcribe para su mejor comprensión:

“Artículo 52-A. Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, estarán a lo siguiente:

- I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:
  - a) Cualquier información que conforme a este Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
  - b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
  - c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción o no ejerza directamente con

el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del presente artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

- II. Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.
- III. Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

IV. (Se deroga)

La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos de este Código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen.

El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este artículo es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

Las facultades de comprobación a que se refiere este artículo, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 42 de este Código.

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en este artículo, cuando:

- a) En el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.

- b) En el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A de este Código.
- c) El dictamen no surta efectos fiscales.
- d) El contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado.
- e) El contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.
- f) El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior; clasificación arancelaria; cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias; la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.

Tratándose de la revisión de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden establecido en este artículo, respecto de aquellos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.”

Por último cabe señalar que el contador público cuenta con plazos para presentar la información o los documentos que tengan que ver con el dictamen que la autoridad le requiera, los cuales varían según dicha información, y son:

- I. Seis días, cuando se trata de papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado. Y cuando el contador público tenga su domicilio fuera de donde se encuentre la autoridad solicitante el plazo será de quince días.
- II. Quince días, cuando se trate de otra documentación o información relacionada con el dictamen.

## CAPÍTULO TERCERO

### VIOLACIÓN DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.

#### 3.1. DEFINICIÓN DE SEGURIDAD JURÍDICA.

La seguridad jurídica es una de las garantía individuales que protege y que se encuentran consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero además de dicha garantía también se encuentran dentro del mismo ordenamiento jurídico, las garantías de libertad, de igualdad y de propiedad.

Y tomando en cuenta que la seguridad jurídica es una garantía individual debemos saber que estas son definidas como “aquéllas que protegen al individuo de sus derechos, y que su fin es proteger al individuo contra cualquier acto de autoridad que viole o vulnere algún derecho consagrado en la ley”<sup>37</sup>, asimismo Ignacio Burgoa las define como “medios jurídicos de protección, defensa o salvaguarda de los derechos del hombre en primer término, por lo que estos derechos son jurídicamente resguardados y tutelados por la constitución y el sistema jurídico mexicano”<sup>38</sup>, de esta forma podemos establecer que las garantías individuales sirven para proteger los derechos que un individuo tiene por el solo hecho de encontrarse en territorio mexicano, los cuales las autoridades deben respetar y las personas deben hacer valer.

Ahora bien, seguridad proviene de la palabra securitas, la cual deriva del adjetivo *securus* que, en su sentido más general significa estar libre de cuidados; “desde el punto de vista subjetivo, la seguridad equivale a la certeza moral que tiene el individuo de que sus bienes le serán respetados, y desde el

---

<sup>37</sup> IZQUIERDO MUCIÑO Martha Elba, Garantías Individuales, Primera Edición, Editorial Oxford, México 2001, p. 14.

<sup>38</sup> BURGOA ORIHUELA Ignacio, Las Garantías Individuales, Primera Edición, Editorial Porrúa, México 1994, p. 162.

punto de vista objetivo, la seguridad equivale a la existencia de un orden social justo y eficaz cuyo cumplimiento está asegurado por la coacción pública<sup>39</sup>, por lo que tomando en cuenta esta última afirmación podemos decir, que existe una seguridad jurídica cuando existen leyes, ordenamientos, reglas que una sociedad pueda y deba seguir, pero que también exista alguien que las haga cumplir para que las primeras se cumplan y exista un orden social.

En este mismo sentido, Martha Elba Izquierdo define a la seguridad como el valor fundamental de lo jurídico, por lo que sin ella no pudiera haber derecho, explica que la seguridad es el motivo de ser del derecho y también menciona que es un valor en el sentido funcional del derecho<sup>40</sup>, asimismo Rafael Preciado Hernández citado por Julio Cesar Contreras Castellanos “refiere a la seguridad jurídica como fin del derecho, se identifica con la existencia de un ordenamiento jurídico eficaz, está ligada a un hecho de organización social”<sup>41</sup>.

Alberto Rojas establece que la idea de seguridad jurídica implica la certeza, protección, firmeza y claridad de las normas jurídicas y su aplicación, esto es, que el gobernado sabe perfectamente a qué atenerse, y es por ello que la seguridad jurídica genera tranquilidad, ya que protege el acatamiento o eficacia de las garantías individuales. Es por eso que por seguridad jurídica debe entenderse, la existencia de normas claras que se aplican indistintamente. Su consecuencia es el Estado de Derecho, en el que el actuar del Estado se desarrolla a través de sus leyes.<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México 1988, p. 2885.

<sup>40</sup> Vid., IZQUIERDO MUCIÑO Martha Elba, Op. Cit., p. 56.

<sup>41</sup> CONTRERAS CASTELLANOS Julio César, Las Garantías Individuales en México, Primera Edición, Editorial Porrúa, México 2006, p. 301.

<sup>42</sup> Vid., ROJAS CABALLERO Ariel Alberto, Las Garantías Individuales en México. Su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México 2003, pp. 261- 263.

Por lo que podemos establecer, la seguridad jurídica es el establecimiento de normas o leyes, las cuales puedan seguir los integrantes de un Estado, es decir, los gobernados, para que este Estado o País pueda funcionar de acuerdo a estas, y exista un orden social, pero no solo la existencia de dichas normas basta, sino también la de autoridades que hagan valer dichas normas, para que los gobernados las respeten y las sigan al pie de la letra, y además existe una tercera característica para que exista la seguridad jurídica, que es el que estas normas o leyes especifiquen claramente qué es lo que se va a sancionar, detallen a quienes va dirigida, qué es lo que debe seguirse y qué es lo que no, y que no existan dentro de esas leyes, esas lagunas que puedan dejar duda de algún tema en específico y que pueda ser motivo de violación por parte de las autoridades.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha dado su definición de lo que debe entenderse por seguridad jurídica, definiéndola como “la certeza que debe tener el gobernado de que su persona, su familia, sus posesiones, o sus derechos serán respetados por la autoridad, pero si ésta debe producir una afectación en ellos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la CPEUM y en las leyes secundarias”<sup>43</sup>, por lo que podemos ver, la Corte toma en cuenta varios aspectos que van estrictamente relacionados con los bienes jurídicos tutelados en la Constitución, pero también toma en cuenta la palabra certeza, que es la misma que los demás autores expresan en sus definiciones, por lo que la seguridad jurídica se sigue tomando como la certeza que el gobernado tiene de tener un ordenamiento jurídico que los rija y de ser respetados por la autoridad.

Como ya lo dijimos anteriormente, la seguridad jurídica es una de las garantías individuales consagradas en la Constitución, y ésta como garantía también ha sido definida por varios tratadistas entre los que se encuentran

---

<sup>43</sup> SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Las Garantías de Seguridad Jurídica, Colección Garantías Individuales, SCJN, México 2003, p 9.

Ignacio Burgoa que la define como “el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *súmmum* de sus derechos subjetivos”<sup>44</sup>, asimismo Le Fur Louis menciona que “Delos define a la seguridad jurídica como la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que, si éstos llegan a producirse, le serán aseguradas por la sociedad, protección y reparación”<sup>45</sup>. Rafael Preciado Hernández mencionado por Julio Cesar Contreras Castellanos, también hace lo propio, y la define, como “la garantía que tiene un individuo de que su situación no será modificada sino por medio de procedimientos societarios y por consecuencias regulares”<sup>46</sup>

Por lo que podemos apreciar, todas las definiciones llegan a un mismo punto, que es el de que, para que la persona pueda ser privada o molestada en sus bienes o en su persona, primero la autoridad debe pasar por una serie de procedimientos, o como lo establece Burgoa sujetarse a una actividad estatal, que al final, no es más que ese procedimiento que la autoridad debe respetar según lo establece la Constitución, para afectar la esfera de derechos del individuo, o de la persona, y que esa afectación sea válida.

De igual forma, el máximo tribunal define a las garantías de seguridad jurídica como “aquéllos derechos subjetivos públicos a favor de los gobernados, que pueden ser oponibles a los órganos estatales, a fin de exigirles que se sujeten a un conjunto de requisitos previos a la comisión de actos que pudieran afectar a la esfera jurídica de los individuos, para que éstos no caigan en la indefensión o la incertidumbre jurídica, lo que hace posible la pervivencia de condiciones de igualdad y libertad para todos los sujetos de derechos y

---

<sup>44</sup> BURGOA ORIHUELA Ignacio, Op. Cit., p. 504.

<sup>45</sup> LE FUR Louis “et al.”, *Los fines del Derecho*, Cuarta Edición, UNAM, México 1967.

<sup>46</sup> CONTRERAS CASTELLANOS Julio Cesar, Op. Cit., p.301.

obligaciones”<sup>47</sup>, que a fin de cuentas, el tribunal establece lo mismo que las demás definiciones de los otros autores, que es, el que las autoridades deben sujetarse a ciertos requisitos o procedimientos para poder afectar los derechos del gobernado, pero, en esta última definición la Corte agrega, que el gobernado no puede caer en estado de indefensión o incertidumbre jurídica, por lo que es imprescindible que la autoridad siga con dichos requisitos.

En esta definición, existen diferentes elementos que a continuación se explican más a fondo:

1. Derechos públicos subjetivos a favor de los gobernados. Ya que los gobernados pueden exigir a las autoridades del Estado que dichos derechos se cumplan, de acuerdo a la norma jurídica en los que se encuentran establecidos.
2. Oponibles a los órganos estatales. Significa que el respeto a este conjunto de garantías puede reclamarse al Estado.
3. Requisitos previos a la comisión de actos que pudieran afectar la esfera jurídica de los individuos. Los requisitos están previstos en la Constitución y las leyes secundarias. “Si el Estado comete actos donde tales requisitos no se hayan cubierto, la seguridad jurídica de los gobernados será afectada”.<sup>48</sup>
4. No caer en estado de indefensión o incertidumbre jurídica. La importancia de las garantías de seguridad jurídica radica en que son un acceso al fin del derecho, el cual es la justicia, al que tienen pleno derecho los individuos de toda sociedad libre y democrática.

---

<sup>47</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Op. Cit, p. 11.

<sup>48</sup> <http://www.scjn.gob.mx/SiteCollectionDocuments/PortalSCJN/RecJur/BibliotecaDigitalSCJN/NuevasObras/GarantiasSeguridadJuridica/seguridad.pdf>, 18 de Septiembre de 2010, 20:30 hrs.

5. Pervivencia de condiciones de igualdad y libertad para todos los sujetos de derechos y obligaciones. Mientras las autoridades del Estado respeten la libertad y la igualdad que la Constitución otorga dentro de sus garantías individuales, es de esperarse que la sociedad no se degenerate. De lo anterior se desprende que la importancia de las garantías de seguridad jurídica es fundamental, pues de ellas depende el sostenimiento del Estado de derecho.

Podemos finalizar diciendo que la seguridad jurídica conformada como una garantía individual resulta importante no sólo para las autoridades que deben respetar los procedimientos y las circunstancias que se encuentran establecidas en la Constitución, sino también para los gobernados, a los cuales se les deben respetar dichas circunstancias, para que así no se vean afectados, ni en su persona, ni en sus posesiones, ni en sus documentos, ni en su familia, ni en ninguna circunstancia.

Dicha garantía, evita que el gobernado o a quien va dirigida la misma, se encuentre en un estado de indefensión, es por ello que es tan importante, porque al evitar cierta circunstancia se le otorga certeza jurídica al gobernado, certeza que le da confianza de que sus derechos no serán violados por las autoridades.

Y por último es necesario puntualizar que dicha garantía de seguridad jurídica debe seguirse en todos los ámbitos del derecho, en el penal, en el civil, en el mercantil y así mismo en el fiscal, en donde con más razón debe seguirse, ya que estamos hablando del patrimonio tanto del gobernado como del Estado.

### **3.2. ARTÍCULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONAL.**

Los artículos 14 y 16 Constitucional son los más importantes en cuanto a garantías de seguridad jurídica se refiere, ya que estos artículos interfieren en

todo acto de molestia y privativo, además interfieren en todas las áreas del derecho.

Pudiendo establecer que en el artículo 14 Constitucional se encuentran establecidas cuatro garantías de seguridad jurídica, las cuales son: la garantía de irretroactividad de las leyes, la garantía de Audiencia, la garantía de legalidad en materia civil y la garantía de exacta aplicación en materia penal, que se explicarán más a fondo enseguida.

A su vez, el artículo 16 Constitucional consagra al acto de molestia, a la garantía de legalidad, garantía de mandamiento escrito, a las visitas domiciliarias y cateos, y a la inviolabilidad del domicilio; artículo extenso que contiene varias y variadas garantías de seguridad jurídica, el cual será explicado más a fondo en el siguiente capítulo.

### **3.2.1. ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

Como ya se mencionó anteriormente, el artículo 14 consagra cuatro garantías de seguridad jurídica, y para tener un mejor entendimiento, se transcribe a continuación dicho artículo:

“Artículo 14 Constitucional. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada

por una ley exactamente aplicable al delito que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a la falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.”

De la anterior transcripción, podemos explicar que la primera garantía establecida en dicho artículo habla sobre la garantía de irretroactividad, que se conoce también como conflicto de leyes en el tiempo.

Pero para hablar de irretroactividad, primero debemos saber que es la retroactividad, y esta “consiste en dar efectos reguladores a una norma jurídica sobre hechos, actos o situaciones producidos con antelación al momento en que entra en vigor, bien sea impidiendo la supervivencia reguladora de una ley anterior, o bien alterando o afectando un estado jurídico preexistente”<sup>49</sup>, es decir, que una norma jurídica regule actos o hechos jurídicos que fueron realizados con anterioridad a que la misma ley se realizó, y tomando en cuenta esto, la irretroactividad estriba en que no cabe la aplicación hacia el pasado de leyes que han iniciado su vigencia con posterioridad al hecho regido por leyes anteriores<sup>50</sup>, o dicho con otras palabras una ley no debe normar actos, hechos o situaciones que hayan tenido lugar antes de que adquiriera fuerza de regulación, es decir, una norma no puede regular actos o hechos que se hayan producido con anterioridad.

Pero el efecto retroactivo no debe ser en perjuicio del gobernado, por lo que al decir el artículo esto, podemos deducir que el efecto retroactivo si puede darse pero solamente cuando es en beneficio del gobernado; otra excepción a dicha garantía que ha establecido la Suprema Corte de Justicia es “en el sentido de que cuando los derechos adquiridos se encuentren en pugna con el orden público o con el interés general, pueden ser afectados por una ley nueva. Dicha regla excepcional, es aplicable en tratándose de leyes fiscales

---

<sup>49</sup> BURGOA ORIHUELA IGNACIO, Op. Cit., p. 506.

<sup>50</sup> Vid, ARELLANO GARCÍA Carlos, Teoría General del Proceso, Editorial Porrúa, Primera Edición, México 1980, p. 43.

atendiendo a que éstas son esencialmente de orden público”<sup>51</sup>, y es que, las leyes fiscales, al establecer impuestos que los gobernados deben pagar, y estos impuestos contribuyen al gasto público del Estado, por lo tanto son de orden público.

Lo expuesto en párrafos anteriores lo sostiene la Suprema Corte en la Jurisprudencia que a continuación se transcribe:

**“CONTRIBUCIONES. LAS LEYES QUE LAS INCREMENTAN NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD.**

Esta garantía, consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que una ley no puede contener disposiciones que regulen hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia o afectar derechos adquiridos; el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la propia Constitución le confiere, anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente, y cuando las incrementa hacia el futuro, es claro que no afecta situaciones anteriores y los particulares no pueden alegar violación a dicha garantía, porque no tienen el derecho adquirido para pagar siempre sobre una misma base o tasa, ya que contribuir al gasto público es una obligación de los mexicanos consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente.

Amparo en revisión 1804/98. Servicios Administrativos Elamex, S.A. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Mario Flores García.

Amparo en revisión 1796/98. Delphi Ensamble de Cubiertas Automotrices, S.A. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 1782/98. Zenco de Chihuahua, S.A. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes:

---

<sup>51</sup>REYES ALTAMIRANO Rigoberto, El aspecto Fiscal de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Su evolución y perspectiva., Segunda Reimpresión, Editorial Tax Editores, México 2008, p.97.

José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 1443/98. Hielería Juárez, S.A. de C.V. 29 de octubre de 1998. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Salvador Castro Zavaleta

Amparo en revisión 1621/98. Unicopy Corporación de México, S.A. 29 de octubre de 1998. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 105/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve”.

La segunda garantía contenida en el artículo 14 Constitucional es la de audiencia, en este párrafo dicho artículo habla sobre la privación que como menciona Burgoa es “la consecuencia o el resultado de un acto de autoridad y se traduce o puede consistir en una merma o menoscabo (disminución) de la esfera jurídica del gobernado, determinados por el egreso de algún bien, material o inmaterial (derecho), constitutivo de la misma (desposesión o despojo), así como en la impedición para ejercer un derecho.”, y es que para que el acto de privación se de, primero debe existir una audiencia que sustente lo que la autoridad explica y permita que el gobernado exponga argumentos y pruebas a su favor.

A su vez esta garantía contiene cuatro garantías específicas de seguridad jurídica, las cuales son:

- a) Que se siga un juicio en contra de la persona a quien se pretenda privar de algunos de los bienes jurídicos tutelados por dicha disposición

constitucional. La expresión juicio alude a un proceso en el que se somete a una autoridad la decisión de un problema controvertido.

- b) Que tal juicio se substancie ante tribunales previamente establecidos. La palabra tribunales significa “órganos del Estado que tienen encomendado el desempeño de la función jurisdiccional”<sup>52</sup> ; esto significa que se excluye la posibilidad de que, producida la tendencia a la privación o el acto privativo, se constituyen tribunales para conocer de ese acto de privación.<sup>53</sup>
- c) Que en el juicio se observen las formalidades del procedimiento. “En su acepción gramatical, la palabra formalidad alude a la condición necesaria para la validez de un acto judicial”<sup>54</sup>, por tanto los requisitos de formalidad deben estar establecidos en una ley, en la jurisprudencia o en cualquier otra fuente del derecho; con respecto a esto, Ignacio Burgoa hace consistir las formalidades procesales esenciales, en dos exigencias: la de que se de al gobernado la oportunidad de defensa y la exigencia de que aparezca la oportunidad probatoria.
- d) Que la resolución correspondiente se dicte con apego a las leyes existentes con anterioridad al hecho o circunstancia que dio origen al juicio.

En materia fiscal, la audiencia no necesariamente debe ser previa, ya que el cobro de impuestos o gravámenes es una obligación del gobernado para con el Estado, pero si se puede otorgar una audiencia cuando el gobernado se encuentra inconforme con algún pago de impuesto, audiencia que puede seguirse ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en donde en el debido momento podrán ofrecer las pruebas y los argumentos correspondientes, para poder evitar dicho impuesto.

---

<sup>52</sup> ARELLANO GARCÍA Carlos, Op. Cit., p. 44.

<sup>53</sup> Vid., Ibídem, p. 45.

<sup>54</sup> Ibídem, p. 46.

Pero si el impuesto a pagarse además de seguir con todos los elementos de un impuesto debe seguirse con algún otro lineamiento o avalúo de la autoridad fiscal que no se encuentre en la ley, entonces si deberá seguirse con esta garantía de audiencia previa, tal y como lo establece el siguiente criterio de los Tribunales Colegiados de Circuito:

**“IMPUESTOS. GARANTIA DE AUDIENCIA.**

Cuando el impuesto que deba pagar el causante está determinado en la ley con todos sus elementos, sin apreciaciones, ni arbitrio de las autoridades fiscales, no tiene que ser respetada la garantía de previa audiencia, ya que conforme al artículo 31, fracción IV, los elementos del impuesto están determinados en la ley. Pero cuando el pago de un impuesto depende de apreciaciones, avalúos, ejercicio del arbitrio de autoridades, o en general de algún elemento que el legislador ha determinado y que debe determinar la autoridad fiscal conforme a los lineamientos precisos y específicos que le señale dicho legislador sin dejar nada al capricho, ni a la discreción, ni a su voluntad administrativa unilateral, en estos casos, la obligación de contribuir a los gastos públicos ya no está determinada del todo en la ley misma, y las autoridades deben respetar la garantía de previa audiencia a los causantes. Pues no hay fundamento legal para que las autoridades fiscales ejerciten la facultad económico-coactiva fuera del control legislativo absoluto, fijando impuestos cuyo monto no deriva del solo texto legal, sino que viene a quedar precisado también por un acto de autoridad fiscal. O sea que cuando el impuesto está determinado en todos sus elementos por el Poder Legislativo, y la autoridad se limita a aplicar la ley al cobrarlo, sin que su conducta determine en modo alguno el monto del impuesto, la seguridad jurídica del causante ya está protegida. Pero cuando el monto del impuesto viene a depender no de la sola voluntad del legislador, sino de actos administrativos (que deben siempre estar fundados estrictamente en lineamientos legales, conforme al precepto constitucional antes citado), ya no se justifica la afectación a los particulares sin el debido respecto de la garantía de audiencia, que debe ser previa. Pues no hay razón legal para obligar a los causantes a litigar en situación de desventaja, con la amenaza de multas y recargos, siendo de tomarse en cuenta que éstos son extremadamente elevados (24% anual), mientras que las propias autoridades no suelen pagar intereses moratorios por sus cobros indebidos y, en todo

caso, los pagan en una tasa notablemente inferior (sin que aquí proceda examinar la constitucionalidad de este sistema legal).

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 247/76. Inmobiliaria "Roal", S.A. 20 de julio de 1976. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco. Secretario: Mario Pérez de León E”.

En cuanto a las garantías que se encuentran en el tercer y cuarto párrafos de este artículo, podemos establecer que ambas son de legalidad, en cuanto al tercer párrafo se refiere, podemos establecer que dicha prohibición se encuentra dirigida al ámbito procesal penal, y encontramos su antecedente en el principio general del derecho “*nula poena sine lege*”, que significa no hay pena sin ley, ya que como bien lo establece este principio no se puede aplicar una pena si antes no se encuentra establecida en una ley, pero no solo debe encontrarse establecida, sino debe estar especificada con claridad y sin vaguedades, para evitar que la autoridad aplique dicha ley a su arbitrio y dejar así al gobernado en un estado total de indefensión, por lo que si no es así, entonces ya no se esta cumpliendo con dicha garantía, tal y como lo sostiene la siguiente Tesis:

“EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY EN MATERIA PENAL, GARANTÍA DE SU CONTENIDO Y ALCANCE ABARCA TAMBIEN A LA LEY MISMA.

La interpretación del tercer párrafo del artículo 14 constitucional, que prevé como garantía la exacta aplicación de la ley en materia penal, no se circunscribe a los meros actos de aplicación, sino que abarca también a la propia ley que se aplica, la que debe estar redactada de tal forma, que los términos mediante los cuales especifique los elementos respectivos sean claros, precisos y exactos. La autoridad legislativa no puede sustraerse al deber de consignar en las leyes penales que expida, expresiones y conceptos claros, precisos y exactos, al prever las penas y describir las conductas que señalen como típicas, incluyendo todos sus elementos, características, condiciones, términos y plazos, cuando ello sea necesario para evitar confusiones en su aplicación o demérito

en la defensa del procesado. Por tanto, la ley que carezca de tales requisitos de certeza, resulta violatoria de la garantía indicada prevista en el artículo 14 de la Constitución General de la República.

Amparo directo en revisión 670/93. Reynaldo Alvaro Pérez Tijerina. 16 de marzo de 1995. Mayoría de siete votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Carezo Rivas.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el quince de mayo en curso, por unanimidad de ocho votos de los señores Ministros Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Humberto Román Palacios y Olga María Sánchez Cordero; aprobó, con el número IX/95 (9a.) la tesis que antecede. México, Distrito Federal, a quince de mayo de mil novecientos noventa y cinco.

Nota: Sobre el tema tratado, la Primera Sala resolvió la contradicción de tesis 19/97-PS, de la que derivó la tesis 1a./J. 46/97, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, diciembre de 1997, página 217, con el rubro: "APLICACIÓN EXACTA DE LA LEY PENAL, GARANTÍA DE LA, EN RELACIÓN AL DELITO DE VIOLACIÓN A LA SUSPENSIÓN."

Este principio también se aplica a materia fiscal, ya que de igual forma las resoluciones que la autoridad emita deben darse con base a la ley exactamente aplicable, y dicha ley también debe ser específica y clara, para que cuando la autoridad fiscal la aplique el gobernado pueda defenderse y no se le deje en un estado de indefensión.

Por último en el cuarto párrafo nos habla sobre la garantía de legalidad en materia civil, y específica que los juicios de orden civil deben apegarse forzosamente a la letra de la ley o a la interpretación jurídica que de ella hagan los juzgadores, y si no existe ni la ley ni por obvias razones se puede hacer una interpretación jurídica, entonces se fundarán en los principios generales del derecho que se pueden definir como "aquéllas directrices o postulados,

producto de la reflexión lógico- jurídica, que orientan a la realización de los valores jurídicos, principalmente, justicia, seguridad y/o bien común”<sup>55</sup>.

### **3.2.2 ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

El artículo 16 Constitucional es el precepto que imparte mayor protección a cualquier gobernado, debido a que pone a la persona a salvo de todo acto que afecte su esfera jurídica y a que contiene distintas garantías de seguridad jurídica que se explicarán más a fondo en los párrafos siguientes, pero para entender con más claridad lo que este precepto contiene, es necesario transcribir dicho artículo:

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

...En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia...

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

Primero que nada debemos establecer que los actos de toda autoridad

---

<sup>55</sup> *Ibidem*, pp. 53.

deben estar condicionados a dichas garantías, dichos actos de autoridad pueden clasificarse en los siguientes tipos:

- a) “En actos materialmente administrativos que causen al gobernado una simple afectación o perturbación a cualquiera de sus bienes jurídicos, sin importar un menoscabo, merma o disminución de su esfera subjetiva de derecho ni una impedición para el ejercicio de un derecho (actos de molestia en sentido estricto);
- b) Materialmente jurisdiccionales penales o civiles, comprendiendo dentro de este último género a los mercantiles, administrativos y del trabajo (actos de molestia en sentido lato);
- c) Estrictos de privación, independientemente de su índole formal o material, es decir, en aquellos que produzcan una merma o menoscabo en la esfera jurídica subjetiva de la persona o la aludida impedición (actos de molestia en sentido lato)”.<sup>56</sup>

Las garantías consagradas en el artículo 16 constitucional tutelan diversos bienes jurídicos que se especifican de igual forma en el primer párrafo de dicho precepto, los bienes jurídicos son los siguientes:

**Persona**: Cuando en el artículo se menciona la palabra “persona”, quiere decir que el acto de molestia puede afectar al gobernado en distintos aspectos relacionados con la persona, los cuales pueden ser:

1. “Cuando se le restringe o perturba su actividad o individualidad psicofísica propiamente dicha e inclusive su libertad personal;

---

<sup>56</sup>BURGOA ORIGUELA Ignacio, Op. Cit., pp. 591- 592.

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.
4. Cuando se vulnere cualquier cualidad de la persona humana, como es su honor, su nombre, su familia, su actividad y, en general, todo elemento, atributo, situación o derecho humano”.<sup>57</sup>

**Familia:** En este aspecto, el acto de molestia debe recaer no en la familia en si que se entiende como “el conjunto de personas físicas vinculadas entre sí por lazos de parentesco”<sup>58</sup>, sino en los derechos familiares del individuo, ya que si dicho acto de molestia recae en algún familiar, entonces ya no pertenecería reclamarlo al individuo sino al familiar al que le recayó el acto de molestia, ya que para reclamar un acto de molestia, debe ser individualizado, de acuerdo con uno de los principios básicos que rigen el amparo, como lo es de agravio personal y directo, en donde el agravio debe ser de orden personal; es decir, es necesario que el acto, la ley, el reglamento o el tratado internacional afecten a una persona cierta y determinada. Asimismo, el agravio tiene que ser directo, esto es que el acto reclamado debe afectar al gobernado (persona física o moral).<sup>59</sup>

**Domicilio:** La afectación que se haga a este, debe recaer en los bienes u objetos que se encuentran dentro del mismo, tomando en cuenta que se define al domicilio de una persona física como el lugar donde residen

---

<sup>57</sup> Ibídem, p. 593.

<sup>58</sup> ARELLANO GARCÍA Carlos, Op. Cit., p. 56.

<sup>59</sup> Vid, BARRERA GARZA Oscar, Compendio de Amparo, Primera Edición, Editorial Mc Graw Hill Interamericana, México 2002, p. 63.

habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren; y de una persona moral el lugar en donde se halle establecida su administración, ambas definiciones se encuentran en el Código Civil para el Distrito Federal.

**Papeles:** Dentro de este concepto se comprenden todos los documentos de un persona, es decir, todas las circunstancias escritas de algún hecho o acto jurídico, y el acto de molestia en cuanto a este bien debe consistir en el apoderamiento de los diversos documentos o papeles.

**Posesiones:** En este aspecto podemos englobar a los bienes ya sean muebles o inmuebles, que se encuentren bajo la posesión de una persona, tomando en cuenta que lo que se protege en este aspecto es la posesión.

La primer garantía de la que se hace referencia es que todo acto de molestia debe emanar de autoridad competente, entendiéndose por competencia “el conjunto de atribuciones o facultades con que la Constitución, las leyes, reglamentos u otras disposiciones legales invisten o confieren a una autoridad o funcionario, a fin de ejercer su cargo o función pública para los que fueron designados o elegidos”<sup>60</sup>. Por lo tanto si una autoridad cualquiera que sea, incluyendo la autoridad fiscal, es incompetente y dicta una resolución o tramita algún procedimiento, viola dicha garantía en perjuicio del gobernado, y es entonces cuando el gobernado deberá impugnar por algún medio de defensa legalmente establecido.

La segunda garantía denominada como de legalidad, se refiere a que la autoridad debe fundar y motivar su actuación, definiendo a la fundamentación como la obligación que tiene la autoridad que emite un acto de citar los

---

<sup>60</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ Mayolo, Derecho Tributario, Segunda Edición, Editorial Cárdenas Editores y Distribuidos, México 1988, p. 106.

preceptos legales, sustantivos y adjetivos, en que se apoye la determinación adoptada y a la motivación como la exposición de los hechos que hacen que el caso se adecue dentro de las hipótesis de la norma, tomando en cuenta esto, la fundamentación es mencionar los artículos de la ley que se adecuen al caso en particular y la motivación son las razones por los cuales la autoridad cree que se adecua a lo que establece la ley, es decir la adecuación de una norma jurídica al caso en concreto; en esta garantía además debe explicarse que la fundamentación y la motivación deben ir de la mano, es decir, se debe fundamentar y después motivar con respecto a los preceptos legales mencionados, y que obviamente esta motivación se adecue a los mismos, tal y como lo establece la siguiente jurisprudencia:

**“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.**

De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo...”

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.**

Amparo directo 194/88. Bufete Industrial Construcciones, S.A. 28 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo directo 367/90. Fomento y Representación Ultramar, S.A. de C.V. 29 de enero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario

Machorro Castillo.

Revisión fiscal 20/91. Robles y Compañía, S.A. 13 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Alvarez.

Amparo en revisión 67/92. José Manuel Méndez Jiménez. 25 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Waldo Guerrero Lázcares.

Amparo en revisión 3/93. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. 4 de febrero de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Vicente Martínez Sánchez.”

La tercer garantía hace alusión a la forma del acto de autoridad, el cual siempre debe ser un mandamiento escrito, es decir, que si el acto de autoridad es verbal, entonces, dicho acto viola esta garantía, tal como lo establece el siguiente criterio de los Tribunales Colegiados de Circuito:

“SEGURIDAD JURÍDICA, GARANTIA DE. LAS ORDENES VERBALES DE AUTORIDAD SON VIOLATORIAS EN SI MISMAS DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

El artículo 16 constitucional contiene una garantía de seguridad jurídica, que se traduce en la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse siempre de un mandamiento por escrito, pues solamente de esta manera puede observarse la fundamentación del acto de autoridad, por lo que cualquier mandamiento u orden verbal que originen una molestia en los bienes jurídicos, son contrarios a dicho precepto constitucional.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 501/89. Juan Manuel Bernard Avila. 15 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Javier Pons Liceaga. Secretario: Esteban Alvarez Troncoso.

Amparo en revisión 253/92. Pedro Sereno Candelario. 1o. de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Mena Méndez. Secretario: Alfonso Gazca Cossío.

Amparo en revisión 255/92. Constancio Suástegui Borja. 22 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra.

Amparo en revisión 300/92. Felipe de la O. Serrano. 22 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra.

Amparo en revisión 310/92. Elio Cosme López. 22 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra”.

Cabe hacer mención que no basta con que sea un mandamiento escrito, sino que también la autoridad tiene la responsabilidad de enterar al gobernado de dicho mandamiento, es decir, la autoridad además de emitir el mandamiento por escrito también debe entregarle un ejemplar al afectado para que este pueda saber con precisión el acto de molestia y pueda defenderse como el considere necesario.

El mandamiento escrito debe contener tres aspectos importantes que son: que contenga la firma autógrafa de la autoridad que lo emite, que este emitido por una autoridad competente y que este fundado y motivado, como se explico anteriormente, tal y como lo sostiene el siguiente criterio de los Tribunales Colegiados de Circuito en su primera parte:

**“ACTOS DE MOLESTIA. REQUISITOS MÍNIMOS QUE DEBEN REVESTIR PARA QUE SEAN CONSTITUCIONALES.**

De lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Federal se desprende que la emisión de todo acto de molestia precisa de la concurrencia indispensable de tres requisitos mínimos, a saber: 1) que se exprese por escrito y contenga la firma original o autógrafa del respectivo funcionario; 2) que provenga de autoridad competente; y, 3) que en los documentos escritos en los que se exprese, se funde y motive la causa legal del procedimiento...”

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 10303/2002. Pemex Exploración y Producción. 22 de agosto de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: José

Álvaro Vargas Ornelas”.

En otro orden de ideas, además de las visitas derivadas de una orden de cateo, este artículo faculta a las autoridades administrativas para realizar visitas domiciliarias sin previa orden judicial, dicha permisión que otorga la constitución se establece bajo dos circunstancias, para cerciorarse de que se han cumplido de los reglamentos sanitarios y de policía, además para comprobar que el gobernado a acatado las disposiciones fiscales.

De ahí que las visitas domiciliarias en materia fiscal sean llevadas a cabo con base a este artículo, ya que faculta a las autoridades fiscales para exigir la exhibición de libros y papeles con el fin que establece la constitución y el cual es comprobar que el gobernado ha cumplido con las disposiciones legales en materia tributaria.

Además el precepto constitucional menciona que las visitas domiciliarias se sujetarán a las leyes respectivas, que en este caso serían el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, así como a las formalidades prescritas para el cateo, especificando en lo que se refiere a la orden de cateo, las que de igual forma se encuentran establecidas en el mismo artículo, y las cuales son:

- Debe de expresarse el lugar que ha de inspeccionarse, en el caso específico el lugar en el que se llevará a cabo la visita domiciliaria.
- Persona a la cual a de aprehenderse, en la visita domiciliaria será la persona a la cual se le realizará la visita.
- Objeto que se busca, es decir, el objeto de la visita.
- Y al final se deberá levantar un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por la persona a la que se le llevó a cabo la visita y a

falta o por negativa por la autoridad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha emitido su criterio al respecto, en donde de igual forma establece los requisitos que se encuentran encuadrados en el artículo 16 Constitucional, en la primera parte de la siguiente jurisprudencia:

**“VISITAS DOMICILIARIAS, ÓRDENES DE. REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACER.**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, las órdenes de visita domiciliaria expedidas por autoridad administrativa debe satisfacer los siguientes requisitos: 1. Constar en mandamiento escrito; 2. Ser emitidas por autoridad competente; 3. Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4. El objeto que persiga la visita; y 5. Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia...”

“Séptima Época, Tercera Parte:

Volúmenes 193-198, página 99. Revisión fiscal 37/84. Regalos Encanto, S.A. 27 de marzo de 1985. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Carlos de Silva Nava.

Volúmenes 193-198, página 99. Revisión fiscal 18/84. Jorge Matuk Rady. 15 de abril de 1985. Unanimidad de cuatro votos: Ponente: Carlos de Silva Nava.

Volúmenes 193-198, página 99. Revisión fiscal 65/83. Leopoldo González Orejas. 18 de abril de 1985. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 193-198, página 99. Revisión fiscal 29/84. Pedro Espina Cruz. 25 de abril de 1985. Cinco votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 193-198, página 99. Revisión fiscal 76/84. Juan Ley Zazueta. 29 de abril de 1985. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.”

Por lo que podemos concluir que el artículo 16 Constitucional es la base fundamental para todo acto que la autoridad desee realizar en contra del

gobernado, y en consecuencia es la base para llevar a cabo una visita domiciliaria, ya que la autoridad debe cumplir con todos y cada uno de los requisitos que aquí se establecen, además la autoridad en sus distintos actos deben cumplir con todos los requisitos de legalidad que en este precepto se contienen porque de no ser así, entonces se estaría violando una garantía individual del gobernado.

### **3.3. PROPUESTA.- ESTABLECIMIENTO DE LOS MEDIOS INDIRECTOS DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA.**

La deficiencia jurídica que se da en la determinación presuntiva en cuanto a uno de sus procedimientos se refiere, da lugar a una nueva propuesta para que dicho procedimiento se lleve a cabo.

Como ya lo vimos anteriormente el procedimiento que se establece en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 56 fracción V contiene deficiencias jurídicas, y es que al determinar presuntivamente una obligación fiscal la autoridad debe ser clara, ya que es suficiente con que se determine un crédito fiscal mediante o a base de presunciones, como para que además dicho procedimiento sea deficiente e inexacto.

Primero que nada, todo acto de autoridad debe estar seguido por un procedimiento que debe acatar los preceptos que establece la Constitución, el emitir una ley, también es un acto de autoridad, por lo que toda ley debe ir conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que debe otorgar seguridad jurídica a quien vaya dirigida.

La determinación presuntiva es una facultad que puede traer consigo varias opiniones encontradas ya que la autoridad fiscal puede determinar un

crédito, con la finalidad de que las personas paguen impuestos basándose en cualquier hecho o documento, y debe hacerse con todo el cuidado del mundo, ya que si no es así pueden violarse las garantías individuales reconocidas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tratándose del procedimiento que lleva a cabo la autoridad al utilizar cualquier medio de investigación económica indirecto, este procedimiento es inseguro para el contribuyente, ya que no contiene con claridad qué medios podrá utilizar la autoridad y es entonces cuando deja en estado de indefensión al mismo, ya que la autoridad fiscal podrá determinar presuntivamente por cualquier medio, y refugiándose en dicho procedimiento se violarán garantías individuales de los contribuyentes.

Por lo tanto y para proteger a los contribuyentes a que no se le viole la garantía de seguridad jurídica en cuanto a legalidad, acto fundado y motivado o cualquier otra garantía comprendida dentro de los artículos 14 y 16 Constitucionales que encuadre con la conducta, y también para que la autoridad no se vea afectada en sus actos, proponemos que en la fracción quinta del artículo 56 del Código Fiscal de la Federación se establezca exactamente y sin lugar a dudas qué medio de investigación indirecta podrá llevar a cabo la autoridad fiscal para evitar así que se viole la garantía de seguridad jurídica del contribuyente.

Tomando en cuenta que los medios indirectos de la investigación económica pueden ser varios, nosotros proponemos que se citen en la ley fiscal publicaciones gubernamentales de alguna entidad pública como la Secretaría de Economía o cualquier órgano que dependa del Estado y que pueda contar con información que tenga relación con el contribuyente, así como encuestas de empresas particulares que se dediquen a ello o de organismos como el INEGI, y que de igual forma contengan información económica que tenga que ver con el contribuyente y con la cual se pueda determinar presuntivamente una

contribución.

Dichas publicaciones gubernamentales las podrá pedir la Autoridad Fiscal a la entidad pública que cuente con las mismas, que lo requiera por la actividad del contribuyente al cual se le están determinando créditos fiscales a través de la presuntiva, estos requerimientos deben ser por escrito, y es preciso que contengan la información específica del área o lo que quiera conocer la autoridad fiscal.

Tratándose del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), este va a funcionar como un coadyuvante para la autoridad fiscal ya que a través de sus censos, encuestas o registros administrativos que el mismo lleva a cabo produce distintos indicadores, en este caso, los que servirán de apoyo son los económicos. Mismos indicadores que la Autoridad podrá pedir en cualquier momento al Instituto, pero que de igual forma tengan una íntima relación con la actividad del contribuyente al cual se le va a determinar presuntivamente, así mismo podrá utilizar el Banco de Información Económica con el que cuenta el Instituto, siempre y cuando se encuentre fundamentado el porqué se utiliza dicha información.

En cuanto a las empresas, estas empresas deben ser reconocidas por su alto prestigio y por que su información sea confiable, además dicha información debe obviamente tener una ligada relación con el contribuyente, a estas empresas la autoridad podrá requerirles la información a través de un escrito especificando claramente la información deseada, sin que la empresa pueda negarse a ello.

Tanto los órganos del Estado, como las empresas particulares que llevan a cabo encuestas económicas, y el Instituto Nacional de Estadística y Geografía tendrán un plazo de diez días hábiles para presentar la información a la autoridad que la haya requerido, si no es así entonces recibirá un aviso para

que se le presente al día siguiente, y si en el caso de las empresas particulares se hace caso omiso, entonces se hará acreedor a una multa.

Enseguida de haber requerido la información deberá encuadrarla al caso en concreto, y así mismo deberá dar a conocer al contribuyente la información que fue recabada y quien se la proporcione, para que en caso de alguna duda del contribuyente, este pueda defenderse

Especificar claramente los otros medios que utilizará la autoridad para llevar a cabo una determinación presuntiva traerá un beneficio para el contribuyente ya que podrá defenderse con más precisión cuando se trate de dichos medios y no se le dejará en estado de indefensión, además no se le violarán garantías individuales, específicamente de seguridad jurídica, ya que se establecerá en concreto cuáles serán esos medios y así la Autoridad no podrá pasar de ellos, y por lo tanto no habrá un pretexto y no funcionará como una amplísima potestad para la Autoridad Fiscal, en cuanto a presuntiva se refiere.

Con los puntos analizados anteriormente la redacción del artículo antes mencionado específicamente en su fracción quinta quedaría como sigue:

“Artículo 56. 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:...

- V. Utilizando publicaciones gubernamentales de alguna entidad pública como la Secretaría de Economía o cualquier órgano que dependa del Estado y que pueda contar con información que tenga relación con el contribuyente, así como encuestas de empresas particulares que se dediquen a ello u

organismos como el INEGI, y que de igual forma contengan información económica que tenga relación con la actividades del contribuyente.”

Es así como terminamos de estudiar la determinación presuntiva y todos sus efectos, así como tres de las facultades más amplias que tiene la autoridad fiscal como la visita domiciliaria, la revisión de gabinete y la revisión de dictamen hecho por contador público. Además se estudia la garantía de seguridad jurídica que puede verse violada al utilizar el método de los medios indirectos de la investigación económica que propone el Código Fiscal de la Federación.

## CONCLUSIONES.

**PRIMERA.-** Podemos establecer que el procedimiento establecido en el Código Fiscal de la Federación para determinar presuntivamente una contribución a través de “otros medios indirectos” viola la garantía de seguridad jurídica en cuanto a que no establece con claridad cuáles son los medios indirectos que la autoridad utilizará para determinar, por lo que la ley es imprecisa y vaga.

**SEGUNDA.-** El establecimiento de “otros medios indirectos” para determinar presuntivamente una contribución deja al libre albedrío de la autoridad fiscal el poder llevar a cabo dicha facultad, ya que con tan amplísimo concepto la autoridad podrá englobar cualquier información, utilizando este procedimiento como pretexto, dejando así en estado de indefensión al contribuyente.

**TERCERA.-** Toda ley fiscal debe cumplir con ciertas características, esta debe ser precisa, clara y sin vaguedades, para que no haya lugar a dudas por parte del contribuyente, así el Código Fiscal, en su artículo 56 fracción V, no cumple con estas características, y por lo tanto viola la garantía de legalidad establecida en el artículo 14 cuarto párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**CUARTA.-** Los actos de las autoridades deben estar fundados y motivados, pero si existe una imprecisión en la ley, entonces no se pueden fundar con claridad, y se dejará en estado de indefensión a los contribuyentes, porque debido a esto, no podrá defenderse con precisión, y esto sucede cuando la autoridad aplica el procedimiento de determinar presuntivamente una contribución a través de “otros medios indirectos”.

**QUINTA.-** Es necesario especificar cuales son los medios indirectos que se utilizarán en la determinación presuntiva, exponiendo dos de estos medios: las publicaciones gubernamentales de la Secretaría de Economía o cualquier órgano dependiente del Estado que cuente con información que tenga que ver con la actividad económica o con el impuesto a saber, y con encuestas de empresas particulares, que de igual forma tengan relación con el área económica o contribución, así como con encuestas de organismos como el INEGI.

**SEXTA.-** Las publicaciones gubernamentales de cualquier órgano del Estado siempre deberán contener información relacionada con la actividad del contribuyente, se deberá enviar una petición por parte de la autoridad fiscal al órgano, en donde se requiera la información especificando con claridad ésta, y el órgano del Estado deberá proporcionar la información en un plazo de 10 días contados a partir de que se les requirió la información.

**SÉPTIMA.-** El Instituto Nacional de Estadística y Geografía funcionará como coadyuvante de la autoridad fiscal ya que se utilizarán las encuestas, censos o registros administrativos que el mismo realiza, siempre y cuando estos sean en materia económica y con relación directa con el contribuyente, los cuales los podrá pedir la autoridad en cualquier momento y el Instituto tendrá la obligación de entregar la información en un plazo de diez días.

**OCTAVA.-** Otro medio indirecto de investigación propuesto serán el de encuestas realizadas por empresas particulares dedicadas a esto, siempre y cuando sean igualmente de materia económica y realizadas por empresas de prestigio reconocido en el país, además que dicha información sea realmente confiable.

**NOVENA.-** Los órganos del Estado, las empresas particulares y el Instituto Nacional de Estadística y Geografía tendrán un plazo de diez días

hábiles para otorgar la información a las autoridades fiscales, después de haberlas requerido, la autoridad deberá aplicarlas al caso en concreto y darle a conocer dicha información al contribuyente al que se le va a determinar presuntivamente.

**DÉCIMA.-** Con el establecimiento de los medios indirectos específicos que deberá utilizar la autoridad fiscal para determinar presuntivamente una contribución, el contribuyente se verá protegido en cuanto a garantías de seguridad jurídica se refiere, y por lo tanto no se le dejará en estado de indefensión al mismo, además el contribuyente podrá defenderse con más claridad cuando exista una violación en cuanto a este procedimiento, y no se le dejará una facultad tan amplia a la autoridad fiscal para que pueda llevar a cabo la determinación.

## BIBLIOGRAFÍA

ARELLANO GARCÍA, Carlos, Teoría General del Proceso, Editorial Porrúa, Primera Edición, México 1980.

BARRERA GARZA, Oscar, Compendio de Amparo, Editorial Mc Graw Hill Interamericana, Primera Edición, México 2002.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, Primera Edición, México 1994.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal II, Iure Editores, Sexta Edición, México D.F. 1998.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, Oxford University Press Harla, Tercera Edición, México D.F. 1997.

CONTRERAS CASTELLANOS, Julio Cesar, Las Garantías Individuales en México, Editorial Porrúa, Primera Edición, México 2006.

DUBLAN, Manuel, Derecho Fiscal, Textos Universitarios S.A., México D.F., 1975.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Mc Graw- Hill/ Interamericana Editores, México D.F.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, Novena Edición, México 1970.

GUAJARDO CANTÚ, Gerardo "et.al", Contabilidad, Editorial Mc. Graw Hill, Primera Edición, México 1989.

IZQUIERDO MUCIÑO, Martha Elba, Garantías Individuales, Editorial Oxford, Primera Edición, México 2001.

LE FUR, Louis "et al", Los Fines del Derecho, UNAM, Cuarta Edición, México 1967.

MARGAIN MANOUTOU, Emilio, Facultades de Comprobación Fiscal, Editorial Porrúa, Primera Edición 1999.

MARTÍNEZ BAHENA, José Luis, Análisis Jurídico de la visita Domiciliaria como Medio de Comprobación Fiscal, Editorial Sista, Segunda Edición, México D.F. 1989.

ORTIZ WADGYMAR, Arturo, Introducción a la Investigación Socioeconómica, Editorial Trillas, Segunda reimpresión, México 1983.

REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, El Aspecto Fiscal de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, su evolución y perspectiva, Primera Edición, México 2008.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Oxford University, Segunda Edición, México D.F. 1998.

ROJO CHÁVEZ, Juan José, Analice las Reformas Fiscales 1998, Editorial JSICCO, Cuarta Edición, México D.F. 1998.

ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto, Las Garantías Individuales en México. Su interpretación por el Poder Judicial de la Federación, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México 2003.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, Editorial Cárdenas y Editores, Segunda Edición, México D.F. 1988.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, Primera Edición, México D.F. 1999.

## **LEGISLACIÓN**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial SISTA,

Cuadragésima Novena Edición, México D.F., 260 pp.

Agenda Fiscal 2010, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editoriales Fiscales ISEF, Cuadragésima Edición, México D.F.

Agenda Fiscal 2010, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, Editoriales Fiscales ISEF, Cuadragésima Edición, México D.F.

Agenda Fiscal 2010, Ley del Servicio de Administración Tributaria, Editoriales Fiscales ISEF, Cuadragésima Edición, México D.F.

Agenda Fiscal 2010, Código Fiscal de la Federación, Editoriales Fiscales ISEF, Cuadragésima Edición, México D.F.

Agenda Fiscal 2010, Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Editoriales Fiscales ISEF, Cuadragésima Edición, México D.F.

Ley Aduanera y su Reglamento, Editorial Anaya y Editores S.A., México D.F. 2010.

## **JURISPRUDENCIA**

- “DETERMINACIÓN PRESUNTIVA.- CASO EN QUE NO PROCEDE”.
- “DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE UTILIDAD FISCAL, INGRESOS Y VALOR DE ACTIVIDADES. LOS ARTÍCULOS 55 Y 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SE COMPLEMENTAN”.
- “FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. VIOLACION FORMAL Y MATERIAL”.
- “VISITAS DOMICILIARIAS, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACER”.
- “VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. DEBE SEÑALAR CON PRECISION EL DOMICILIO EN QUE HABRA DE REALIZARSE”.

- “VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACION DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN”.
- “AUDITORIA FISCAL. PLAZO DE UN AÑO A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE SE INICIA LA VISITA DOMICILIARIA ES SUFICIENTE PARA LA CONCLUSIÓN Y ELABORACIÓN DEL ACTA DE LA”.
- “REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN RELATIVA, QUE SE RIGE POR EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO PRIMERO, CONSTITUCIONAL, DEBE SEÑALAR NO SÓLO LA DOCUMENTACIÓN QUE REQUIERE, SINO TAMBIÉN LA CATEGORÍA DEL SUJETO (CONTRIBUYENTE, SOLIDARIO O TERCERO), LA CAUSA DEL REQUERIMIENTO Y, EN SU CASO, LOS TRIBUTOS A VERIFICAR.”
- “REVISIÓN DE DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. LAS AUTORIDADES TRIBUTARIAS DEBEN SOLICITAR AL CONTADOR PÚBLICO QUE LO FORMULÓ, ANTES DE HACERLO AL CONTRIBUYENTE, LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTOS NECESARIOS PARA EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, SALVO EN LOS CASOS DE EXCEPCIÓN PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 52-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”.
- “CONTRIBUCIONES. LAS LEYES QUE LAS INCREMENTAN NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD”.
- “IMPUESTOS. GARANTIA DE AUDIENCIA”.
- “EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY EN MATERIA PENAL, GARANTÍA DE SU CONTENIDO Y ALCANCE ABARCA TAMBIEN A LA LEY MISMA”.
- “FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS”.
- “SEGURIDAD JURÍDICA, GARANTIA DE. LAS ÓRDENES VERBALES DE AUTORIDAD SON VIOLATORIAS EN SI MISMAS DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL”.
- “ACTOS DE MOLESTIA. REQUISITOS MÍNIMOS QUE DEBEN REVESTIR PARA QUE SEAN CONSTITUCIONALES”.

- “VISITAS DOMICILIARIAS, ORDENES DE. REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACER”.

## **DICCIONARIOS**

Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México 1988, 3272 pp.

## **HEMEROGRÁFICAS**

KELLER KAPLANASKA Víctor,” Consideraciones acerca de la Facultad de Determinación Presuntiva de las Autoridades Fiscales”, Boletín de la Comisión de Investigación Fiscal, Número 190, Año XVI, México D.F., 31 de Octubre de 2006.

## **PÁGINAS ELECTRÓNICAS**

[www.aitfa.org/attachments/File/En.../II Jornadas Bolivianas Memoria.pdf](http://www.aitfa.org/attachments/File/En.../II_Jornadas_Bolivianas_Memoria.pdf), 23:05, 14 de Julio.

[http://www.scjn.gob.mx/SiteCollectionDocuments/PortalSCJN/RecJur/Biblioteca DigitalSCJN/NuevasObras/GarantiasSeguridadJuridica/seguridad.pdf](http://www.scjn.gob.mx/SiteCollectionDocuments/PortalSCJN/RecJur/Biblioteca_DigitalSCJN/NuevasObras/GarantiasSeguridadJuridica/seguridad.pdf), 18 de Septiembre de 2010, 20:30 hrs.

## **OTRAS FUENTES**

SCJN, Las Garantías de Seguridad Jurídica, Colección Garantías Individuales, SCJN, México 2003, p9.

Normas de Información Financiera, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Quinta Edición, México 2010.