



**Universidad
Latina**

UNIVERSIDAD LATINA S.C.

INCORPORADA UNAM.

**“PROPUESTA DE REFORMA DE LA FRACCIÓN VIII DEL ARTÍCULO 46
DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL, POR CONSIDERAR QUE SU
APLICACIÓN VIOLA LAS GARANTÍAS DEL VISITADO”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:

L I L I A N A G Ó M E Z G A L I N D O

ASESOR: LICENCIADO GUSTAVO ROBLES PRADO

MÉXICO, D.F. A 10 DE DICIEMBRE DE 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.

A mis padres,
porque nunca me dejaron sola.

A mi hermano,
porque siempre que te necesito estas ahí.

A mi asesor,
por compartir todo tu conocimiento conmigo.

A mi familia,
porque de todos he aprendido y gracias a ustedes soy lo que soy.

A mis amigas, Gaby, Claudia y Viri
por todo lo que he vivido con ustedes.

A Caro y Fer
porque las amo con todo mi corazón.

ÍNDICE

Capítulo I.....	1
Antecedentes históricos.....	1
1.1 Garantías Individuales.....	1
1.1.1 Igualdad.....	10
1.1.2 Seguridad Jurídica.....	12
1.2 De la Autoridad.....	15
1.2 De las Visitas Domiciliarias.....	22
1.3 Del contribuyente.....	26
Capítulo II.....	30
Conceptos Aplicables.....	30
2.1 Garantías Individuales.....	30
2.1.1 Garantía de Igualdad.....	34
2.1.2 Garantías de Seguridad Jurídica.....	35
2.2 Derecho fiscal.....	44
2.3 Sujetos del derecho fiscal.....	47
2.3.1 Sujeto Activo.....	48
2.3.2 Sujeto Pasivo.....	51
2.4 Obligaciones fiscales.....	53
2.4.1 Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.....	56
2.4.2 Comprobante Fiscal.....	56
2.4.3 Contabilidad.....	58
2.4.4 El pago.....	61
2.5 Facultades de la autoridad.....	64
2.6 Contribuciones.....	67
Capítulo III.....	74
Aspectos de la visita domiciliaria en materia fiscal.....	74
3.1 Concepto.....	74
3.2 Naturaleza Jurídica.....	75
3.3. Requisitos de la orden de visita.....	76

3.3.1 Constar por escrito	81
3.3.2 Emitida por autoridad competente	81
3.3.3 Fundar y motivar la causa legal del procedimiento.....	83
3.3.4 Señalar el lugar en que se va a desarrollar.....	84
3.3.5 Ostentar la firma del funcionario competente	84
3.3.6 Contener el nombre de la persona a que va dirigida.....	86
3.3.7 Nombre de la persona o personas que deben efectuar la visita.....	86
3.4 Desarrollo de la visita	86
3.5 Termina para su conclusión	90
3.6 Consecuencias de la visita.....	91
Capítulo IV	93
Inseguridad jurídica de la fracción VIII del artículo 46 del Código Fiscal Federal.....	93
4.1 Contenido del artículo 46 del Código Fiscal Federal	93
4.1.1 Fracción I actas de visita domiciliaria valor probatorio	93
4.1.2 Fracción II actas parciales de visita a dos o mas lugares.....	94
4.1.3 Fracción III aseguramiento de la contabilidad, documentos o bienes sin impedir la actividad del visitado	95
4.1.4 Fracción IV actas parciales complementarias y final.....	96
4.1.5 Fracción V levantamiento de actas en oficinas de la autoridad	100
4.1.6 Fracción VI y VII; cierre, firma y recepción del acta final	102
4.1.7 Fracción VIII reposición del procedimiento administrativo por una sola ocasión.	103
4.2 Contenido del artículo 46 “A” en relación a la inseguridad jurídica por los plazos establecidos.....	105
4.3 Inseguridad jurídica de la fracción VIII del artículo 46 del Código Fiscal Federal... ..	106
CONCLUSIONES.....	109
Bibliografía.....	111

Capítulo I

Antecedentes históricos.

1.1 Garantías Individuales.

- Salvajismo y Barbarie

Durante el salvajismo, el hombre dependía para subsistir de la pesca y el uso del fuego, pero sus labores se basaban en la actividad de grupo, puesto que todos colaboraban de la misma forma dentro de la sociedad, esto daba como resultado igualdad entre los individuos, pero no existía concepción alguna sobre derechos del hombre.

Esta situación cambio durante la barbarie, donde nacen las organizaciones tribales, antecedentes de las sociedades políticas, inicio de las civilizaciones propiamente dicha.¹

Al nacer la tribu los hombres empiezan a convivir en patriarcados o matriarcados y es en esta etapa que se comienzan a adquirir derechos en razón del género.

Posteriormente la autoridad residía en los más fuertes, ya fuera física o moralmente; los cazadores, los ancianos y los sacerdotes decidían lo que los demás debían hacer, bajo la premisa que de no acatar tales ordenes recibirían castigos físicos o morales.

Tiempo después, con la aparición de la escritura se elaboran documentos que contenían reglas a seguir, como por ejemplo: Los diez mandamientos, el código de Hammurabi y las leyes de Solón, que son los primeros escritos en los que se procura el cuidado de los derechos del hombre.

¹ Las Garantías Individuales (Parte general). Segunda edición, Suprema corte de justicia de la Nación, México 2005, pag. 11

Por ejemplo el código de Hammurabi contiene 282 reglas jurídicas, representando la existencia de un Estado de derecho evolucionado.² En la parte final del Código de Hammurabi señala que fue enviado a gobernar a los hombres y a impartir justicia, así como poner orden en la tierra y procurar el bien del pueblo.³ A pesar de que algunas de sus normas eran crueles no existían privilegios de clases, por lo que se le considera una garantía individual según lo dicho en la actualidad.

- Oriente

En Asia tampoco existían los derechos del hombre, quienes solo se veían obligados a obedecer las normas jurídicas y morales y callar ante ellas.

En la antigua India se respetaba la personalidad humana en cuanto a lo referente a la libertad, pues los hindús eran liberales y democráticos, por lo que el orden social residía en una autoridad superior, que podía ser un monarca que actuaba en base a la justicia y la equidad.

Los indios arios, habitaban el Valle del Ganges, quienes se regían por el Código de Manú, que contiene una explicación del origen del mundo y posteriormente indica reglas a seguir para conservar el orden de las relaciones humanas y dentro de esas reglas existen algunas que pueden ser consideradas verdaderas garantías, por ejemplo “El rey nunca debe separarse de las reglas que le sirven para determinar lo lícito y lo ilícito”, por lo que las decisiones del monarca deben estar apegadas a la ley; otro ejemplo es “El castigo, aplicado con circunspección y oportunidad, asegura la felicidad de los pueblos; empleado sin consideración destruye los reinos hasta sus fundamentos”, lo que una vez más deriva en un antecedente de garantías al entender que las penas y castigos eran impuestos con apego a la ley.⁴

² Las Garantías individuales, op cit. Pag.13

³ Las Garantías individuales, op cit. Pag.13

⁴ Las Garantías Individuales (Parte general). Segunda edición, Suprema corte de justicia de la Nación, México 2005, pag. 14

Las corrientes políticas en china, encabezadas por filósofos como Confucio, Mencio, Moh-ti y Lao Tsé, quienes predicaron la igualdad entre los hombres, apoyaban a la democracia como forma de gobierno y defendieron el derecho del gobernado para revelarse contra decisiones arbitrarias del gobernante, antecedente de los derechos del hombre y garantías individuales.

El ambiente jurídico político y social, se proclamó en el pensamiento de Moh-ti y de Mencio, sosteniendo la fraternidad universal y que “el elemento más importante de un Estado es el pueblo; después de la religión de los dioses y, por último el monarca”.⁵

- Grecia

En Grecia, los individuos no tenían derechos fundamentales que se les reconocieran frente a la polis, ni que pudieran oponerse ante las autoridades. Su intervención jurídica se limitaba a intervenir directamente en la formación y funcionamiento de los órganos del Estado; el derecho protegía las relaciones con sus semejantes, pero no otorgaba prerrogativa alguna frente al poder público.

En Esparta existía mayor desigualdad social, puesto que la sociedad se dividía en tres clases, que eran: los iliots o siervos, dedicados al campo; los periecos o clase media, dedicados al comercio; y, los espartanos o aristócratas privilegiados, por lo que jurídicamente no existía ningún tipo de igualdad.

En Atenas no existían clases sociales, aunque si existía cierta desigualdad entre los hombres, pero en definitiva no tan marcada como en Esparta, pues el ateniense podía libremente actuar ante el poder público e incluso impugnar o criticar sus decisiones cuando estas fueran en contra de su parecer, aunque esto no significaba como obligación para la autoridad estatal el cambiar de parecer en

⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio, Las Garantías Individuales, trigésima novena edición, Ed. Porrúa, México 2008. Pag. 61

sus decisiones.

- Roma

En sus inicios Roma fue una comunidad cuyo poder político y económico estaba basado en un grupo de familias llamados patricios, además existían los plebeyos, cuya diferencia con los primeros era sumamente marcada, de forma tal que ni siquiera podían contraer matrimonio entre clases sociales.

Esta situación no cambio hasta que los plebeyos con más recursos económicos formaron la infantería, equiparable a la caballería, que solo estaba integrada por patricios, entonces los éxitos bélicos dependieron de ellos y pudieron equipararse políticamente a los patricios, y cuyo proceso termino cuando se formo la república democrática romana.

Además de esas dos clases sociales existían los esclavos y las personas que no eran considerados ciudadanos, por lo que la igualdad social y humana era inexistente. Los esclavos carecían de derechos civiles y estaban sujetos a las decisiones del patrón, quien podía hacerlos trabajar cuanto quisieran por remuneraciones consistentes la mayoría de las veces en lo elemental para subsistir, podían ser castigados o hasta muertos impunemente.

Al residir el poder en la minoría de los ciudadanos nobles y al no reconocer ninguna prerrogativa para el pueblo, el desarrollo de los derechos humanos o garantías fue mínimo e incipiente.⁶

Posteriormente en el año 510 A.C. vino la etapa de la república, en la que quienes gobernaban eran los pretores y en ese momento se crearon las XII Tablas, que contenían lo relativo al procedimiento judicial y principios de derecho penal y privado, con lo que se le daba seguridad al ciudadano ante los patricios.

⁶ Las Garantías Individuales op. Cit. pag. 21

El Imperio sobreviene durante el siglo III, en esta etapa la mayor parte de los ciudadanos de Roma no gozaban plenamente de derechos, toda vez que solo era ciudadano aquel que participa del culto de la ciudad y de eso dependían sus derechos políticos y civiles, mismos que se perdían con la renuncia al culto.

Contra los actos arbitrarios de las autoridades, el pueblo solo podía acusar al funcionario responsable una vez que este dejaba su encargo. Posteriormente el pueblo logra entrar en la vida política creando una asamblea popular, que podía crear normas jurídicas que regían la vida en común, además había un tribuno del pueblo, por medio del cual se podían objetar los actos de autoridad que afectaran los intereses de sus representados, también podía impedir que se aplicaran leyes que fueran en contra de los intereses populares por medio de una figura llamada *intercessio*. Posteriormente, en el año 313 se crea el Edicto de Milán, donde se reconoce la libertad de culto.⁷

- Edad Media

En esta época la sociedad se concebía con rasgos cristianos, con la idea de una sociedad regida por Dios. Se creía que el único Estado verdadero era la Iglesia pues solo ella contaba con autoridad y era el Papa a quien correspondía sancionar a emperadores y reyes y proteger al pueblo de quienes actuaran de forma tiránica.

En la Península Ibérica los integrantes de ciertos grupos tenían derechos contenidos en pactos, fueros, contratos o cartas y es en los fueros de León y de la cuenca de 1188 y 1189 respectivamente, que se establece la prerrogativa de inviolabilidad del domicilio por medio de una figura llamada "la paz de la casa" que establecía que los habitantes de una casa podía matar a quien irrumpiera dentro de ella.

⁷ Las Garantías Individuales op. Cit. Pág. 68

- Inglaterra

En 1215 se firma la Carta Magna que establecía los derechos y libertades en Inglaterra, dando paso a un antecedente de garantías constitucionales para muchos países, sobre todo en América. De esta Carta Magna se desprenden importantes conquistas oponibles al poder público, por ejemplo se reconoció el derecho del Consejo de Nobles y Prelados para oponerse a los impuestos injustos y para ser consultado cuando se tratara de contribuciones extraordinarias impuestas a los nobles; también se estableció que debían imponerse castigo razonables, dependiendo de la ofensa y el ofensor; también se estableció que un hombre libre no podía perder sus derechos a menos que mediara un juicio, ni podía ser penado de otra forma que no fuera legal.⁸

Uno de los preceptos más importantes de la carta magna fue el numero 46 ó 48, toda vez que es el antecedente de los artículos 14 y 16 constitucionales, cuyo contenido es una garantía de legalidad en la que se expresaba que ningún hombre podía ser arrestado, privado o expulsado de sus propiedades sino mediante juicio seguido ante las leyes de su tierra y por una causa jurídica suficiente y permitida por el derecho.⁹

Por otra parte en 1628 surgió the petition of rights, puesto que el reinado de Carlos I estaba lleno de atropellos, por lo que contenía una enumeración de derechos y libertades que a consideración del parlamento, eran vulnerados por el rey.

Los 11 artículos de este texto garantizaban tanto diversos principios de libertad política (respecto de los derechos del Parlamento) como de libertades individuales (seguridad del pueblo). Cabe mencionar entre éstos: la imposibilidad de recaudar impuestos sin el acuerdo del Parlamento, de efectuar detenciones arbitrarias y de establecer tribunales de excepción, el derecho del acusado a un proceso legal y el respeto de las libertades y los derechos reconocidos por las leyes y los estatutos

⁸ Las Garantías Individuales op. Cit. pag. 27

⁹ <http://www.geocities.com/eqhd/cartamagnatexto.htm>

del reino. El rey aceptó la Petición, que se aplicó durante un par de años.¹⁰

En 1679 aparece la ley de Habeas Corpus, que también tiene sus antecedentes en la carta magna y se refiere al debido proceso legal, además evitaba aprehensiones arbitrarias.

El hábeas corpus (literalmente: "que tengas el cuerpo") permitía al juez ordenar que le fuera presentado el acusado en persona, en el plazo de tres días, a fin de determinar si su detención era legal o no. Disposiciones precisas determinaban la forma del "writ" (mandato escrito). Todo este procedimiento tenía por objeto proteger al detenido, evitarle traslados arbitrarios, garantizarle el resarcimiento de daños y perjuicios en caso de transgresiones y responsabilizar a los ejecutantes, estableciendo multas y sanciones a los funcionarios negligentes.

En 1698, después de un movimiento revolucionario se derroca a Jacob II y su lugar es ocupado por los reyes Guillermo de Orange y la Princesa María, a quienes el parlamento impuso un estatuto denominado Bill of Rights, en el que se enumeran los derechos reconocidos al pueblo desde 1215. En su artículo primero se enuncia un principio esencial: la autoridad real no tiene fuerza de ley; la ley está por encima del rey. Los demás artículos desarrollan este principio. El pueblo tiene el derecho de petición, el derecho de votar libremente, garantías judiciales y la protección de sus libertades individuales. Poco tiempo después se otorgó la libertad de culto a los protestantes.¹¹

Otra parte importante de este estatuto fue el reafirmar que el rey estaba limitado por principio para crear tributos.¹²

- Colonias Inglesas de América y Estados Unidos de América

¹⁰ http://www.aidh.org/uni/Formation/00Home_e.htm

¹¹ http://www.aidh.org/uni/Formation/00Home_e.htm

¹² Las Garantías Individuales op. Cit. pag. 31

Al fundarse las colonias inglesas en América, los antecedentes jurídicos de Inglaterra fue llevada al nuevo continente y compilado en el common law, en donde sobresalía el derecho a la libertad.

El rey era quien autorizaba la fundación de las colonias, cuyos interesados eran principalmente quienes llegaban a América en busca de fortuna, fundando empresas explotadoras, al conseguir la autorización se les fijaban ciertas reglas de gobierno con el nombre de cartas, en donde los fundadores de las colonias se obligaban a normarse en base al constitucionalismo inglés.

Con el paso del tiempo, las colonias se levantaron en contra de la corona inglesa a fin de conseguir su libertad y el reconocimiento de sus derechos, durante ese proceso cada una de ellas formó su propia carta, en las que destacaba su autonomía de gobierno y la división de poderes como garantía para los gobernados. La Constitución de Virginia, al ser de las más antiguas y completas sirvió como base para crear la constitución federal norteamericana y cuya parte más importante es el catálogo de los derechos (bill of rights) que contenía las prerrogativas del gobernado ante el poder público. Su más importante derecho consagrado es el de igualdad legal entre los hombres. Además de estos derechos, en algunos Estados particulares de Norteamérica se practicó el Habeas Corpus desde la época colonial, situación que fue respetada por la constitución federal.

Para mantener su libertad y obtener fuerza, las 13 colonias continuaron unidas cediendo un poco de sus facultades gubernamentales a un organismo llamado "Congreso de los Estados Unidos".

La constitución de los Estados Unidos de América está vigente desde 1787, en cuya redacción original solo contiene la estructura del Estado, pero no las prerrogativas ni derechos de los gobernados, situación que ha sido modificada veintidós veces con el paso del tiempo, a estas modificaciones se les llama enmiendas y dentro de ellas están contenidas algunas referentes a garantías

individuales; algunos ejemplos son: la Primera que establece la libertad religiosa; la Cuarta referente a la garantía de legalidad frente a actos que lesionen el domicilio y la persona del gobernado; la Quinta referente a la garantía de audiencia y la indemnización en caso de expropiación, entre otros.

- México

Dentro de la historia de México figuran 3 etapas principalmente, la prehispánica, la colonia y la independencia; partiendo de lo anterior tratare en su momento los antecedentes de las garantías individuales.

Durante el imperio azteca se protegieron derechos que en la actualidad podemos equiparar a garantías individuales. Por ejemplo, la mujer azteca tenía derecho a reclamar justicia ante el consejo de “calpullis”, además existía una especie de contratación de servicios, donde se puede reconocer la libertad de trabajo y el derecho a una retribución, a pesar de eso, la división de clases era marcada y se practicaba la esclavitud.

Cuando se da la conquista de México, la desigualdad entre españoles e indios era sumamente marcada. Para los españoles era aplicable el régimen legal peninsular y se les reconocía el pleno uso de sus derechos, mientras que a los indígenas no se les reconocía ningún derecho y estaban sujetos a un régimen de servidumbre y esclavitud.

En 1500 la corona condeno las prácticas esclavistas de Colon, declarando que los indios debían ser considerados vasallos. En 1542 las leyes nuevas establecieron que solo podían ser esclavos los negros, los indios caribes y los indios rebeldes al dominio español, lo que nos deja ver la protección que trato de darse a los indígenas.

A pesar de todo esfuerzo los únicos libres eran los peninsulares pues los

gobernantes, eran integrantes de la nobleza española y no conocían las carencias y necesidades del pueblo indígena.

Tiempo después, concretamente en 1681 el Rey Carlos II promulga la recopilación de leyes de los reinos de indias, en donde se le daba libertad a la mujer, derechos a los indios para contraer matrimonio, se les otorga tierras para que libremente las trabajaran, además de el derecho de disponer de aguas de riego y para el ganado.

En 1812 se promulga la Constitución Gaditana, en donde se consagran garantías como: libertad, igualdad, seguridad y propiedad. En cuanto a la Igualdad y la seguridad, serán tratadas en los puntos siguientes, por ser las garantías a tratar dentro de este trabajo.

En 1814 aparece la primera constitución hecha por mexicanos y para mexicanos gracias a la guerra de independencia, en ella se expresaron los anhelos de los insurgentes, este documento fue llamado Constitución de Apatzingan. En su capítulo V contiene las especificaciones sobre igualdad, seguridad, propiedad y libertad de los ciudadanos.

1.1.1 Igualdad.

En cuanto a la igualdad señala que ante la ley, los ciudadanos españoles, tiene los mismos derechos, pero se refiere a españoles de ambos hemisferios, además establece que ningún español podrá ser juzgado sino por tribunal competente, creado previamente; esta garantía estaba contenida en el artículo 247, que a la letra dice:

“Ningún español podrá ser juzgado en causas civiles ni criminales por ninguna comisión, sino por el tribunal competente, determinado con anterioridad al hecho”¹³

¹³ Constitución de Cádiz. <http://www.ensayistas.org/identidad/contenido/politica/const/es/1812/1812e.htm>

Además se establece que se desconocen los títulos de nobleza y las prerrogativas u honores hereditarios, esto, en su artículo 172 fracción IX, este cambio se hizo con la finalidad de terminar con el régimen absolutista existente, y que a la letra dice:

“Las restricciones de la autoridad del Rey son las siguientes:

...

Novena. No puede el Rey conceder privilegio exclusivo a persona ni corporación alguna...”¹⁴

Por último, la esclavitud no fue abolida en esta constitución, pues establece en su artículo 5º, lo siguiente:

“Son españoles:

Primero. Todos los hombres libres nacidos y avecindados en los dominios de las Españas, y los hijos de éstos.

Segundo. Los extranjeros que hayan obtenido de las Cortes carta de naturaleza.

Tercero. Los que sin ella lleven diez años de vecindad, ganada según la ley en cualquier pueblo de la Monarquía.

Cuarto. Los libertos desde que adquieran la libertad en las Españas.”¹⁵

Al referirse a hombres libres se entiende la existencia de esclavos, pero existieron propuestas para la abolición de esta práctica, una de las principales propuestas radica en decretar para siempre la supresión de la esclavitud estableciendo la prohibición de comprar o introducir esclavos bajo ningún pretexto en cualquier lugar bajo la tutela española.

Además se consagra la prohibición del uso de tormentos, penas infames y trascendentales, practicas muy comunes para aquella época.

¹⁴ Constitución de Cádiz <http://www.cadiz2012.es/constitucion.asp>

¹⁵ Constitución de Cádiz. Op. Cit

En la Constitución de Apatzingan, se establece en el artículo 19, que la ley debe ser igual para todos, pues su finalidad es conducir el comportamiento de los ciudadanos.

Posteriormente, en la constitución de 1823 dentro del artículo 7 señala que son mexicanos sin distinción de origen todos los habitantes del imperio y dentro de su artículo 8 señala que la obligación del estado es garantizar los derechos de libertad, propiedad, seguridad e igualdad legal de los mismos.

Es hasta la constitución de 1917 que en el artículo 2 se establece que queda abolida la esclavitud, y de tal forma todos los ciudadanos y extranjeros que entre al territorio nacional quedaran libres por el simple hecho de hacerlo, estableciendo así las mismas condiciones y derechos para todos.

Fue hasta 1974 con el presidente Luis Echeverría, que una de las decisiones fundamentales del pueblo mexicano fue la de preservar la independencia nacional con base en la libertad y solidaridad de quienes integran el país, señalando también que dentro de ese contexto se ha debido integrar a la mujer dentro del proceso político para que participe con libertad y responsabilidad a la par del varón dentro de la toma de decisiones nacionales y así disfrutar de una igualdad absoluta entre géneros.

1.1.2 Seguridad Jurídica.

En cuanto a la seguridad, la constitución de Cádiz o gaditana señala la inviolabilidad del domicilio estableciéndose que no podía ser allanada la casa de ningún español, salvo dos excepciones, como lo establece el artículo 306 que a la letra dice:

“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.”¹⁶

Es decir, las excepciones en cuanto a allanar el domicilio son el buen orden y la seguridad del Estado

Así mismo, Dentro de esta constitución también figuran las formalidades que se deben cubrir dentro de todo proceso, en leyes previamente establecidas y debían aplicarse de manera uniforme en todos los casos, como lo señalaba el artículo 244, que a la letra dice:

“Las leyes señalarán el orden y las formalidades del proceso, que serán uniformes en todos los tribunales; y ni las Cortes ni el Rey podrán dispensarlas.”¹⁷

De igual manera y para completar lo prescrito por el artículo 244, se redacta el artículo 287, en el cual se establece que solo se puede privar de la libertad a la persona si es informada de los hechos que se le imputan y por el que merezca pena corporal contenido en mandamiento escrito. Es decir el artículo establece lo siguiente:

“Ningún español podrá ser preso sin que preceda información sumaria del hecho, por el que merezca según la ley ser castigado con pena corporal, y asimismo un mandamiento del juez por escrito, que se le notificará en el acto mismo de la prisión.”¹⁸

Dentro de la Constitución de Apatzingan, se señala dentro del artículo 27 que la garantía social consistía en la seguridad del ciudadano, y que esta, no podía

¹⁶ Constitución de Cádiz. Op. Cit.

¹⁷ Constitución de Cádiz. Op. Cit.

¹⁸ Constitución de Cádiz. Op. Cit.

existir sin que la ley fijara límites a los poderes y los funcionarios públicos; el artículo 28 señaló lo ilegal de los actos ejercidos por la autoridad si no se cumplían las formalidades previstas por la ley; en el artículo 32 señala la inviolabilidad del domicilio; en el correlativo número 33 señala las formalidades que deben cubrir las visitas domiciliarias; en el 36 señala lo que son las contribuciones y para que servirán; en el 37 señala el derecho del ciudadano de reclamar sus derechos ante las autoridades públicas.

Posteriormente en la constitución de 1823, dentro del artículo 10 se establece la inviolabilidad del domicilio, señalando que la casa del particular no podrá ser allanada a menos que de su consentimiento, o a menos que un juez de la orden fundándose en alguna violación de ley, quedando sujeto a responsabilidad.

Dentro de la constitución de 1836, en su artículo 2 fracción IV, se establece como derecho de todo mexicano que no podrá catearse su casa ni sus papeles sino en los casos y cubriendo los requisitos que la ley señale específicamente.

Es hasta la constitución de 1857 que en el artículo 24 se establece que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se le absuelva o se le condene.

En la Constitución de 1917 aparece el artículo 14 y 16 en donde a modo de resumen señala que nadie puede ser privado de sus posesiones o derechos sino mediante juicio en el que se cumplan las formalidades del procedimiento y conforme a las leyes expedidas previamente al hecho; nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino media mandamiento escrito emitido por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Es hasta este momento y dentro del mismo artículo 16 que aparece la facultad de la autoridad a practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se

han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, exigiendo la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y formalidades de los cateos; sustento básico para el análisis posterior de este trabajo.

1.2 De la Autoridad

En las primeras civilizaciones, organizadas en tribus o clanes, los integrantes de estos grupos sociales trabajaban en equipo para obtener alimentos y demás satisfactores, al trabajar en equipo no existían jerarquías y por ende no había autoridad que señalara límites o reglas de comportamiento alguno.

Para que hubiera autoridad, tuvo que haber en primer lugar división del trabajo, además de interdependencia y cooperación, posteriormente aparecieron instituciones políticas y luego el Estado.

Posteriormente el hombre se vuelve sedentario gracias a la agricultura y el fuego, es aquí donde aparece el hombre en comunidad y tuvo que delegar en una autoridad el permiso para actuar dentro del grupo social por lo que indefectiblemente surgió el Estado, por ende se reduce a la relación entre gobernados que obedecen a la autoridad que manda.

La agrupación humana vive entonces en Estados denominados pueblos, estas agrupaciones tienen como finalidad conseguir los medios de que se valen los hombres para realizar el bien como son el derecho y la autoridad de los gobernantes.

Ahora bien, el poder del Estado se origina en el propio Estado, pero no de forma arbitraria, si así fuese el hombre no estaría obligado a obedecer a la autoridad ni el derecho.

Cuando el poder se maneja para realizar el bien común, los gobernados deben

obedecer al Estado, es decir a la autoridad que impone la fuerza para ser obedecida y por ende esta es considerada legítima.

La autoridad al imponer obediencia y la obligación de los hombres a vivir sometidos a las leyes, permite la coexistencia a través del orden.

Entonces, podemos concluir que la autoridad es el atributo que tiene una persona con un cargo u oficio que le otorga el derecho a dar órdenes, ahora bien entre autoridades también existe una relación entre los cargos superiores y los subordinados, la autoridad se vincula a la existencia de cierta legitimidad y de una estructura jerárquica que conlleva a la creación de instituciones y ordenamientos.

Por ejemplo Max Weber define a la autoridad, “como la probabilidad de tomar decisiones que afecten la vida de otro(s) pese a la resistencia de éstos”.¹⁹

Para hacer que el poder de la autoridad sea efectivo, un individuo o grupo puede apelar a sanciones físicas, al ejercicio de la persuasión o a la manipulación.

De esta manera, la autoridad previene la aplicación de la fuerza como tal, dejándolo en una mera advertencia.

En la medida en que es legítima, toda autoridad se sustenta en las leyes. Así la autoridad se distingue del poder coercitivo y del liderazgo basado en la capacidad de influir y en la persuasión por la legitimidad. La relación de autoridad es una relación de órdenes y obediencia en la cual la autoridad tiene el derecho de mandar y los otros la obligación de obedecer, intentando la autoridad asegurar el cumplimiento de las ordenes.

La atribución de autoridad siempre involucra a las personas que mandan y también a las que obedecen. La relación de autoridad implica la aceptación de la

¹⁹ Weber, Max, Economía y sociedad, Ed. Fondo de Cultura Económica, México 1974. Pag. 42

misma; su mantenimiento y continuidad dependen, en gran medida, del prestigio de las personas que ocupan los distintos cargos.

La autoridad legítima lleva consigo un conjunto de reglas que señalan que la obediencia debe darse dentro de ciertos límites. Para ser legítimas estas normas deben ser comunes a un amplio número de personas y no limitarse a regir únicamente las relaciones que estrictamente se establecen entre los que mandan y los que obedecen, sin embargo la autoridad está obligada a apegarse estrictamente a lo señalado por la ley.

Es así que la autoridad surge en el proceso de organización social y tiene sus fundamentos en factores institucionales, y este concepto se utiliza en general para hacer referencia al ámbito administrativo.

Siguiendo con el análisis de la autoridad como principal actor del presente trabajo, desglosare en los siguientes párrafos, los antecedentes de autoridad en México, partiendo de las culturas prehispánicas.

Durante el apogeo de la cultura olmeca, no existió un estado como tal, sino que se dividían en seis o siete ciudades que funcionaban como centros políticos, donde la ciudad se dividía en un grupo dirigente conformado por sacerdotes, encargados de guardar los secretos religiosos, los conocimientos astronómicos, tecnológicos y matemáticos, gracias a los cuales indicaban a los agricultores en que fechas debían trabajar la tierra; además estaba la clase militar, que poseían el mando y fomentaban la unidad social.

En las culturas del altiplano, la sociedad estaba dirigida por un chaman y un grupo de ancianos que gobernaban la sociedad y tomaban las decisiones importantes.

En las culturas de occidente los pueblos no tenían unidad política, pues cada comunidad tenía un jefe que los gobernaba. Existían muchos grupos, dentro de los

cuales se encontraban los jefes políticos y los sacerdotes, que eran quienes detentaban el poder.

En Teotihuacan la autoridad recaía en una misma persona, llamado jefe militar y sacerdote, pero este jefe obtenía ayuda del grupo sacerdotal, quien en muchas ocasiones abusó del pueblo durante tanto tiempo que tuvo como consecuencia un levantamiento en contra de estas autoridades.

En la cultura maya, existían diversas clases sociales entre las que se encontraban los nobles, quienes entre otras funciones, eran los encargados de cobrar los tributos al resto de la población; dentro de las clases sociales inferiores se encontraban los comerciantes, quienes no estaban obligados a tributar y posteriormente se encontraban los hombres inferiores en donde se englobaban los artesanos y campesinos, quienes para gozar de libertad, derechos, protección por parte del grupo dirigente y poder elegir a los dirigentes de su comunidad estaban obligados a pagar tributo; al final de la escala social se encontraban los esclavos temporales, quienes adquirirían esta condición por el hecho de no tributar a tiempo y solo perdían el carácter de esclavos cuando saldaban su deuda tributaria, ya fuera con objetos materiales o con servicio en los palacios o templos.

Posteriormente dentro de la cultura zapoteca el gobierno estaba a cargo de un grupo de reyes sacerdotes, considerados intermediarios entre los hombres y los dioses, lo que los hacía acreedores a representar a la autoridad absoluta en la toma de decisiones.

Los mixtecos tuvieron una organización social muy rígida en la cual había dos castas; la superior integrada por sacerdotes y militares y la inferior compuesta por campesinos y artesanos, pero eran los sacerdotes quienes gobernaban con un poder absoluto que recibían por vía hereditaria.

En el periodo posclásico encontramos a los toltecas cuya forma de gobierno

estaba organizada de manera un tanto más compleja pues quienes tenían el poder eran los sacerdotes guerreros, que gobernaban a los agricultores y artesanos, pero existían reyes en cada pueblo conquistado, quienes eran representantes de los sacerdotes para facilitar el control del orden de los pueblos conquistados.

Los mexicas tenían una forma de organización diferente, en primer lugar se encontraba el Tlatoani o emperador, que era el jefe supremo del estado, constituido como la máxima autoridad política, militar y religiosa, cuyo cargo aunque era vitalicio no era hereditario, cuando había que elegir a un tlatoani, se reunía un grupo de consejeros que elegían a un integrante de la nobleza para que ocupara el cargo, después se encontraba el Cihuacóatl, que era el segundo personaje más importante quien sustituía al tlatoani cuando este se hallaba fuera de la ciudad y lo representaba como juez, sacerdote mayor y jefe del ejército; cuando el tlatoani se encontraba en funciones, era el encargado de recolectar y almacenar los tributos; y por último se encontraba el Tlatocan o consejo de estado que eran los representantes de los Calpullis, sus funciones eran directivas, administrativas y judiciales.

Tras la conquista de México – Tenochtitlán, Cortés fungió como capitán general y gobernador de la nueva España, cargo que fue confirmado por la Corona en 1522, el conquistador gozó de poder ilimitado, ya que tenía el control del gobierno, de la administración pública, del ejército y de la justicia. Para desempeñar todos estos cargos, nombró de entre sus amistades a autoridades subalternas. Tales autoridades fueron un alcalde mayor de justicia para la capital, tenientes de gobernadores para las regiones sometidas y cabildos municipales elegidos para gobernar las villas de españoles. En los pueblos indios permitió que siguieran gobernando sus caciques y les dio autonomía legislativa. Para cuidar los intereses de la hacienda del rey, Cortés nombró a los oficiales encargados de su administración y buen funcionamiento los cuales fueron: un factor, un veedor, un tesorero y un contador, pero a pesar de tener a subordinados para ayudarlo en el ejercicio de la autoridad, se cometieron demasiadas injusticias, lo que provocó que

el rey de España creara una Audiencia con amplios poderes la cual se encargó del gobierno de la Nueva España.

La primera Audiencia, ocupó el poder de 1528 a 1530, se constituyó para concentrar a la autoridad, ejecutar la política monárquica en el reino y minar el poder que habían adquirido los conquistadores. Se nombró a un presidente quien debía gobernar junto con cuatro oidores. Entre las actividades encomendadas por el rey a la audiencia, se encontraban el reparto justo de tierras, impulsar la evangelización y proteger a los nativos de los abusos cometidos por las encomiendas, pero la creación de esta institución fue un fracaso, ya que sus miembros atacaron a los partidarios de Cortés, aumentaron los tributos y los servicios personales de los indios, permitieron su esclavización y se enriquecieron a costa de sus puestos.

Por lo anterior el rey decidió en 1530 hacer del territorio un virreinato, que quedó constituido en 1535 y culminó con la consumación de la independencia en 1821. Dicho virreinato se caracterizó por dos estructuras esenciales: una organización jurídica basada en el derecho romano y un aparato civil y religioso leal a la Corona.

La cabeza de este sistema era el Rey de España, cuya voluntad se debía cumplir en todos los reinos, como el monarca no tenía la capacidad para encargarse de los asuntos relacionados con sus territorios americanos, se creó un Consejo de Indias que expedía normas de aplicación obligatoria para todos los territorios del trono español, dirigió los asuntos hacendarios y administrativos, organizaba las flotas y proponía funcionarios y obispos para las posesiones peninsulares, además funcionaba como tribunal de primera y segunda instancia.

Por debajo del Consejo se encontraba un aparato burocrático complejo regido por el virrey, el cual era nombrado directamente por el Rey, quien como gobernador de la Nueva España y que entre sus funciones tenía las de: otorgar mercedes,

licencias, autorizaciones con respecto a tierras, trabajo y tributos; despachaba instrucciones para las autoridades subordinadas y confirmaba las elecciones municipales; ordenaba la realización de obras públicas y el abastecimiento de la ciudad. Además fungía como el presidente de la Audiencia y como capitán general de la milicia, obligándose a defender el reino. Por ser superintendente de la real hacienda debía velar por la recta administración de los fondos públicos.

Junto al Virrey gobernaba la audiencia, que funcionaba como la máxima instancia judicial de la Nueva España por medio de sus tribunales civiles, criminales y de apelación contra sentencias virreinales; además gobernaban en ausencia del virrey. La Corona española creó la Audiencia para que limitase el poder del Virrey de modo tal que no cometiera excesos.

Para controlar la política del reino y aplicarla en todos los territorios era necesario el auxilio de otras instancias. A nivel local había cabildos o ayuntamientos gobernados por alcaldes y regidores que poseían facultades jurisdiccionales y administrativas respectivamente. Dichos cabildos eran constituidos por elección popular y bajo la continua supervisión de los religiosos. En el ámbito regional, existían tres instancias: los gobernadores, con amplios poderes políticos y administrativos; los alcaldes mayores, cuyo trabajo era administrar justicia y realizar actos de gobierno; y por último había corregidores, individuos con funciones administrativas en los pueblos indios que debían controlar a los encomenderos en beneficio de la corona, estos tres últimos eran cargos elegidos directamente por el virrey.

Para la Corona Española, la explotación económica y la dominación de los indios se justificaba como medio para la cristianización de la salvación de los naturales del Nuevo Mundo.

Al llegar a la Nueva España, la Iglesia tuvo como primera misión establecer sus estructuras burocráticas y administrativas para fortalecer su presencia y asegurar que se evangelizara hasta el último rincón, es por esto que en 1571 se estableció

el Tribunal del Santo Oficio o Inquisición, institución creada por los Reyes Católicos para investigar, perseguir y castigar a quienes practicaban una religión diferente a la católica. Este tribunal estaba compuesto por tres jueces y varios comisarios encargados de hacer las averiguaciones, pero en si las penas eran impuestas por los tribunales civiles previamente creados lo que da como resultado la estrecha relación entre la Iglesia y el Estado, entre dichas penas, se encontraban la tortura y la muerte.

En la Constitución de Apatzingan dentro del capítulo III señala las autoridades supremas, como se dividen e integran, dentro de las cuales se encuentran las intendencias de hacienda, encargadas de administrar todas las rentas y fondos nacionales, esta intendencia se compone de un fiscal, un asesor, dos ministros y el jefe principal con un secretario, además se forman intendencias provinciales, a cargo y bajo la orden de la principal, se crean también tesorerías foráneas dependientes de las provinciales, necesarias para el buen funcionamiento de la administración.

1.2 De las Visitas Domiciliarias.

Para que el Estado pueda cumplir con sus funciones, es necesario que se allegue de las recursos necesarios, los cuales se van a obtener de los contribuyentes o sujetos pasivos, los cuales analizare mas adelante, pero los ciudadanos han tratado de defenderse a fin de no ver disminuido su patrimonio por abusos de autoridad.

Cuando la autoridad ejercía su facultad de recaudación no existía equidad ni proporcionalidad puesto que la autoridad no tomaba en consideración la situación económica de cada ciudadano.

En 1810, cuando el Estado Mexicano alcanza su independencia, se ve en la necesidad de imponer un sistema fiscal efectivo y que no por eso sea

desproporcionado para los ciudadanos, es por eso que toma como base el sistema utilizado por los Estados Unidos de America, en donde las facultades de la autoridad estaban limitadas por la ley, para que así no se cometieran abusos en contra de los contribuyentes.

Es por esto que las facultades de la autoridad en el Estado Mexicano se establecieron en la Constitución y en sus leyes reglamentarias, facultades que con el paso del tiempo han tenido muchas modificaciones para que la autoridad pueda vigilar y revisar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, por lo que fue necesario reglamentar la forma en que se deben efectuar las visitas domiciliarias.

Desde el primer texto constitucional, llamado Constitución de Cádiz, creada en 1812 se establece la facultad de la autoridad para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente por medio de visitas domiciliarias, las cuales debían estar fundadas y motivadas.

- Constitución de Cádiz

En su artículo 306 señala que a la casa de ningún español se le podrá allanar sino en los casos que determine la ley para el buen orden y seguridad del Estado.

- Constitución de Apatzingan

Posteriormente en 1814 se señala en el artículo 28 de la Constitución de Apatzingan que son considerados tiránicos los actos de autoridad cometidos en contra de los ciudadanos si estos no cumplen con las formalidades de la ley.

En su artículo 32 señala que es inviolable la casa de cualquier ciudadano y que solo se podría entrar a ella cuando haya un incendio o inundación.

Y por último, señala en su artículo 33 que las visitas domiciliarias solo deberían hacerse durante el día y respecto a la persona y objeto indicado en el acto que mande la visita y ejecución, por lo que toda visita domiciliaria debía ordenarse por escrito.

- Constitución de 1824

En su artículo 152 señalaba que la autoridad solo podía revisar cosas y papeles de los habitantes de la republica en los casos dispuestos por la ley y en la forma determinada por la misma.

- Constitución de 1836

En la fracción IV del artículo segundo, señala que uno de los derechos del mexicano es que su casa y sus papeles no podrán ser cateados, salvo en los casos y con los requisitos establecidos por la ley.

- Constitución de 1842

En su artículo 7 fracción XIV señala que solo en los casos prevenidos expresamente en la ley podrá ser cateada la casa o los papeles de un individuo, y que este acto solo lo podrá realizar un juez.

- Constitución de 1843

Según la fracción X del artículo 9 señala como derecho de los habitantes de la república que su casa no será cateada ni registrados sus papeles sino en los casos expresamente permitidos por las leyes.

- Constitución de 1857

En su artículo 16 señala que nadie puede ser molestado en su persona o domicilio, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

- Constitución de 1917

“Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. No podrá librarse orden de aprehensión o detención, sino por la autoridad judicial, sin que proceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley castigue con pena corporal sin que estén apoyadas aquellas por declaración, bajo protesta de persona digna de fe o por otros datos que hagan probable la responsabilidad del inculpado, hecha excepción de los casos de flagrante delito en que cualquier persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices, poniéndolos sin demora a disposición de la autoridad judicial, y tratándose de delitos que se persiguen de oficio, decretar la detención de un acusado, poniéndolo inmediatamente a disposición de la autoridad judicial.

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

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los requisitos sanitarios y de policía; 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 de las formalidades para los cateos.”

Es así que se empieza a dar formalidad a las visitas domiciliarias, pues con cada reforma se establecían mayores requisitos que tuvieran como consecuencia el respeto a las garantías individuales de los mexicanos, en el momento del pago de sus contribuciones o cuando la autoridad ejercitara sus facultades de comprobación, generando con ello un acto de molestia para el gobernado.

1.3 Del contribuyente

En el periodo preclásico, ubicado entre los años 2300 a. c. y el 0, La primera cultura que apareció fue la Olmeca, quien obtenía los tributos de los pueblos conquistados, estos tributos se otorgaban en especie, es decir, con granos, cueros, animales o piedras preciosas. Además existían tres clases sociales, la más alta los sacerdotes, luego los guerreros y por último los artesanos y agricultores, estos últimos, tenía la obligación de sostener a los grupos dirigentes.

Las culturas del altiplano florecieron durante el año 1300 a.C. en estas culturas, predominó la agricultura, la pesca, la caza y la recolección, pero también aparece la actividad comercial, lo que dio un poco más de orden y organización, que permitía surtir de productos suntuarios a los grupos gobernantes.

Durante el periodo clásico, que va del año 0 al 900 aparecen los teotihuacanos, en donde las clases sociales bajas del pueblo eran los artesanos y unos cuantos agricultores, obligados a vivir en las afueras de la ciudad, pero de ellos dependía la supervivencia de Teotihuacán, pues el gobernante exigía todo el sustento de la ciudad.

Los mayas, aparecidos del año 300 al 900, estaban organizados jerárquicamente. En primer lugar se encontraban la nobleza, que era el grupo dirigente de cada centro maya y que cobraba tributos a la población integrada por artesanos y campesinos, la obligación de pagar dichos tributos nacía a consecuencia del deseo de conservar la libertad, sus derechos, gozar de protección y el poder de

elegir a los líderes de su comunidad. Al final de la escala social se encontraban los esclavos, que perdían esta condición cuando pagaban el tributo necesario a los gobernantes.

Los zapotecas eran una comunidad integrada por diferentes aldeas, la comunidad del centro era ocupada por las clases gobernantes, quienes no trabajaban y eran sostenidas por el tributo que se les cobraba a los habitantes de las aldeas vecinas y a cambio se les otorgaba protección.

En el periodo posclásico que abarca del año 900 a 1519 se encuentran diferentes civilizaciones entre las que está la cultura tolteca, que era un pueblo predominantemente conquistador y que a pesar de conocer las técnicas para sembrar, casi todos los alimentos que obtenían llegaban a sus manos gracias al tributo de los pueblos sometidos.

También encontramos a los mexicas dentro de este periodo, quienes mediante guerras, sometieron a numerosos pueblos de los que recibían tributos muy variados dependiendo de la riqueza de cada zona y de la oposición que hubiese ofrecido el conquistado. Los tributos eran tan numerosos que no eran los mexicas quienes lo cobraban directamente, en cada zona conquistada se establecía una cabecera en la zona conquistada, quien tenía la obligación de encargarse de su recolección.

En la cultura mexica solo existían dos clases sociales: los nobles, que gozaban de privilegios, ocupaban cargos en la administración civil y religiosa y no estaban obligados al pago de tributos; la otra clase social era el pueblo, era el encargado de trabajar las tierras, cazar, pescar, hacer artesanías, prestaban servicios militares, religiosos y civiles y pagaban tributos para tener derechos, con el paso del tiempo esta situación cambio, se crearon mas clases sociales: los pochtecas vivían bien por los servicios que ofrecían a la nobleza y tributaban con su trabajo; los tamemes servían como cargadores en todos los servicios, pero no tributaban

por carecer de derechos; los mayeques eran gente de origen distinto pero que trabajaba para los mexicas, por carecer de derechos tampoco estaban obligados a tributar.

Posteriormente durante la ocupación española, Hernán Cortés fue enviado desde Cuba donde los españoles habían instalado a sus tropas, en donde había un gobernador nombrado por la corona española dando la orden a Cortes de encargarse de cristianizar, obligar a rendir vasallaje al rey de España y a mandarle regalos a los pueblos conquistados, debiendo obtener la mayor cantidad de oro posible.

Durante el tiempo que Cortés ejerció la máxima autoridad, se formaron las encomiendas que eran puesto que la riqueza móvil repartía entre los conquistadores, sin embargo no cubrían sus expectativas y quedaron inconformes, por lo que Cortés para evitar disturbios, empezó a repartir encomiendas entre los soldados, las cuales consistían en el derecho que tenían los conquistadores a recibir parte del tributo que los indios pagaban al rey de España. A la corona no le gusto esta idea y en 1524 dictó las ordenanzas de buen gobierno, en las que se marcaban limites y obligaciones a los encomenderos y entre esos límites se encontraba el de reducir los tributos recibidos, además el derecho de poseer las encomiendas se reducían a dos generaciones, después de las cuales, la totalidad de los indios que tributaban pasaban a manos de la Corona.

El tributo era considerado como el reconocimiento de un deber económico que tenía el indígena frente a un superior y que se manifestaba en la entrega de dinero y productos. Todos los indios entre 18 y 50 años, casados, solteros y viudos pagaban tributo; las viudas pagaban solo la mitad. Estaba exentos de pago los gobernantes, los mayores de 50 años, los ciegos, enfermos y tullidos pobres.

La moneda no era muy común, los tributarios cumplían con su obligación llevando productos a la cabecera del pueblo, donde eran recolectados, en plata, maíz, frijol,

trigo, cacao, gallinas, perros, ranas, pescados, conejos y venados.

Además la encomienda obligaba a la Corona a compartir los beneficios de esta función de recolección de contribuciones, por lo que encargo esta tarea de recolección y distribución a los corregidores y alcaldes mayores.

- Constitución de Apatzingan

En su capítulo VI establece las obligaciones del ciudadano, específicamente dentro del artículo 41 señala que una de las principales obligaciones del mismo es contribuir a los gastos públicos.

Posteriormente, en la constitución de 1823, dentro del artículo 15 se señala que todos los habitantes del imperio están obligados a cubrir, en razón de sus proporciones, las urgencias del Estado.

En la constitución de 1836 señala como obligación del mexicano, la de cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que la ley establezca y le comprendan.

Posteriormente en la constitución de 1843 se continúa señalando como obligación del mexicano la de contribuir a los gastos de la nación, pero se deja de mencionar que dichas contribuciones deben estar contenidas en ley.

En la constitución de 1857 se hace la aclaración dentro del artículo 31 que es obligación de todo mexicano contribuir al gasto de la nación.

Capítulo II

Conceptos Aplicables.

2.1 Garantías Individuales.

Nuestra Constitución es la norma suprema, que se encarga de organizar los Poderes de la Unión y proteger los derechos fundamentales de todo aquel que se encuentre dentro del territorio nacional.

De esta forma la Constitución se encuentra dividida en dos partes: la dogmática y la orgánica.

La parte dogmática que se refiere a verdades absolutas e innegables, contenidas de los artículos 1 al 28 y el 29 que señala aquellos casos especiales y específicos en los que dichas garantías se verán suspendidas.

La parte orgánica que establece la forma de organización, el como se integran y el como funcionarán los poderes públicos tanto federales como locales, limitándolos para evitar cualquier exceso que derive en la vulneración de las garantías de los gobernados.

Ahora bien, hecha la aclaración de la división de la Constitución, haré mención de algunas de las definiciones aportadas por diferentes autores en cuanto a garantías individuales.

Para Ignacio Burgoa la garantía individual debe contener tres elementos indispensables:

- 1.- Una relación jurídica de supra a subordinación entre el gobernado y el Estado y sus autoridades.

2.- El derecho público subjetivo a favor del gobernado que surge de dicha relación jurídica.

3.- La obligación del Estado y sus autoridades de respetar los derechos y cumplir con las obligaciones de seguridad jurídica del gobernado²⁰.

Por otro lado Jorge Carpizo dice que las garantías son: “Límites que los órganos de gobierno deben respetar en su actuación, es decir, lo que no pueden realizar”.²¹ Pero además hace diferenciación entre los derechos del hombre y las garantías, diciendo que los primeros son ideas generales y abstractas, mientras que las garantías son ideas individualizadas y concretas.

Para Luís Bazdresch, “las garantías son realmente una creación de la Constitución, en tanto que los derechos del hombre, que no provienen de ley alguna, sino directamente de la calidad y de los atributos naturales del ser humano; esto es, hay que distinguir entre derechos humanos, que en términos generales son facultades de actuar o disfrutar, y garantías, que son compromisos del Estado de respetar la existencia y el ejercicio de esos derechos”.²²

A su vez para Enrique Sánchez Bringas las Garantías individuales son aquellas que consagran los derechos de los gobernados. Estos ordenamientos protegen los valores jurídicos de las personas en cuanto a igualdad, libertad, propiedad y seguridad jurídica.²³

Felipe Tena considera que a pesar de que nuestra Constitución designa como garantías individuales a los derechos fundamentales del hombre, tal afirmación es impropia, pues a su parecer “una cosa son los derechos individuales que la constitución enumera, y otra la “garantía” de esos derechos que en México reside

²⁰ Burgoa Orihuela, Ignacio, Las Garantías Individuales, trigésima novena edición, Ed. Porrúa, México 2008. Pág. 187

²¹ Carpizo Jorge, Estudios constitucionales, 7ª edición, México, Porrúa, 1999 p 299 y 446.

²² Bazdresch Luís, Garantías Constitucionales, Curso introductorio, 4ª edición, México, Trillas 1990.

²³ Sánchez Bringas Enrique, Derecho Constitucional, Novena Edición, Porrúa, México 2005, pp. 223.

en el juicio de amparo".²⁴

Es decir, la generalidad son los derechos humanos, que en nuestro país llevados a lo particular conforman lo que llamamos garantías individuales, obligando a la autoridad a conducirse de cierta forma, buscando la protección de la vida, la integridad, la libertad, la igualdad, la seguridad jurídica y la propiedad.

Cabe añadir que estas garantías en caso de ser violadas permiten al particular su restitución al estado en que se encontraban hasta antes de ser violadas por medio del juicio de amparo.

Las principales características de las garantías individuales son: unilateralidad e irrenunciabilidad.

Son unilaterales porque su observancia está a cargo del Estado y es a los particulares a quienes les corresponde hacerlas respetar cuando un acto de autoridad las vulnere.

Y son irrenunciables puesto que nadie puede desistirse de las garantías que la constitución le otorga, y todo particular cuenta con ellas por el solo hecho de encontrarse en el territorio nacional, es decir, no son derechos exclusivos de los nacionales, puesto que si los derechos humanos son generales, las garantías que contienen la individualización y protección a dichos derechos también son de aplicación general.

Aunque están contenidas en los primeros 29 artículos constitucionales, no quiere decir que su concepto sea restrictivo, sino extensivo, es decir, dichas garantías pueden estar contenidas ya sea en otros numerales de la constitución que expliquen, amplíen o reglamenten las normas que los prevén.

²⁴ Tena Ramírez Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, Vigésima Segunda Edición, Porrúa, México 1985, pp. 23.

Por ejemplo: El artículo 123 constitucional relacionado con el artículo 5° del mismo ordenamiento, que reglamenta a través de la Ley Federal del Trabajo las cuestiones de los patrones y trabajadores.

De la misma forma el artículo 31 fracción IV contiene una serie de principios en materia fiscal, que pueden considerarse como garantías del gobernado, dichos principios pueden ser:

- A) Generalidad: Se caracteriza por ser un acto que crea, modifica o extingue una situación jurídica general, que no puede referirse a un caso individual.
- B) Obligatoriedad: Contribuir a los gastos públicos es una obligación ciudadana de carácter público.
- C) Vinculación con el Gasto Público: Los ingresos tributarios deben ser confinados a costear los servicios públicos prestados por el Estado.
- D) Proporcionalidad y Equidad: La primera se refiere a la correcta disposición entre las cuotas, tasas y tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los contribuyentes; y la segunda que se refiere a que las leyes se deben aplicar a todos los contribuyentes colocados en la misma situación.
- E) Legalidad: Toda relación tributaria debe darse dentro de un marco legal que la establezca y regule, por ejemplo: que los elementos esenciales del tributo estén consignados de forma expresa en la ley (sujeto, objeto, base, tasa y época de pago); pero de igual forma se refiere a que los procedimientos que la autoridad lleva a cabo estén autorizados para realizarse, apegándose a los lineamientos establecidos tanto en la Constitución como en las leyes respectivas, en este caso el Código Fiscal de la Federación.

2.1.1 Garantía de Igualdad.

Según el diccionario, la palabra igual significa todo aquello que tiene la misma forma, calidad, tamaño, valor, etc. que otra persona o cosa o que comparte las mismas características o cualidades.

Llevada esta definición al campo jurídico, la igualdad se traduce a que un grupo indeterminado de personas en determinada situación, gocen en la misma forma de los mismos derechos y la misma capacidad de contraer obligaciones.

Por ejemplo: Aquel que arrienda un inmueble se encuentra en una situación jurídica determinada, que lo obliga a ciertas cosas y le otorga ciertos derechos, así que, todo individuo que tenga la calidad de arrendador, gozará de los mismos derechos y obligaciones que tal situación jurídica le otorga.

Hablando de igualdad como garantía, se traduce a que las autoridades de la Administración Pública, y el mismo Estado, tienen la obligación de considerar a todos los gobernados bajo el aspecto de “persona humana” sin distinción de clase social, religión, género, raza, etc. en cuanto a derechos se refiere.

Para Ignacio Burgoa “la igualdad como garantía individual tiene como centro de imputación al ser humano en cuanto a tal, es decir, en su implicación de persona, prescindiendo de la diferente condición social, económica o cultural en que se encuentre.”²⁵

Las garantías de igualdad se encuentran contenidas en los artículos 1°, 2° apartado “b” , 4°, 5° en su primer párrafo, 12°, 13° y 31 fracción cuarta de la Constitución.

Hoy en día la garantía de igualdad se ha visto reflejada inclusive a favor de la

²⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio, op cit. Pág. 256

autoridad misma, toda vez que, en su momento el artículo 104 constitucional fue reformado puesto que inicialmente las sentencias del tribunal fiscal eran definitivas para la SHCP y no para el particular, quien en contra de ellas disponía del juicio de amparo. Posteriormente para corregir esta irregular desigualdad procesal, se admitió la posibilidad del juicio de amparo para la SHCP, lo que obviamente era contrario a la esencia de esta vía de defensa abierta solo para particulares por violaciones de la autoridad a sus garantías.

Derivado de lo anterior se creó la vía de la revisión para la autoridad demandada, ya sea ante el pleno del tribunal contra sentencias de las salas o ante la justicia federal en contra de las decisiones de las salas o ante la justicia federal en contra de las decisiones del pleno.²⁶

2.1.2 Garantías de Seguridad Jurídica.

Según el diccionario de la real academia de la lengua española “seguridad” significa la “cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas y consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación”

El Estado, por medio de sus autoridades y en ejercicio del poder, desempeña sobre el particular ciertos actos que tienden a afectar su esfera jurídica.

El derecho limita la actuación del Estado mexicano, toda vez que está obligado a hacer únicamente aquello que por ley le está permitido, la finalidad de este principio radica en que la persona, la familia, las posesiones, los bienes y derechos del gobernado se encuentren protegidos de actos de autoridad ilegales, puesto que el Estado solo puede intervenir cumpliendo los requisitos constitucionales.

Es así que el Constituyente estableció un conjunto de garantías que tienen como

²⁶ CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso, Ensayos jurídicos en materia tributaria. Editorial Themis, México, 1993. Pag. 298

finalidad cuidar la correcta aplicación de la ley.

Ahora bien, el concepto de Seguridad se refiere a la certidumbre, es decir, la Seguridad Jurídica es la certeza de que la norma será aplicada previsiblemente, lo que hará que el gobernado confíe en que su persona, papeles, familia, posesiones y derechos serán respetados por la autoridad; si esta debe afectarlos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes derivadas de ella.

Estas garantías parten del principio de certeza para que la aplicación del orden jurídico a los gobernados sea eficaz.

Para Burgoa acto de autoridad es un “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, integrado por el *súmmum* de sus derechos subjetivos”.²⁷

En conclusión: Un acto de autoridad que afecte al gobernado y que no cubra todos los requisitos y elementos no será válido para el derecho y por ello contrario a la garantía de seguridad jurídica.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, define a las garantías de Seguridad Jurídica en la siguiente forma: “Son derechos públicos subjetivos a favor de los gobernados, que pueden oponerse a los órganos estatales para exigirles que se sujeten a un conjunto de requisitos previos a la emisión de actos que puedan afectar la esfera jurídica de los individuos, para que estos 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 obligaciones”²⁸

²⁷ Burgoa Orihuela, Ignacio, op cit. Pág. 498.

²⁸ Las Garantías de Seguridad Jurídica. Segunda edición, Suprema corte de justicia de la Nación, México 2005, pag. 13

Ahora bien, para entender el concepto señalado en el párrafo anterior, definiré cada uno de sus elementos.

1.- Derechos públicos subjetivos a favor de los gobernados: se consideran públicos porque se hacen valer ante sujetos pasivos, es decir, el Estado y sus autoridades y por otro lado subjetivo porque derivan de una norma.

2.- Oponibles a los órganos estatales: porque el respeto a estas garantías pueden reclamarse al Estado.

3.- Requisitos previos a la comisión de actos que pudieran afectar la esfera jurídica de los individuos: como ya se ha dicho, los requisitos están contenidos en la Constitución y las leyes, si el Estado no se apega a ellos la seguridad jurídica de los gobernados se ve afectada.

4.- No caer en estado de indefensión o incertidumbre jurídica: estas garantías se crean para dar acceso efectivo a la justicia, para que el Estado no ponga en peligro la estabilidad social que exige la supervivencia del derecho.

5.- Pervivencia de las condiciones de igualdad y libertad para todos los sujetos de derechos y obligaciones: porque mientras el Estado no sobrepase la libertad e igualdad que consagra la Constitución, es de esperarse que los gobernados tengan tranquilidad y no exista un caos social.

Es por lo anterior que de las garantías de seguridad jurídica deriva la supervivencia del estado de derecho.

Ahora bien, las garantías de seguridad jurídica se encuentran contenidas en los artículos 8, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23 de la Constitución Federal, de los

cuales haré un breve resumen.

El artículo 8° constitucional se refiere al derecho de petición, que asegura la comunicación entre gobernados y autoridades. Este derecho de petición se refiere a que todo gobernado tiene la facultad de solicitar a cualquier autoridad que haga o deje de hacer un acto dentro de la esfera de sus atribuciones, siempre y cuando se solicite por escrito, de forma pacífica y respetuosa, lo que tiene como consecuencia que la autoridad debe dar respuesta también por escrito y en breve término.

Cabe mencionar que el breve término se interpreta como aquel en que racionalmente puede conocerse y acordarse una petición.

El artículo 14 constitucional contiene en su texto cuatro garantías de seguridad jurídica, que son: irretroactividad de la ley, audiencia, exacta aplicación de la ley y legalidad en materia civil y administrativa, de las que a continuación haré una reseña.

a) La irretroactividad de la ley.

Se refiere a que las disposiciones contenidas en las leyes no deben aplicarse hacia el pasado, afectando hechos o situaciones que se dieron antes de su vigencia, además esto también está señalado dentro del artículo 5° del código civil.

b) La garantía de audiencia.

Para entrar al análisis de esta garantía definiremos audiencia, que según el diccionario de la real academia de la lengua española es “ocasión para aducir razones o pruebas que se ofrece a un interesado en juicio o expediente”.

Es así que la Suprema Corte de Justicia de la Nación la ha definido como el derecho que tienen los gobernados, no solo frente a las autoridades administrativas y judiciales sino también frente al órgano legislativo para que al momento de crear una ley se incluya en ella los procedimientos necesarios para que los interesados puedan rendir pruebas y ofrecer alegatos en todo caso en el que se comprometan sus derechos.²⁹

Siguiendo con el análisis del artículo 14 constitucional, dentro de su segundo párrafo involucra los siguientes puntos básicos para no vulnerar garantías del individuo que son:

- 1.- Toda privación debe realizarse mediante un juicio, es decir, un procedimiento ante un órgano estatal.
- 2.- Que el juicio sea seguido ante tribunales previamente establecidos; por tribunal se debe entender a cualquiera que aplique normas jurídicas generales a casos concretos, por lo que pueden provenir de autoridades administrativas, jurisdiccionales y legislativas.
- 3.- Que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento, principalmente la facultad de defenderse y aportar pruebas.
- 4.- Que la privación se realice conforme a leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Ahora bien, en el juicio previo al acto de privación se deben observar las formalidades esenciales del procedimiento, estas formalidades se traducen en los siguientes requisitos:

- 1.- Notificación del procedimiento y sus consecuencias.

²⁹ Las Garantías de Seguridad Jurídica. Segunda edición, Suprema corte de justicia de la Nación, México 2005, Pág. 49

2.- Oportunidad de ofrecer y desahogar pruebas para su defensa.

3.- Oportunidad de alegar.

4.- El dictado de una resolución que dirima la controversia.

De esta forma, al cubrir dichos requisitos se evita la indefensión del afectado.

c) Garantía de exacta aplicación de la ley.

Esta garantía es de aplicación penal, así que únicamente será mencionada en forma general. Dicha garantía busca salvaguardar la seguridad jurídica de las personas que no pueden ser consideradas delincuentes, pues no se ha probado que infringieron la ley penal, lo cual se traduce en la prohibición de imponer penas por analogía o por mayoría de razón. La analogía se refiere a la relación de semejanza entre dos casos distintos, aunque opera cuando hay una relación entre un caso previsto expresamente en la norma y otro no comprendido en esta, pero que por guardar similitud con aquel puede recibir el mismo tratamiento jurídico.

d) Garantía de legalidad en materia civil.

El último párrafo del artículo en comento señala que “en los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley y a falta de esta se fundara en los principios generales del derecho”.

Lo señalado en el párrafo anterior es reiterado por la ley de amparo en su artículo 158; así mismo el código de comercio en su artículo 1324 y en su caso el 19 del código civil.

Con esta garantía se pretende que ningún asunto se deje sin resolver por el solo

hecho de que no exista una ley aplicable exactamente al caso concreto, pues esto podría generar la violación de lo estipulado en el artículo 17 de la Constitución Federal en el sentido de que nadie puede hacerse justicia por propia mano y aplicar la ley del talión.

En contraposición a lo que ocurre con la exacta aplicación de la ley, esta garantía da entrada a recurrir a la interpretación o a los principios generales del derecho si el texto de la ley parece inaplicable al caso concreto.

Esta garantía va de la mano a la contenida dentro del artículo 16 constitucional relativo a la obligación de la autoridad de fundar y motivar sus mandamientos y el cual analizare mas adelante.

Lo anterior garantiza que el juicio se resuelva con fundamento a la ley, su interpretación o los principios generales de derecho, dejando de lado la “verdad sabida” y la “buena fe” aplicados solo en materia laboral.

Ahora bien, es de aclararse, por “juicios del orden civil” no se refiere únicamente a los regulados por las normas civiles, sino también, a juicios administrativos, mercantiles, familiares y del arrendamiento.

Además, por “sentencia definitiva” no solo se debe entender como una resolución que pone fin definitivamente a un proceso, sino también a cualquier otra resolución dictada dentro del proceso; por ejemplo, auto o sentencia interlocutoria.

El artículo 16 constitucional contiene un conjunto de garantías de acuerdo con el primer párrafo del artículo en comento, la legalidad consiste en que las autoridades del Estado solo pueden actuar cuando la ley se lo permite, en la forma y términos determinados por ella.

Apegados a este mismo numeral deben llevarse a cabo los actos de molestia de la

autoridad; como actos de molestia debemos entender los que restringen de forma temporal un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos.

Todos los actos de molestia requieren cubrir los siguientes tres puntos para considerarlos legales:

a) Que se exprese por escrito y contenga firma original o autógrafa del funcionario que lo emite;

b) Que provenga de autoridad competente; y

c) Que en los documentos que emita se funde y motive la causa legal del procedimiento.

El primer punto tiene como finalidad que se tenga certeza de la existencia del acto de molestia y que el afectado conozca de qué autoridad proviene, su contenido y sus consecuencias.

El segundo punto hace referencia a que la autoridad que lo emite este habilitada para hacerlo y que dentro de sus atribuciones esté la de emitir el acto de molestia.

Por último, la fundamentación se refiere a la expresión de los preceptos legales que regulen el hecho y sus consecuencias jurídicas, pues según el principio de legalidad, la autoridad solo puede hacer lo que la ley le permite; en cuanto a la motivación se refiere a las razones por las cuales la autoridad considera que dichos preceptos son aplicables. Hablando de fundamentación y motivación, ambos presupuestos van de la mano, puesto que no es posible citar disposiciones legales sin relacionarlas con los hechos de que se trate para que la autoridad demuestre la aplicabilidad de dichos preceptos legales.

Siguiendo con la explicación de las garantías de seguridad jurídica, el artículo 17

constitucional contiene tres garantías que son:

- a) Prohibición de hacerse justicia por propia mano;
- b) Expedita y eficaz administración de justicia; y
- c) Abolición de prisión por deudas de carácter civil.

Con el objeto de solo abarcar las garantías que tienen relación con nuestro tema de investigación, únicamente analizaré el segundo punto de los mencionados anteriormente, es decir, la expedita y eficaz administración de justicia: Según el texto de la Constitución Federal corresponde al Estado la creación de tribunales siempre dispuestos a impartir justicia en los términos y plazos fijados por las leyes.

El carácter de expedito se fundamenta en que la seguridad jurídica del gobernado no permanezca en estado de incertidumbre durante mucho tiempo.

Si bien es cierto que la impartición de justicia tiene plazos y términos, también lo es que toda autoridad debe apegarse a los plazos establecidos en ley para garantizar la seguridad jurídica del gobernado y no dejarlo en estado de incertidumbre durante mucho tiempo.

Por último el artículo 23 constitucional dentro de su segunda parte hace referencia a que: “Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito”.

Esta expresión nace del latín *non bis in ídem* –no repetir dos veces la misma cosa.

Ahora bien la expresión “el mismo delito” debe ser entendida como “los mismos hechos” puesto que no es el delito lo que importa para que proceda este principio constitucional, sino los hechos que llevan a la autoridad a la aplicación de la ley, por lo que aplicado al aspecto fiscal, la autoridad no puede revisar dos veces un

mismo ejercicio fiscal por contribuciones ya revisadas.

De la importancia de esta garantía la primera sala de la Suprema Corte de Justicia creo una tesis jurisprudencial bajo el número 1a./J.31/99 que a la letra dice:

“...las garantías de seguridad jurídica que se encuentran consagradas en la Constitución General de la República, son la base sobre las (sic) cuales (sic) descansa el sistema jurídico mexicano, por tal motivo, estas no pueden ser limitadas porque en su texto no se contengan expresamente los derechos fundamentales que tutela. Por el contrario, las garantías de seguridad jurídica valen por si mismas, ya que ante la imposibilidad material de que en un artículo se contengan todos los derechos públicos subjetivos del gobernado lo que no se contenga en un precepto constitucional, debe de encontrarse en los demás, de tal forma, que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y por lo tanto, en estado de indefensión. (...)”³⁰

2.2 Derecho fiscal.

Antes de definir al derecho fiscal debemos empezar por decir que el Estado tiene que cumplir con sus funciones principales, como lo son realizar la justicia social, individual y colectiva, el bien común y garantizar tanto la libertad como la seguridad jurídica de los habitantes de una nación.

Es así, que el Estado es el encargado de realizar las tareas necesarias para que la sociedad se pueda organizar, esto es realizado por medio de un aparato burocrático que desempeña la pluralidad de tareas y funciones, lo cual, a su vez genera gastos imprescindibles y hace necesario allegarse de medios para cubrirlos y satisfacer las necesidades de la población.

³⁰ Tesis 1a./J.31/99, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, novena época, T. IX, mayo 1999, p. 285.

El sustento económico del Estado necesario para llevar a cabo sus actividades de forma satisfactoria debe provenir en su mayor parte de los gobernados, pues son ellos quienes directamente se benefician con las obras y servicios de interés público que el Estado realiza.

De esta forma se genera una relación de interdependencia, puesto que el Estado solo puede existir mientras busque el bienestar colectivo, en tanto que los particulares requieren de la satisfacción de sus necesidades para subsistir, incrementar y mejorar su nivel de vida, pero para eso también debe proveer recursos.

Es así que la mayor parte de dichos recursos se generan en las aportaciones derivadas de los ingresos, rendimientos o utilidades obtenidas por los ciudadanos que desempeñan actividades productivas.

Ahora bien, tratando de iniciar con una definición simple de lo que es la materia fiscal puede decir que es todo aquello referido al fisco, que según el diccionario de la real academia de la lengua española es el conjunto de bienes del estado, o la hacienda pública que recauda los impuestos de los contribuyentes.

Por ende, la materia fiscal abarca todo lo relativo al ingreso del Estado obtenido de las contribuciones y de las relaciones del Estado con el particular que tiene la calidad de contribuyente.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación creo dos tesis jurisprudenciales en las que define el término fiscal y el término materia fiscal, que a la letra dicen:

Fiscal.- Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al fisco, y fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por

mandato legal, en la cuestación, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales pues aun cuando tengas facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el género, y el de autoridad fiscal, la especie.³¹

Materia fiscal.- Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación el pago, la devolución, la extinción, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido la leyes tributarias.³²

Una vez aclarado esto, se puede definir al derecho fiscal, con apoyo en lo que dice Carrasco Iriarte, tomando en cuenta los dos criterios de la Corte antes mencionados que el derecho fiscal es “el conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular las contribuciones en sus diversas manifestaciones.”

De esta definición concluye que se pueden designar tres situaciones de índoles diversas:

La primera, se refiere a una actividad del Estado, en cuanto a que este es el encargado del establecimiento de contribuciones y la aplicación de la justicia tributaria.

La segunda, enfocada a las relaciones del fisco con el contribuyente, que pueden ser de armonía, de concertación o contenciosa.

Y la tercera, que atañe a las relaciones establecidas entre particulares abarcando situaciones como la traslación de impuestos. ³³

También ha sido definida por el maestro De la Garza como el conjunto de normas

³¹ Amparo en revisión 1601/33. José Yves Limantour. 29 de mayo de 1934. 5 votos. Ponente José López Lira.

³² Amparo directo 3683/73. Petroleos Mexicanos. 6 de septiembre de 1974. Unanimidad de 4 votos. Ponente Jorge Iñárritu. Secretario Fernando Lanz Cárdenas.

³³ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I, Quinta Edición, IURE, México 2005. Pág. 8

jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos (impuesto, derechos, contribuciones especiales) y las relaciones jurídicas entre la administración y los particulares ya sea por el nacimiento, cumplimiento, incumplimiento y consecuencias de este último y los procedimientos oficiosos y contenciosos de los mismos.³⁴

Para Fernández Martines únicamente es una rama del derecho financiero y la define como “el conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y sus relaciones con los particulares.”³⁵

Esta definición deja fuera lo relativo a la regulación económica del Estado, el establecimiento de contribuciones, su obtención y erogación, puesto que para él esos temas pertenecen al derecho presupuestario y al derecho tributario.

Para Rodríguez Lobato es “el sistema de normas jurídicas... que regula el establecimiento, recaudación y control de ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”³⁶

Como conclusión y analizando las definiciones y tesis antes enunciadas, puedo definir al derecho fiscal como lo referente a los ingresos del estado que provienen de las contribuciones, desde su imposición hasta las consecuencias del incumplimiento por parte del contribuyente y dejando fuera al derecho presupuestario por ser parte de otra área de estudio.

2.3 Sujetos del derecho fiscal.

Ahora bien, si el Estado debe dar cumplimiento a sus obligaciones por medio de los tributos, el tributo consiste en la obligación de dar una suma de dinero al ente

³⁴ De la Garza, Sergio. Derecho Fiscal Mexicano, Decimotercera Edición, Porrúa, México 1985.

³⁵ Fernández Martines, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, McGrawhill, México 2004. Pág. 11

³⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Segunda Edición, Oxford. México 2002. Pág. 11

público para que se pueda cumplir con sus objetivos, lo que deviene en una relación tributaria entre dos sujetos.

Por lo anterior podemos distinguir como sujetos de la obligación tributaria a:

1. El sujeto activo, siendo este el ente público titular de un derecho establecido.
2. El sujeto pasivo del crédito fiscal.
3. Los terceros que se ofrecen a la relación fiscal.

Aunque algunos autores solo consideran dos sujetos de la obligación tributaria, al ente público como sujeto activo y al contribuyente como sujeto pasivo, clasificación con la que coincido, toda vez que, finalmente el tercero puede ser considerado como sujeto pasivo al estar en alguna forma obligado al pago, retención o traslación del impuesto de que se trate.

2.3.1 Sujeto Activo

Como sujeto activo de la obligación tributaria podemos contemplar en general al Estado, pero este a su vez, con base en la constitución se descompone en diferentes competencias de naturaleza y alcance para delimitar sus acciones.

Según Serra Rojas, gracias a la organización constitucional de nuestro Estado, existen tres sujetos activos:

1. En primer lugar la Federación, con mayor número de facultades fiscales, encargada de establecer los impuestos federales.
2. En segundo lugar los Estados o entidades federativas, estableciendo

ellas los impuestos locales.

3. Y por último los Municipios, quienes únicamente se encargan de recaudar los impuestos municipales.³⁷

Ahora bien, tomando en consideración el hecho de que según nuestra Constitución, solo la Federación, los Estados y el Distrito Federal pueden establecer tributos, el ente público puede legislar para imponer contribuciones sobre personas o bienes que se encuentran dentro de su territorio, con la sola limitación que imponen los mismos principios tributarios constitucionales.

A pesar de esta facultad impositiva, no siempre recae en dicho ente el ser titular del crédito tributario, puesto que una facultad es legislar y otra ejecutar.

Es así que en principio el sujeto activo Federación es el ente asignado para imponer tributos a través del congreso de la Unión; el Distrito Federal por conducto de la Asamblea Legislativa; y los Estados a través de su Congreso Local.

Ahora bien, el ejercicio de la potestad de imposición se integra por los siguientes pasos: liquidación, recaudación, revisión y sanción, los cuales no están encomendados al mismo ente público, puesto que quien impone es la federación, quien recauda es el SAT y el beneficiado puede ser un Estado o Municipio, dependiendo del impuesto de que se trate.

De forma tal que no siempre coincide el titular de la facultad impositiva o potestad tributaria con el titular o acreedor final del tributo.

Esto también puede ser observado dentro del Municipio, que lleva a cabo la aplicación y gestión de los tributos (imposición), pero estos son establecidos por la ley estatal al que pertenecen (potestad tributaria) ; es decir, la potestad de los Municipios está sujeta a la potestad tributaria normativa del Estado.

³⁷ SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, México, 2003. Pag. 43

Es por esto que según González García, podemos dividir al sujeto activo en 4 ramas:

1. El Estado, integrado por la Federación, el Distrito Federal y los Estados, siendo estos los titulares de la potestad tributaria.
2. El sujeto activo del derecho al crédito tributario, siendo este el Estado como titular de la Hacienda Pública.
3. El SAT y los organismos fiscales autónomos, siendo estos los titulares de la potestad de imposición y por tanto están dotados de poder para aplicar los tributos en cada caso concreto y de todas las facultades administrativas que esto conlleva.
4. Los Municipios, que aunque carecen de potestad tributaria propia, cuentan con potestad de imposición, por lo que son sujetos activos de los tributos que a su favor establezca la legislatura del Estado al que pertenecen.³⁸

Según Raúl Rodríguez Lobato, “existe un solo sujeto activo de dicha obligación fiscal y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria”³⁹

Entonces concluyo que el sujeto activo de la obligación tributaria siempre será el Estado (Federación, estados o municipios) de acuerdo con lo establecido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

³⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; ALVARADO ESQUIVEL, Miguel; et/al, Manual de Derecho Tributario. Editorial Porrúa, México 2005. Pág. 191-194.

³⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, México 2002. Pág.131.

2.3.2 Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo será aquel al que se le imponga la carga tributaria, también llamado contribuyente, que es definido generalmente como el que paga la imposición fiscal a los beneficiados por una obra o servicio de la administración o bien el que paga una contribución o impuesto al Estado.

Ahora bien dependiendo del autor que se tome en cuenta existen diferentes clasificaciones en cuanto al sujeto pasivo del derecho fiscal, según el manual de derecho tributario, se puede dividir en tres:⁴⁰

a) Sujeto pasivo de la potestad de imposición.

La facultad del Estado de imponer y aplicar el tributo a través del procedimiento regulado por normas, afecta al sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, al sujeto que resulto obligado por ley al pago de la deuda impuesta como tributo.

Sin embargo este no es el único sujeto ni es esta su única obligación, es decir, el concepto de sujeto pasivo de la potestad de imposición es un término mucho más amplio ya que el tributo genera prestaciones a cargo no solo del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino también en sujetos diferentes, produciendo que estos se constituyan en sujetos pasivos de esas prestaciones.

b) Sujeto Pasivo de la obligación tributaria.

El tributo es la obligación de pagar una suma de dinero para financiar el gasto público, por lo que el sujeto pasivo deberá ser el titular de esa obligación, es decir, el contribuyente.

Es decir, es la persona física o moral a quien la ley impone la deuda tributaria

⁴⁰ González García, Eusebio, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, et/al. Manual de Derecho Tributario. Editorial Porrúa, México 2005. Pág. 194.

derivada de la realización del hecho imponible y sus características son:

1. Realizador o titular del hecho imponible.
2. Titular de la capacidad económica definida en el hecho imponible.
3. Soporta en su patrimonio la carga tributaria.

El hecho imponible queda definido como los actos, hechos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la capacidad económica o riqueza, y por ende su titular será quien soporte la carga de la deuda tributaria.

Pero en ocasiones la ley define el hecho imponible respecto de un sujeto en concreto que no es el poseedor o titular de la riqueza, estableciendo la traslación obligatoria, por ejemplo el IVA, donde la intención del legislador es que aquel que vende un producto además del costo del mismo retenga un porcentaje al titular de la obligación, cantidad que posteriormente le será informada a la Administración Pública.

c) El Sujeto Pasivo en el Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación no define al sujeto pasivo o contribuyente, no obstante, según el artículo 1º del mismo, establece que están obligados a contribuir las personas físicas y morales conforme a las leyes fiscales, en algunos casos específicos la Federación, y los estados extranjeros.

Evidentemente al referirse a Personas Físicas no hablamos de cualquier individuo, sino de aquel que tiene capacidad, y esa capacidad se adquiere al cumplir la mayoría de edad; por lo que hace a las personas morales, estas estarán obligadas a contribuir a partir de su constitución, y se enumeran en el artículo 8 de la ley del impuesto sobre la renta, en donde se establece que serán consideradas personas

morales las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales, las instituciones de crédito, sociedades y asociaciones civiles y las asociaciones en participación cuando realicen actividades empresariales en el territorio nacional.

Ahora bien, doctrinalmente existe una clasificación de sujetos pasivos:

1. Directos: Aquellos que lo son por deuda propia, pues realizan directa o personalmente los hechos generadores de la obligación tributaria.
2. Indirectos: Aquellos que obtienen este carácter por deuda ajena, también llamados responsables solidarios, siendo todos los terceros que en forma indirecta adquieran la obligación del pago del crédito fiscal.
3. Exentos: Aquellos que por disposición legal se les exime de la obligación de pagar la contribución respectiva a pesar de encuadrarse en el hecho generador de la obligación tributaria.

Entonces el sujeto pasivo de la deuda tributaria será toda aquella persona física o moral que realiza situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, es decir, el que se encuadra en el hecho imponible previsto en la ley tributaria.

Es así que el sujeto pasivo puede ser definido como toda persona física o moral, nacional o extranjera que de acuerdo con las leyes fiscales se encuadre en el hecho generador que lo obligue a pagar contribuciones.

2.4 Obligaciones fiscales

Tal como ha quedado asentado, el derecho fiscal no regula solamente el deber del contribuyente de entregar al Estado la cantidad de dinero que como tributo se le exige, puesto que en caso de falta de pago oportuno lo puede exigir de forma coercitiva; pero además prevé otro tipo de obligaciones a cargo del contribuyente

o los terceros para hacer eficaz la obligación tributaria.

Carrasco Iriarte la define como “el vínculo jurídico por medio del cual el fisco (sujeto activo) exige al contribuyente (sujeto pasivo) una prestación pecuniaria.”⁴¹

Esta prestación se deriva de la ley, siendo el legislador quien la determina y no la voluntad del contribuyente como sucedería en el ámbito del derecho privado por virtud de algún contrato.

La obligación fiscal está integrada por diferentes elementos, que son: Causa, objeto, relación jurídico-tributaria, hecho imponible y sujetos.

En cuanto a la causa podemos asentar que es el fundamento jurídico de la obligación de pagar impuestos, basado en la necesidad de recaudar los medios para satisfacer los requerimientos públicos en razón de los beneficios y ventajas de los individuos por el hecho de vivir dentro de la sociedad.

El objeto de las obligaciones fiscales puede ser:

1. De dar: En donde el contribuyente está obligado a la entrega de la cantidad de dinero al Estado.
2. De hacer: Como por ejemplo presentar declaraciones, llevar la contabilidad al día, registrarse en Hacienda, entre otras, estas están relacionadas con la determinación de créditos fiscales.
3. De no hacer: Como no introducir mercancías extranjeras en territorio nacional por lugares no autorizados, o no comprar mercancías extranjeras que no acrediten su legal estancia dentro del territorio nacional, relacionadas con el hecho de prevenir la evasión fiscal.

⁴¹ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I, Quinta Edición, IURE, México 2005. Pág. 188

4. De tolerar: Como el hecho de admitir visitas o inspecciones realizadas por autoridades fiscales y estas últimas relacionadas con la represión a la evasión fiscal.

La relación jurídico-tributaria únicamente se refiere a que la deuda tributaria otorga derechos y obligaciones al fisco, pero también al gobernado; juntos generan el sano desarrollo de la relación tributaria.

Con respecto al Hecho Imponible Carrasco Iriarte lo define como “el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria”.⁴²

Esta definición no debe equipararse a la de hecho generador, puesto que este se da cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal.

Entonces, por lo que toca al hecho imponible, es el acto establecido en la norma jurídica, de cuya realización, llamada hecho generador, depende el nacimiento de la obligación tributaria.

Como ya ha quedado asentado en capítulos anteriores, los sujetos de la obligación fiscal son dos:

El sujeto activo, que es el Estado y cuyas principales obligaciones son recaudar el producto de las contribuciones por conducto de las oficinas recaudadoras, el control, administración, fiscalización y supervisión de los contribuyentes, esto con ayuda del Registro Federal de Contribuyentes y las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales.

Y el sujeto pasivo, cuyas obligaciones principales son las que ya han quedado

⁴² Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I, Quinta Edición, IURE, México 2005. Pág. 193

previamente asentadas de hacer, no hacer y tolerar, el pago oportuno de las contribuciones a su cargo, la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y llevar y conservar la contabilidad.

2.4.1 Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes

Las personas físicas o morales que deben presentar declaraciones periódicas o estén obligadas a expedir comprobantes fiscales, deben inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Este Registro Federal de Contribuyentes es el medio de control de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para vigilar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, otorgando a cada uno una clave, constituida por trece lugares, y conformada por la homonimia y el dígito verificador que sirve para que no existan claves duplicadas.

Para estructurar la clave se solicita copia del acta constitutiva o copia del acta de nacimiento de la persona moral o la persona física respectivamente.

Se integra de la siguiente forma, para las persona morales los diez primeros lugares están ocupados por un espacio, tres letras y seis dígitos, una vez integrados estos, la autoridad fiscal genera dos para la clave diferenciadora de homonimia y una para el dígito verificador.

Para las personas físicas los primeros diez lugares los integran cuatro letras y seis dígitos y al igual que para las persona morales la autoridad fiscal genera dos para la clave diferenciadora de homonimia y una como dígito verificador.

2.4.2 Comprobante Fiscal

El comprobante fiscal será la forma como se deben demostrar los gastos, las inversiones, el manejo del dinero para cada uno de los contribuyentes y en general, la forma en la que se acredita a la autoridad fiscal las erogaciones

deducibles del pago de impuestos. Así mismo el comprobante fiscal puede ser definido como el documento con el que se acreditan las operaciones comerciales de las personas físicas o morales y que formaran parte en su momento de la contabilidad del contribuyente.

El Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 29 y 29 A establecen como obligación el hecho de expedir comprobantes fiscales por las actividades que se realizan, según la reforma de diciembre de 2009, para el 2011 dichos comprobantes debe contener los siguientes requisitos:

a) Nombre, denominación o razón social, domicilio y Registro Federal del Contribuyentes del que los expide.

b) Número de folio del SAT o del proveedor de certificados digitales.

c) Lugar y fecha de expedición.

d) Registro Federal de Contribuyentes de persona a favor de quien se expide.

e) Cantidad y mercancía o servicio que se ampare.

f) Valor unitario en número e importe total en número y letra y los impuestos que deben trasladarse.

g) En caso de ventas de materias de importación, deberán contener número y fecha del documento aduanero y la aduana por la que se realizó la importación.

h) Dispositivo de seguridad adherido con vigencia de dos años.

i) Certificado de sello digital del contribuyente.

j) Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados.

Haciendo referencia por ejemplo al último punto señalado con anterioridad, las operaciones que se realizan con el público en general, bastaran con que se expida el comprobantes fiscales sin desglosar el IVA, los cuales, para poder ser deducidos, quienes los utilicen deberán cerciorarse que el nombre, denominación o razón social, y el Registro Federal de Contribuyentes que aparezcan en el documento sean correctos.

De igual forma, quienes expidan comprobantes fiscales deberán asegurarse que los datos correspondan a los que se asienten en dichos comprobantes, así como los de la persona a favor de quien se expide y el Registro Federal de Contribuyentes que se presente.

2.4.3 Contabilidad

La contabilidad es una técnica que organiza cronológicamente eventos económicos realizados por una entidad en un tiempo determinado.

Es un proceso inicial y sirve como base para producir información financiera que sirva para la toma de decisiones.⁴³

Por contabilidad se entienden los sistemas y registros contables, los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales, equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y la documentación comprobatoria.

En nuestro país, por ley se debe conservar la contabilidad de forma imperativa. Lo anterior, con fundamento en el artículo 16 Constitucional, donde se ordena a la autoridad administrativa que al practicar visitas domiciliarias solo lo haga para

⁴³ Moreno Fernández, Joaquín. Contabilidad Básica. Tercera Edición. Editorial CECSA, México 2006. Pág. 1

comprobar que se acataron las disposiciones fiscales, es decir, el Código Fiscal de la Federación y las leyes y reglamentos en materia de contribuciones, así mismo que dichas visitas se practiquen sujetándose a las formalidades de los cateos.

Otro fundamento se encuentra en el artículo 33 del Código de Comercio, en donde se establece que el comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad y los requisitos que este debe contener. Además en su artículo 46 indica que todo comerciante está obligado a conservar los libros, registros y documentos por un plazo de diez años mínimo.

Ahora bien, tratándose de materia fiscal federal, la obligación de llevar la contabilidad es de gran importancia, por lo que el Código Fiscal de la Federación establece por ejemplo: reglas para llevarla; el lugar en el que debe llevarse; la definición de contabilidad; el lugar donde debe conservarse; plazos para llevarla y conservarla; responsabilidad para quienes no la llevan, ocultan o destruyen; entre otras. Además de establecer las facultades de la autoridad para revisarla, asegurarla, recogerla, etc.

La contabilidad en materia fiscal se encuentra sustentada en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación el cual establece que la misma se integra por:

- a) Los sistemas y registros contables señalados en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- b) Controles de inventarios y volumétricos.
- c) Los registros de cuentas especiales a que obliguen otras leyes.
- d) Registros y cuentas especiales que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios.

- e) Libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.
- f) Papeles de trabajo.
- g) Equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal.
- h) Las maquinas registradoras de comprobación fiscal.
- i) La documentación comprobatoria y los asientos respectivos.
- j) Comprobantes de haber cumplido las disposiciones fiscales.

Los requisitos para la contabilidad están contenidos tanto en el ya mencionado artículo 28 del Código Fiscal de la Federación como en su reglamento de los artículos 29 al 38 y son:

- a) Identificar cada operación y relacionarla con documentos.
- b) Inversiones con documentos.
- c) Relacionar con saldos que den cifras finales de las cuentas
- d) Estados de posición financiera
- e) Registro total de operaciones con sistemas de comprobación y control
- f) Identificar contribuciones
- g) Comprobar cumplimiento de estímulos fiscales
- h) Identificar todos los bienes

- i) Se pueden utilizar registros manuales, mecanizados o electrónicos.
- j) Los asientos deben ser analíticos.
- k) Tolerancia atraso máximo de 2 meses.
- l) Contabilidad en el domicilio fiscal.
- m) Control de inventarios de todas las mercancías.

Ahora bien, la contabilidad debe conservarse en el domicilio fiscal precisamente, toda vez que es en ese lugar en donde la autoridad hacendaria ejercerá sus facultades de comprobación, el plazo para conservar dicha contabilidad por regla general, es de cinco años, pero dicho plazo puede ampliarse si el contribuyente no esta dado de alta en el Registro Federal de Contribuyentes o si no ha presentado declaraciones, en cuyo caso, el plazo de cinco años se empezará a computar a partir de que se haya presentado la declaración fiscal del ultimo ejercicio.

Para concluir, la contabilidad será de gran importancia para la autoridad en virtud de que a través de ella, se podrá acreditar el cumplimiento de obligaciones fiscales o bien irregularidades por parte del contribuyente.

2.4.4 El pago

El pago, aunque es considerado una forma de extinguir la obligación del sujeto pasivo, se encuentra dentro de este capítulo como obligación fiscal tomando en consideración que una consecuencia de las actividades del sujeto pasivo al satisfacer a favor del sujeto activo la prestación tributaria debida.

Debo agregar que considero que el pago no siempre extingue la obligación fiscal, teniendo en cuenta que si el sujeto pasivo al autodeterminar su contribución

realiza su pago en menor cantidad a la debida y en un ejercicio de comprobación por parte de la autoridad se percata que a pesar de que el pago se realizo, este fue incompleto, fijara un crédito fiscal, el cual, al ser cubierto hasta entonces extinguirá la obligación fiscal.

Ahora bien, una vez determinada la contribución por parte del contribuyente, deberá efectuarse el pago de la misma, el cual está integrado por elementos materiales, personales, de tiempo y de lugar.

Los materiales serán aquellos instrumentos con los que se pueda realizar el pago, previstos en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, mismo que enuncia las siguientes formas de pago:

- a) Cheque certificado o de caja.
- b) Transferencia electrónica de fondos.
- c) En efectivo en moneda nacional o extranjera.
- d) En especie.
- e) Giro postal telegráfico o bancario.

Es de mencionarse que el pago de contribuciones y accesorios deben hacerse en moneda nacional, salvo la excepción de que los pagos se hagan en el extranjero, en cuyo caso se podrán hacer en la moneda del país correspondiente.

Los elementos personales serán los sujetos de la relación tributaria, que como ya ha quedado asentado serán el sujeto pasivo y el sujeto activo, de los cuales ya se ha hablado suficiente y no ahondare en el tema a efecto de no resultar repetitiva.

En cuanto al tiempo y lugar, puedo decir que las contribuciones se pagan en una

fecha o en un plazo señalado en las leyes respectivas y a falta de disposición expresa el pago se hace mediante declaración ante las oficinas autorizadas dentro de los siguientes plazos:

1.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o recaudación, quienes estén obligados las enteraran a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al de terminación del periodo de retención o recaudación.

2.- El cualquier otro caso dentro de los cinco días siguientes al de su causación.

Por lo que hace al lugar, el contribuyente deberá realizar el pago en las oficinas recaudadoras autorizadas por la ley, sin pasar por alto que el fisco ha permitido que el pago de algunos tributos se realice por medio de las instituciones de crédito.

Existen distintas clases de pago, que son:

a) Liso y llano: Es aquel que se efectúa sin objeción alguna, el cual tiene dos vertientes, la primera en donde el contribuyente entera al fisco lo que le adeuda conforme a la ley y por ende es llamado el pago de lo debido y la segunda consistente en enterar al fisco una cantidad superior de la debida o una cantidad que no le adeuda, originado por un error de la persona, quien tiene derecho a que se le reintegre ese dinero, este pago es llamado de lo indebido. Surgiendo con este último la obligación de reembolso por parte del fisco, fundamentado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

b) En garantía: Lo realiza el particular, sin que exista obligación fiscal, con la finalidad de asegurar el cumplimiento en el caso de que en el futuro llegara a coincidir con la hipótesis prevista en la ley.

c) Pago bajo protesta: Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se exige, y se propone impugnarlo a través de los medios de defensa legales.

d) Pago provisional: Deriva de la autodeterminación sujeta a revisión por parte del fisco. Durante el ejercicio fiscal, el contribuyente va haciendo pagos conforme a las leyes y al final del ejercicio presenta su declaración anual, donde se reflejará su situación durante el ejercicio, y de esos pagos resultará una diferencia a pagar o un saldo a favor, en este último caso se podrá optar por compensarlo o solicitar su devolución.

e) Pago definitivo: Deriva de la autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco, en este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago del tributo y el fisco la acepta tal y como se presenta, aceptando que el pago es correcto.

f) Pago en anticipos: Es el que se efectúa en el momento de percibirse un ingreso gravado y a cuenta de lo que le corresponde al fisco. Es decir se da cuando el contribuyente percibe un ingreso fijo durante el ejercicio fiscal, por lo que puede saber cuánto le corresponderá pagar.

g) Pago Extemporáneo: Es aquel que se efectúa fuera del plazo legal. Puede tener su origen en la prórroga o en la mora y puede asumir dos formas: el espontáneo, que se realiza sin que haya gestión por parte del fisco; y a requerimiento cuando hay gestión de cobro por parte del fisco.

2.5 Facultades de la autoridad

Según el diccionario “facultad” es la aptitud o capacidad para ejercer una actividad, lo anterior, relacionado al tema implica que la autoridad hacendaria tiene la capacidad para ejercer ciertas conductas.

Por su parte el Código Fiscal de la Federación concede derechos a los contribuyentes, los cuales deben ser respetados por las autoridades fiscales, pero de igual forma otorga a esta última facultades para que estén en condiciones de cumplir con sus obligaciones y dando así la seguridad de que la autoridad actúa apegándose a los principios de legalidad. Sin dejar fuera que todo lo que a la autoridad no le está expresamente permitido, le está prohibido.

Cabe mencionar que los actos y resoluciones emitidas por la autoridad fiscal se presumen legales mientras el particular afectado no demuestre su ilegalidad.

Haciendo un análisis a lo que dice el código fiscal puedo concluir que las facultades de la autoridad hacendaria se dividen en dos ramas, “fuera de procedimiento” y “dentro o durante el procedimiento”

Dentro de las primeras se encuentran: dar asistencia al contribuyente, realizar recorridos, invitaciones y asesorías acerca del cumplimiento de sus obligaciones; actualizar el Registro Federal de Contribuyentes; dar a conocer a través de los medios de difusión los criterios para el cumplimiento de las disposiciones fiscales; contestar consultas a situaciones reales; solicitar la información necesaria para aclarar las declaraciones provisionales o definitivas del ejercicio y complementarias; modificar las resoluciones administrativas cuando estas no beneficien a los particulares.

Ahora bien dentro de las segundas encontramos las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, con la finalidad de asegurarse que el sujeto pasivo haya cumplido con las disposiciones fiscales y en caso contrario determinar el monto de la contribución omitida o los créditos fiscales o en su caso la comisión de algún delito fiscal.

Según el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación la autoridad fiscal está facultada para:

- a) Rectificar errores aritméticos u omisiones en declaraciones, solicitudes o avisos.
- b) Requerir al sujeto pasivo para que exhiba la contabilidad, datos, informes o documentos necesarios.
- c) Practicar visitas a los sujetos pasivos para revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- d) Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos que tenga repercusiones para efectos fiscales.
- e) Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y lo referente al Registro Federal de Contribuyentes, solicitar la documentación que ampare la legal propiedad de mercancías, en cuanto a bebidas alcohólicas se refiere, que estas tengan marbetes o precintos que amparen el pago del impuesto correspondiente.
- f) Practicar avalúos o verificar fiscalmente cualquier clase de bienes.
- g) Recabar de funcionarios, empleados públicos y fedatarios informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
- h) Allegarse de pruebas para acreditar la posible comisión de delitos fiscales.

Con la finalidad de explicar a groso modo las facultades de comprobación de la autoridad, me permito exponer el siguiente cuadro explicativo:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN

FACULTAD DE COMPROBACIÓN	EXPLICACIÓN
Requerir documentos para rectificar errores aritméticos	Es la más sutil de las facultades: encontrar un error para que el contribuyente rectifique y se le aplique la multa correspondiente.
Requerir contabilidad	De conformidad con el artículo 28 por contabilidad deben entenderse los sistemas y registros contables, los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales, equipos y sistemas electrónicos de comprobatoria. Esta debe exhibirse en su domicilio fiscal o puede requerirse en las oficinas de la autoridad, lo que se conoce como revisión de escritorio o gabinete.
Practicar visitas domiciliarias (auditorias)	Practicar visitas a los contribuyentes, para revisar su contabilidad, bienes y mercancías directamente en el domicilio fiscal.
Revisar dictámenes de contadores sobre estados financieros	Revisar dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes. Esta revisión puede hacerse en el domicilio del contador o en las oficinas de la autoridad.
Visitas domiciliarias para verificar expedición de comprobantes fiscales	Verificar las máquinas de expedición de comprobantes y sus requisitos. Solicitudes o avisos en materia de RFC. Cumplimiento padrón en materia aduanera. Verificar control de inventarios y sistemas electrónicos aduaneros. Facturas de las mercancías. Revisión de marbetes en bebidas alcohólicas (inspecciones)
Avalúos	Por perito valuador autorizado, de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
Informe de funcionarios públicos	Recabar estos informes para realizar cruces de información y compulsarla con la del contribuyente.
Formular denuncias ante Ministerio Público	Con las pruebas obtenidas puede levantar actas para realizar las denuncias o querellas correspondientes.

2.6 Contribuciones

Antes de hablar de contribuciones debo dejar claro lo que son los ingresos públicos, los cuales según lo dicho por Narciso Sánchez son “la cantidad de dinero o especie que percibe el Estado conforme a su presupuesto respectivo para cubrir

las necesidades sociales en un ejercicio fiscal determinado”⁴⁴

Existen dos formas de obtener los ingresos mencionados, por la vía del derecho público y por la vía del derecho privado.

Dentro de las vías de derecho público encontramos a los impuestos, los derechos, las contribuciones de mejoras, los aprovechamientos, los empréstitos y las aportaciones de seguridad social, de los cuales hablaremos mas adelante.

Por lo que hace a los ingresos por vía de derecho privado, encontramos aquellos ingresos que se obtienen por el desarrollo de actividades mercantiles o empresariales del Estado, así como por la explotación de sus bienes de dominio privado, herencias, donaciones o permutas a su favor, estas solo serán mencionadas por no ser relevantes para el tema de este trabajo.

Una vez definidos los ingresos públicos también es de mencionarse que en México existe el sistema federal de contribuciones que se refiere a los normas jurídico tributarias aplicables en la federación y que teniendo en consideración la autonomía de los estados federados y la coexistencia de los dos niveles políticos, se distribuyen entre si las competencias.

Lo anterior a efecto de evitar la doble tributación pues como ya se ha mencionado en capítulos anteriores, pueden establecer contribuciones la Federación, el Distrito Federal, los Estados y de alguna forma los Municipios.

Ahora bien, podemos definir a la contribución como las prestaciones en dinero o especie establecidas en la ley, a cargo de las personas físicas o morales, mexicanas o extranjeras que deben pagarse al gobierno facultado para percibir las y que son destinadas a satisfacer los gastos públicos.

⁴⁴ Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Porrúa, Segunda Edición, México 2001. Pág. 193

En nuestro país se encuentra fundamentado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, que señala que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos en todos los niveles de forma proporcional y equitativa.

Por lo que hace a este fundamento, es de aclararse que no únicamente los mexicanos están obligados al pago de las contribuciones, sino también aquellos extranjeros que se sitúen en los supuestos previstos por la ley.

Entonces podemos decir que las contribuciones son las aportaciones de bienes de los particulares para los fines públicos.

Se pueden tomar en consideración dos tipos de clasificaciones:

1.- La doctrinal. Que divide a las contribuciones en:

- I. Impuestos. Representa el ingreso tributario más importante. Definidas como “contribuciones establecidas en ley con carácter general, obligatorio e impersonal, exigidas por el Poder Público a las personas físicas y morales cuya situación coincide con el hecho generador de esa prestación y cuyo destino es el gasto público”⁴⁵

Por ejemplo para este ejercicio fiscal, la Ley de Ingresos de la Federación, considera los siguientes: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Empresarial a Tasa Única, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, Impuesto a los Rendimientos Petroleros, Impuestos al Comercio Exterior, Impuesto a los Depósitos en Efectivo y Accesorios.

- II. Derechos. Constituyen jerárquicamente el segundo tributo más importante, difieren de los impuestos en virtud de que los beneficios personales y directos que alcanzan los contribuyentes por los

⁴⁵ Sánchez Gómez, Narciso. Op cit. Pág. 210

servicios públicos que les presta el Estado por usar, explotar o aprovechar bienes del dominio público, de tal forma que se cubre en proporción al beneficio alcanzado por los sujetos pasivos. Son definidos como: las contribuciones que deben realizar al sector público las personas físicas o morales, públicas o privadas, por los servicios públicos que les otorga el Estado, y por disfrutar o aprovechar bienes del dominio público cuando la ley así lo establezca. Prácticamente es una contraprestación que debe entregarse al gobierno por una ventaja personal, directa, divisible que alcanza el contribuyente por un servicio del sector público, por utilizarlo o por apropiarse de bienes que forman parte del patrimonio colectivo.

III. Contribuciones especiales. Son prestaciones en dinero o especie, de carácter general y obligatorio a personas físicas y morales, cuyo objeto es financiar el monto de una obra pública o de un servicio de interés general y que se traduce en un beneficio personal y directo a las personas de esa zona o en proporción mayor al resto de la población. A su vez, se dividen en:

a) Aportaciones de seguridad social: Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas físicas o morales para cubrir los servicios de previsión social a favor de los trabajadores, familiares o derechohabientes. Generalmente son cuotas obrero-patronales, de forma que los destinatarios tengan derecho a asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, indemnización, jubilación, derechos de vivienda, créditos hipotecarios, centros vacacionales, apoyos para elevar el nivel profesional y cultural.

b) Contribuciones de mejoras: Son los tributos previstos en la

legislación fiscal que deben cubrir los particulares que alcancen los beneficios de índole económico, por la realización de obras públicas por cooperación y los correspondientes servicios públicos que así se establezcan. Se trata de una elevación del valor rentístico o comercial de los bienes inmuebles ubicados en el área a tratar con la obra respectiva, se trata de modernizar, urbanizar, acondicionar o tener una mejor forma de vida y convivencia social. Todo esto previa audiencia a favor de los particulares para evitar conflictos al ejecutar las obras.

- IV. Accesorios Legales: Hay quienes los consideran dentro de las contribuciones, porque forman parte de su naturaleza jurídica, y se integran de las multas, recargos, gastos de ejecución y las indemnizaciones a favor del fisco por el pago extemporáneo de los tributos, y que se propician al descubrirse una evasión fiscal o por el simple hecho de haberlo enterado en forma extemporánea.
- V. Exacciones parafiscales: “Son las prestaciones en dinero establecidas por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a favor de organismos con personalidad propia y distinta del Estado y a cargo de personas físicas o morales usuarias de los servicios o afiliados a esos organismos y que recaudan y destinan al financiamiento de sus gastos.”⁴⁶

2. Y la segunda clasificación es la legal, en donde el Código Fiscal de la Federación, dentro de su segundo artículo señala que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; por otro lado en su artículo tercero hace alusión a los ingresos no tributarios como aprovechamientos y productos, dándonos la definición de cada uno de ellos y que a la letra dicen:

⁴⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Oxford, Segunda Edición. México 2007. Pág. 93

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

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

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

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

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

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la

seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1o.”

“Artículo 3o.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Los **aprovechamientos** por concepto de multas impuestas por infracciones a las disposiciones legales o reglamentarias que no sean de carácter fiscal, podrán ser destinados a cubrir los gastos de operación e inversión de las dependencias encargadas de aplicar o vigilar el cumplimiento de las disposiciones cuya infracción dio lugar a la imposición de la multa, cuando dicho destino específico así lo establezcan las disposiciones jurídicas aplicables.

Son **productos** las contraprestaciones por los servicios que preste el

Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.”

Capítulo III

Aspectos de la visita domiciliaria en materia fiscal.

3.1 Concepto

Según Rodríguez Lobato “es la revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio fiscal del mismo, que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales.”⁴⁷

De acuerdo a lo que he analizado a lo largo de este trabajo, puedo definir a la visita domiciliaria como una de las facultades de comprobación del Estado por medio de alguno de sus organismos (IMSS, SHCP, SAT) para verificar en el domicilio del propio contribuyente su contabilidad, así como la operación del negocio mismo y con ello comparar la información contable, fiscal y financiera que el contribuyente presenta frente al fisco.

Ahora bien, el objeto de practicar estas visitas será:

- a) Verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- b) Determinar contribuciones omitidas o bien créditos fiscales.
- c) Comprobar la comisión de delitos fiscales.
- d) Dar información a otras autoridades fiscales.

Podemos definir a la visita domiciliaria como el documento expedido por la autoridad competente, mediante el cual se hace del conocimiento de la persona a

⁴⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, México 2002. Pág.131.

quien va dirigido, el hecho de que en el ejercicio de las facultades de comprobación y fiscalización que el Código Fiscal de la Federación le otorga, esa autoridad ha decidido instaurar el procedimiento regulado en dicho código para ejercer sus facultades de comprobación en el domicilio del contribuyente responsable solidario o tercero relacionado a fin de revisar la contabilidad bienes y mercancías para efecto de determinar si se ha cumplido o no con las obligaciones fiscales.

3.2 Naturaleza Jurídica

La base jurídica para fundamentar las visitas domiciliarias se encuentra en el artículo 16 constitucional que en su décimo primer párrafo enuncia:

“Artículo 16. ...

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...”

Lo anterior se refuerza con lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, que en su artículo 42 señala que dentro de las facultades de la autoridad fiscal está la de practicar visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de nuestras obligaciones fiscales, en conjunto con el artículo 45 en donde se enuncian las obligaciones del visitado.

De aquí se desprende que el acto de molestia, para que sea válido, debe constar en mandamiento escrito de autoridad competente y que en el mismo se funde y motive su actuar.

Ahora bien, el hecho de encontrarse establecida en la ley no solo implica la

facultad de la autoridad para llevar a cabo la visita domiciliaria y la correlativa obligación del visitado de permitirla pues para poder encuadrarla al marco del derecho se verá constreñida al cumplimiento de determinados requisitos legales, los cuales, de no cumplirse la convertirán en un acto viciado, lo que tendrá como consecuencia la ilegalidad de los frutos emanados de ella, los cuales se enunciarán en los siguientes puntos.

3.3. Requisitos de la orden de visita

Para iniciar una visita domiciliaria se deberán satisfacerse algunos requisitos, tal como lo enuncia la siguiente tesis jurisprudencial de la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en el informe 1985 segunda parte, páginas 13 y 14, establece:

“Visita Domiciliaria. Ordenes de, requisitos que deben satisfacer.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional las ordenes de visita domiciliaria expedidas por la autoridad deben satisfacer los siguientes requisitos: 1. Constar en mandamientos escritos; 2. Ser emitidos por autoridad competente; 3. Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita; 4. El objeto que persiga la visita; 5. Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia.”

Ahora bien, el código fiscal establece que la orden de visita, deberá contener los siguientes requisitos:

- Ser emitida por autoridad competente.
- Estar fundado y motivado. Exponiendo su causa legal, su objeto y propósito.
- Constar por escrito.
- Señalar a la autoridad que lo emite.
- Estar firmado por el funcionario competente para ello.
- Contener el nombre de la persona a quien va dirigido o los datos necesarios

para identificarlo.

- Indicar el lugar donde ha de llevarse a cabo la visita.
- Contener el nombre de la o las personas autorizadas para realizarla.

Es así que podemos definir a la orden de visita como el documento expedido por autoridad competente, mediante el cual se hace del conocimiento de la persona a quien va dirigido, el hecho de que en el ejercicio de sus facultades de comprobación y fiscalización que el Código Fiscal de la Federación le otorga, esa autoridad ha decidido instaurar el procedimiento regulado en dicho código para ejercer sus facultad en el domicilio del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado, a fin de revisar la contabilidad, bienes y mercancías para efecto de determinar si se ha cumplido o no con las obligaciones fiscales.

Para que este documento sea válido y pueda ser entregado, es necesario que a él se acompañe el “acta de notificación”, lo anterior está contenido en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación el cual establece las reglas correspondientes para las notificaciones las cuales pueden ser:

“Artículo 134.- Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

En el caso de notificaciones por documento digital, podrán realizarse en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria o mediante correo electrónico, conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. La facultad mencionada podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado. Para los efectos de este párrafo, se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al utilizar la clave de seguridad que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione.

La clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable del uso que dé a la misma para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

El acuse de recibo también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario de documento remitido al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento.

Las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrán imprimirse para el interesado, dicha impresión contendrá un sello digital que lo autentifique.

Las notificaciones por correo electrónico serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme lo señalado en los artículos 17-D y 38 fracción V de este Código.

II. Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior.

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los

demás casos que señalen las Leyes fiscales y este Código.

IV. Por edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión.

V. Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 137, de este Código.

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de los medios señalados en las fracciones I, II o IV de este artículo o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

El Servicio de Administración Tributaria podrá habilitar a terceros para que realicen las notificaciones previstas en la fracción I de este artículo, cumpliendo con las formalidades previstas en este Código y conforme a las reglas generales que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.”

La falta de notificación o su indebida realización tendrá como consecuencia la ilegalidad del acto, por lo que los requisitos para llevar a cabo la notificación de la orden son las siguientes:

- a) Se deberá realizar en el domicilio señalado ante las autoridades fiscales para efectos del Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Deberá realizarse en días hábiles o contar con la habilitación respectiva.
- c) Deberá practicarse entre las siete horas con treinta minutos y las dieciocho horas.
- d) Deberán identificarse los funcionarios con la persona con quien se entienda

la diligencia.

- e) Señalar la fecha en que se realiza y recabar nombre y firma de la persona con quien se entienda la diligencia.
- f) Proporcionar copia del acto al interesado.

Ahora bien, si al presentarse los visitantes en el domicilio, no se encontrara el visitado o representante legal, deberá dejarse un citatorio para que le esperen al día siguiente, en hora determinada a efecto de entregar la orden de visita, esto según lo ordenado por el artículo 44 fracción segunda del Código Fiscal de la Federación.

Los requisitos que dicho citatorio deberá contener serán los siguientes:

- a) Constar por escrito.
- b) Efectuado por autoridad competente.
- c) Señalar la autoridad que lo emite.
- d) Estar fundado y motivado.
- e) Expresar que tiene por objeto entregar la orden de visita.
- f) Contener el nombre de la persona a quien se dirige.
- g) Registrar hora y fecha de su entrega.
- h) Realizarse en el domicilio señalado en el registro Federal de Contribuyentes.
- i) El visitador deberá cerciorarse de que el domicilio es el correcto y asentarlo así.
- j) Expresar que se requirió la presencia de la persona a quien va dirigida la orden.
- k) Expresar el carácter con que se ostenta la persona a quien se entrega el citatorio.
- l) Registrar los datos de identificación de la persona a quien se deja el citatorio.
- m) Recabar la firma de la persona a quien se entrega el citatorio.

n) Pactar cita para hora exacta del día siguiente.

Es de mencionarse que el hecho de exigir tantos requisitos lleva a la constante violación de garantías en los citatorios y como consecuencia su impugnación.

Derivado de lo anterior entrare al análisis de cada uno de los requisitos de la orden de visita, aun cuando algunos de ellos parecieran no representar mayor problema en cuanto a sus definiciones, considero importante hacer mención de algunos elementos que implican estos requisitos.

3.3.1 Constar por escrito

El hecho de constar por escrito implica que las ideas queden registradas en papel o cualquier otra superficie. Con esto parece lógico entender la frase “Orden por escrito” que era presentada impresa en papel y entregada a la persona. En la actualidad y a partir de 2005 con la obligatoriedad de la Firma Electrónica Avanzada, las notificaciones ahora también pueden constar por escrito en un documento digital, lo cual deriva en el hecho de no poder contener una firma autógrafa, sino que contendrá una Firma Electrónica Avanzada o una Firma Electrónica Simple, cuyas definiciones de encuentran contenidas en el Código de Comercio en su artículo 89.

3.3.2 Emitida por autoridad competente

Según Rafael de Pina Vara la competencia es “la potestad de un órgano de jurisdicción para ejercerla en un caso concreto”.

Así mismo el Diccionario Jurídico Mexicano señala que “en sentido jurídico general se alude a una idoneidad atribuida a un órgano de autoridad para conocer o llevar

a cabo determinadas funciones o actos jurídicos”.

Ahora bien, cuando se dice que la orden debe ser emitida por autoridad competente se refiere a que en el documento en que se ordena la visita, la autoridad que actúa debe definir que tipo de competencia ejerce, puesto que existen tres tipos de competencia, que son:

- a) Originaria: Aquella expresamente conferida en la ley o reglamento para apoyar la actuación del titular de un órgano de gobierno.
- b) Delegada: Se da cuando el titular de la competencia originaria tiene la facultad de delegar dicha atribución, mediante las modalidades y condiciones que se deben encontrar en el acuerdo delegatorio, dejando en manos de subalternos las facultades.
- c) Por ausencia: Se da cuando por un precepto legal que prevé facultades a favor de un órgano en particular y se deja el ejercicio de esas facultades en autoridades de menor jerarquía que dependan del titular y puedan actuar en su ausencia.

Entonces la autoridad deberá fundamentar y especificar el nombre del ordenamiento en donde está contenida la competencia que se ejerce, sin dejar de mencionar el tipo de competencia que se esté ejerciendo.

Per se lo anterior, la autoridad deberá tener:

- I. Competencia territorial, que implica que el texto que le otorgue facultades debe definir el ámbito geográfico donde dichos funcionarios pueden actuar.
- II. Competencia temporal, referida a que en el momento en el que se dicte el acto debe estar dentro del ámbito de actuación que indique la ley.
- III. Competencia material, indica que dentro del entorno jurídico que le fue determinado, este acto se encuentra incluido.

El hecho de no contener la expresión precisa de todas estas competencias implica la violación de garantías.

3.3.3 Fundar y motivar la causa legal del procedimiento

Como ha quedado asentado, esta condición está plasmada en el artículo 16 constitucional y la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de la fundamentación y motivación es de aclararse que la autoridad debe fundar y motivar en forma suficiente, es aquí donde aparece la violación de garantías, puesto que la mayoría de las ocasiones la autoridad funda en forma equivocada, no motiva sus actos de forma suficiente o solo cumple con uno de esos requisitos.

Ahora bien, si los motivos o causas que se tomaron en cuenta para dictar un acto determinado, no se adecuan a lo señalado por la ley en la que pretenden fundarse, no se cumple con el requisito que exige el artículo 16 constitucional de fundamentación y motivación.

En cuanto a la fundamentación, queda colmada con la cita de la ley y el artículo aplicable a la situación en concreto; por lo que hace a la motivación debe contener las razones o circunstancias específicas por las que la autoridad determina que el caso concreto se sujeta a lo estipulado por la norma invocada como fundamento.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación define a la fundamentación como: “la expresión del precepto legal o reglamentario aplicable al caso”.

Y por motivación definió: “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”.

Ahora bien este punto es muy importante, puesto que la falta o el error en este elemento es motivo suficiente para declarar la nulidad en caso de que la resolución no sea favorable para el particular, pues es un vicio generado durante el procedimiento.

3.3.4 Señalar el lugar en que se va a desarrollar

Por la redacción del artículo 43 fracción III se da por entendido que la visita ha de realizarse en el domicilio fiscal y en concordancia la fracción II del artículo 43 enuncia las reglas para practicarla.

A su vez del artículo 44 al 47 establece que para poder cumplir con lo ordenado, deberá realizarse en el domicilio fiscal, cuya definición se encuentra en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien la orden de visita debe señalar el lugar donde ha de llevarse a cabo siendo este el que el contribuyente señaló ante la autoridad como domicilio fiscal.

Debo señalar que la autoridad está facultada para llevar a cabo la visita en varios domicilios pero previamente se debe cumplir con el requisito de notificación, pues el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación señala que:

“... el aumento de lugares se deberá notificar”

Este artículo es omiso en explicar los casos en que se hará tal aumento, pero algunos requisitos se encuentran en la fracción II del artículo 46 del mismo ordenamiento, pero solo se refieren al levantamiento de actas parciales y el acta final pero no especifican nada sobre la orden de visita.

3.3.5 Ostentar la firma del funcionario competente

En este punto he de mencionar que implica que en la orden de visita se debe

anotar el nombre completo del funcionario que la emite, así como el cargo que ocupa, para cotejar que este último coincida con el ordenamiento en que se funda el argumento de estar facultado para ordenar la realización del acto de molestia.

Ahora bien, dentro de la orden de visita se debe especificar el alcance de la diligencia, es decir el objeto, para que el visitado sepa con certeza cual es el límite del visitador, hasta donde puede llegar, el periodo que la visita comprende, los impuestos a revisar, si es el responsable directo u obligado solidario, etc.

Lo anterior implica darle seguridad jurídica al visitado, pues no quedan abiertas las facultades del visitador.

Ahora bien, entrando de lleno a lo relativo a la firma del funcionario competente, como ya he mencionado, a pesar de la entrada e vigor de la Firma Electrónica Avanzada, se sostiene que la firma de las órdenes de visita siempre debe ser autógrafa, puesto que a pesar de que ningún artículo expresa que la firma debe ser autógrafa, el artículo 16 Constitucional señala que:

“... escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”

De lo que se deduce que si la firma no es autógrafa, no se tendrá la certeza de que quien lo emitió estaba facultado para hacerlo o que fue emitido por otra persona usando una firma facsimilar.

Según Magaly Juárez Arellano, “la firma consiste en asentar al pie de una resolución o acto escrito de autoridad, el nombre y apellido de la persona que los expide, en la forma (legible o no) en que acostumbra hacerlo, con el propósito de dar autenticidad y firmeza a la resolución así como aceptar la responsabilidad que deriva de la omisión del mandamiento”.⁴⁸

⁴⁸ Juárez Arellano Magaly. *Visita domiciliaria*. Editorial Defensa fiscal. 2005. Pág. 56

3.3.6 Contener el nombre de la persona a que va dirigida

Por lo que hace a este requisito, siempre que se trate de una visita domiciliaria, la autoridad cuenta con los datos registrados por el contribuyente y es indudable que entre esos datos se encuentra el nombre de la persona a quien se le practicara la visita, evidentemente la falta del mismo implicara una violación, puesto que de solo contener otros datos aportados por el contribuyente en la emisión del acto generaría inseguridad jurídica y su consecuente nulidad.

Ahora bien, es de mencionarse que en algunos casos se puede señalar los datos que permitan la identificación del contribuyente; por ejemplo, tratándose de la verificación de vehículos de procedencia extranjera o de mercancías en transito, toda vez que puede ser desconocido el nombre del propietario, en cuyo caso basta señalar los datos que permitan definir que el funcionario facultado decidió llevar a cabo la revisión de tal forma.

3.3.7 Nombre de la persona o personas que deben efectuar la visita

Este requisito debe ser cubierto con la finalidad de preservar la garantía de inviolabilidad del domicilio, puesto que no podrán entrar quienes no estén facultados legalmente para irrumpir en el.

Para evitarlo, en la orden de visita deberán estar contenidos los nombres completos de las personas facultadas por la autoridad para efectuar la revisión ordenada; teniendo en cuenta que para sustituir o aumentar el número de visitantes, se deberá notificar previamente al contribuyente.

3.4 Desarrollo de la visita

Continuando con la secuencia establecida para que se lleve a cabo la visita domiciliaria, debo mencionar como siguiente paso la realización del “Acta de inicio”, cuya finalidad es dar cumplimiento a las garantías del visitado, contenidas

en los artículos 44 fracción III y 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación, que indican que se debe dejar constancia de las actuaciones respecto al desarrollo de la visita.

Ahora bien de la suma de todas y cada una de las actas realizadas durante el desarrollo de la visita se obtiene la narración completa de lo sucedido durante la misma, por lo que, en la primera de ellas deben pormenorizarse todas las circunstancias que ocurren en dicho acto, las cuales deben ser:

- Identificación por parte de los visitantes.
- Hora del comienzo de la visita, la cual debe ser la especificada para ello en el citatorio previo a la entrega de la orden
- Deben iniciarse en horas hábiles, es decir, de 7:30 a 18 horas, aunque puede haber casos de excepción, preceptuados en la ley.

Es de aclararse que dentro de la notificación de la orden, debe existir un acta circunstanciada donde se establezca el cómo se cercioró de que efectivamente ese era el domicilio fiscal de la persona indicada y la forma en que corroboró que esa era la persona a la que debía notificar, el no hacerlo de esa forma viola preceptos jurídicos aplicables.

Retomando el hecho de que los visitantes deben identificarse plenamente ante la persona con quien se entienda la visita, este requisito está contenido en el artículo 44 fracción III del Código Fiscal de la Federación, en el momento de dicha identificación, se solicita al visitado para que señale testigos, mismos que serán sumamente importantes durante el desarrollo de la visita; cualquier violación en este sentido tendría como consecuencia la nulidad lisa y llana de esa y las posteriores actuaciones.

Ahora bien, los visitantes deben hacer constar en las actas de auditoría los datos de los documentos con los que se identificaron, como son:

- Número de credencial.
- Fecha de su expedición.
- Vigencia.
- Autoridad emisora.
- Nombre y cargo de la persona a favor de quien se emite.

También deberá señalarse la fecha, la hora y el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia puesto que el hecho de no señalar dichos requisitos, tiene como consecuencia que no exista prueba que avale el cumplimiento por parte de la autoridad a lo establecido en el citatorio previo. Además de ser un requisito sumamente importante para fijar el inicio cierto del acto de autoridad para efectos del conteo de los plazos legales tanto de la autoridad como del gobernado.

Ahora bien, la visita domiciliaria es la facultad otorgada por el artículo 16 constitucional a las autoridades fiscales para poder comprobar en el domicilio fiscal de los contribuyentes, lo relativo a las obligaciones fiscales a las que se encuentran sujetos y que representa un acto de molestia, pues es una excepción a la garantía de inviolabilidad del domicilio.

Estas visitas están sujetas a las siguientes reglas:

1. Deben realizarse en el lugar o lugares señalados en la orden correspondiente.

2.- Si los visitadores no encuentran a la persona visitada con la que deba practicarse la visita, deberán dejar citatorio con quien se encuentre en el domicilio, para que el visitado o su representante lo espere en hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; de no hacerlo la visita se realizara con quien se encuentre en el domicilio.

3.- Al iniciarse la visita, los visitadores deberán identificarse ante quien atiende la diligencia, requiriéndole para que señale a dos testigos, de no señalarlos, los visitadores tendrán la facultad para hacerlo.

Ahora bien, dichos testigos pueden ser sustituidos en cualquier momento, en cuyo caso la persona con quien se entienda la visita deberá señalar a quien lo sustituya o ante su negativa lo harán los visitadores.

4.- Los visitados tiene la obligación de permitir a los visitadores el acceso al lugar de la visita y mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles fiscales, de los cuales los visitadores podrán tomar copias y cotejarlos para anexarlos a las actas parciales o finales que se realicen con motivo de la visita.

Además los visitadores tienen acceso a cualquier medio de almacenamiento de datos que el contribuyente tenga.

Durante el tiempo que dure la visita, los visitadores podrán asegurar la contabilidad colocando sellos o marcas en documentos, bienes, muebles y oficinas los cuales quedarán en depósito del visitado y se elaborara un inventario de los mismos.

Con el fin de salvaguardar las garantías del visitado, el desarrollo de las visitas se plasmará en actas administrativas, cuyos requisitos se encuentran contenidos en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos:

a) Acta inicial. En la cual constaran de forma circunstanciada los hechos u omisiones detectados por los visitadores.

b) Si la visita se realiza en dos o más lugares, en cada uno se deberán realizar actas parciales, las cuales serán agregadas al acta final de la visita.

c) De igual forma se podrán realizar actas parciales o complementarias en donde se asienten hechos u omisiones que se conozcan durante la visita y a ellas se anexaran documentos que las sustenten, estas actas formarán parte integrante del acta final.

d) Posteriormente se realiza la ultima acta parcial, en la cual deberá hacerse expresamente la mención de que tiene esta calidad, con el fin de que entre esta y el acta final transcurran veinte días, en los que el contribuyente podrá presentar los documentos que estime que desvirtúan lo vertido en las actas realizadas durante la visita o en su caso corrija su situación fiscal. Este plazo puede extenderse por quince días más si la revisión fuere por más de un ejercicio fiscal.

e) Cuando sea imposible concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado, las actas del desarrollo de la visita podrán levantarse en las oficinas de la autoridad fiscal, previa notificación a la persona con quien se entienda la diligencia.

3.5 Termina para su conclusión

Según lo señalado por el artículo 46 A del Código Fiscal de la Federación, las autoridades están obligadas a concluir la visita domiciliaria en un plazo máximo de doce meses, los cuales comienzan a contarse a partir de la notificación hecha al contribuyente del inicio de las facultades de comprobación.

Ahora bien, según el mismo artículo señalado con anterioridad existen casos en que dicho plazo quedara suspendido, los cuales se pueden presentar en los siguientes casos:

- Huelga
- Fallecimiento del contribuyente

- Desocupación del domicilio por parte del contribuyente sin notificación a la autoridad
- Cuando el contribuyente no atienda los requerimientos de la autoridad para dar conclusión a la visita (6 meses máximo)
- Cuando la autoridad reponga el procedimiento (2 meses máximo)
- Cuando la autoridad por casos de fuerza mayor no pueda continuar con sus facultades de comprobación.

3.6 Consecuencias de la visita.

Al concluir la visita domiciliaria se pueden producir consecuencias jurídicas como son:

- La imposición de un crédito fiscal
- La imposición de sanciones administrativas
- La imposición de sanciones penales

Según el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación la autoridad que practica la visita y conoce de hechos u omisiones que tengan como consecuencia incumplimiento de las obligaciones fiscales, determinara cuales fueron las contribuciones omitidas dentro de los seis meses siguientes a la emisión del acta final de la visita.

Ahora bien el crédito fiscal está definido por el mismo código en su artículo 4 como:

Artículo 4o.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus

funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

Para efectos del párrafo anterior, las autoridades que remitan créditos fiscales al Servicio de Administración Tributaria para su cobro, deberán cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca dicho órgano.

Entonces serán aquellas cantidades con sus accesorios, que el Estado tenga derecho a reclamar de los particulares.

Por lo que hace a las sanciones administrativas, están integradas por aquellas multas derivadas de las infracciones o incumplimientos de las obligaciones fiscales del contribuyente, las cuales serán determinadas por la autoridad fiscal con base en el contenido de los artículos 75 al 91-B del mismo ordenamiento.

Tocante a las sanciones penales, se aplicaran cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela manifestando que el fisco sufrió o pudo haber sufrido algún perjuicio o cuando detecte contrabando de mercancías, las penas y los actos calificados como delitos fiscales se encuentran contenidos del artículo 91 al 115 Bis del Código Fiscal de la Federación.

Capítulo IV

Inseguridad jurídica de la fracción VIII del artículo 46 del Código Fiscal Federal

4.1 Contenido del artículo 46 del Código Fiscal Federal

Como se ha visto durante el desarrollo de este trabajo el sujeto activo tiene derechos y obligaciones, estas últimas, para que puedan ser llevadas a cabo deben estar contenidas expresamente en la ley puesto que para la autoridad todo lo que no está expresamente permitido, está prohibido.

Por lo anterior, como ha quedado asentado en capítulos anteriores, el artículo 42 señala cuáles son las facultades de comprobación de la autoridad, dentro de las cuales se encuentra el realizar visitas domiciliarias, las cuales deben practicarse conforme a lo ordenado por el artículo 16 Constitucional en concordancia con el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, el cual inicia diciendo:

“Artículo 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:...”

En este artículo se establecen las reglas que se deben seguir para llevar a cabo la visita domiciliaria, la cual se sustenta en ocho fracciones que se analizarán en este capítulo, con la finalidad de concluir donde se encuentra la violación de la garantía de seguridad jurídica que intento plantear con este trabajo.

Así mismo, la autoridad debe cumplir una serie de obligaciones para realizar el acto de molestia, con el fin de no violentar las garantías individuales de los contribuyentes, el problema radica en que algunas disposiciones llegan a contradecirse o dejan lagunas en su aplicación, generando con ello inseguridad a pesar de cumplir con los requisitos establecidos por la misma ley.

4.1.1 Fracción I actas de visita domiciliaria valor probatorio

Ahora bien la fracción primera del artículo en cuestión establece que durante la visita se levantara actas en las cuales se asentara lo que sucede durante la visita domiciliaria, esto da seguridad jurídica al visitado y cuando faltare el levantamiento de la misma existiría una violación por ello la fracción establece lo siguiente:

“I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado”

Ahora bien, lo anterior quiere decir que las actas conformaran la visita domiciliaria, así como los documentos proporcionados por el contribuyente y que hacen prueba para la autoridad, quien en su momento podrá fincar un crédito fiscal, pero también hará prueba para el visitado si la visita no se apego a derecho, por lo que todas las actas deben estar debidamente circunstanciadas, es decir, deben indicar quienes están presentes, como se identifican, si las identificaciones están vigentes, los documentos que se tienen a la visa y de ser necesario el análisis contable.

4.1.2 Fracción II actas parciales de visita a dos o mas lugares

La fracción segunda de este artículo permite a la autoridad levantar actas parciales en lugares diversos, tratándose del mismo contribuyente, y que a la letra dice:

“II. Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en

cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del Artículo 44 de este Código.”

Esta fracción se aplica en casos específicos, puesto que la orden de visita debe señalar el lugar en donde ha de llevarse a cabo, en el caso de que el domicilio tenga errores, el visitador no puede corregirlos en el acta y deberá solicitar una nueva orden, pues de lo contrario la visita sería inválida.

En algunos casos la contabilidad no se encuentra en el domicilio señalado por el contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en cuyo caso deberá transportarla hasta ese lugar, porque justamente fue el domicilio que señaló, pero para el caso que nos ocupa el visitado podrá, después de notificado el citatorio, señalar un cambio de domicilio, y de esta forma la visita domiciliaria podrá practicarse en ambos domicilios, asentando siempre este hecho en el acta de inicio y en las actas parciales que al efecto se realicen, la finalidad de asentar este hecho en cada acta es la de otorgar seguridad jurídica al visitado, pues como se mencionó en el punto anterior cada acta debe estar debidamente circunstanciada, para servir como prueba para ambas partes en caso de fincar un crédito fiscal.

4.1.3 Fracción III aseguramiento de la contabilidad, documentos o bienes sin impedir la actividad del visitado

El hecho de que la autoridad tenga el derecho de iniciar sus facultades de comprobación no quiere decir que por ello pueda detener la actividad de la persona a la que dirige el acto de molestia, por ello en esta fracción se establece como se podrá realizar el aseguramiento de la contabilidad:

“III.- Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la

contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitantes, quienes podrán sacar copia del mismo.”

Si es el caso de que la autoridad asegura la información contable lo mas común es que ponga sellos en los muebles que la contengan, los cuales serán firmados tanto por el visitado como por los visitantes y hasta en tanto los visitantes no regresen a darle continuidad a la visita domiciliaria el contribuyente no puede extraer documentos violando los sellos colocados por los visitantes.

4.1.4 Fracción IV actas parciales complementarias y final

Por lo que hace a esta fracción una vez que la autoridad levanta el acta parcial de inicio, se retira del domicilio y con posterioridad puede regresar a darle continuidad a la visita domiciliaria, por lo que tendrá que levantar cuantas actas parciales sean necesarias para integrar la visita como lo establece la fracción que al efecto menciono, y la cual dice:

“**IV.-** Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita.

Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere

el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.

Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a

partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.”

La finalidad de realizar actas parciales de forma circunstanciada, en donde se asienten los hechos u omisiones detectadas por la autoridad durante la visita domiciliaria, será que el particular pueda conocer con detalle las situaciones que los visitadores tomaron en cuenta para determinar el incumplimiento a las disposiciones fiscales, esto garantiza para el visitado una adecuada defensa, puesto que, con base en dichas actas la autoridad administrativa podrá fincar créditos fiscales o sanciones al gobernado, de tal forma que si en las actas no aparece la información necesaria que demuestre como fue que la autoridad llevo a resolver de tal forma, el contribuyente no estaría en la posibilidad de controvertir dicha resolución.

Ahora bien una vez que se levanten todas las actas parciales necesarias, la autoridad tiene la obligación de comunicar al contribuyente que ha terminado con la revisión del cumplimiento de obligaciones por lo que deberá levantar la ultima acta parcial, la cual deberá expresamente contener esa información, permitiéndole al contribuyente auto corregirse si ese es su deseo, o bien ofrecer documentos

que desvirtúen lo asentado por la autoridad en las actas parciales. Por lo que en caso de ofrecer documentos que desvirtúen lo asentado la autoridad tendrá la obligación de revisar dichos documentos para determinar si le benefician o no al contribuyente, de ser negativo no cambiara la ultima acta parcial y para el caso de beneficiarle lo ofrecido por el contribuyente la autoridad deberá emitir una ultima acta parcial nueva.

Ahora bien la finalidad de hacer mención expresa de que se trata de la ultima acta parcial es la de poderla diferenciar del resto de las actas parciales, pues a partir de su notificación corren los veinte días hábiles para alegar y rendir pruebas que desvirtúen lo vertido en las actas.

4.1.5 Fracción V levantamiento de actas en oficinas de la autoridad

En la revisión de escritorio o gabinete, la autoridad no acude directamente al domicilio del contribuyente para llevar a cabo la revisión, inclusive las visitas domiciliarias se llegan a convertir en revisiones de gabinete, puesto que para efectos de dar continuidad a la visita domiciliaria y en caso de que no sea posible continuar realizándola en el domicilio fiscal del contribuyente, estas actas pueden levantarse en la oficina de la autoridad auditora, previa notificación que se haga al contribuyente, esta fracción señala lo siguiente:

“**V.-** Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.”

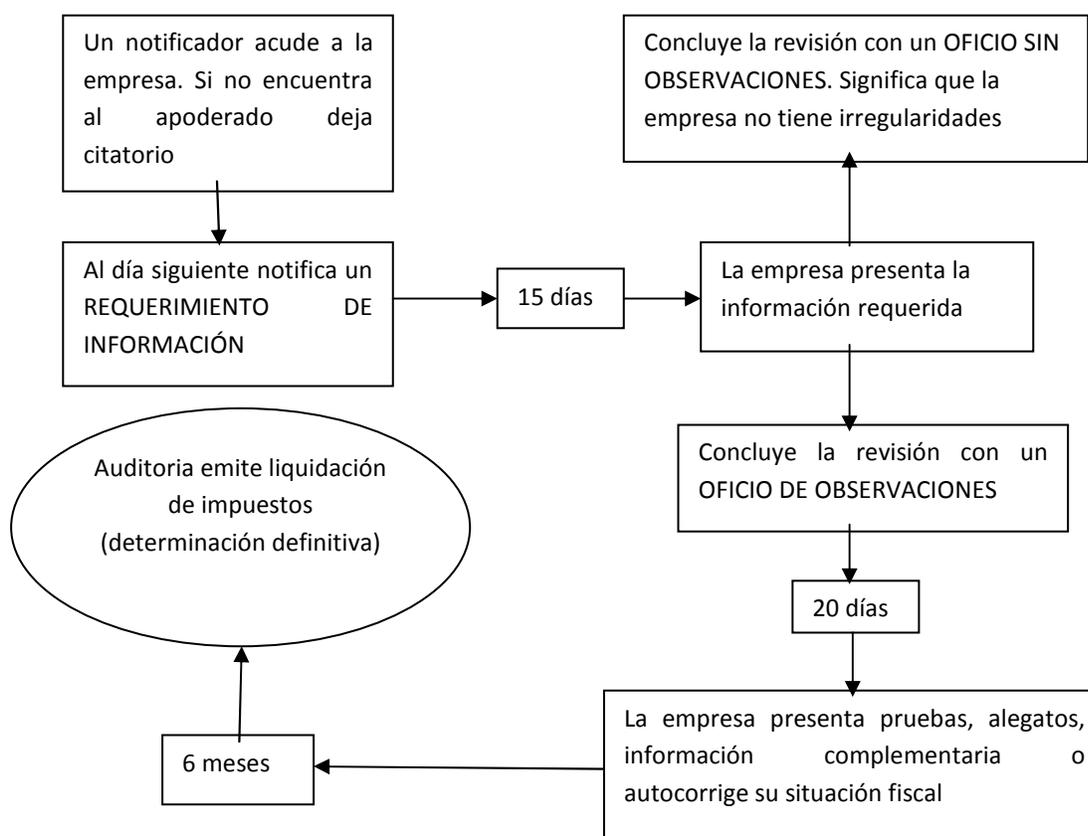
Precisamente se le llama revisión de gabinete, puesto que se lleva a cabo en la

mesa normal de trabajo, o gabinete administrativo de la autoridad fiscalizadora y para diferenciarlo de la visita domiciliaria; la autoridad solicitará datos, informes, estados de cuenta, documentos, etc. que conformen la contabilidad para que sean llevados a las oficinas de la autoridad en forma impresa o en medios magnéticos para que desde las oficinas se puedan llevar a cabo las revisiones y así poder concluir si el contribuyente ha cumplido o no con sus obligaciones fiscales.

Ahora bien, para solicitar dicha información la autoridad debe cubrir los siguientes requisitos:

- Debe hacerse por escrito en documento impreso.
- Contener correctos los datos del nombre, denominación o razón social del contribuyente a quien se dirige.
- Señalar la autoridad que lo emite.
- Señalar los fundamentos o disposiciones legales y los motivos con base en los cuales se emite o finca el objeto o propósito de la revisión.
- La firma autógrafa del funcionario competente.
- El o los ejercicios y/o periodos y las obligaciones fiscales que se van a revisar.
- El lugar en donde se deba entregar la información solicitada.

La revisión de gabinete tiene un procedimiento diferente al de la visita domiciliaria, por lo que se encuentra regulada por el artículo 48 de Código Fiscal de la Federación y al igual que la visita domiciliaria debe realizarse en un plazo máximo de doce meses que corren de la notificación del requerimiento a la notificación del oficio de observaciones, dicho procedimiento se ilustra en el siguiente esquema:



4.1.6 Fracción VI y VII; cierre, firma y recepción del acta final

Para cerrar la visita domiciliaria, es necesario emitir un acta llamada “acta final”, dichas fracciones enuncian lo siguiente:

“VI.- Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se

entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

VII.- Las actas parciales se entenderán que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.”

Es obligación de la autoridad hacer saber al contribuyente que ya ha terminado de hacer la revisión y con ello comunicarle cuales son los hechos u omisiones encontrados y que a su punto de vista el contribuyente incurre en infracciones u omisiones en el cumplimiento de las obligaciones o en la menor parte de los casos que se cumplió con las obligaciones fiscales.

Es de mencionarse que todas las actas parciales, incluyendo la final deben tener como requisitos: llevarse a cabo en el domicilio designado en la orden de visita; si medio citatorio, el hecho de realizarse a la hora exacta que se indico en el mismo; levantarse por escrito y en presencia del visitado; realizarse con la presencia de dos testigos; y efectuarse en horas hábiles salvo casos de excepción.

4.1.7 Fracción VIII reposición del procedimiento administrativo por una sola ocasión.

Esta fracción señala que las autoridades pueden revisar nuevamente los mismos hechos, contribuciones y periodos por los que inicio la visita cuando se percate que el procedimiento no ha estado apegado a derecho y a la letra dice:

“**VIII.** Cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.

Lo señalado en la fracción anterior, será sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivó la violación.

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden. En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales; a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.”

Con respecto a lo señalado en esta fracción, se encuentran incongruencias con respecto a algunos puntos de vista generalizados, como lo son el hecho de reponer el procedimiento, puesto que de hacerlo así y a falta de claridad en la redacción del artículo, la autoridad podría ampliar el tiempo de la visita o en caso de no hacerlo solo levantar actas que sustituyan aquellas en las que se encuentren errores, y al hacerlo así y como ya se ha visto, las actas que conforman la historia de cómo se ha llevado a cabo la visita domiciliaria y que sirven como pruebas para el contribuyente, perderán ese valor y únicamente beneficiarán a la autoridad, violando las garantías de seguridad jurídica, y legalidad del gobernado, toda vez que estará subsanando sus errores y dejando en estado de indefensión al contribuyente en caso de que se llegara a fincar un

crédito fiscal derivado de las omisiones cometidas, aunado a que, una vez que se ha revisado un ejercicio fiscal la autoridad no puede volver a revisar el mismo ejercicio, por las mismas obligaciones, mas aun cuando existe una determinación en la que se señalan errores por parte del contribuyente, el ultimo párrafo de este artículo deja abierta la posibilidad de que la autoridad, con una nueva orden de visita pueda volver a revisar las mismas obligaciones por el mismo periodo.

Llama la atención la mala redacción de la última fracción de este artículo puesto que debe hacerse una interpretación del mismo, lo cual genera confusión y violación de garantías del contribuyente, dicha violación es el punto central de este trabajo de investigación y que en concordancia con lo que establece el artículo 46 “A” considero que se violan derechos para el contribuyente, situación que expondré mas adelante.

4.2 Contenido del artículo 46 “A” en relación a la inseguridad jurídica por los plazos establecidos

Este artículo señala expresamente cual es el término que tiene la autoridad para concluir la visita domiciliaria y a la letra dice:

“Artículo 46-A. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de: ...”

El plazo para concluir la visita será de doce meses, los cuales empezaran a contar a partir de la emisión del acta de inicio y hasta la notificación de la emisión del acta final.

Antes de la reforma de 2009 el termino era de nueve meses, pero la autoridad

realizaba las visitas de forma apresurada por que se consideraba muy corto el tiempo y escaso el personal, por lo que en muchas ocasiones se tenia que prorrogar el plazo, en este caso se quita la prorroga y el plazo queda ampliado hasta por un término de doce meses calendario, por lo que si el acta de inicio se emite el 4 de enero de 2010, el acta final deberá ser notificada el 4 de enero de 2011.

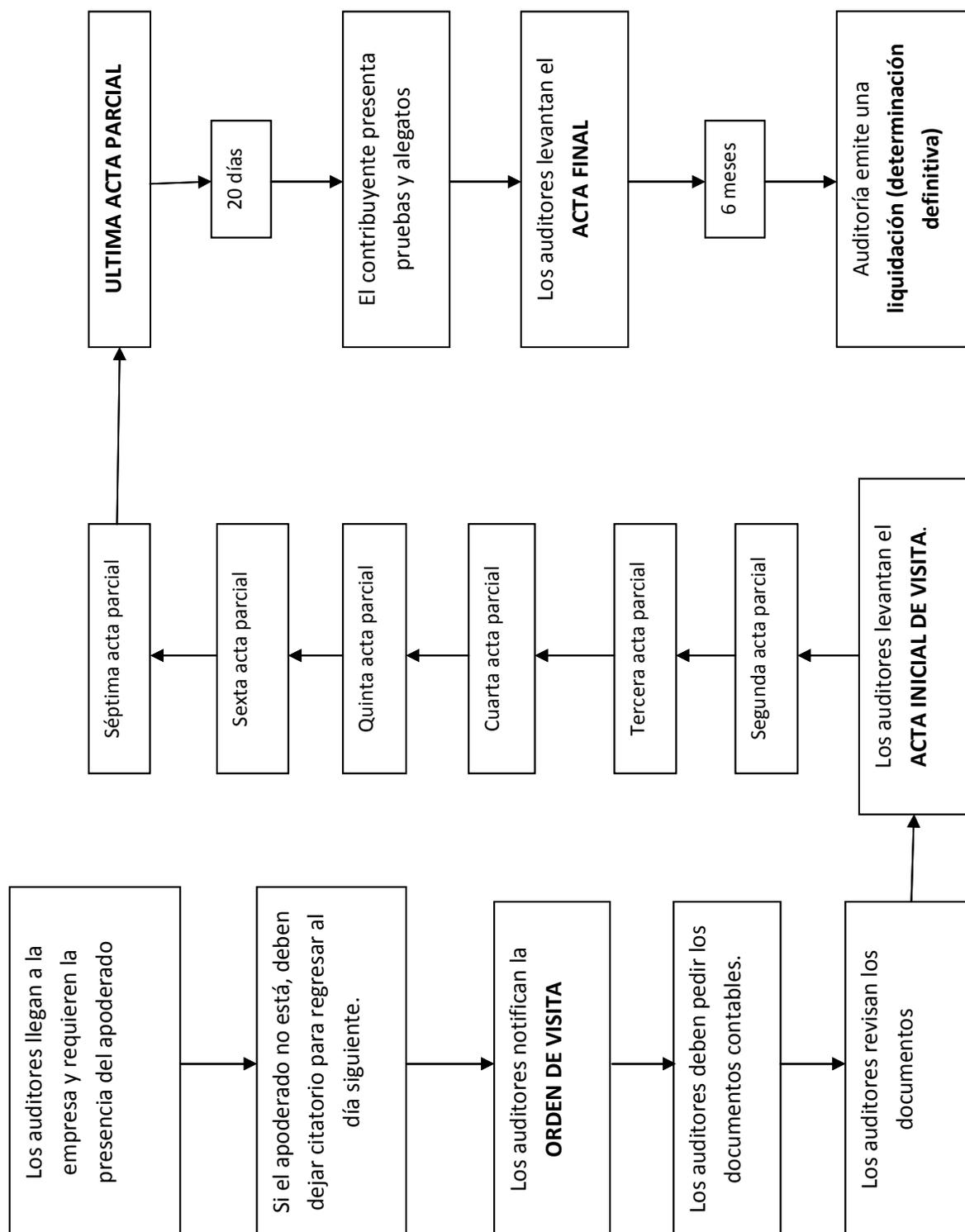
La ampliación de los plazos resulta muy cómoda para la autoridad, pero deja en incertidumbre al contribuyente porque todavía no sabe nada concreto de su situación fiscal, y le resulta mucho más caro porque la autoridad tardara mas meses en concluir la visita y con ello las actualizaciones y los recargos seguirán acumulándose.

4.3 Inseguridad jurídica de la fracción VIII del artículo 46 del Código Fiscal Federal

Como ya hemos visto, la visita domiciliaria es todo un procedimiento, lleno de reglas que la autoridad fiscal se ve obligada a seguir desde su inicio hasta su conclusión, la falta en el cumplimiento de estos lineamientos por parte de la autoridad puede traer como consecuencia que el contribuyente al interponer Juicio de Nulidad haga ver al Tribunal Fiscal que la visita fue realizada de forma arbitraria y que hubo vicios que provocan violación de garantías para el visitado, al estar viciados los actos, es óbice que los frutos que derivaron de dichos actos (en este caso la imposición de un crédito fiscal) están viciados también.

La forma que tiene el contribuyente de demostrar los vicios o errores cometidos por la autoridad está integrada por, como ya se ha mencionado, todos los documentos que conforman el acto de molestia, desde la orden de visita, los citatorios, las notificaciones y las actas ya sean de inicio, parciales o la final, pues con ellas se compone la historia de cómo se realizó la visita, quienes participaron en ella, como se identificaron, que irregularidades se encontraron, cual fue el objeto de la misma, etc.

Para efectos de explicarlo mejor, a continuación se ilustra el procedimiento de la visita domiciliaria en el siguiente esquema:



Ahora bien, como ejemplo: en el caso de que el contribuyente haya permitido que la visita se realizara de forma regular y nueve meses después de iniciada la visita, la autoridad se percata que la notificación de la orden de visita se realizó un día después de lo señalado por el citatorio que le antecedió y que por ende el resto de las actas que ha emitido durante esos nueve meses están viciadas y pueden derivar en una resolución favorable para el visitado, sin más complicación, le notificará al contribuyente que repondrá el procedimiento volviendo a realizarlo desde el citatorio hasta su conclusión.

Esta acción tiene diferentes vertientes; la primera referente a que la autoridad que esta facultada para evaluar si el procedimiento esta o no apegado a la ley, es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quien recibirá las demandas y con las pruebas ofrecidas deberá resolver quien tiene la razón. Sin embargo al permitirle, a través de esta fracción, que la autoridad revise sus propios actos y corrija por si misma, deja al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sin razón de ser; la segunda vertiente se refiere a que si bien los términos del procedimiento fueron prolongados a doce meses para que la autoridad no se viera presionada para concluir una visita, esto debería tener como consecuencia que no hubiera violaciones de garantías durante la misma, pero con esta fracción la autoridad ve premiada su ineptitud puesto que subsana sus errores, modificando o realizando actas parciales nuevas y dejando en estado de indefensión al visitado; la tercera referente a que a pesar de que los términos para concluir la visita le fueron prolongados a la autoridad, esta puede reponer el procedimiento aun y cuando su término este por concluir, lo cual alargara la visita por un tiempo mayor al de los doce meses establecidos por el artículo 46 "A" del Código Fiscal de la Federación, lo cual además de contradecirse genera inseguridad jurídica para el visitado.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El contribuyente tiene un sin número de obligaciones que debe cumplir para evitar caer en responsabilidades administrativas, como lo son multas, actualizaciones, recargos, etc, en ocasiones hasta en responsabilidades de tipo penal.

SEGUNDA.- La ley permite a la autoridad ejercer sus facultades de comprobación derivada de lo establecido por el Código Fiscal de la Federación en donde se le consiente para realizar actos de molestia dirigidos a los contribuyentes.

TERCERA.- Si bien es cierto el Código Fiscal establece facultades para la autoridad, encontramos disposiciones con lagunas en su redacción, las cuales generan inseguridad jurídica para los contribuyentes, toda vez que, el permitir a la autoridad perfeccionar los errores cometidos durante la visita domiciliaria le generan al sujeto pasivo el pago de cantidades mayores, todo esto derivado del transcurso del tiempo, puesto que deberá actualizar y pagar los recargos generados hasta el momento de la emisión del crédito fiscal además de la contribución omitida y las multas generadas.

CUARTA.- El hecho de permitir a la autoridad reponer el procedimiento deja en estado de indefensión al contribuyente, puesto que los documentos que integran la visita domiciliaria no tendrán error alguno que pueda servir como prueba en el Juicio de Nulidad encaminado a revertir la resolución definitiva en la que se finquen créditos fiscales.

QUINTA.- El artículo en cuestión le permite a la autoridad corregir sus propios errores, cuando en la realidad dichos errores deberían ser aprovechados por el contribuyente en vía de defensa ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es decir, se faculta a la autoridad administrativa a realizar actos que deben ser competencia del propio Tribunal, pues es él quien debería analizar

y resolver si los actos se apegaron o no a la norma.

SEXTA.- Es por ello que propongo que sea derogada la fracción VIII del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que violenta las garantías de los contribuyentes, al permitirle a la autoridad subsanar sus propios errores reponiendo el procedimiento de la visita domiciliaria, generando inseguridad jurídica para el gobernado y premiando la ineptitud de la autoridad.

SEPTIMA.- En el peor de los casos, asumiendo que la fracción no fuera derogada, se debería legislar para que en igualdad de circunstancias, si el contribuyente es descubierto en algún incumplimiento en materia fiscal, se le permita corregir sus errores sin que esto implique el calculo de actualizaciones, recargos y multas, dejándolo en igualdad de circunstancias frente a las facultades de la autoridad.

Bibliografía

CASTELLANOS HERNÁNDEZ, Eduardo de Jesús, et/al, **Antecedentes históricos y constituciones políticas de los Estados Unidos Mexicanos.** Orden Jurídico Nacional. México 2006.

Las garantías individuales. Segunda edición, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2005, pp. 114

“Las garantías de seguridad jurídica”. Segunda edición, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México 2005, pp. 196

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, **Las garantías individuales.** Trigésima novena edición, Editorial Porrúa. México 2008, pp 772.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, **Derecho fiscal mexicano.** Decimotercera edición, Editorial Cárdenas editor y distribuidor, México 2003, pp. 1622.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano.** Décima octava edición, Editorial Porrúa, México 2007, pp. 354.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, **Derecho tributario.** Editorial Cárdenas editor y distribuidor, México 2002, pp. 892.

JUÁREZ ARELLANO, Magaly, **Visitas domiciliarias.** Editorial Defensa Fiscal, México 2005, pp. 350.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, **Derecho Fiscal.** Segunda edición, Editorial Oxford, México 2002, pp.309.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, **Derecho Fiscal I.** Quinta edición, Editorial IURE, México 2005, pp.432.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, **Derecho Fiscal II.** Quinta edición, Editorial IURE, México 2005, pp. 559.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesus, et/al, **Manual de derecho tributario**. Editorial Porrúa, México 2005, pp. 337.

PÉREZ BECERRIL, Alonso, **Dictamen Fiscal**. Editorial Porrúa, México 2005, pp. 227.

PONCE RIVERA, Alejandro, PONCE RIVERA Y CHÁVEZ, Alejandro, et/al, **El juicio fiscal**. Editorial ISEF, México 2006, pp. 143.

SÁNCHEZ MARTÍNEZ, Francisco, SÁNCHEZ CANTÚ, Yolanda, **Formulario fiscal y jurisprudencia**. Editorial Cárdenas editor y distribuidor, México 2005, pp. 256.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, **Derecho Fiscal Constitucional**. Cuarta edición, Editorial Oxford, México 1999, pp. 690.

PONCE RIVERA, Alejandro, **Tips para enfrentar con éxito una revisión fiscal**. Editorial ISEF, México 2002, pp. 133.

CARTAS SOSA, Rodolfo, AYALA VALLEJO, Graciela. **Las visitas domiciliarias de carácter fiscal**. Editorial Themis, México 2003, pp.311.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, **Mandatos constitucionales en materia tributaria**. Editorial Themis, México 1987, pp. 210.

SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro, **La ilegalidad en las revisiones fiscales**. Editorial Porrúa, México 2004, pp. 258.

SILVA JUAREZ, Ernesto, **Código fiscal de la federación comentado 2010**. Editorial Publicaciones Administrativa Contables Jurídicas PAC, México 2010, pp. 869.

MORENO FERNANDEZ, Joaquín. **Contabilidad Básica**. Tercera Edición. Editorial CECSA, México 2006. pp. 314

HORNGREN T., Charles. **Contabilidad**. Editorial Prentice Hall, México 2000. pp. 641.

CIENFUEGOS SALGADO, David. **Matemáticas aplicadas al derecho**. Editorial Porrúa. México 2004. pp. 304

CORONADO, Mariano. **Elementos de derecho constitucional mexicano**. Editorial Oxford. México 1999. pp. 165

VEGA VARGAS, Fernando Ramiro. **Análisis temático del Código Fiscal de la Federación**. Tomo I. Editorial DOFISCAL EDRS. México 2010. pp. 625

VEGA VARGAS, Fernando Ramiro. **Análisis temático del Código Fiscal de la Federación**. Tomo II. Editorial DOFISCAL EDRS. México 2010. pp. 531

OLIVERA TORO, Jorge. **Manual de derecho administrativo**. Novena Edición. Editorial Porrúa. México 2007. pp. 379

MARGAIN MANATOU, Emilio. **De lo contencioso administrativo, de anulación o de ilegitimidad**. Décima Edición. Editorial Porrúa. México 2004. pp 479.

LUCERO ESPINOSA, Manuel. **Teoría y práctica del contencioso administrativo federal**. Novena Edición. Editorial Porrúa. México 2006. pp. 368.

ARMIENTO HERNÁNDEZ, Gonzalo. **Tratado teórico práctico de los recursos administrativos**. Séptima Edición. Editorial Porrúa. México 2004. pp. 302.