



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO.

**FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS
ADMINISTRATIVAS.**

**DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE CONTADURÍA
Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS.**

TESIS

**“ANÁLISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS FISCALES EN MATERIA
DE FISCALIZACIÓN Y LA DEFENSA POR PARTE DE LOS
CONTRIBUYENTES”.**

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN FISCAL.

PRESENTA:

OSCAR ARMANDO MAYA RODRÍGUEZ

DIRECTOR DE TESIS:

DR. JOSÉ LUIS CHÁVEZ CHÁVEZ

MORELIA, MICHOACÁN, AGOSTO 2020.

Agradecimientos

Quiero manifestar mi agradecimiento a la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, por su papel relevante en la formación adquirida en sus aulas.

Al Dr. José Luis Chávez Chávez, un reconocimiento y agradecimiento, por su amistad, por el apoyo brindado dentro del aula y como Director de esta Tesis.

A los integrantes de la mesa del jurado que me fue asignada, por el tiempo que dedicaron a la revisión está presente investigación, así como sus observaciones comentarios, sugerencias y aportaciones para el desarrollo de la misma; ya que con absoluta certeza contribuyeron a enriquecer este trabajo.

Índice

| | |
|---|-----------|
| Agradecimientos | 2 |
| Resumen | 8 |
| Abstrac | 9 |
| Introducción..... | 10 |
| Capítulo I. Aspectos Metodológicos..... | 13 |
| 1.1. Objetivos Generales. | 13 |
| 1.2. Objetivos Particulares. | 13 |
| 1.3. Planteamiento del Problema. | 13 |
| 1.4. Problematización. | 13 |
| 1.5. Hipótesis..... | 14 |
| 1.6. Justificación..... | 14 |
| 1.7. Preguntas de Investigación..... | 16 |
| 1.8. Cuadro de Congruencias Metodológicas..... | 16 |
| 1.9. Materiales a Utilizar..... | 17 |
| Capítulo II. Marco Teórico..... | 19 |
| 2.1. Principios Tributarios | 19 |
| 2.1.1. Actividad Financiera del Estado. | 19 |
| 2.1.2. Derecho Financiero..... | 20 |
| 2.1.3. Derecho Fiscal..... | 21 |
| 2.1.4. Derecho Tributario. | 23 |
| 2.2. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos..... | 23 |
| 2.2.1. La Constitución Como Fuente del Derecho..... | 23 |
| 2.2.2. Artículos Constitucionales Relacionados con el Tributo en México. | 24 |
| 2.2.3. Principios Constitucionales en Materia Tributaria..... | 25 |
| 2.3. Jerarquización de las Leyes Tributarias. | 29 |
| 2.4. Los Impuestos..... | 31 |
| 2.4.1. Los Ingresos Tributarios..... | 31 |
| 2.4.2. Definición de Impuesto..... | 32 |
| 2.4.3. Elementos de los Impuestos. | 33 |
| 2.4.4. Clasificación de los Impuestos. | 35 |
| 2.5. Antecedentes de los Impuestos. | 40 |

| | |
|--|-----------|
| 2.5.1. Sistema Tributario de la Antigua Roma y Grecia..... | 40 |
| 2.5.2. Sistema Tributario de la Edad Media. | 41 |
| 2.5.3. Sistema Tributario de España y la Carta de Burgos..... | 42 |
| 2.5.4. Sistema Tributario de la Época Prehispánica y Colonial. | 42 |
| 2.5.5. Sistema Tributario en la Época del México Independiente..... | 44 |
| 2.6. La Creación de Impuestos..... | 45 |
| 2.6.1. Relación Jurídico Tributaria..... | 45 |
| 2.6.2. Facultad para la Creación de Impuestos..... | 47 |
| 2.6.3. Vigencia de las Leyes Tributarias. | 49 |
| 2.6.4. Límites de las Leyes Tributarias..... | 50 |
| 2.7. El Acto Administrativo..... | 52 |
| 2.7.1. Definición de Acto. | 52 |
| 2.7.2. El Acto Administrativo. | 53 |
| 2.7.3. Características del Acto Administrativo..... | 54 |
| 2.7.4. Elementos del Acto Administrativo..... | 56 |
| 2.7.5. Efectos del Acto Administrativo..... | 59 |
| 2.8. Principios Aplicables a los Actos Administrativos..... | 60 |
| 2.8.1. Principio de Legalidad..... | 61 |
| 2.8.2. Principio de No Retroactividad de la Ley..... | 62 |
| 2.8.3. Principio de Oficiosidad..... | 62 |
| 2.8.4. Principio de Buena Fe..... | 63 |
| 2.8.5. Principio de Imparcialidad..... | 64 |
| 2.8.6. Principio de Seguridad Jurídica..... | 64 |
| 2.8.7. Principio Pro Persona. | 64 |
| 2.8.8. Principio de Gratuidad..... | 65 |
| 2.8.9. Principio de Debido Proceso..... | 65 |
| 2.8.10. Principio de Audiencia..... | 66 |
| 2.9. El Procedimiento Administrativo..... | 66 |
| 2.9.1. Definición del Procedimiento Administrativo..... | 67 |
| 2.9.2. Tipos de Procedimiento. | 68 |
| 2.9.3. Actos que Ponen Fin al Procedimiento Administrativo..... | 70 |
| 2.10. Generalidades de los Procedimientos Fiscales en Materia de Fiscalización..... | 70 |
| 2.10.1. Concepto de Fiscalización. | 70 |
| 2.10.2. Fiscalización Directa e Indirecta..... | 71 |

| | |
|---|------------|
| 2.10.3. Objetivo de la Fiscalización..... | 72 |
| 2.10.4. Concepto de Auditor Fiscal..... | 73 |
| 2.10.5. Concepto de Visitadores..... | 73 |
| 2.10.6. Concepto de Visitado..... | 74 |
| 2.10.7. Concepto de Papeles de Trabajo..... | 74 |
| 2.10.8. Concepto de Contabilidad..... | 75 |
| 2.10.9. Concepto de Acta..... | 76 |
| 2.10.10. Concepto de Domicilio Fiscal..... | 78 |
| 2.10.11. Ejercicio Fiscal..... | 79 |
| 2.10.12. Las Notificaciones..... | 80 |
| 2.10.13. Facultades de Comprobación..... | 83 |
| 2.10.14. Autoridades del Servicio de Administración Tributaria que Cuentan con Facultades de Fiscalización..... | 85 |
| Capítulo III. Procedimientos Fiscales en Materia de Fiscalización..... | 87 |
| 3.1. La Visita Domiciliaria..... | 87 |
| 3.1.1. La visita Domiciliaria..... | 87 |
| 3.1.2. El objeto de Visita Domiciliaria..... | 88 |
| 3.1.3. La Orden de la Visita Domiciliaria..... | 89 |
| 3.1.4. Requisitos de la Orden Vista..... | 90 |
| 3.1.5. Inicio de la Visita Domiciliaria..... | 92 |
| 3.1.6. Derechos y Obligaciones del Contribuyente Visitado..... | 100 |
| 3.1.7. Desarrollo de la Visita Domiciliaria..... | 102 |
| 3.1.8. Duración de las Visitas Domiciliarias y Casos en que Procede la Suspensión la Mismas..... | 115 |
| 3.1.9. Los Acuerdos Conclusivos y sus Efectos..... | 116 |
| 3.1.10. Esquema del Procedimiento de Visita Domiciliaria..... | 119 |
| 3.2. La Revisión de Gabinete..... | 120 |
| 3.2.1. La Revisión de Gabinete..... | 120 |
| 3.2.2. Inicio de la Revisión de Gabinete..... | 121 |
| 3.2.3. Información Requerida en la Revisión de Gabinete..... | 122 |
| 3.2.4. Seguimiento de la Revisión..... | 123 |
| 3.2.5. Duración de la Revisión de Gabinete..... | 124 |
| 3.2.6. Esquema del Procedimiento de la Revisión de Gabinete..... | 126 |
| 3.3. La Revisión de Dictamen..... | 127 |
| 3.3.1. El Dictamen..... | 127 |

| | |
|--|------------|
| 3.3.2. Requisitos para que el Contador Público Pueda Emitir Dictámenes..... | 128 |
| 3.3.3. Objetivo del Dictamen..... | 129 |
| 3.3.4. Casos en los que las Autoridades Fiscales no Deberán Observar el Orden Secuencial. | 130 |
| 3.3.5. Debida Fundamentación y Motivación en las Facultades de Revisión de Dictamen. | 132 |
| 3.3.6. Procedimiento de una Revisión Secuencial. | 132 |
| 3.3.7. El Incumplimiento de las Disposiciones Legales y las Sanciones Aplicables a Contadores Públicos..... | 136 |
| 3.4. La Revisión Electrónica..... | 138 |
| 3.4.1. Las Revisiones Electrónicas como Facultad de Comprobación. | 138 |
| 3.4.2. Inicio de la Revisión Electrónica..... | 139 |
| 3.4.3. Esquema del Procedimiento de una Revisión Electrónica..... | 142 |
| 3.5. Principales Incidencias en los Procedimientos de Fiscalización por Parte de la Autoridad Fiscal..... | 142 |
| Capítulo IV. Medios de Defensa Fiscal Contra los Actos Derivados de las Facultades de Fiscalización. | 147 |
| 4.1. Determinación de los Medios de Defensa Fiscal. | 147 |
| 4.1.1. Medios de Defensa No Jurisdiccionales..... | 148 |
| 4.1.2. Medios de Defensa Jurisdiccionales. | 149 |
| 4.1.3. Medios de Defensa Extraordinarios. | 150 |
| 4.2. El Recurso de Revocación. | 150 |
| 4.2.1 El Recurso de Revocación..... | 150 |
| 4.2.2. Causales de Procedencia, Improcedencia y Sobreseimiento. | 151 |
| 4.2.3. Plazos para la Interposición del Recurso de Revocación..... | 153 |
| 4.2.4. Requisitos de Fondo y de Forma que Debe de Satisfacer el Recurso de Revocación..... | 155 |
| 4.2.5. Las Pruebas en el Recurso de Revocación..... | 158 |
| 4.2.6. Resolución del Recurso de Revocación..... | 160 |
| 4.3. Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo..... | 162 |
| 4.3.1. Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo. | 162 |
| 4.3.2. Requisitos del Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo. | 164 |
| 4.3.3. Audiencia del Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo. | 166 |
| 4.4. El Juicio de Nulidad. | 168 |
| 4.4.1. Generalidades del Juicio de Nulidad..... | 168 |
| 4.4.2. Casales de Procedencia, Improcedencia y Sobreseimiento. | 170 |

| | |
|---|------------|
| 4.2.3. Requisitos de la Demanda de Nulidad. | 174 |
| 4.3.4. La Contestaciones la Demanda. | 176 |
| 4.3.5. Medidas Cautelares en el Juicio de Nulidad..... | 178 |
| 4.3.6. Incidentes de Previo y Especial Pronunciamiento. | 180 |
| 4.3.7. Las Pruebas en el Juicio de Nulidad. | 181 |
| 4.3.8. Alegatos y Cierre de Instrucción en el Juicio de Nulidad. | 183 |
| 4.3.9. La Sentencia..... | 183 |
| 4.5. El Juicio en Línea..... | 185 |
| 4.6. El Juicio de Nulidad en la Vía Sumaria. | 187 |
| 4.7. Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo..... | 188 |
| 4.8. Juicio de Amparo. | 190 |
| 4.8.1. Generalidades del Juicio de Amparo..... | 190 |
| 4.8.2. Juicio de Amparo Directo. | 192 |
| 4.8.3. Juicio de Amparo Indirecto..... | 193 |
| 4.9. Opinión sobre los Medios de Defensa en Relación con los Procedimientos Fiscales en Materia de Fiscalización. | 195 |
| Conclusiones..... | 198 |
| Bibliografía..... | 204 |

Resumen

En México existe obligación del gobernado al pago de contribuciones con la finalidad de contribuir al gasto público. De esta manera tenemos autoridades fiscales, que además de exigir el cumplimiento de pago de contribuciones de forma voluntaria, también podrán hacerlo mediante diferentes instrumentos que la Ley establece, tal es el caso de las facultades de comprobación con que cuenta la autoridad fiscal.

En efecto, estamos ante la presencia del deber jurídico de la autoridad fiscal que se dirija al gobernado, de hacerlo por medio de un mandamiento donde conste el sentido de su actuar, amén de que la autoridad debe estar facultada para realizar dicho procedimiento y debe expresarse en la orden escrita el precepto legal aplicable al caso y las razones, motivos o circunstancias que justifiquen su proceder.

Es importante resaltar que autoridades fiscales no se sujetan a las leyes de la materia para ejercer sus facultades de comprobación, debido a que utilizan más la conveniencia financiera que la disciplina legal, motivo por el cual se deriva esencialmente la afectación a la esfera jurídica del contribuyente.

Ante tales situaciones es que existen en el sistema jurídico mexicano medios de control legal que permiten a los contribuyentes poder combatir las arbitrariedades de la autoridad que se comenten en su contra y a su vez permite defenderse ante las mismas autoridades, ya que estas solo pueden actuar dentro de los límites que de manera expresa les concede la Ley.

Palabras clave: Facultades, comprobación, autoridad, contribuciones, legal.

Abstrac

In Mexico there is an obligation of the government to pay contributions in order to contribute to public spending. In this way we have tax authorities, which in addition to demanding compliance with the payment of contributions on a voluntary basis, may also do so through different instruments that the Law establishes, such is the case of the verification powers that the tax authority has.

In effect, we are in the presence of the legal duty of the tax authority to address the governed, to do so by means of a commandment stating the meaning of their actions, in addition to the fact that the authority must be empowered to carry out said procedure and must express itself in the written order, the legal precept applicable to the case and the reasons, motives or circumstances that justify its proceeding.

It is important to highlight that tax authorities are not subject to the laws of the matter to exercise their powers of verification, because they use financial convenience more than legal discipline, which is why the affectation to the taxpayer's legal sphere is derived essentially.

In such situations, there are means of legal control in the Mexican legal system that allow taxpayers to combat the arbitrariness of authority that is committed against them and in turn allow them to defend themselves before the same authorities, since they can only act within of the limits expressly granted by the Law.

Introducción

Resulta un hecho notorio y lógico que el Estado, para poder llevar a cabo de manera satisfactoria la realización del ejercicio de sus funciones, requiera de manera imprescindible de un gran número de recursos para solventar todas sus necesidades, mismo que debe de prevenir en su mayor parte de la recaudación de la riqueza de los gobernados con apego a la aplicación de la norma impositiva, lo que da origen a su actividad financiera para recaudar los recurso que le permitirán solventar los gastos públicos.

Dicho sustento económico se realiza a través de la autodeterminación del pago de contribuciones por parte de los gobernados, no obstante, el Estado para obtener una recaudación más eficiente a empleado políticas y procedimientos tributarios, las cuales se encuentran en las leyes que rigen la materia.

Para tal efecto, el Estado ha creado organismos e instituciones encargados de investigar y verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas en las leyes y reglamentos impositivos, así como para comprobar que los contribuyentes han pagado correctamente las contribuciones causadas y sus accesorios, por lo que dichos organismos e instituciones llevan a cabo estas prácticas a través de procedimientos de fiscalización, que en cuanto aplicación y desarrollo los más importantes son: la visita domiciliaria, la revisión de gabinete, la revisión de dictamen y la revisión electrónica.

Respecto a lo anterior, podemos establecer que la fiscalización es una atribución de la autoridad fiscal y que, para poderla llevar a cabo, tiene que seguir una serie de requisitos y formalidades que les impone las leyes que rigen la materia.

Es importante destacar que en muchas ocasiones las actuaciones de la autoridad fiscal no se ciñen o circunscriben a los mandatos legales o reglamentarios, para ejercer sus facultades de fiscalización, debido a que utilizan más la conveniencia financiera que la disciplina legal.

Ante esta situación, se debe a razones como: contener incorrectas interpretaciones de las disposiciones legales, arbitrariedad del servidor público correspondiente, el exceso en el cumplimiento de sus atribuciones, o simplemente por incidencias dentro de un procedimiento de fiscalización.

Ante estas circunstancias situaciones es que existen en el sistema jurídico mexicano medios de control legal que permiten a los contribuyentes poder combatir las arbitrariedades de la autoridad que se comenten en su contra y a su vez permite defenderse ante las mismas autoridades, ya que estas solo pueden actuar dentro de los límites que de manera expresa les concede la Ley.

Es importante destacar que en el presente documento se analizará los procedimientos fiscales en materia de fiscalización y la defensa por parte de los contribuyentes. Dicha investigación se encuentra estructurada de la siguiente manera:

En el capítulo primero se establece el origen de esta investigación, encausando las cuestiones que se deben responder, la metodología utilizada y los aspectos formales relacionados con el objeto de estudio.

En este mismo orden de ideas, en lo que respecta al capítulo dos, en este apartado se hizo una fundamentación de todos los puntos científicamente relacionados con el grueso del tema denominado “Análisis de los Procedimientos Fiscales en Materia de Fiscalización y la Defensa por Parte de los Contribuyentes”; En dicho capítulo se encuentra toda la fundamentación y motivación de la investigación científicamente en la ciencia de lo fiscal, base primordial para correlacionar el capítulo uno con el dos, y así profundizar en la ciencia.

En el capítulo tercero, versa sobre el análisis de los procedimientos fiscales en materia de fiscalización, que en cuanto aplicación y desarrollo los más importantes son: la visita domiciliaria, la revisión de gabinete, la revisión de

dictamen y la revisión electrónica; y las principales omisiones en las que incurre la autoridad fiscal en el desarrollo de los procedimientos de fiscalización.

En el cuarto capítulo, hace alusión a los medios de defensa fiscal contra los actos derivados de las facultades de fiscalización, entre los cuales destacan el recurso de revocación, el juicio de nulidad y el juicio de amparo, además de que se da la opinión respectiva sobre eficacia de los medios de defensa con que cuenta el contribuyente fiscalizado.

Capítulo I. Aspectos Metodológicos.

1.1. Objetivos Generales.

Conocer las facultades de comprobación de la autoridad fiscal y sus procedimientos, así mismo como los derechos y obligaciones que tienen los contribuyentes en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

1.2. Objetivos Particulares.

1. Dar a conocer a los contribuyentes sujetos a un proceso de fiscalización, elementos que eviten dejarlo en un estado de indefensión.
2. Propiciar mediante los medios de defensa interpuestos por el contribuyente, que la autoridad ejecutora invoque procedimientos apegados a derecho.

1.3. Planteamiento del Problema.

Hoy en día las autoridades fiscales no se sujetan a las leyes de la materia para ejercer sus facultades de comprobación, debido a que utilizan más la conveniencia financiera que la disciplina legal.

1.4. Problematización.

Para que la autoridad fiscal pueda comprobar que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales, es requisito indispensable que esté facultada expresamente para ello, lo cual corrobora un viejo aforismo jurídico que expresa lo siguiente “La autoridad sólo puede hacer lo que la Ley le faculta”.

Es por ello que la gran mayoría de las inconsistencias legales en las que puede incurrir o a incurrido la autoridad fiscal ocurren en el ejercicio de sus facultades de comprobación, ya que en la mayoría de las actuaciones de la autoridad fiscal no son apegadas a derecho, porque en muchos de los casos se actúa fuera de la legalidad lo que ocasiona que se violenten las garantías de los contribuyentes contenidas en la Ley, así mismo no se dé cumplimiento a la legalidad de la actuación en función de la norma establecida, por tales situaciones es que existen en el sistema jurídico mexicano medios de control legal que permiten a los contribuyentes poder combatir las arbitrariedades de la autoridad que se comenten en su contra y a su vez permite defenderse ante las mismas autoridades, ya que estas solo pueden actuar dentro de los límites que de manera expresa les concede la Ley.

1.5. Hipótesis.

Cuando la autoridad fiscal no aplica los procedimientos fiscales que enmarcan las leyes, propicia actos de inconformidad al contribuyente, originando la interposición de medios de defensa que le eviten un estado de indefensión.

1.6. Justificación.

La finalidad principal de la investigación, es tener una base firme para tener el conocimiento de cómo se desarrollan las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, lo cual deben de cumplir con todas las formalidades desde su inicio hasta su finalización de acuerdo por lo establecido por las leyes que rigen la materia, ya que por medio de estas leyes la autoridad fiscal está facultada para realizarlas, con el objeto de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su

caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, pudiendo así alcanzar la metas establecidas de recaudación.

El presente trabajo de investigación surge con la inquietud por identificar los motivos por los cuales las autoridades fiscales no se sujetan a las leyes de la materia para ejercer sus facultades de comprobación, debido a que utilizan más la conveniencia financiera que la disciplina legal. Así como comprobar las múltiples ilegalidades en que incurre la autoridad tributaria a consecuencia del trabajo legislativo deficiente, que ha permitido a los funcionarios del Servicio de Administración tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ejercer facultades e imponer sanciones que llegan hacer excesivas y que rebasan la esencia de lo que debe de ser cada uno de los procedimientos en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Otra de las finalidades principales es conocer los derechos fundamentales de los contribuyentes en materia procedimental, cuando es sujeto a cualquier procedimiento y de igual forma conocer las obligaciones en cada uno de los procedimientos de la autoridad.

Por otra parte, la presente investigación tiene como fin contribuir al conocimiento de la defensa fiscal y su relación con las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que dicho trabajo de investigación es funcional y viable, ya que el lector conocerá la importancia que tienen los medios de defensa fiscal, en los cuales pueden impugnar los actos o resoluciones provenientes de las facultades de comprobación de la autoridad tributaria que le causen afectación a su esfera jurídica y así mismo conocer el medio de defensa idóneo que se tramitara ante la autoridad correspondiente.

1.7. Preguntas de Investigación

1. ¿Por qué las autoridades fiscales utilizan más la conveniencia financiera que la Ley en sus procedimientos fiscales?
2. ¿Cuál es la finalidad de dejar a los contribuyentes en un estado de indefensión?
3. ¿La gran mayoría de los contribuyentes fiscalizados conocen sus medios de defensa?

1.8. Cuadro de Congruencias Metodológicas.

| TÍTULO | OBJETIVOS GENERALES | OBJETIVOS ESPECIFICOS | PREGUNTAS | HIPÓTESIS |
|---|--|--|---|---|
| Análisis de los procedimientos fiscales en materia de fiscalización y la defensa por parte de los contribuyentes. | Conocer las facultades de comprobación de la autoridad fiscal y sus procedimientos, así mismo como los derechos y obligaciones que tienen los contribuyentes en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Dar a conocer a los contribuyentes sujetos a un proceso de fiscalización, elementos que eviten dejarlo en un estado de indefensión. 2. Propiciar mediante los medios de defensa interpuestos por el contribuyente, que la autoridad ejecutora invoque procedimientos apegados a derecho. | <ol style="list-style-type: none"> 1. ¿Por qué las autoridades fiscales utilizan más la conveniencia financiera que la Ley en sus procedimientos fiscales? 2. ¿Cuál es la finalidad de dejar a los contribuyentes en un estado de indefensión? 3. ¿La gran mayoría de los contribuyentes fiscalizados conocen sus medios de defensa? | Cuando la autoridad fiscal no aplica los procedimientos fiscales que enmarcan las leyes, propicia actos de inconformidad al contribuyente, originando la interposición de medios de defensa que le eviten un estado de indefensión. |

1.9. Materiales a Utilizar.

Todas las obras requieren para su construcción del uso de materiales y procedimientos. En este caso, al tratarse de una obra literaria, se hará necesario el uso de sus respectivos materiales y métodos. En lo que se refiere a materiales, son del tipo documental, mismos que se dividen, para su mejor fundamentación relacionado con el tema, en dos categorías:

1. Documentación general.
 - a. Bibliografía actual:
 - i. Libros
 - ii. Compendios
 - iii. Instructivos, manuales y políticas gubernamentales.
2. Documentación especializada
 - a. Bibliografía actual:
 - i. Libros especializados
 - ii. Revistas especializadas
 - iii. Consultas de páginas web especializadas
 - iv. Consulta de tesis de licenciatura, maestría y doctorado
 - v. Monografía del sector privado
 - vi. Compendios sobre el ahorro informal
 - vii. Pláticas con trabajadores y funcionarios del gobierno del Estado de Michoacán de Ocampo.

Esta documentación o “materiales”, tiene la finalidad de reunir el conocimiento actual, para así poder construir nuestra investigación, dar la orientación precisa para orientarnos sobre el terreno que se investiga y poder sustentar y cumplir con los objetivos de la investigación.

En lo que se refiere al método, la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo); pero haciendo además uso de las evidencias y de la síntesis. Actividades que se van combinando durante la investigación en tres capítulos, mediante los cuales se posibilita el trabajo que conduce a cumplir los objetivos planteados.

Ahora bien, la metodología utilizada se fundamenta en la literatura referente a la investigación, considerando como eje la obra “Metodología de la investigación” de Roberto Martínez Sampieri.¹

¹ HERNÁNDEZ, Sampieri, Roberto. (2003). Metodología de la Investigación. Ed Mc Graw Hill. Tercera Ed. México.

Capítulo II. Marco Teórico

2.1. Principios Tributarios

2.1.1. Actividad Financiera del Estado.

El Estado, como toda organización económica requiere de medios económicos que le permitan la realización del ejercicio de sus funciones, para ello implica el gran número de recursos para solventar todas sus necesidades, lo que da origen a su actividad financiera para recaudar los recursos que le permitirán solventar los gastos públicos.

De acuerdo con el autor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, el Estado obtiene sus recursos por muy diversos medios como la explotación de sus propios bienes y el manejo de empresas, así como el ejercicio de su poder imperio, con base en el cual establece las contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos públicos. Finalmente, su presupuesto se complementará con otros mecanismos financieros que, en calidad de empréstitos vía crédito interno y externo, obtendrá de otros entes.²

Como se puede apreciar en el párrafo anterior, es evidente que el Estado tiene la necesidad de llevar a cabo estos mecanismos para la obtención de los recursos y para poder realizar dichas actividades su obtención se dará con la actividad financiera.

La actividad financiera se define como la actividad que desarrolla el Estado que se materializa en la realización del ingreso y gasto público. Además de que cubre ciertos aspectos, tales como el económico, jurídico y sociológico.

² DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto, (2014). Principios de Derecho Tributario. Quinta ed. México. Editorial LIMUSA. p. 18.

Como podemos observar esta materia es objeto de estudio de diversas disciplinas que aportan sus principios para el manejo apropiado de los recursos. De esta forma tenemos que las finanzas públicas pueden ser analizadas por la economía, la sociología, la política e incluso el derecho.

Respecto al aspecto jurídico que es el tema que nos ocupa, estará sometido al derecho positivo y la rama del derecho que lo regula la actividad financiera del Estado, es el derecho financiero.

2.1.2. Derecho Financiero.

El derecho financiero se define como la disciplina que tiene por objeto el estudio de las normas que regulan la obtención, el manejo y la aplicación de los recursos que el Estado obtiene y requiere para su desarrollo de sus actividades. Esto se da en tres momentos claves que son: el establecimiento de los tributos y la obtención de los recursos, en la gestión de sus bienes patrimoniales y en la erogación de los recursos para el gasto público, así como el ejercicio de las relaciones jurídicas que se dan en el ejercicio de la actividad financiera del Estado.

Para el Autor Luis Humberto delgadillo Gutiérrez, el derecho financiero lo define como la regulación de la actuación del estado para la obtención, manejo y aplicación de los recursos necesarios en vías de la consecución de sus fines, encontramos que, en sentido estricto, no existe una disciplina plenamente estructurada, que en forma homogénea sistematice el conjunto de normas relativas a las finanzas públicas.³

Dado el gran campo de estudio del derecho financiero y derivado de la multiplicidad de los asuntos de atiende el Estado en el cumplimiento de sus

³ DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto, (2014). OP CIT. p. 18.

funciones, el derecho financiero se divide en varias ramas, que cada una de estas ramas tienen un objeto propio y que se encuentran localizadas, evidentemente, en la actividad financiera.

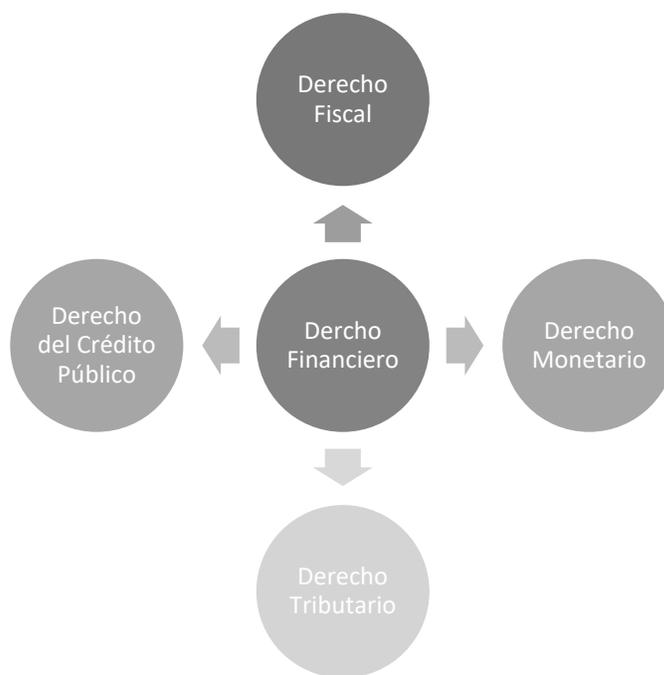


Ilustración 1. Ramas del Derecho Financiero.

2.1.3. Derecho Fiscal.

Como ya se comentó, el derecho financiero comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado. Este campo se reduce cuando nos concretamos solamente al aspecto de la obtención de los recursos que percibe el Estado por distintos medios. Para ello, no enfocamos en esta materia exclusivamente en la obtención de los recursos mediante la rama del derecho fiscal, la cual comprende normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de los recursos y las relaciones que se generan por esta actividad.

Para poder comprender la definición de derecho fiscal, es necesario que partamos del origen etimológico de la palabra “fiscal”. El origen de la palabra fiscal,

proviene de la palabra fisco, que en latín significa tesoro del emperador, al que las providencias pagaban el tributum, que les era impuesto. A su vez la palabra fisco se deriva del término fiscum, que en latín significa bolsa o cesto. Su vinculación con nuestra disciplina deriva del singular sistema de recaudación impositivo puesto en práctica en la antigua Roma, de tal fin que los recaudadores utilizaban esta bolsa o cesto para recoger los tributos, llevándola siempre al brazo y herméticamente cerrada.

De ahí la voz popular empezó a identificar a los recaudadores por su signo más distintivo: la bolsa o cesto y se les llamó fiscum.

Partiendo de la etimología de la palabra fiscal, podemos definir correctamente al derecho fiscal, para lo cual diversos autores lo definen de la siguiente forma:

El derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular las contribuciones en diversas manifestaciones.⁴

El derecho fiscal es un conjunto de normas que se refiere al establecimiento de los tributos, indudablemente este derecho fiscal, forma parte del derecho administrativo; el fisco representado por el Servicio de Administración Tributaria, constituye uno de los organismos centralizados que forma parte de la administración pública de la que es el titular el Ejecutivo Federal.⁵

El derecho fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de ingresos del 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.⁶

⁴ CARRASCO, Iriarte, Hugo, (2017). Derecho Fiscal I. Séptima ed. México. IURE Editores. p. 43.

⁵ J. Kaye, Dionisio, (2002). Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo. México. Editorial Themis. p. 2.

⁶ RODRÍGUEZ, Lobato, Raúl, (2014). Derecho Fiscal. Segunda ed. México. Editorial Oxford. p. 12.

Para nosotros el derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principio de derecho que regulan la actuación del Estado para la obtención de los recursos y que regula las relaciones entre el particular en su calidad de contribuyente y el Estado en su calidad de recaudador.

2.1.4. Derecho Tributario.

La doctrina acerca de las finanzas públicas se ha concentrado en el estudio se ha concentrado en la regulación de la actividad financiera del Estado tendiente a la obtención de los recursos fundada en su poder imperio, a través de la cual se les impone a los particulares en su calidad de contribuyentes la obligación de contribuir al gasto público, con lo que se ha estructurado la disciplina denominada derecho tributario.⁷

Dicho lo anterior podemos definir al derecho tributario como el conjunto de normas a que se refieren al establecimiento de los tributos, es decir, a los impuestos, derechos, y a las contribuciones especiales, además de regular las relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares en su calidad de contribuyentes, en el ejercicio de la facultad tributaria y que corresponde exclusivamente al campo del derecho público.

2.2. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2.2.1. La Constitución Como Fuente del Derecho.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la fuente principal del sistema jurídico y del derecho mexicano, puesto que proporciona los

⁷ DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto, (2014). OP CIT. p. 22.

fundamentos básicos de cómo se deben de ajustar el contenido de la legislación que integra sistema mexicano por excelencia.

En apoyo de lo anterior el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que las leyes que emanen del Congreso de la Unión y los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebre por el presidente de la República Mexicana, con la aprobación del Senado, será la Ley suprema de toda la Unión.⁸

Podemos concretar de que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la fuente primigenia del derecho fiscal, puesto que proporciona los lineamientos fundamentales a lo que se debe ajustar la disciplina del derecho fiscal.

2.2.2. Artículos Constitucionales Relacionados con el Tributo en México.

Todos los principios fundamentales de todo orden jurídico mexicano se encuentran establecidos en nuestra Carta Magna, los pronunciamientos que se hacen en este Pacto Político y Social, no son más que enunciados que tienen como propósito fundamental de fijar los límites al Estado y establecer la directrices político-sociales. Así mismo, las normas que de ella emanan perfeccionan y detallan el estudio sobre el sistema tributario del país.

En cuanto al estudio de la norma primigenia del derecho tributario mexicano, nace en virtud de un proceso constitucional y su fundamento lo encontramos en el artículo 31 fracción IV, que establece que la obligación de los mexicanos de contribuir de forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

⁸ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 8 de mayo de 2020. p. 146.

Igualmente, el artículo 73 en sus fracciones VII y XXIX y el artículo 133, ambos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son los que facultan al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación, después de que conforme con la fracción IV del artículo 74 de la Carta Magna se ha aprobado el Presupuesto de Egresos de la Federación y la Cuenta Pública del año anterior.⁹

2.2.3. Principios Constitucionales en Materia Tributaria.

Como quedo abordado en párrafos anteriores la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la fuente principal del sistema jurídico y del derecho mexicano, puesto que proporciona los fundamentos básicos de cómo se deben de ajustar el contenido de la legislación y como debe de ser el actuar de la autoridad al ejercer su poder imperio.

Al respecto se establecieron principios en materia impositiva que permiten determinar y resolver sobre la Constitucionalidad y legalidad de las contribuciones. Para ello el artículo 31 en su fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que establece que son obligaciones de los mexicanos de contribuir de forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

De acuerdo con este artículo, para que exista la validez constitucional de los impuestos se requiere la satisfacción de tres principios fundamentales; primero, que sea establecido por Ley; segundo que sea proporcional y equitativo, y tercero que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido a la Constitución, como ya se mencionó anteriormente.

⁹ J. Kaye, Dionisio, (2002). OP CIT. pp. 10 y 11.

2.2.3.1 Principio de Legalidad en Materia Tributaria.

El principio de la legalidad tributaria tiene como objeto que la Ley que establece el tributo deba definir cuáles son su elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación.

Para Dionisio J. Kaye, el principio de legalidad tributaria consiste en que no podrán ser los particulares gravados con ninguna carga tributaria, si esta no se encuentra establecida en una Ley fiscal, emanada y aprobada por el Congreso de la Unión.¹⁰

Conforme a este principio, es necesario una Ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, lo que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como el contribuyente pueda conocer el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad, en lo que en forma resumida se establece en que:

Las contribuciones deben de establecerse por el Poder Legislativo, accionado por el Congreso de la Unión, tal y como lo establece el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y actuando en su calidad de revisora la Cámara de Senadores, ya que como lo establece nuestra Carta Magna en su fracción VII del artículo 73, es facultad del Congreso de la Unión de imponer contribuciones que obligaran a los contribuyentes a su pago para cubrir el Presupuesto de Ingresos de la Federación. Así como ya se mencionó en párrafos anteriores, también se deben de establecer los elementos de la contribución: el objeto, sujeto, base, tasa, tarifa, forma y época de pago.

¹⁰ *Ibíd.*

2.2.3.2 Principio de Proporcionalidad y Equidad Tributaria.

El principio de proporcionalidad tributaria radica en que los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos en función de sus respectiva capacidad de contributiva, debiendo aportar una parte proporcional de está, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente la totalidad de sus ingresos que haya percibido durante el ejercicio fiscal, ya que en este caso concreto el Estado estaría utilizando el medio recaudatorio con el fin de confiscatoriedad de los bienes de los contribuyentes.

En cuanto al principio de equidad tributaria, esta fundamentalmente constituido por la igualdad, tal es así que se establece que todos los sujetos pasivos ante un mismo tributo deben de prevalecer el principio de igualdad, en lo que en dichas circunstancias deben de recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, debiendo únicamente variar las tarifas contributivas de acuerdo a la capacidad contributiva del contribuyente.

Para el Dr. Juan Rabindrana Cisneros la proporcionalidad tributaria se de a través de las tarifas progresivas, tratándose de derechos por servicio, se debe de tener en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución de dicho servicio, en cuanto a la igualdad, este principio estriba en que las cuotas de referencia sean fijas para todos los que reciben servicios análogos.¹¹

Por su parte Hugo Carrasco Iriarte establece que el principio de proporcionalidad va con el aspecto económico de la imposición, a la que toda persona contribuya al gasto público conforme a su capacidad contributiva, y en cuanto al principio de equidad tributaria establece que los sujetos del tributo, deben de ser tratados de forma igual, sin privilegios ni favoritismos. ¹²

¹¹ CISNEROS, García, Juan Rabindrana; Verduzco, Reina, Carlos Javier (2018). Derecho Procesal Fiscal y Aduanero. México. Tax Editores. pp.62 - 65.

¹² CARRASCO, Iriarte, Hugo. (2017). Derecho Fiscal I. 7 ed. México: IURE Editores. p. 90.

En este orden de ideas podemos establecer que la proporcionalidad tributaria como principio Constitucional va radicar medularmente, en que los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo de aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Así el cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pue mediante las mismas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior de los menores ingresos, estableciéndose una diferencia congruente entre diversos niveles de ingresos.

Por otro lado, el principio de equidad tributaria radica en la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben de recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, entre otros. Debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada uno de los contribuyentes, para respetar el principio de proporcionalidad.

2.2.3.2 Principio de Vinculación con el Gasto Público.

Tal y como lo establece artículo 31 en su fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la obligación de contribuir a los gastos públicos, es una obligación general en materia contributiva que corre a cargo no solo de los mexicanos, sino también de los extranjeros que por ciertas circunstancias tengan su residencia en territorio nacional o cuando obtienen recursos de fuente de riqueza ubicada dentro del territorio nacional, además de que dichos extranjeros al quedar vinculados a la potestad tributaria, gozaran de los principios fundamentales que prevé el artículo 31 de nuestra Carta Magna.

Para Carlos Alberto Burgoa, el principio de vinculación con el gasto público, consiste en la dinámica diaria para solventar el coste que implica satisfacer los derechos sociales y hacer respetar los derechos individuales, para ello la tributación toma el sentido como el deber de contribuir para que el Estado pueda hacer las conductas que le exigen constitucionalmente los derechos sociales, dado que el Estado por sí mismo no produce dinero en virtud de no ser un entidad preponderantemente económica ni con fin de lucro.¹³

Haciendo un análisis del principio de vinculación a gasto público y de la fracción IV del artículo 31 y del artículo 126, ambos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, podemos apreciar que en dicha norma se advierte que se salvaguarda el régimen de gasto público y los principios relacionados con éste, conforme a los cuales los pagos a cargo del Estado únicamente deben de realizarse: si están previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación y como excepción, que estén establecidos en una Ley posterior expedida por el Congreso de la Unión, siéndose a un marco normativo presupuestario, generando un control de economicidad referido a la eficiencia, eficacia y economía de erogación de los recursos públicos.

Pudiéndose llevar un control que puede ser financiero, de legalidad de obra pública y programático presupuestal, en el que se cumpla de manera eficiente, eficaz, con transparencia y honradez.

2.3. Jerarquización de las Leyes Tributarias.

En la materia fiscal al igual que en otras materias jurídicas, se determina la jerarquía de las leyes a partir de la denominada Ley Suprema, de acuerdo a lo establecido por el artículo 133 de la Constitución Política de los estados Unidos

¹³ Burgoa, Toledo, Carlos Alberto, (2018). Principios Tributarios y Económicos de las Contribuciones. México. Editorial Thomson Reuters. p. 145.

Mexicanos, establece que será la Ley Suprema de toda la Unión, y que los jueces de cada entidad federativa se arreglaran a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de entidades federativas.

Por lo que se refiere a los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano forma parte, cabe mencionar que de la interpretación del artículo 133 Constitucional, se desprende que para que tenga el carácter de Ley Suprema, estados tratados deben de estar aprobados por un órgano constituido, como lo es el Congreso de Unión y que además deben de estar de acuerdo con nuestra Ley Fundamental, lo que claramente indica que solo la Constitución es la Ley suprema.

Por lo tanto, los tratados internacionales son parte integrante del orden jurídico superior nacional, ubicándose jerárquicamente por encima de las leyes generales, federales, locales. Es por ello que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la cúspide de las leyes pues se trata de la norma jurídica máxima, la que da origen, validez y fundamento a las leyes que de ella emanen, además de que sienta las bases del sistema de nuestro país.

En materia fiscal, puede señalarse que la jerarquía de las leyes formada por diferentes niveles o categorías, las cuales deben de partir de la cúspide, que va estar representada por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, colando en segundo nivel a los tratados internacionales que sean incorporados a nuestro sistema jurídico, en tercer nivel a la Ley Federal de derechos del contribuyente, seguido de la Ley de Ingresos de la Federación, y en cuarto nivel a las leyes fiscales que emanen de la Ley de Ingresos, con sus respectivos niveles de jerarquización.

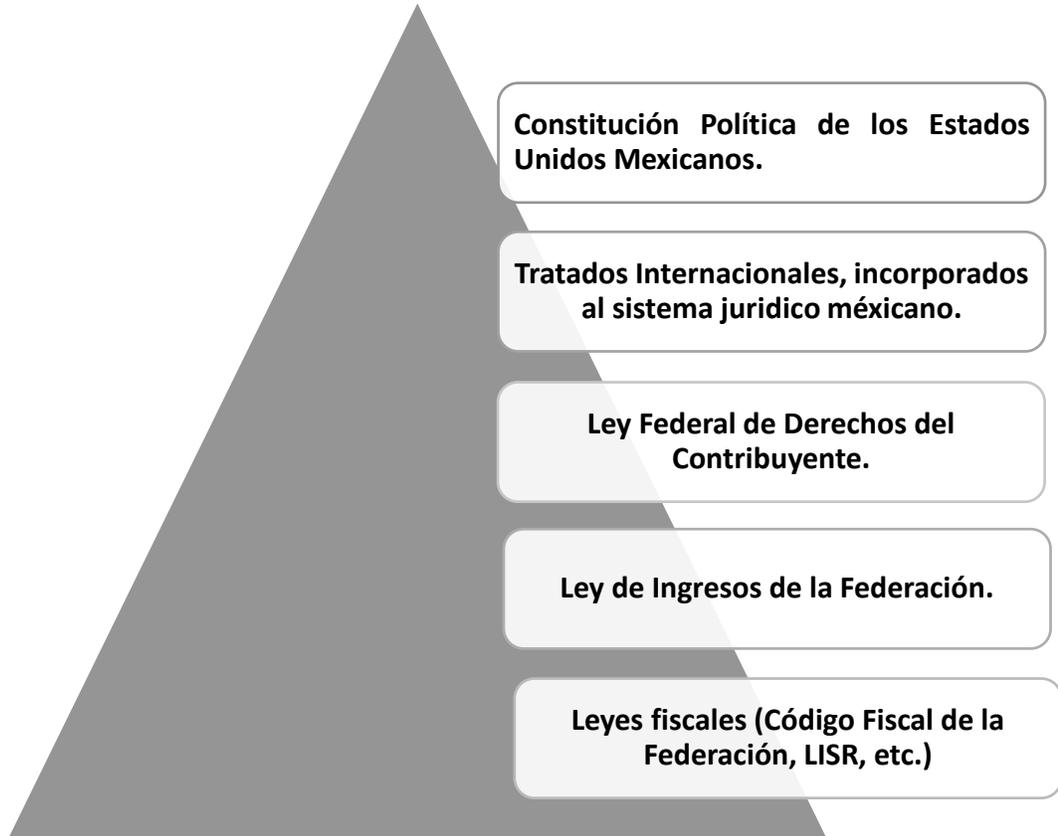


Ilustración 2 Jerarquización de las Leyes Tributarias.

2.4. Los Impuestos.

2.4.1. Los Ingresos Tributarios.

El Estado mexicano requiere de los ingresos para satisfacer las necesidades de la sociedad a través del gasto público, para lo cual de acuerdo con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, nos percatamos que existen solo dos tipos de ingresos públicos en el país, que son las contribuciones y los aprovechamientos.

Las contribuciones de acuerdo con lo establecido por el Código Fiscal de la Federación, la define como los impuestos, las aportaciones de seguridad social, los derechos, las contribuciones de mejora y los demás ingresos públicos clasificados en productos.

Los aprovechamientos son 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 del Estado.

2.4.2. Definición de Impuesto.

Los impuestos, según la doctrina del derecho fiscal, se define como la presentación pecuniaria requerida a los particulares vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de aportar al gasto público.

Para Luis Humberto Delgadillo se define como la obligación coactiva y sin contraprestación, de efectuar una transmisión de valores económicos, por lo común en dinero, en favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una Ley que establece las condicionantes de la prestación de manera autoritaria y unilateral.¹⁴

Para Dionisio J. Kaye, los impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley, a cargo de las personas físicas y morales que se encuentran en la situación prevista en la misma.¹⁵

En la fracción I del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, nos define que los impuestos, son las contribuciones establecidas en la Ley que deben de

¹⁴ DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto, (2014). OP CIT. p. 63.

¹⁵ J. Kaye, Dionisio, (2002). OP CIT. pp. 10 y 11.

pagarlas personas físicas y morales que se encuentren en una situación jurídica de hecho, prevista por la misma y que sean distintas a las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejora y derechos.

De acuerdo por lo establecido por la doctrina del derecho fiscal y la Ley, podemos interpretar que los impuestos son las cutas que el Estado exige a los ciudadanos en su calidad de contribuyentes, de acuerdo con la capacidad económica de cada uno de ellos, para aportar al gasto público.

2.4.3. Elementos de los Impuestos.

De acuerdo con lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son obligaciones de los mexicanos contribuir al gasto público, así como de la entidad federativa y municipio que residan, de manera proporcional y equitativa que las leyes dispongan, como se puede apreciaren esta fracción no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que de acuerdo con los principios constitucionales en materia tributaria, este establecido en Ley, que sea proporcional y equitativo, y que sea destinado al gato público.

Además de que exige que los elementos esenciales del mismo tributo, como puede ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estos elementos esenciales esta consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede al margen de la arbitrariedad de las autoridades, ni para el cobro de los impuestos imprevisibles a título particular, si no que la autoridad no puede otra cosa que para aplicar las disposiciones generales de obligatoria observancia, dictadas con anterioridad a un caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en un momento conocer la forma de contribuir para el gasto pública tal y como la marca la Ley.

En cuanto a los elementos de los impuestos, estos son:

- **Sujeto.** Los sujetos de los impuestos pueden ser de dos tipos: sujeto activo y sujeto pasivo. En cuanto al sujeto activo este va estar representado por el Estado, quien en el ejercicio de sus atribuciones y de su poder imperio, podrá exigir el pago de los tributos.

En cuanto a los sujetos pasivos son aquellas personas físicas y morales que en su calidad de contribuyentes tienen la obligación de pagar los impuestos en los términos establecidos por la Ley.

Para Hugo Iriarte es necesario que se haga un análisis a la relación jurídica tributaria ya que de esta nacen los derechos y obligaciones a los que tiene el sujeto en su calidad de contribuyente y la deuda tributaria, en donde también se otorgan derechos y obligaciones al fisco como ente recaudador.¹⁶

- **Objeto.** Lo podemos establecer como el supuesto específico que la Ley señala como motivo del gravamen, de tal manera que se considera como hecho generador del impuesto.
- **Base.** Se define como el monto gravable, sobre el cual se determina la cuantía del impuesto.

Para Efrén Hernández Monrreal el concepto hace la interpretación de que el concepto de base está íntimamente relacionado con el presupuesto de hecho imponible por que la deuda tributaria nace del puente creado por una base calculada que es el elemento técnico que ayudara a determinar la cantidad a pagar.¹⁷

¹⁶ CARRASCO, Iriarte, Hugo. (2017). OP CIT. p. 188.

¹⁷ HERNÁNDEZ, Monrreal, Efrén. (2017). El Presupuesto del Hecho Imponible y la Base Mediable. México. Editorial Thomson Reuters. p. 24.

Para Hugo Iriarte, la base es la cuantía gravable sobre la cual se va a determinar una contribución a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.¹⁸

- **Tasa.** Es el parámetro, parte alícuota o medida aplicable a la base, lo que da como resultado el impuesto a pagar. De acuerdo con la doctrina y la Ley, esta puede ser de cuatro tipos: tasa fija; tasa proporcional; tasa progresiva; y tasa regresiva.

- **Época de pago.** Las contribuciones tendrán su época de pago en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones legales, que expresan que el pago debe de hacerse mediante declaración que se presente ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que la misma disposición contempla.

2.4.4. Clasificación de los Impuestos.

Como abordamos anteriormente, la legislación fiscal prevé la clasificación de las contribuciones, pero en dicha clasificación y para los efectos de este tema creemos que hasta cierto punto no aborda a fondo la clasificación de los impuestos, por lo que es necesario remitirnos a la doctrina, para comprender el alcance de dicha clasificación y entender cada tipo de contribución.

De acuerdo con la doctrina existen diversos criterios para la clasificación de los impuestos, la cuales pueden variar de acuerdo al autor que aborde el tema.

Por su parte Emilio Margáin Manautou, propone estudiar la clasificación de los impuestos para poder saber el gravamen apropiado de acuerdo a la actividad que desea gravar y de acuerdo a la economía en donde se desea establecer dicho impuesto. Para ello los clasifica de la siguiente manera: impuestos directos e

¹⁸ *Ibíd.*

indirectos; impuestos reales e impuestos personales; impuestos específicos e impuestos ad valorem; impuestos generales e impuestos especiales; impuestos con fines fiscales e impuestos con fines extrafiscales.¹⁹

Para César Augusto Domínguez Crespo, los impuestos son las contribuciones más importantes desde el punto de vista económico, por lo que los clasifica de la siguiente manera: impuestos personales en opción a impuestos reales; impuestos subjetivos en opción a impuestos objetivos; impuestos directos e indirectos; impuestos sobre la renta, sobre el consumo y sobre el patrimonio; impuestos con fines fiscales e impuestos con fines extrafiscales.²⁰

De acuerdo con Luis Humberto Delgadillo, la clasificación de los impuestos presenta por sus características, que les son más peculiares, y desde el punto de vista del criterio administrativo.²¹

Para efecto de este estudio, nos apoyaremos en estructura de la clasificación de los impuestos que hace autor Emilio Margaín Manautou, la cual es la siguiente:

➤ **Impuestos Directos e Indirectos.**

Los *impuestos directos* son aquellos en donde el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente, este tipo de impuestos recae sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes.

Los *impuestos indirectos* no gravan directamente al contribuyente, sino gravan la repercusión. Son aquellos que se perciben en ocasión de un hecho

¹⁹ MARGAÍN, Manautou Emilio., 2007. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Decima novena ed. México. Editorial Porrúa. pp. 77 y siguientes.

²⁰ DOMÍNGUEZ, Crespo, Cesar Augusto. (2017). Derecho Tributario, Teoría General y Procedimientos. México. Editorial Thomson Reuters. p. 76.

²¹ DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto, (2014). OP CIT. pp. 63 y 64.

o de un acto, de cambio aislado o accidental, por lo que no pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes.

Este tipo de impuestos recaen sobre los actos y sobre el consumo, por lo tanto, su principal característica es que son trasladables hasta el consumidor final.

➤ **Impuestos reales y personales.**

Impuestos personales que son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas en su carácter de sujetos pasivos; Impuestos reales recaen sobre la cosa u objeto sin considerar la situación de la que persona en su calidad de dueño.

➤ **Impuestos específicos e impuestos ad valorem.**

Al respecto sobre dicha clasificación, Emilio Margaín Manautou, plantea que los impuestos específicos son aquellos que atiende en cuanto al peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado y en cuanto a los impuestos ad valorem son aquellos que atienden respecto al precio.²²

En este orden de ideas podemos ver que este tipo de clasificación de impuestos es vinculante con cierto tipo de impuestos derivados de nuestra legislación, como lo son los impuestos generales de importación y exportación, y los impuestos especiales sobre producción y servicios.

➤ **Impuestos generales y especiales.**

En dicha clasificación, Emilio Margaín Manautou, plantea que: el impuesto general, es aquel que grava actividades distintas, pero que tienen en común

²² MARGAÍN, Manautou Emilio., 2007. OP CIT. pp. 83 y 84.

que son de la misma naturaleza. En cambio, el impuesto especial grava a determinada actividad.²³

En esta clasificación encontramos dos criterios para distinguir cuales son los impuestos generales y cuáles son los impuestos especiales.

El primer criterio señala que los impuestos generales, son aquellos que gravan diversas actividades u operaciones, pero que tienen un denominador común por ser de la misma naturaleza. En cambio, el impuesto especial grava una actividad determinada de forma aislada.

El segundo criterio señala que el impuesto general es el que recae sobre una situación económica globalmente considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de una situación económica. Al primero se le llama impuesto sintético y al segundo se le llama impuesto analítico.

➤ **Impuestos con fines fiscales y extrafiscales.**

Los *impuestos con fines fiscales* son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos necesarios que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto.

En cuanto a los *impuestos con fines extrafiscales*, son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos, ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino que tienen una finalidad diferente, que en ocasiones es de carácter social, económico, etc.

En lo que respecta a los impuestos con fines extrafiscales, será el órgano legislativo el que justifique en sus exposiciones de motivos, en los

²³ *Ibíd.*

dictámenes o en la misma Ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición.

En tal efecto, el Estado al establecer impuestos con fines extrafiscales, será el órgano legislativo el que refleje su voluntad en la creación del impuesto con dicha finalidad, en virtud de que, en un problema de constitucionalidad de leyes, debe atenderse a las justificaciones expresadas por este órgano y no a las posibles ideas que haya tenido o las finalidades u objetivos que se hayan propuesto por alcanzar con un fin extrafiscal.

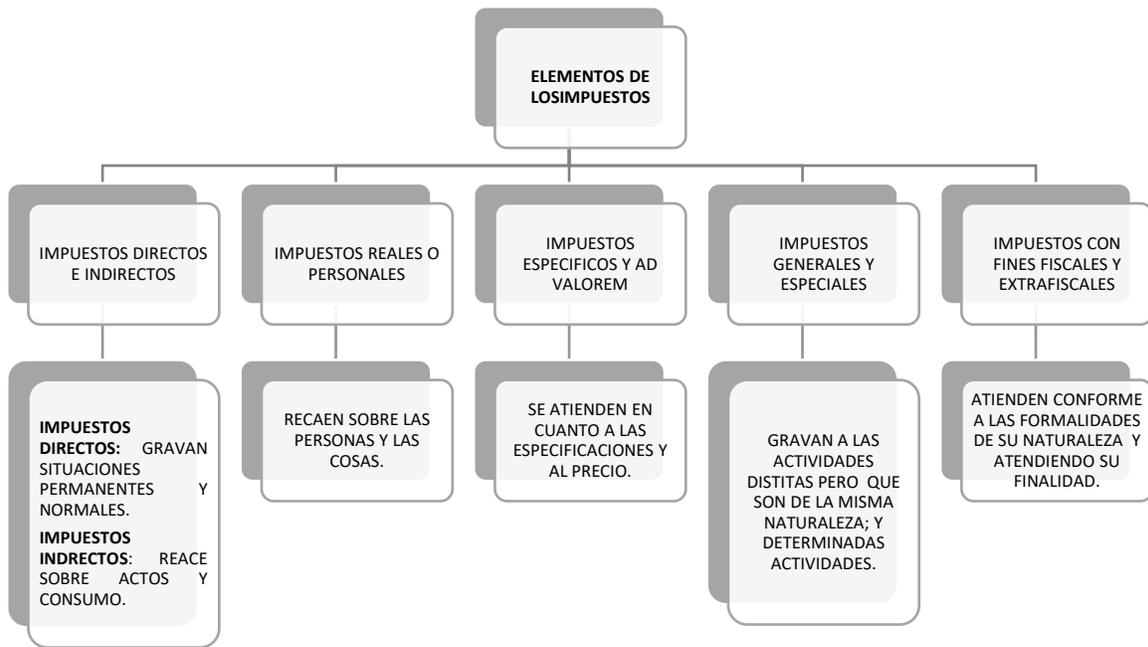


Ilustración 3 Elementos de los Impuestos.

2.5. Antecedentes de los Impuestos.

Los tributos han acompañado al hombre en todos los tiempos y en todos los gobiernos, son interpretados por los historiadores como las causas principales de guerra, revoluciones y decadencia de grandes civilizaciones.

Desde el inicio de la civilización humana el hombre ha contribuido al gasto público, aunque se ha hecho de forma distinta, de acuerdo a la época y a la cultura de cada país.

A lo largo del tiempo los gobernados se han quejado de la carga excesiva al pago de impuestos, derivado esto, los gobernantes notaron una disminución en la recaudación, para dicha situación, crearon nuevas sanciones, tales como el decomiso de propiedades, castigos, multas excesivas, entre otras, aplicadas de acuerdo a la gravedad de la falta, monto de los tributos omitidos y a la calidad del evasor.²⁴

Las primeras culturas pioneras en cuanto a la imposición de tributos fueron la cultura romana y la cultura griega.

2.5.1. Sistema Tributario de la Antigua Roma y Grecia.

En la antigua Roma, las contribuciones solo se ponían en caso de emergencia, las cuales eran recaudadas en las provincias, nunca en ciudades romanas, debido a que se consideraba una ofensa recaudar e imponer contribuciones en las grandes ciudades romanas. Generalmente los impuestos eran pagados en especie, con cultivos y piedras preciosas.

²⁴ SÁNCHEZ, Vega, Javier Alejandro. (2018). Principios de Derecho Fiscal. Segunda ed. México. Editorial Isef.

Además, en la antigua Roma las guerras de conquistar, tenían como finalidad la conquistar tierras que fueran fuente de tributos y sus dominios lograron extenderse hasta África y Asia, por lo que en esta cultura fue de gran importancia el tributo.²⁵

Mientras tanto en la cultura griega, la recaudación de las contribuciones se daba por la llamada liturgias, Mientras que en la cultura romana la recaudación se hacía por medio de los publicanos. Generalmente los impuestos eran pagados en especie, con cultivos y piedras preciosas.

2.5.2. Sistema Tributario de la Edad Media.

Durante la Edad Media, apareció el feudalismo, que fue un sistema de gobierno cuya máxima autoridad recaía sobre el señor feudal, el cual tenía el poder de asignar a los siervos, personales y económicas, volviéndose así un gobierno arbitrario e injusto.

El sistema feudal en el plano económico, se apoyó en el sistema de vasallaje, en donde el siervo era el vasallo del señor y le pagaba y le pagaba tributo, el señor feudal era vasallo de otro señor feudal más poderoso y le pagaba vasallaje, y los señores más poderosos prestaban vasallaje al rey.²⁶

En la edad media, otra forma de pagar el impuesto, era a lo que se le conocía como la mano muerta, que consistía en el derecho de adjudicación por parte de señor feudal, cuando uno de sus siervos fallecía y tenía bienes, por lo que en esta época lo parientes del fallecido no tenían derecho a heredar, ya que estos tenían que pagar lo que se consideraba como derecho de relieve, de acuerdo con este

²⁵ ARELLANA, Wiarco, Octavio Alberto. (2015). Derecho Procesal Fiscal. Cuarta ed. México. Editorial Porrúa. p. 6.

²⁶ Idem.

impuesto el señor feudal también podía adjudicarse los bienes de los extranjeros que fallecían dentro de su feudo.

2.5.3. Sistema Tributario de España y la Carta de Burgos.

Otro acontecimiento importante para los impuestos, fue a finales del siglo XIII en España, en donde el municipio fue tomando cada vez más importancia desde el punto de vista fiscal y financiero. Fue entonces que hasta el año 1350 se empezó a establecer un verdadero sistema fiscal municipal.

En esta época hubo un gran crecimiento de los impuestos indirectos con una enorme diversificación de los productos gravados y un aumento en las tarifas, lo que provocó grandes ingresos al municipio, dichos ingresos sirvieron para financiar las continuas campañas militares.

Otro acontecimiento importante en España, fueron los Burgos, quienes por el poder económico que fueron adquiriendo se enfrentaron al rey, y éste se obligó a otorgarles derechos y concesiones, estos logros fueron reconocidos en las llamadas Cartas de Derechos de Burgos, que contenían los asuntos primordiales relativos a las cuestiones tributarias.²⁷

2.5.4. Sistema Tributario de la Época Prehispánica y Colonial.

Durante la época prehispánica, la cultura Azteca fue caracterizada en materia tributaria, ya que obtenían los tributos de manera voluntaria y de forma pacífica de su población y de forma obligatoria de los pobladores de los territorios sometidos a ellos. En este último caso los tributos eran pagados en especie con

²⁷ *Ibíd.*

productos agrícolas, artesanías, piedras preciosas e incluso con hombres y mujeres, los cuales eran sometidos hacer esclavos.²⁸

En cuanto a la cultura mexicana, el pago de las contribuciones lo hacían mediante una prestación en especie con carácter obligatorio para todos los individuos de la comunidad. La destinación primordial de las contribuciones del pueblo mexicano era recaudada para la estructura sacerdotal y la nobleza.

A lo largo de esta época la principal forma impositiva estuvo representada por el tributo, el cual tuvo su origen en la creación de los oficios y servicios necesarios por la existencia colectiva. Estos tributos eran pagados en su mayoría por las clases inferiores, los cuales servían para sostener a los dirigentes, entre los cuales estaba los gobernantes, sacerdotes y guerreros.

En materia tributaria, al igual que con la cultura azteca, la forma de pagar los tributos consistía en prestaciones materiales, las cuales dependían de la actividad de cada individuo, además de que también se podía pagar el tributo en especie.

Cabe destacar que durante la época prehispánica no existía un sistema tributario uniforme, ya que en algunas ocasiones se exigía el pago de una forma y en otras, de forma diferente. La única consideración que tomaban en cuenta era la posibilidad de las personas de dar lo que se pedía.

Al llegar la época de la conquista los tributos que eran pagados en el sistema tributario prehispánico no sufrieron grandes cambios, solo se perfecciono con la introducción de la cultura europea al país, de tal modo que durante el siglo XVI mantenían su forma de pago del tributo mediante servicios y pago en especie, además de que se conservaron los plazos que se venían manejando en el sistema tributarios prehispánico.

²⁸ SÁNCHEZ, Vega, Javier Alejandro. (2018). OP CIT.

A partir del año 1571, se utilizó una de las figuras más importante de esa época la cual era denominada “La Alcábala”, la cual consistió en una renta real que se cobraba sobre el valor de todas las cosas muebles, inmuebles y semovientes que se vendían o se permutaban. Es decir, era un impuesto que se pagaba sobre todas las transacciones mercantiles y que era trasladable hasta el comprador final.

La alcábala, era un pago obligatorio para todas las personas, sin embargo, existían sus excepciones, entre los cuales estaban las viudas y los huérfanos que trabajaban para su propio sostenimiento. Entre los bienes que debían pagar alcábala se encontraban las ventas o trueques, además de que se otorgaron excepciones de pago sobre ciertas cosas entre las cuales estaban los artículos de consumo masivo y las mercancías cuyo valor global fuera inferior a cierta cantidad.

A partir de esta época hubo grandes cambios tributarios en el país, estableciendo un sistema de recaudación más estable y menos gravoso.

2.5.5. Sistema Tributario en la Época del México Independiente.

A partir de que México logra la independencia, hubo una evolución sistema tributario del país, siendo muy similar al que regía a la Nueva España. Durante este periodo existieron impuestos que desfavorecían a la clase pobre y a ciertas industrias como lo son la de tabacos, alcoholes, etc. Además, hubo una regulación al comercio exterior y al comercio interior, estableciendo amplios impuestos mediante las alcabalas.

Tiempo más tarde, mediante decreto, emitido por el presidente Valentín Gómez Farias, desaparecieron las alcabalas, debido a su efecto negativo sobre la industria comercial, agrícola y fabril. Posteriormente con la promulgación de la Constitución de 1857, se estableció la supresión de las alcabalas.

Después de estos acontecimientos se establecieron políticas fiscales que fortalecieran la economía del país basada en una Constitución liberal. Entre estas políticas fiscales se encuentran: la transformación del antiguo impuesto de papel sellado en sellos móviles, se abolieron tarifas que encarecieron artículos extranjeros, se eliminaron gravámenes sobre exportaciones de productos que dañaban la economía y la producción nacional, entre otras.

Más tarde en la época del porfiriato se llevó a pique las ideas de una corte social, optándose por una política impositiva de tipo regresiva. Sin embargo, este tipo de sistema fiscal progresivo, no sería posible sino hasta años después de terminada la revolución.

Años más tarde se promulgó la Constitución de 1917, se plasmó en la fracción IV del artículo 31, que es obligación de los mexicanos a contribuir con el gasto público, y en años, en base a dicho artículo se estructuró el sistema recaudatorio en el país, dado paso leyes fiscales, como fuente de las finanzas públicas, en la que se apoyara al Estado Mexicano para poder cumplir con sus funciones, cubrir el gasto público y distribuir la riqueza a nivel nacional.²⁹

2.6. La Creación de Impuestos.

2.6.1. Relación Jurídico Tributaria.

La relación jurídico tributaria nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, ya que en esta se establecen los principios y fundamentos de aplicación y exigibilidad.

²⁹ *Ibíd.*

Esta relación se define como el vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de las consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, transmisión, modificación o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

En dicha relación se identifican los siguientes elementos:

- a) **Sujeto activo.**
- b) **Sujeto pasivo.**
- c) **Objeto.**

En consecuencia, la relación jurídico tributaria nace de un presupuesto de derecho que actualiza el propio gobernado, de donde emanan derechos y obligaciones para ambos sujetos, tanto para el gobernado en su calidad de sujeto pasivo, como para el Estado en su calidad de sujeto activo, con el alcance que establece la Ley, por lo que la correspondencia con el actuar del gobernado es esencial para su configuración.

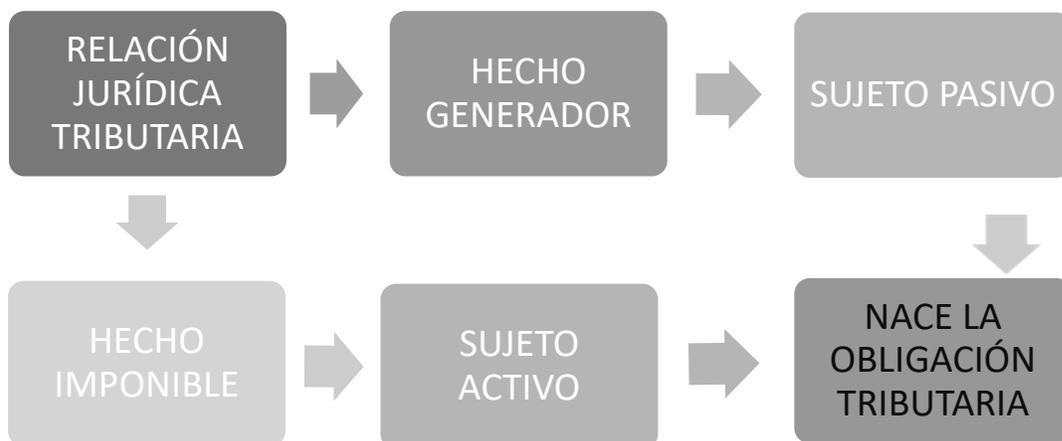


Ilustración 4 Relación Jurídica Tributaria

2.6.2. Facultad para la Creación de Impuestos.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, además de establecer que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público mediante el pago de impuestos, también concede facultades para la creación de los impuestos, tanto a la federación, así como a las entidades federativas a fin de que establezcan las contribuciones necesarias a fin de satisfacer el Presupuesto de Egresos.

Por consiguiente, el Estado, a través del Órgano Legislativo, es el único que puede crear, modificar o eliminar impuestos que estén destinados para cubrir el gasto público, a esta facultad se le conoce como potestad tributaria.

Luis Humberto Delgadillo considera que la potestad tributaria, es el poder que será ejercido discrecionalmente por el Órgano Legislativo, dentro de los límites que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. de tal forma que este poder se concretiza y concluye con la emisión de una Ley, en la cual, los sujetos destinatarios del precepto legal quedan supeditados para su debido cumplimiento. Además de que en esta Ley será plasmada la actuación de la autoridad fiscal.³⁰

Desde el punto de vista de Raúl Rodríguez Lobato, para que el Estado puede establecer contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas al gasto público, tiene que ejercer la potestad tributaria. Por lo que esta potestad del Estado comprende dentro de su ejercicio tres funciones; la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, que en su ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, reglamentación aplicación y de ejecución que ejercen los poderes legislativo, ejecutivo y judicial, según la competencia que les confiera las leyes.³¹

³⁰ DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto, (2014). OP CIT. pp. 35 y siguientes.

³¹ RODRÍGUEZ, Lobato, Raúl (2014). Derecho Fiscal. Segunda ed. México. Editorial. Oxford. p. 5.

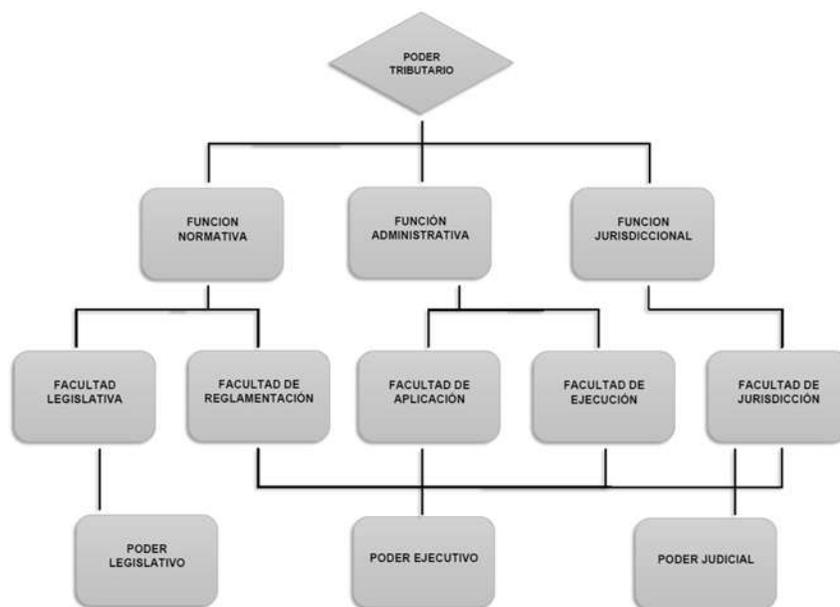


Ilustración 5 Potestad Tributaria.³²

Por lo tanto, la potestad tributaria, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo, con la expedición de la Ley en la cual se establece de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o, de hecho, que al realizarse generaría un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Dicho lo anterior, a través de la potestad tributaria se manifiesta el poder del Estado para establecer gravámenes en un ordenamiento determinado, señalando con precisión el objeto, el sujeto, la base y la tasa de las contribuciones. La manifestación de este poder del Estado concluye con la culminación del proceso legislativo, motivo por el cual, en el momento que entra en vigor la Ley, los sujetos de la relación jurídico tributaria quedan supeditados al mandato legal en los términos de dicha Ley.

³² RODRÍGUEZ, Lobato, Raúl (2014). OP CIT. p. 7.

2.6.3. Vigencia de las Leyes Tributarias.

Las leyes tributarias tienen su origen y nacimiento por lo establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que en dicha disposición prevé la obligación que tienen todos los mexicanos a contribuir al gasto público, y que dicha obligación debe realizarse conforme a lo dispuesto en las leyes de la materia.

Una vez que la Ley ha sido creada conforme a los requisitos esenciales para su promulgación y por lo dispuesto por nuestra Carta Magna, debe de cubrir con un límite de temporalidad que consiste en el momento en que la Ley entrara en vigor y en la terminación de su vigencia.

La vigencia de las leyes impositivas es anual, por así desprenderse de lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Para tal efecto, de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV de nuestra Carta Magna, anualmente se aprobará el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo a su examen y discusión, imponiendo las contribuciones necesarias para cubrir dicho presupuesto, en consecuencia, las leyes fiscales son anual, ya que la imposición de las contribuciones es únicamente en la media para cubrir el presupuesto de egresos en un año.

Una vez que se ha cubierto ese presupuesto, carece de fundamento y justificación constitucional. En este sentido el órgano Legislativo deberá decretar los impuestos necesarios para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación del para el año siguiente, es así como la Ley de Ingresos de la Federación se han establecido las contribuciones que han de mantenerse vigentes durante el ejercicio fiscal siguiente.

Desde el punto de vista de Emilio Margaín Manautou, analiza que la vigencia constitucional de las leyes tributarias, es anual debido a que el Presupuesto de

Egresos de la Federación tiene una vigencia de un año, lo que resulta que cualquier Ley fiscal reglamentaria que se omita señalar en la Ley de Ingresos de la Federación estará derogada.³³

De acuerdo con lo estipulado en el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación, establece la vigencia las leyes fiscales, sus reglamentos y sus disposiciones entraran en vigor en toda la República, al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.³⁴

Para determinar el momento exacto en el que inicia la vigencia de las leyes fiscales, en base a lo estipulado por la Ley de la materia, utilizaremos el sistema simultaneo, que es aquel que se utiliza cuando la Ley entra en vigor al momento de su publicación.

De acuerdo con lo anterior podemos aducir que la vigencia de las leyes fiscales, se genera desde el momento que es publicada en el Diario Oficial de la Federación, quedando plasmada en la propia Ley.

2.6.4. Límites de las Leyes Tributarias.

Es necesario conocer los límites de aplicación de las leyes tributarias, pues estas tienen una vigencia temporal, las cuales se deben de aplicar en un espacio o territorio determinado que va a demarcar los límites de la potestad tributaria. Estos mites de acuerdo a la doctrina se dividen en:

³³ MARGAÍN, Manautou Emilio., 2007. OP CIT. p. 37.

³⁴ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 9 de enero de 2020. p. 5.

- a) **Límite espacial.** El límite espacial de las leyes fiscales se refiere al territorio en el cual la Ley se aplica y produce sus efectos, es decir, al área de vigencia.

En cuanto al espacio geográfico, el artículo 8 del Código Fiscal de la Federación, no encontramos que se entenderá por México, país y territorio nacional, lo conforme con la Constitución integra al territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.³⁵

Por lo que respecta al territorio mexicano podemos encontrar diversos ámbitos de competencia para la aplicación de las leyes, por lo que cada Ley tendrá determinada competencia para su aplicación, esta puede ser: federal, Estatal y municipal, y cada una de estas leyes tiene una vigencia dentro de su territorio.

- b) **Límite temporal.** El límite de temporalidad de las leyes fiscales consiste en el periodo previsto para que la Ley entre en vigor y el tiempo que durara vigente.

Por lo expuesto con anterioridad encontramos que la vigencia de las leyes impositivas es anual, por así desprenderse de lo dispuesto por las Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- c) **Límite constitucional.** Desde el punto de vista de Raúl Rodríguez Lobato el límite constitucional del poder tributario que ejerce el Estado, va estar limitado a los principios Constitucionales de legalidad, de proporcionalidad, equidad, generalidad, igualdad, destinados a satisfacer el gasto público, irretroactividad de la Ley, de la garantía de audiencia, del derecho de petición y de la no confiscación de los bienes.³⁶

³⁵ Idem.

³⁶ RODRÍGUEZ, Lobato, Raúl (2014). OP CIT. p. 42.

En este orden de ideas, tomando en cuenta a lo establecido por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el límite constitucional del poder tributario que ejerce el Estado se requiere la satisfacción de tres principios fundamentales; primero, que sea establecido por Ley; segundo que sea proporcional y equitativo, y tercero que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta si falta alguno de estos tres requisitos, será contrario a lo estatuido a la Constitución.

2.7. El Acto Administrativo.

El acto administrativo tiene una gran importancia, ya que es uno de los pilares fundamentales de la administración pública, ya que para todos los organismos que la integran, necesitan de este acto para el desempeño adecuado de sus funciones para emitir actos que cumplan con los elementos esenciales de validez jurídica. Estos actos reciben el nombre de actos administrativos.

De acuerdo con la doctrina el acto administrativo tiene diferentes criterios para ser definido, dando como resultado la existencia de diferentes posturas acerca del acto administrativo. Por otra parte, es importante establecer en primer lugar la definición de la palabra acto, para poder tener un criterio más amplio sobre el acto administrativo.

2.7.1. Definición de Acto.

El término acto, se deriva del latín actus, agere, que quiere decir hacer. Con este término se hace referencia a la acción humanas, ya que los actos determinan y especifican las facultades y la naturaleza de los seres humanos.

Desde el punto de vista jurídico el acto es definido como la acción realizada por una persona con tendencias normales a crear, modificar, transferir, conservar o aniquilar derechos. Se considera que el acto jurídico es una manifestación lícita de la voluntad expresa o tácita que produce que produce efectos dispuestos por la Ley, consistentes en la constitución, modificación, y extinción de una relación jurídica.

Para que surja el acto jurídico es necesario que exista la manifestación de la voluntad, la cual es reconocida por el derecho, ya que si no existe esta característica no se habla propiamente de un acto jurídico.

2.7.2. El Acto Administrativo.

La función administrativa se lleva a cabo a través de diversos actos que tendrán distintas características, connotaciones y contenido de acuerdo al órgano de autoridad que lo emita, mediante diversas formas de manifestación de la voluntad, para producir efectos sobre los gobernados, a este tipo de actos se les denomina actos administrativos.³⁷

Gabino Fraga considera que el acto administrativo son las actividades realizadas en forma de función administrativa y como ésta consiste en la ejecución de actos materiales o de actos que determinan situaciones jurídicas para casos individuales.³⁸

Rafael I. Martínez Morales, define al acto administrativo es la declaración unilateral de la administración pública que produce consecuencias de derecho.³⁹

³⁷ LÓPEZ, Villa, Juan Raúl, (2018). Defensa Contra las Visitas Domiciliarias del SAT y otras formas de Comprobación Fiscal. México. Editorial Flores Editor y Distribuidor. p. 23.

³⁸ FRAGA, Gabino. (2000). Derecho Administrativo. Cuadragésima ed. México. Editorial Porrúa. p. 237.

³⁹ MARTÍNEZ, Morales, Rafael I. (2011). Derecho Administrativo 1er. Curso. Sexta ed. México. Editorial Oxford. p.237.

Juan Raúl López Villa, sostiene que el acto administrativo es la manifestación a través de la voluntad externa y decisión externa del órgano administrativo de la autoridad, que en ese sentido provocara consecuencias de derecho.⁴⁰

De acuerdo con el Código de Justicia Administrativa para el Estado de Michoacán de Ocampo, el acto administrativo es la manifestación unilateral de voluntad externa, concreta y ejecutiva, emanada de las autoridades administrativas, en el ejercicio de sus facultades cuya finalidad es la satisfacción del interés general, que tiene por objeto, crear, transmitir, declarar, modificar o extinguir una situación jurídica concreta.

Después de analizar los diferentes criterios sobre la definición del acto administrativo, podemos concluir que es, un acto unilateral emitido por una autoridad administrativa competente en pleno ejercicio de sus funciones, el cual crea, modifica, trasmite, declara o extingue derecho u obligaciones, afectado de manera positiva o negativamente los intereses jurídicos de los gobernados y cuya finalidad es satisfacer un interés general.

2.7.3. Características del Acto Administrativo.

El acto administrativo que se impone, debe de estar emitido por una autoridad en pleno uso de sus facultades inertes a su cargo, así mismo dicho acto debe de contener algunas de las siguientes características para que tenga validez jurídica.

- a) La declaración de la voluntad.** El acto administrativo debe de ser una declaración de la voluntad, consistente en una decisión, la expresión de un propósito de la autoridad.⁴¹

⁴⁰ LÓPEZ, Villa, Juan Raúl, (2018). OP CIT. p. 23.

⁴¹ *Ibíd.*

b) Forma escrita. La mayoría de los actos de la autoridad han de ser por escrito, la cual debe de reunir ciertos requisitos.

Para Gabino Fraga, la forma es la materialización del acto administrativo, es decir, el modo de expresión de la declaración ya formada, y por la forma del acto administrativo se convierte en físico y objetivo, de modo de que si es visible se asegura su prueba y permite conocer su contenido. Ésta forma equivale a la formación externa del acto.⁴²

Cuando el acto es emitido de forma verbal, este se basa fundamentalmente en el carácter o naturaleza de tales ordenes verbales, ya que éstas también son declaraciones unilaterales de la voluntad. Se debe de considerar generar antecedentes para poder acreditar su existencia.

c) Es unilateral. Debe de ser de carácter unilateral, porque por su propia y especial naturaleza, no requiere del acuerdo de otro sujeto, como sucede en el derecho común.

d) Manifestación. Debe de ser una declaración concreta, debe de referirse a situaciones a situaciones particulares en contraposición a las disposiciones de carácter normativo cuyo contenido es genérico, abstracto e impersonal, y que no produce consecuencias jurídicas individuales.⁴³

e) La competencia. Es la posibilidad que tiene el órgano administrativo de actuar. En cuanto a las facultades, éstas son concedidas a los servidores públicos, para poder emitir los actos necesarios a fin de ejercer la competencia del órgano administrativo.

⁴² FRAGA, Gabino. (2000). OP CIT. p. 239.

⁴³ LÓPEZ, Villa, Juan Raúl, (2018). OP CIT. p. 25.

En cuanto a las competencias serán asignadas por la Ley, y las facultades estarán contempladas en un reglamento o en un acuerdo de delegación de facultades.

- f) **Los efectos jurídicos.** Debe producir efectos jurídicos al crear, modificar, transmitir, declarar, reconocer o extinguir derecho y obligaciones.⁴⁴

- g) **La fundamentación.** Fundamentar un acto implica indicar con exactitud las leyes y los artículos que son aplicables al caso concreto, así de cómo se originan y justifican la emisión del acto administrativo, dado que ha falta de dicho requisito vicia el acto emitido.

Cabe resaltar que fundar los actos administrativos, es que deben de contener los preceptos legales que son aplicables al caso concreto. Mientas que motivarlas es mostrar en qué casos se ha realizado los supuestos de hecho que condicionan la aplicación de los preceptos legales.

- h) **La motivación.** La motivación del acto administrativo significa describir las circunstancias, de hecho, que hacen aplicables las normas jurídicas al caso concreto. Es la adecuación lógica del supuesto de derecho a la situación subjetiva del administrado.⁴⁵

2.7.4. Elementos del Acto Administrativo.

El acto administrativo trae consigo una serie de elementos, los cuales se derivan de su concepto, respecto a estos elementos que conforman dicho acto existen diversas opiniones por parte de los doctrinarios de la materia, en los cuales se ha concretado que son:

⁴⁴ *Ibíd.*

⁴⁵ *Ibíd.*

- **Sujeto.** Como ya se mencionó con antelación, el sujeto de todo acto administrativo es el órgano de la administración pública, el cual va ser representado por medio de los funcionarios o empleados debidamente facultados para ello.

Dentro del acto administrativo van a existir dos o más sujetos los cuales serán: El Sujeto activo, será el órgano administrativo creador del acto; y el sujeto pasivo, que estará representado por las personas físicas o morales, a quienes va dirigido el acto administrativo.

De acuerdo con Juan Raúl López Villa, plantea que, que el sujeto activo del acto administrativo siempre será el órgano administrativo que lo realice, implicando que el acto administrativo deba realizarse por quien tenga la aptitud legal para tales efectos. En cuanto al sujeto pasivo se encuentran aquellos a quienes va dirigido con quienes se ejecuta el acto administrativo.⁴⁶

Se observa claramente que los sujetos del acto administrativo son un elemento muy importante, ya que, si alguno de ellos no existiera, no sería posible realizar dicho acto, ya que se aprecia claramente que uno de los sujetos es quien emitió ejecuta el acto y el otro sujeto es sobre el que va dirigido o contra el que se ejecuta el acto.

- **Manifestación Externa de la Voluntad.** La voluntad del órgano de la administración pública es de carácter unilateral y deberá apegarse irrestricta al ámbito y al límite de las facultades del órgano administrativo, evidentemente, toda manifestación de la voluntad del órgano administrativo se realiza con la preterintencionalidad de producir efectos de derecho.⁴⁷

⁴⁶ *Ibíd.*

⁴⁷ *Ibíd.*

Dentro del acto administrativo es necesario que se manifieste la voluntad, la cual debe de ser por el representante del órgano administrativo y debe de reunir determinados requisitos para considerarla válida.

1. Deber de ser espontánea y libre.
 2. Debe de estar dentro de las facultades del órgano administrativo.
 3. El acto administrativo no debe de contener vicios del consentimiento, ya que, si llegara a existir algún vicio dentro del acto, éste perdería su validez.
 4. Debe de expresarse en términos de lo establecido por la Ley.
- **El Objeto.** Desde el punto de vista de Rafael I Martínez Morales, el objeto del acto jurídico, es la finalidad que persigue la administración al emitir el acto. Para crear, transmitir, registrar, reconocer, modificar o extinguir situaciones subjetivas de derecho, con miras a satisfacer el interés de la colectividad.⁴⁸

En este orden de ideas, podemos aducir, que el objeto del acto administrativo es el contenido del mismo, ya que este se vincula esencialmente con la actividad del órgano administrativo para cumplir con su cometido y ejercer la potestad pública comentada en este último.

- **La Forma.** Es la manifestación material, es como se plasma el acto administrativo, en la forma, vamos a encontrar los requisitos que debe de reunir el órgano administrativo para la manifestación de la voluntad. Esto con el propósito de que los sujetos pasivos del acto se aprecien la determinación expresada del órgano administrativo competente.

En cuanto a la forma verbal del acto administrativo, este se basa fundamentalmente en el carácter o naturaleza de tales ordenes verbales, ya

⁴⁸ MARTÍNEZ, Morales, Rafael I. (2011). OP CIT. p.243.

que éstas también son declaraciones unilaterales de la voluntad, que provienen eminentemente de una autoridad que forma parte de la administración pública.⁴⁹

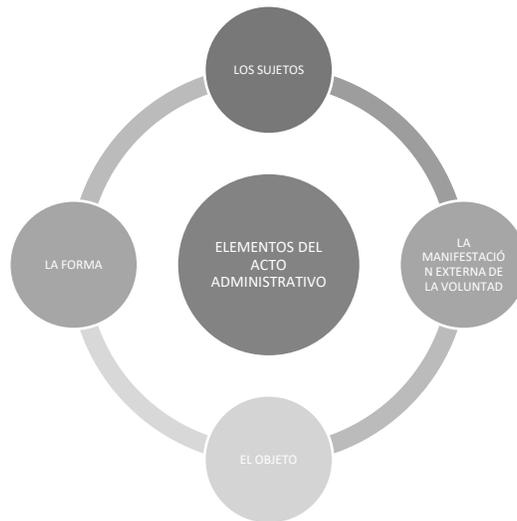


Ilustración 6 Elementos del Acto Administrativo

2.7.5. Efectos del Acto Administrativo.

Una vez que el acto administrativo ha reunido los elementos y que cuenta con todas las características para la formación, el acto tiene una vida jurídica plena, en cuanto a los efectos más importantes del acto administrativo, es crear, modificar, transmitir, extinguir, declarar y reconocer obligaciones y derechos.

Así mismo cuando el acto administrativo se dirige a los particulares, puede crear a favor de estos derechos y obligaciones, que por lo general son de naturaleza personal e intransmisible.

⁴⁹ PARRA, Ortiz, Ángel Luis. (2019). Compendio de Derecho Procesal Administrativo. Tercera ed. México. Porrúa. p. 21.

De acuerdo con la doctrina el acto administrativo se clasifica de la siguiente manera.

a) Efectos directos en indirectos. Los efectos directos serán la creación, modificación, trasmisión. Declaración, o extinción de obligaciones y derechos, es decir, producirá obligaciones de dar, de hacer, o declarar un derecho.

En cuanto a los efectos indirectos del acto administrativo son la realización de la misma actividad encomendada al órgano administrativo y la decisión que contiene el acto administrativo.

b) Efectos frente a terceros. El acto administrativo surte también efectos que son oponibles frente a los demás órganos administrativos y frente a los particulares, en el derecho administrativo se entiende al tercero, a:

- Todo aquel, frente al que puede hacer valer un acto administrativo, en cuyo caso el gobernado debe de exigir el cumplimiento del acto administrativo.
- Aquel que tiene un interés jurídico directo en que se otorgue o no, o en que se modifique el acto administrativo.

2.8. Principios Aplicables a los Actos Administrativos.

En los actos administrativos se aplican una serie de principios que sirven de garantía sobre la persona, la cual recae dicho acto. Dichos principios surgen de diversas normas jurídicas que integran al sistema jurídico mexicano.

Teniendo en cuenta a Gerardo Centeno Canto, sostiene que los procedimientos administrativos pueden verse como protocolos garantistas a cuyo

tenor debe de sujetarse la actividad de los sujetos que en ellos intervienen. Además de que debe agregarse que el espectro principialista esté presente en potencia y orbitando las actuaciones en las que se empleen.⁵⁰

2.8.1. Principio de Legalidad.

Toda actividad del Estado, ya sea función administrativa, jurisdiccional, o legislativa, debe de ajustarse a la Ley, así los actos de los órganos de la administración pública han de ser producidos conforme a disposiciones previamente emitidas por el legislador.

En cuanto al principio de legalidad se refiere a que los actos administrativos se reputan de validos o legítimos, y que corresponde en todo caso al gobernado o a los medios de control demostrar lo contrario.

Para Luis Humberto Delgadillo y Manuel Lucero Espinoza, refiere, a que el principio de legalidad constituye la columna vertebral de la actuación administrativa, ya que la acción administrativa no es libre, ya que solo la administración pública puede hacer lo que el ordenamiento jurídico le autorice.⁵¹

Desde el punto de vista de Juan Raúl López Villa el principio de legalidad se refiere que todos los poderes públicos se encuentren sujetos a la Ley por lo que todos sus actos deben de ajustarse de forma irrestricta a lo establecido en el ordenamiento legal. Por lo que la autoridad debe de apegarse a los establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que la autoridad se verá acotada en el ejercicio de sus funciones en una forma rígida, por lo que

⁵⁰ CENTENO, Canto, Gerardo. (2019). Procedimientos Administrativos, Un bosquejo Jurídico de Principios de Siglo. México. Flores Editor y Distribuidor. p. 71.

⁵¹ DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto; Lucero, Espinosa, Manuel. (2012). Compendio de Derecho Administrativo. Novena ed. México. Editorial Porrúa.

este principio se extiende se extiende a todos y cada uno de los poderes que integran el Estado.⁵²

Razón por la cual debemos de entender que el principio de legalidad, es un principio fundamental de derecho público, conforme al cual todo ejercicio del poder público deberá estar sometido a la voluntad de la Ley, de su jurisdicción y no a la voluntad de las personas.

2.8.2. Principio de No Retroactividad de la Ley.

Este principio le es aplicable a los actos administrativos, puesto que los órganos de la administración pública actuaran ejecutando la Ley, que en ese momento se encuentre vigente, puesto que es lógico concluir que sus acciones deben de seguir las características de esta, es decir, los órganos administrativos tienen la potestad jurídica para aplicar dentro de su propia esfera que les corresponde, facultades suficientes para determinar irregularidades u omisiones de las obligaciones de la Ley respecto del deber de los particulares para con el Estado.

En consecuencia, podemos aducir, que las leyes crean situaciones jurídicas, no pueden dar a hechos o actos pasados, por lo que en principio general la aplicación de la Ley es inmediata, esto es que aplica en el presente, pero no puede ser aplicada al pasado.

2.8.3. Principio de Oficiosidad.

El acto administrativo es de interés público, es decir la autoridad está obligada a actuar dentro del marco de la Ley, no requiere que el gobernado lo pida o lo solicite.

⁵² LÓPEZ, Villa, Juan Raúl, (2018). OP CIT. p. 31.

Para Gerardo Centeno Canto, el principio de oficiosidad significa que los órganos administrativos deben de impulsar y mantener el procedimiento, salvo que la carga le corresponda al ciudadano interesado.⁵³

En la opinión de Luis Humberto Delgadillo y Manuel Lucero Espinoza, el principio de oficiosidad, consiste en que los órganos administrativos deben de registrar e impulsar el procedimiento y ordenar la práctica de cuanto estimen conveniente para el esclarecimiento y resolución de los asuntos que son sometidos a su consideración.⁵⁴

2.8.4. Principio de Buena Fe.

La aplicación del principio de buena fe, logra la recuperación de la confianza mutua, cuando, por lo que toca al gobernado, el órgano administrativo no exigirá más de lo estrictamente necesario para la realización de los fines públicos.

Respecto del órgano administrativo, éste debe esperar del gobernado una conducta leal en la constitución de las relaciones, en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones.

De acuerdo como Emilio Margaín Manautou, considera que la buena fe, como principio del acto administrativo, significa que la autoridad administrativa, no oculte información o datos que puedan inducir a caer en un error al promovente o a terceros interesados, lo cual viene hacer una visión parcial del principio en cuestión, pues se desconoce la asunción de los comportamientos que deben provenir de los particulares hacia la administración.⁵⁵

⁵³ CENTENO, Canto, Gerardo. (2019). OP CIT. p. 96.

⁵⁴ DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto; Lucero, Espinosa, Manuel. (2012). OP CIT.

⁵⁵ MARGAÍN, Manautou Emilio., 2007. OP CIT. p. 183.

2.8.5. Principio de Imparcialidad.

Este principio se traduce en la caracterización subjetiva de los servidores públicos que emiten el acto administrativo que se impone, no debe de estar afectado en su decisión personal, por cuestiones de amistad, enemistad o parentesco.

2.8.6. Principio de Seguridad Jurídica.

Este principio consiste en que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica, y, por lo tanto, en estado de indefensión. En este sentido el contenido esencial de dicho principio radica en que “saber a qué atenerse”, respecto de la regulación normativa prevista en la Ley y en la actuación de la autoridad.

2.8.7. Principio Pro Persona.

Este principio se refiere a que una vez que es emitido el acto administrativo por una la autoridad en pleno uso de sus facultades inherentes a su cargo, al elegir qué norma aplicar a un determinado caso, deberá elegir la que más le favorezca a la persona, sin importar si se trata de la Constitución, un tratado Internacional o una Ley.

Para Gerardo Centeno Canto, menciona que el principio pro persona, implica que en toda interpretación jurídica siempre debe preferirse aquella que brinde mayor beneficio para el ser humano, es decir, que siempre debe de acudir a la norma o interpretación que brinde una protección más amplia cuando se trata de derechos.⁵⁶

⁵⁶ CENTENO, Canto, Gerardo. (2019). OP CIT. p. 77.

Bajo este orden de ideas, la implementación de derechos humanos, ya no se encuentra limitada a lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que también incluye todos aquellos derechos humanos reconocidos en tratados internacionales ratificados por el Estado Mexicano y que son incorporados a nuestro sistema jurídico.

2.8.8. Principio de Gratuidad.

Lo que este principio protege es el normal actuar del particular, con referencia a la administración, no implique un cercenamiento a su facultad de impugnar las decisiones de que ella emanan a través de un arancel que, en mayor o menor medida, constituyan un obstáculo al control que debe de ser realizado.

2.8.9. Principio de Debido Proceso.

Para Gerardo Centeno Canto, se refiere al debido proceso como el elenco de derechos que se satisfacen cuando los gobernados conocen el curso formal de sus derechos, la certeza y la data que se obtuvieron, los acuerdos, la oportunidad y los medios de defensa, disponibles, así como sus consecuencias y todo de manera efectiva.⁵⁷

Este principio se puede entender por el conjunto de requisitos de carácter jurídico y procesal necesarios para efectuar legalmente los derechos de los gobernados.

⁵⁷ *Ibíd.*

2.8.10. Principio de Audiencia.

Para Gerardo Centeno Canto, menciona que el principio de audiencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica que obliga a los órganos administrativos a observar las formalidades esenciales del procedimiento, que se entiende como toda aquella media que optimizan la capacidad de defensa, en unos casos, justifican el ejercicio de las facultades o bien, proveen de la información que es idónea para intervenir en los procedimientos desde la participación ciudadana es cuestión común y regular.⁵⁸

Este principio está consagrado en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que las autoridades administrativas no pueden privar a ningún gobernado de sus propiedades, posesiones o derechos, sin cumplir las leyes esenciales de un procedimiento.

En cuanto a las leyes esenciales del procedimiento, contienen básicamente el principio de audiencia, conforme al cual las autoridades no pueden afectar los derechos del gobernado sin oírlo previamente en su defensa. Para lo que implica, que antes de afectarlo deben darle a conocer en forma plena y cabal todos los elementos de hecho y derecho para actuar en su contra y deben de darle oportunidad de probar y de alegar lo que a su derecho convenga.

2.9. El Procedimiento Administrativo.

De acuerdo con Gabino Fraga, nos expone que, el acto administrativo requiere para su formación estar precedido por una serie de formalidades y actos intermedios que dan la ilustración al servidor público facultado para que la resolución se dicte conforme a lo establecido por la Ley de la materia. Por lo que

⁵⁸ *Ibíd.*

este conjunto de actos y formalidades que preparan el acto administrativo, constituyen el procedimiento administrativo.⁵⁹

2.9.1. Definición del Procedimiento Administrativo.

El procedimiento administrativo él es medio o la vía legal para la realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración pública.

Rafael I. Martínez Morales, plantea que el procedimiento administrativo se da en dos tipos de circunstancias: cuando una de las partes en la controversia es la administración pública, o cuando resuelve la controversia uno de los órganos de la administración pública. Además de que este procedimiento estará integrado por una serie de medidas tendientes a producir y ejecutar un acto administrativo.⁶⁰

Para Luis Humberto Delgadillo y Manuel Lucero Espinoza, el procedimiento administrativo es una unidad que está integrada por un conjunto de actos coordinados entres sí, que preparan, forman y producen o ejecutan el acto que contiene la voluntad administrativa.⁶¹

Este procedimiento está constituido por un conjunto de trámites y formalidades, ordenados y metodizados en las leyes de la materia, que determinan los requisitos previos que proceden al acto administrativo, los cuales son necesarios para su perfeccionamiento y condicionan su validez al mismo tiempo que para la realización de un fin.

En efecto, el procedimiento administrativo implica una secuela de actos de tramite determinados por la Ley, que deben de ser producidos de conformidad con

⁵⁹ FRAGA, Gabino. (2000). OP CIT. p. 254.

⁶⁰ MARTÍNEZ, Morales, Rafael I. (2011). OP CIT. p.263.

⁶¹ DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto; Lucero, Espinosa, Manuel. (2012). OP CIT.

lo establecido por la Ley, y que culminan con una resolución definitiva, la cual viene a constituir propiamente el acto administrativo.

En este orden de ideas, es necesario resaltar que el procedimiento administrativo se encuentra regulado por una serie de principios jurídicos, que justifican la finalidad primaria del procedimiento administrativo, ya que a través de ellos se garantiza la participación de los administrados en la formación de la voluntad administrativa y en la tutela de la defensa de la propia legalidad del procedimiento.

Dichos principios aplicables son: el principio de legalidad; el principio de no retroactividad de la ley; el principio de oficiosidad; principio de buena fe; principio de imparcialidad; principio de seguridad jurídica; el principio pro persona; el principio de gratuidad; el principio de debido proceso; y el principio de audiencia

2.9.2. Tipos de Procedimiento.

De acuerdo con la doctrina, existen diversas clasificaciones para los procedimientos administrativos, las cuales pueden variar de acuerdo al autor que aborde el tema.

Para Luis Humberto Delgadillo y Manuel Lucero Espinoza, los tipos de procedimientos administrativos, se clasifican de acuerdo a las características de los actos coordinados que integran el procedimiento, lo cual lo hacen de la siguiente manera: procedimiento de oficio, procedimiento a petición de parte, procedimiento de oposición, procedimiento revisor, procedimiento de ejecución del procedimiento sancionador.⁶²

⁶² *Ibíd.*

Para tal efecto, nos apoyaremos en estructura de la clasificación de los tipos de actos administrativos que hace Luis Humberto Delgadillo y Manuel Lucero Espinoza, la cual es la siguiente:⁶³

- **Procedimiento de oficio.** Es aquél en el que la actividad de iniciación se produce mediante la decisión de la propia del órgano administrativo adoptada por motivos de interés público.
- **Procedimiento a petición de parte.** Este procedimiento debe de ser llevado a cabo por el órgano administrativo, pero se requiere el impulso de un particular para la expedición del acto administrativo.
- **Procedimiento de oposición.** Es un procedimiento por medio del cual un particular puede verse afectado con una resolución administrativa, ocurre al propio órgano administrativo para aportar su punto de vista respecto a los actos que dicho órgano analiza.
- **Procedimiento revisor.** Este procedimiento tiene por objeto que se lleve a cabo una nueva revisión en el propio órgano administrativo de actos o resoluciones que ya hayan sido emitidos, con la finalidad de que se anule, se revoque o se modifique.
- **Procedimiento de ejecución.** Este procedimiento se da cuando un acto o resolución administrativa ha adquirido firmeza, ya sea porque fue consentido o porque así se declaró mediante una resolución administrativa, por lo que procede a la eficacia del órgano administrativo.
- **Procedimiento sancionador.** Es aquél que tiene por objeto sustentar el ejercicio de la potestad punitiva por parte de los órganos administrativos,

⁶³ *Ibíd.*

siendo que para la imposición de sanciones deberán estar debidamente contenidas en la Ley.

2.9.3. Actos que Ponen Fin al Procedimiento Administrativo.

De acuerdo con la doctrina y lo establecido por la Ley, el procedimiento administrativo su forma más común de terminación es mediante una resolución, que decide sobre todas las cuestiones planteadas, que ponen fin al procedimiento. Aunado a esto, existen otras formas con las que el procedimiento se puede dar por concluido y esta son:

- I. La resolución de mismo.
- II. El desistimiento.
- III. La renuncia al derecho en que se funde la solicitud, cuando ésta no esté prohibida por el ordenamiento jurídico.
- IV. La declaración de la caducidad.
- V. La imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas.
- VI. El convenio de las partes, siempre y cuando no sea contrario a lo establecido por el ordenamiento jurídico.

2.10. Generalidades de los Procedimientos Fiscales en Materia de Fiscalización.

2.10.1. Concepto de Fiscalización.

La fiscalización se define como el proceso de revisar, auditar, vigilar, el cumplimiento de las disposiciones fiscales y el pago de impuestos por parte de los contribuyentes.

Por su parte la doctrina establece diferentes criterios para definir la fiscalización, para Roberto Álvarez, la fiscalización la define como una función de la administración tributaria que tiene la característica de ser eminentemente activa a diferencia de la recaudatoria, que es fundamentalmente pasiva, mediante la cual la autoridad da respuesta al incumplimiento de los contribuyentes.⁶⁴

Por otra parte, Sonia Venegas Álvarez, expresa que la fiscalización se fundamenta en un conjunto de potestades del fisco, correlativas a otro conjunto de obligaciones a cargo de los particulares, y que consiste verificar la presentación de las declaraciones, avisos, así como su veracidad y puede ir hasta la comprobación de la realización de hechos generadores, incluyendo la determinación de contribuciones y llegar al cobro coactivo.⁶⁵

De los criterios expuestos, podemos agregar que la autoridad fiscal, cuenta con la facultad para vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como para comprobar la veracidad de los datos que le son declarados por los contribuyentes. A este mecanismo de control se le conoce como fiscalización y que va estar regulado por el Código Fiscal de la Federación.

2.10.2. Fiscalización Directa e Indirecta.

De acuerdo con la doctrina el mecanismo fiscalización con el que cuenta la autoridad tributaria, se puede efectuar de dos formas: directa e indirecta.

- a)** La fiscalización directa, es el conjunto de actos de las autoridades tributarias en los que existe la relación interpersonal con los sujetos inspeccionados.

⁶⁴ ÁLVAREZ, Roberto. (1989). La Función de Fiscalización. México: Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

⁶⁵ VENEGAS, Álvarez, Sonia. (2012). Derecho Fiscal. México. Editorial Oxford.

- b) La fiscalización indirecta, es la actividad realizada por las autoridades tanto administrativas como judiciales, que mediante acciones establecidas en las disposiciones legales y con la exigencia de determinadas acciones e inclusive de tipo interpersonal, se puede garantizar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

2.10.3. Objetivo de la Fiscalización.

El diccionario de la Real Academia Española define como objetivo de la fiscalización, como la meta o fin consistente en verificar el cumplimiento de la legalidad, emitir opinión sobre la fiabilidad de los estados contables, evaluar la adecuación de los sistemas y procedimientos de gestión, entre otros que se define y pretende alcanzar con las distintas verificaciones y comprobaciones, de las cuales se configuran los diversos tipos de fiscalización.⁶⁶

De acuerdo con lo establecido por el Código Fiscal de la Federación el objetivo de la fiscalización es comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.⁶⁷

En este sentido, podemos destacar que los objetivos principales de la fiscalización es comprobar que los contribuyentes han cumplido a cabalidad con sus cargas tributarias y el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

⁶⁶ Diccionario panhispánico del español jurídico. Consultado en: <https://dej.rae.es/lema/objetivo-de-fiscalizaci%C3%B3n>

⁶⁷ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. OP CIT. p. 74.

2.10.4. Concepto de Auditor Fiscal.

El auditor fiscal es el servidor público encargado de realizar y reportar las acciones fiscalizadoras, practicando visitas domiciliarias, verificaciones, revisiones de gabinete, revisiones electrónicas, revisiones de dictámenes emitidos por contadores públicos, así como la formulación de cartas invitación, con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

2.10.5. Concepto de Visitadores.

El Diccionario de Términos Fiscales, los visitadores son los funcionarios públicos representantes de las autoridades fiscales para llevar a cabo la actividad de una visita domiciliaria, mismos que deberán estar autorizados por las autoridades correspondientes.⁶⁸

En virtud, de la definición anterior el Código Fiscal de la Federación, dentro del articulado establecido a partir del 43 hasta el 47, se encuentran las facultades de los visitadores, las cuales son las siguientes:

- Notificar la orden de visita y otros oficios al visitado.
- Acceso al domicilio fiscal, papeles de trabajo o posesiones relacionados con la visita.
- Aseguramiento de la contabilidad.
- Levantar actas.
- Hacer constar hechos y omisiones.
- Certificar copias.
- Solicitar que se le exhiba documentación e información.

⁶⁸ FEREGRINO, Paredes, Baltazar, (2015). Diccionario de Términos Fiscales. Editorial Isef. p. 423.

2.10.6. Concepto de Visitado.

De acuerdo con el Diccionario de Términos Fiscales, el visitado es el contribuyente, tercero o responsable solidario en quien se ejercen las facultades de comprobación.⁶⁹

2.10.7. Concepto de Papeles de Trabajo.

Los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y documentos que contienen los datos e información obtenida por el auditor en su revisión, en los cuales se describen las pruebas realizadas, los procedimientos aplicados y los resultados con los que sustentan y apoyan las observaciones, recomendaciones, acciones, opiniones y conclusiones del informe correspondiente⁷⁰.

De acuerdo con el Diccionario de Contabilidad y Sistemas de Información, los papeles de trabajo son los resúmenes, análisis y demás documentos informales elaborados por los contadores, los cuales sirven de base para elaborar reportes formales que se proporcionan a clientes. En cuanto a los papeles de trabajo en auditoría, son el conjunto de cedulas, y documentos que tienen información obtenida por el auditor en su revisión, así como las pruebas de auditoría realizadas, los procedimientos aplicados y sus resultados, con los cuales se sustentan las observaciones, recomendaciones, opiniones y conclusiones obtenidas en el informe correspondiente.⁷¹

⁶⁹ *Ibíd.*

⁷⁰ http://www.infodf.org.mx/pdfs/contraloria/guia_elab_rev_papeles_trabajo.pdf

⁷¹ CÁRDENAS, Cutiño, Gustavo Alfonso; Danza, Ramírez, Marco Tulio, (2004). Diccionario de Contabilidad y Sistemas de Información. México. Universidad Autónoma de Guadalajara, Centro de Universitario de Ciencias Económico Administrativas. p. 211.

De acuerdo con el Diccionario de Términos Fiscales, los papeles de trabajo son el soporte asentado en cálculos extra libros con fotocopias que tengan el cálculo, la opinión o dictamen de la contabilidad.⁷²

En este orden de ideas, podemos establecer que los papeles de trabajo son los documentos elaborados por los auditores, por sus auxiliares o cualquier otra persona, en los que con base en la documentación recabada y en los hechos u omisiones circunstanciados en actas se plasman de manera provisional, con carácter de borrador, las irregularidades fiscales observadas durante la práctica de la visita domiciliaria, o bien, se formulan operaciones aritméticas necesarias se desarrolla el sistema previsto por la Ley para el cálculo de una contribución, para en su caso determinar el monto de las contribuciones omitidas, ello con el objeto de facilitar el desarrollo de la visita y la formulación del acta respectiva.

2.10.8. Concepto de Contabilidad.

La contabilidad se puede definir como el control y registro de gastos e ingresos, y de las operaciones económicas efectuadas por entidades integradas por un solo individuo o una persona jurídica.

Desde el punto de vista de Elías Lara Flores, define a la contabilidad como como el arte, ciencia, técnica, y disciplina, que enseña las normas y los procedimientos para analizar, clasificar, y registrarlas operaciones efectuadas por entidades económicas integradas por un solo individuo, o constituidas bajo la forma de sociedades con actividades comerciales, industriales, bancarias o de carácter cultural, científico, deportivo, religioso, sindical, gubernamental, etc., y que sirven de base para elaborar información financiera que sea de utilidad al usuario general en la toma de decisiones económicas.⁷³

⁷² FEREGRINO, Paredes, Baltazar, (2015). OP CIT. p. 283.

⁷³ LARA, Flores, Elías. (2006). Primer Curso de Contabilidad. Vigésima ed. México. Editorial Trillas. p.11.

De acuerdo con el Diccionario de Contabilidad y Sistemas de Información, la contabilidad se define como la técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente, información cuantitativa expresada en unidades monetarias, de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a diversos interesados las tomas decisiones en relación con dicha entidad económica.⁷⁴

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación establece que la contabilidad se integrara por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes.⁷⁵

Podemos concretar que la contabilidad que es la técnica de captación, clasificación y registro de las operaciones de una entidad, para producir información oportuna, relevante y veraz, que sea de utilidad al usuario general en la toma de decisiones económicas.

2.10.9. Concepto de Acta.

El Diccionario de la Real Academia Española define el acta como, el documento que da fe o acredita determinados hechos o manifestaciones y que puede ser expedido en sede judicial o administrativa, o por fedatario público.

⁷⁴ CÁRDENAS, Cutiño, Gustavo Alfonso; Danza, Ramírez, Marco Tulio, (2004). OP CIT. p. 94.

⁷⁵ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. OP CIT. p. 44.

Por otra parte, el concepto de acta en materia fiscal se define como los documentos en que se hacen constar hechos, manifestaciones o circunstancias relacionadas con el ejercicio de las actuaciones de las autoridades fiscales.

En cuanto a las actas que la autoridad elabora con el ejercicio de sus facultades de comprobación, son los documentos en los que se describe de manera circunstanciada los acontecimientos ocurridos durante el desarrollo de un proceso de fiscalización, así como los hechos u omisiones observados por los auditores respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Dichas actas tienen tres objetivos fundamentales: hacer constar que la autoridad fiscal cumplido con todos los requisitos formales durante el proceso de fiscalización; dar a conocer al contribuyente los aspectos observados durante el procedimiento de fiscalización; y, servir de base para la liquidación de créditos fiscales.

Por su parte, el Código Fiscal de La Federación, dentro de sus artículos regula los procedimientos de fiscalización en el que contempla tres tipos de actas; actas parciales, actas finales y actas complementarias.

- **Las actas parciales**, se plasman hechos y omisiones debidamente circunstanciados, estas actas van a ir describiendo en forma cronológica los hechos y omisiones conforme se vayan dando o realizando.

De acuerdo con el Diccionario de Términos Fiscales, las actas parciales son los documentos que elaboran los visitadores o auditores, en el desarrollo de su visita domiciliaria, mismas que deberán estar debidamente circunstanciadas, esto es, señalando todos y cada uno de los acontecimientos sucedidos en el desarrollo de la visita domiciliaria.⁷⁶

- **Las actas finales**, es el documento en el que se hace constar de manera circunstanciada, los resultados derivados de la revisión de la contabilidad

⁷⁶ FEREGRINO, Paredes, Baltazar, (2015). OP CIT. p. 19.

operaciones y papeles del contribuyente, efectuada en el cumplimiento de una orden emitida por la autoridad competente, tendiente a comprobar que se dieron cumplimiento a las disposiciones fiscales.

El Diccionario de Términos Fiscales, define a las actas finales como el documento que se elabora por los visitadores o auditores para determinar la situación fiscal del contribuyente visitado.⁷⁷

- **Las actas complementarias**, son los documentos en los que se hacen constar hechos u omisiones concretos de los que se tiene conocimiento después de concluido el procedimiento de fiscalización, esto es, una vez que se levantó el acta final.

2.10.10. Concepto de Domicilio Fiscal.

Para el derecho tributario el domicilio de los contribuyentes tiene una gran importancia, ya que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales que tiene a su cargo. Por otra parte, es menester hacer referencia a los criterios de la doctrina y de la Ley para poder establecer un concepto del domicilio fiscal.

El diccionario de Términos Fiscales, ha definido al domicilio como la morada fija y permanente. Lugar en el que legalmente se considera establecida una persona para el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos.⁷⁸

Sonia Venegas Álvarez plantea que el domicilio fiscal se va definir y a clasificar dependiendo si se trata de personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, pero destaca en todos los casos, como criterio prevaleciente de

⁷⁷ *Ibíd.*

⁷⁸ *Ibíd.*

asignación, aquel lugar donde se encuentre el principal asiento de negocios, o bien aquél en que se encuentre la administración principal del negocio.⁷⁹

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación, define y clasifica el domicilio de la siguiente manera:

- En cuanto a personas física, considera el domicilio fiscal como el local donde se encuentre el principal asiento de sus negocios, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades y el asiento principal de sus actividades, inclusive también el domicilio particular.
- Para las personas morales, considera el domicilio fiscal como el local donde se encuentre la administración principal del negocio, y para el caso de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento, será el local donde se encuentre su administración principal del negocio del país, o en su defecto el que designen.⁸⁰

De los anterior podemos establecer que primero se debe determinar la residencia de las personas físicas o morales, con la finalidad de establecer su citación fiscal en el país. Una vez determinada la residencia se debe de precisar el domicilio fiscal para determinar ante que autoridad fiscal se debe de cumplir con las obligaciones fiscales de acuerdo a su competencia y jurisdicción territorial.

2.10.11. Ejercicio Fiscal.

El Código Fiscal de la Federación define al ejercicio fiscal como el periodo comprendido entre el 1° de enero del año de calendario corriente al 31 de diciembre

⁷⁹ VENEGAS, Álvarez, Sonia. (2012). Derecho Fiscal. México. Editorial Oxford. p. 208.

⁸⁰ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. OP CIT. pp. 6 y 7.

del mismo año, para los propósitos fiscales que trae la recaudación de las contribuciones. Es importante señalar que el ejercicio fiscal es de dos tipos:

- **Ejercicio regular.** Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, estos coincidirán con el año de calendario.
- **Ejercicio irregular.** Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1° de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debido a iniciarse al día que comiencen sus actividades y terminarse el 31 de diciembre del año en que se trate.⁸¹

2.10.12. Las Notificaciones.

Notificar es dar a conocer un acto o resolución de una autoridad, cumpliendo los requisitos legales previstos para ello, en el caso de la materia fiscal, consiste en dar a conocer un acto o una solución administrativa, de una autoridad tributaria, cumpliendo los requisitos legales.⁸²

La notificación es la acción de hacer saber algo a una persona de manera oficial. // Medio legal por el cual se da a conocer a un particular, a un tercero, o a otra autoridad, el contenido de una resolución de autoridad competente que les afecte o beneficie.⁸³

Respecto a las definiciones anteriores, podemos concluir que la notificación es el acto mediante el cual, de acuerdo a las formalidades preestablecidas, se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona, que se le conoce como

⁸¹ FEREGRINO, Paredes, Baltazar, (2015). OP CIT. p. 143.

⁸² REYES, Altamirano, Rigoberto, 2018. Derecho Fiscal. Segunda ed. México. Editorial Tax Editores Unidos. p. 557.

⁸³ CÁRDENAS, Cutiño, Gustavo Alfonso; DANZA, Ramírez, Marco Tulio, (2004). OP CIT. p. 199.

interesado en su conocimiento, o se le requiere para que cumpla con un determinado acto.

En materia fiscal, los actos o resoluciones administrativas al menos deben de contener los requisitos establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, los cuales son los siguientes:

- Constar por escrito en documento impreso o digital.
- Señalar la autoridad que lo emite.
- Señalar lugar y fecha de emisión.
- Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- Ostentar la firma del funcionario competente. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.
- Señalar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.⁸⁴

De acuerdo con la Ley de la materia las notificaciones de los actos administrativos podrán ser de la siguiente manera:

- a)** Por buzón tributario, personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de los citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos, y actos administrativos que puedan ser recurridos;
- b)** Por correo ordinario o telegrama, cuando se trate de los actos, mencionados con antelación;
- c)** Por estrados en los casos que señalan las leyes fiscales;

⁸⁴ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. OP CIT. pp. 67 y 68.

- d) Por edictos, únicamente se hará para el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiere fallecido y no conozca al representante de la sucesión, hubiere desaparecido, se ignore su domicilio, o que éste o su representante legal no se encuentren en territorio nacional;
- e) Por instructivos, esta forma de notificación sólo se lleva a cabo si se trata de los actos relativos al procedimiento de ejecución.

Las notificaciones se podrán efectuar en:

- En las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a que se requiere se presentan en las mismas.
- En último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyente, excepto que hubiere designado otro para recibirlas al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo.
- Toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aun cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.
- En los casos de sociedades en liquidación, cuando se hubieran nombrado varios liquidadores, las notificaciones o diligencias que deban efectuarse con las mismas podrán practicarse válidamente con cualquiera de ellos.

Las notificaciones surtirán sus efectos al día hábil siguiente en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales o por terceros habilitados, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.

La manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquella en que debiera surtir efectos la notificación de acuerdo con lo anteriormente establecido.

2.10.13. Facultades de Comprobación.

El Estado mexicano requiere de los ingresos para satisfacer las necesidades de la sociedad a través del gasto público, de acuerdo con el artículo 31 fracción IV, que establece que la obligación de los mexicanos de contribuir de forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

De esta manera tenemos autoridades fiscales, que además de exigir el cumplimiento de pago de contribuciones de forma voluntaria, también podrán hacerlo mediante diferentes instrumentos que la Ley establece, tal es el caso de las facultades de comprobación con que cuenta la autoridad fiscal.

Las facultades de comprobación, son las facultades que tienen las autoridades fiscales para investigar y verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas en las leyes y reglamentos impositivos, así como para comprobar que los contribuyentes han pagado correctamente las contribuciones causadas y sus accesorios, para imponer sanciones, en su caso ejercer la acción penal y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Las facultades de comprobación están reguladas por el Código fiscal, además de que establece cuales son facultades de comprobación y el procedimiento de cada una de ellas.

El artículo 42 de la Ley en cita, contempla como facultades de comprobación a las siguientes:

- **Ratificar errores aritméticos u omisiones.** Para lo cual la autoridad fiscal podrá requerir a los contribuyentes la presentación de documentación que proceda para la ratificación del error u omisión de que se trate.
- **Revisión de gabinete** Requerir a los contribuyentes o responsables solidarios, para que exhiban en su domicilio, establecimiento, o en las oficinas propias de la autoridad fiscal, a efecto de llevar a cabo su revisión.
- **Visitas domiciliarias.** Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- **Revisión de dictámenes de contador público.** Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre operación de enajenaciones que realicen.
- **Visitas domiciliarias en materia de comprobantes del RFC y otros.** Practicar visitas a los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del RFC, entre otras.
- **Practicar avalúos.** Practicar u ordenar que se practique avalúos o la verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- **Compilación de información de servidores públicos.** Recabar de los funcionarios y empleados públicos y fedatarios los informe y datos que posean con motivo de sus funciones.

- **Practicar revisiones electrónicas.** Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.⁸⁵

2.10.14. Autoridades del Servicio de Administración Tributaria que Cuentan con Facultades de Fiscalización.

La facultad de fiscalización es una de función de la administración tributaria que tiene la característica de ser eminentemente activa a diferencia de la recaudatoria, que es fundamentalmente pasiva, mediante la cual la autoridad da respuesta al incumplimiento de los contribuyentes.

En los procedimientos de fiscalización puede requerir a los contribuyentes, a los responsables, o terceros, para verificar que han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

La autoridad fiscal está facultada para realizar actos de fiscalización, y dicha facultad la otorga el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Aunado a la situación, la Secretaria de Hacienda y crédito Público es la principal autoridad fiscal en el país que tiene a su cargo cobrarlas contribuciones en los términos que establezcan las leyes y vigilar y asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Dicha secretaria, realiza su actividad recaudatoria y de fiscalización a través del órgano desconcentrado denominado “Servicio de Administración Tributaria”,

⁸⁵ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. OP CIT. pp. 74 y siguientes.

dicho órgano llevara a cabo la función de fiscalización, en la cual buscara la comprobación integral del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Este órgano desconcentrado cuneta con administraciones que facultad para llevar a cabo dicha actividad fiscalizadora.

Las áreas del Servicio de Administración Tributaria que tienen competencia para llevar a cabo actos de fiscalización a los contribuyentes, en términos del Reglamento Interior de dicho organismo son⁸⁶:

- La Administración General de Auditoria Fiscal Federal.
- La Administración General de Auditoria de Comercio Exterior.
- La Administración General de Grandes Contribuyentes.
- La Administración General de Hidrocarburos.

⁸⁶ Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Consultado en: http://www.shcp.gob.mx/LASHCP/MarcoJuridico/documentosDOF/archivos_shcp_dof/reglamentos/risat.html.

Capítulo III. Procedimientos Fiscales en Materia de Fiscalización.

3.1. La Visita Domiciliaria.

3.1.1. La visita Domiciliaria.

Dentro de las facultades de comprobación con que está dotada la autoridad fiscal, está el procedimiento específico llamado visita domiciliaria, que consiste en practicar visitas en el domicilio fiscal de los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

Juan Raúl López Villa, expresa que la visitada domiciliaria se puede entender como un acto de autoridad administrativa que tiene por objeto la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras a cargo de los contribuyentes a través de la revisión directa de la contabilidad, declaraciones y comprobantes de pago de contribuciones, bienes o mercancías en su domicilio fiscal, establecimientos o locales, para que en caso de que la autoridad encuentre irregularidades de pago de las obligaciones fiscales pueda determinar las contribuciones omitidas, actualización, multas y recargos que le correspondan.⁸⁷

Por otra parte, Hugo Carrasco Iriarte agrega que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se ha cumplido con las obligaciones fiscales, ha si como exigir la exhibición de los libros y papeles de trabajo, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para cateos.⁸⁸

⁸⁷ LÓPEZ, Villa, Juan Raúl, (2018). OP CIT. p. 73.

⁸⁸ CARRASCO, Iriarte, Hugo, (2017). OP CIT. p. 165.

Derivado de lo anterior podemos destacar que para la autoridad fiscal pueda iniciar el procedimiento de fiscalización en comento, debiendo atender ciertas formalidades esenciales establecidas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y del Código Fiscal de la Federación.

3.1.2. El objeto de Visita Domiciliaria.

Existen diferentes motivos por los cuales se puede iniciar una visita domiciliaria, ya sea por errores en los que ha incurrido el contribuyente, para comprobar si han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras, para determinar contribuciones omitidas, para proporcionar información a otras autoridades fiscales, comprobarla comisión de delitos fiscales o por las diferencias que el propio sistema del Servicio de Administración Tributaria considera.

Para lo cual autoridad fiscal ejerce su facultad de comprobación, a fin de comprobar mediante los medios electrónicos, papeles de trabajo y demás formas, que el contribuyente se apegue al correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

De lo anterior resulta importante puntualizar que la autoridad fiscal no solamente goza de las facultades para realizar la visita domiciliaria, sino que también puede corregir los errores que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos. De manera que puede requerir a los contribuyentes la información para ratificar los errores u omisiones cometidos.

Así mismo dentro de la visita domiciliaria la autoridad puede revisar la contabilidad, requerir datos, documentos, papeles de trabajo o informes, pero nunca se debe de presentar la documentación ante las oficinas de la autoridad fiscal, ya que se trataría de una facultad distinta a la que se le denomina “Revisión de Gabinete”.

3.1.3. La Orden de la Visita Domiciliaria.

Para Rigoberto Reyes Arrellano, la orden de la visita domiciliaria es el documento, donde consta el acto administrativo emanado de una autoridad fiscal, tendiente a verificar el domicilio del contribuyente, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.⁸⁹

Por su parte, Juan Raúl López Villa, considera que la orden de visita constituye por ser un acto de la autoridad como una manifestación unilateral de la voluntad de la autoridad administrativa, en el ejercicio de sus facultades públicas lo cual implica la decisión de una autoridad, y que constituye un acto jurídico que debe de cumplir con una serie de requisitos legales mediante el cual se legitima las facultades de las autoridades fiscales para ejercitar sus facultades de comprobación.⁹⁰

Delo anterior, la orden de visita constituye el primer acto de molestia que se dirige al visitado, en la práctica del procedimiento de fiscalización en comento y constituye el inicio de las facultades de fiscalización que tiene la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por tal motivo, es necesario que se conozcan los requisitos de legales, mediante los cuales se sustenta la legalidad de la orden de visita, mismos que se encuentran contemplados en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación.

⁸⁹ REYES, Altamirano, Rigoberto, (2018). OP CIT. p. 306.

⁹⁰ LÓPEZ, Villa, Juan Raúl, (2018). OP CIT. p. 85.

3.1.4. Requisitos de la Orden Vista.

La visita domiciliaria se inicia legalmente cuando los visitadores entregan al contribuyente visitado o representante legal o a un tercero la orden de visita, por lo que es necesario que este acto debe de cumplir con una serie de requisitos legales mediante el cual se legitima las facultades de la autoridad fiscal, para ejercitar sus facultades de comprobación.

En cuanto a los requisitos legales que debe de cumplir la autoridad, esta debe de satisfacer los establecidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por el Código Fiscal de la Federación.

El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, establece que todo acto administrativo de la autoridad deberá de cumplir con los siguientes requisitos:

- Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

- Señalar la autoridad que lo emite.
- Señalar lugar y fecha de emisión.
- Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- Ostentar la firma del funcionario competente. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la

firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

- Señalar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación⁹¹.

Estos son unos de los requisitos más importantes con los que debe de cumplir una orden de visita en virtud de que le dará la validez necesaria a la orden de visita, ya que nos indica aspectos esenciales para poder identificar el acto de fiscalización.

Además de satisfacer los requisitos establecidos por el artículo 38 de los actos administrativos, la autoridad fiscal debe de cumplir de igual forma con los requisitos establecidos en el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación, los cuales son los siguientes:

- I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.
- II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

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

- III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del

⁹¹ PÉREZ, Chávez, José; FOL, Olgúin, Raymundo, (2020). Practiagenda Tributaria. Decima Séptima ed. México: Tax Editores Unidos. pp. 807 y 808.

visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo.

En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.⁹²

Cabe mencionar que la autoridad fiscal debe de satisfacer las exigencias establecidas por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para que se legitime las facultades de las autoridades fiscales para ejercitar sus facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, la orden de visita debe:

- a) Constar en mandamiento escrito;
- b) Ser emitido por una autoridad competente;
- c) Contener el objeto de la diligencia; y,
- d) Satisfacer los demás requisitos que fijen las leyes de la materia.⁹³

En virtud de este mandamiento, la autoridad fiscal estará legitimada para ingresar al domicilio fiscal de las personas y exigirles la exhibición de libros, papeles de trabajo, o cualquier otro mecanismo de almacenamiento de información indispensables para probar que se han acatado las disposiciones fiscales.

3.1.5. Inicio de la Visita Domiciliaria.

El inicio de la visita domiciliaria comienza con la emisión del acto administrativo (orden de visita domiciliaria) por la autoridad fiscal competente, la cual que debe de cumplir con una serie de requisitos legales establecidos en los

⁹² PÉREZ, Chávez, José; FOL, Olgúin, Raymundo, (2020). OP CIT. pp. 819 y siguientes.

⁹³ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. (2020) OP CIT. pp. 17 y 18.

artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación y en el artículo 16 de la Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos, mediante los cuales se legitima las facultades de la autoridad para poder ejercitar sus facultades de comprobación, seguidamente se llevaran a cabo las reglas del procedimiento de visita domiciliaria establecidas por el Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 44 establece las reglas a seguir en el inicio de la visita domiciliaria. En el caso de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros atenderán los siguiente:

- **Lugar o lugares señalados para su inicio.** La fracción I del artículo 44 establece que las visita se practicara en el lugar o lugares señalados en la orden de vista.

Es importante destacar que uno de los requisitos que se señalan para la constitución de las vistas domiciliarias están establecidos por los principios generales para la realización de cateos establecidos por el artículo 16 de la Constitución, por lo que la autoridad deberá indicar en forma muy específica el lugar o lugares a visitarse, a partir del domicilio fiscal señalado por el contribuyente, o su domicilio personal, en su caso respecto de sus locales o sucursales o bien en el domicilio en que lo localicen.⁹⁴

En este orden de ideas, la fracción III del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, establece que la documentación comprobatoria de los registros o asientos de contabilidad deben de estar disponibles en el domicilio fiscal del contribuyente, por lo que dicha orden debe dirigirse al domicilio fiscal del contribuyente a visitar.⁹⁵

⁹⁴ VEGA, Vargas, Fernando Ramiro, (2018). Análisis Temático del Código Fiscal de la Federación. Tomo I. México. Editorial Thomson Reuters. p. 248.

⁹⁵ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. OP CIT. p. 45.

Para el efecto de que el contribuyente visitado posea sucursales, agencias o bodegas localizadas en lugares distintos, la orden de visita debe de precisar esos otros lugares para ser objeto de la visita.

Existen ciertos supuesto en los que la autoridad fiscal pudiera incurrir en una irregularidad para el desarrollo de la fracción I del artículo 44 del Código fiscal de la Federación, para el inicio de la visita domiciliaria. Entre estos destaca el supuesto de cuando la visita se lleva a cabo en un lugar distinto al señalado en la orden, por lo que, al efectuarse en un lugar distinto al señalado en la orden en citada, la autoridad trasgrede garantías y principios reconocidos por nuestra Constitución.

Aunado a lo expuesto, puede ser la base firme y contundente para establecer los primeros elementos de una futura defensa fiscal por parte del contribuyente visitado.

Ante tal situación, existe la posibilidad de que la autoridad fiscal al percatarse del error cometido, es legalmente valido que deje sin efectos la orden de visita y emita otra subsanado el vicio o irregularidad cometida.

- **Entrega de la orden de visita y recepción de la orden de visita.** La diligencia de la entrega de la orden, iniciará al presentarse los visitadores en el domicilio fiscal, se requerirá la presencia del contribuyente visitado, o en su caso, de su representante legal, a efecto de hacerle entrega de la orden de visita.

En el caso de que el contribuyente o su representante legal se encuentre, se procederá hacer la entrega de la notificación, y con ello, se dará inicio al procedimiento de fiscalización.

La fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, plantea las situaciones que regularmente se presentan al momento de llevar a cabo la diligencia de notificación de la orden, la cual puede producirse de la siguiente forma:

- I. Si al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

- II. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior.⁹⁶

Una vez que se ha dado cumplimiento de alguna de las situaciones previstas, se le hará entrega de la copia, en la que se describirá el objeto de la visita, así como las contribuciones que se revisarán y el ejercicio fiscal a revisar, una vez enterado del contenido de la orden de visita y aceptada la misma, se le entregara la original al visitado la cual debe de cubrir los requisitos establecidos por el Código Fiscal de la Federación para su validez.

⁹⁶ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, (2020). OP CIT. p. 77.

- **Identificación de los visitadores.** Una vez establecido lo anterior proseguiremos con la identificación de los visitadores ante la persona con quien se entienda la diligencia de notificación de la orden, al inicio de la visita. El objetivo de la identificación de los visitadores es brindar la certeza al visitado de que efectivamente los funcionarios que se encuentran ante él están facultados para iniciar el procedimiento de fiscalización.

Por otra parte, es necesario resaltar que la identificación de dichos visitadores debe de hacerse a través del documento idóneo para que se evite violentar las garantías y principios del contribuyente visitado, razón por la cual consideramos que los visitadores deben de resolver tres cuestiones trascendentales que consisten en determinar el momento oportuno para la identificación de los visitadores, ante quién y de qué manera se identifican.

En cuanto al momento oportuno para la identificación de los visitadores, la norma jurídica es categórica al indicar que debe de ser al momento de iniciarse la visita domiciliaria, a lo cual debe de ser inmediatamente después de notificar la orden al visitado o en su defecto a su representante legal, ya que, conforme a lo establecido por la Ley de la materia, es el momento en que formalmente inicia la diligencia.

De lo anterior, será suficiente con que los visitadores efectúen la identificación al momento de comparecer por primera vez al lugar donde se realizará el procedimiento de fiscalización, cumpliendo con esta obligación con el hecho de cubrir los datos relativos respecto a la circunstanciación de las actas y estar debidamente descrita en el acta parcial de inicio.

Por lo que respecta a la persona con quien se deben de identificar los visitadores, será con la persona con la que se atiende la diligencia de notificación de la orden de visita, pudiendo ser el propio contribuyente visitado o según sea el caso por su representante legal o un tercero.

La fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de Federación, es muy precisa al establecer que la identificación de dichos visitadores será con la persona con la que se atiende la diligencia y para el caso de cualquier eventualidad superviviente que ocasione cambios de las personas que atiendan la diligencia de notificación, la identificación de los visitadores siempre será ante la persona que atiende la vista domiciliaria.

En cuanto al manera en que deben de identificarse los visitadores designados debe de hacerse en dos acciones fundamentales: con el documento idóneo que acredite que ha sido designado para efectuar dicha vista y además de que cuenta con la facultad para hacerla; y en la adecuada narración de hechos en el acta de visita correspondiente.

En este contexto, si bien conforme a lo dispuesto por el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, los visitadores nombrados para instruir dicha visita tienen la ineludible obligación de identificarse con el documento idóneo que contenga los siguientes requisitos:

- El nombre completo de la persona que practica la visita, así como el número, la vigencia y la fecha de expedición de las credenciales o constancias de identificación de los visitadores;
- Nombre y cargo del funcionario competente que emite las credenciales o constancias de identificación, así como el fundamento para su expedición;
- El fundamento jurídico que lo acredite como personal autorizado para practicar visitas domiciliarias, y
- Que el documento con el que se identifica contiene fotografía y firma de quien practica la visita.⁹⁷

⁹⁷ REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Reglamento Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2014. TEXTO VIGENTE. Publicación 2020. p. 19.

Únicamente el documento idóneo de identificación de los visitantes, que reúna los requisitos señalados con antelación, garantizara al contribuyente que los visitantes son funcionarios de la autoridad fiscal facultados para la realización de dicha visita.

- **Designación de testigos.** Uno de los requisitos más importantes durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización en cita, es la figura de los testigos, ya que con este requisito se cumplirá la formalidad para los cateos prevista por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como para la de la orden de visita domiciliaria.

El artículo 44 del Código Fiscal de la Federación prevé la figura de los testigos para el caso específico de la orden de vista, por lo que es necesario definir dicha figura.

En sentido jurídico el vocablo testigo tiene dos significados; el primero, se refiere a las personas que están presentes en la celebración de determinados actos jurídicos; el segundo, es el relativo a las personas que declaran en juicio. El primer significado, referente a la concurrencia de testigos constituye una solemnidad; en el segundo es testigo es un medio de prueba.⁹⁸

Una vez definida la figura del testigo, procederemos análisis del precepto citado. En el artículo se señala que una vez que se han identificado los visitantes con la persona con la que se llevara a cabo la diligencia, estos le requerirán que designe dos testigos, en caso de que la persona que atiende la diligencia, se niegue a designar a las personas que fungirán como testigos o estas no aceptarán fungir como tales, serán los visitantes los

⁹⁸ CIENFUEGOS, Salgado, David; Vázquez-Mellado, García, JULIO Cesar, (2014). Vocabulario Judicial. México. Editorial Instituto de la Judicatura Federal. p. 526.

encargados de designar haciendo constar en el acta respectiva y sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Por otra parte, en cuanto a la sustitución de testigos, el párrafo segundo de la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación establece que los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo.

Ante tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos.⁹⁹

Es importante señalar que el precepto en comento establece claramente que en el caso de la sustitución de testigos se designaran a los nuevos conforme a lo establecido por el supuesto de la designación de estos.

En cuanto a las personas que podrán tener la calidad de testigos, serán aquellas que se encuentren en uso y goce de su capacidad de ejercicio. Además de que deben de ser idóneos y completamente ajenos a los hechos que se circunstancian en el acta, por lo que la designación de estos debe forzosamente recaer en personas ajenas.

Por otra parte, es necesario, manifestar que no podrán ser testigos los funcionarios públicos que estén adscritos a la dependencia que lleve a cabo el proceso de fiscalización, ya que la autoridad debe de actuar de manera imparcial y la designación de los testigos debe de recaer sobre personas distintas a los funcionarios mencionados con antelación.

⁹⁹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, (2020). OP CIT. pp. 77y 78.

- **Auxilio de otras autoridades fiscales.** Conforme a la fracción IV del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, prevé la sustitución y auxilio de otras autoridades, para lo cual las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores.¹⁰⁰

Dicha fracción también contempla el supuesto de que la autoridad competente podrá solicitarle a otras autoridades fiscales que practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

De lo anterior se le conoce como la compulsión a terceros que bien puede realizarse a través de una visita domiciliaria que forzosamente debe de estar relacionada con la que se está llevando a cabo.

Conforme a lo anteriormente expuesto, se considera que el auxilio de otras autoridades fiscales se observa poco en la práctica, no obstante, es de gran importancia y puede consistir en visitas a responsables solidarios o a terceros que realizaron operaciones con el visitado y que residen fuera de la jurisdicción de la autoridad que emitió la orden de visita, que puede arrojar mejor información de la que se obtenga a través de oficios solicitándola.¹⁰¹

3.1.6. Derechos y Obligaciones del Contribuyente Visitado.

Por lo que se refiere a los derechos y garantías de los contribuyentes visitados en los procedimientos de fiscalización, la Ley Federal del Derechos del Contribuyente establece que los contribuyentes tendrán derecho a ser informados,

¹⁰⁰ *Ibíd.*

¹⁰¹ MARGAÍN, Manautou, Emilio (2019). *Facultades de Comprobación Fiscal*. Quinta ed. México. Editorial Porrúa. p. 182.

al inicio de cualquier actuación de la autoridad fiscal, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Para el caso de que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, deberán informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer el derecho mencionado.

Así mismo los contribuyentes tendrán derecho a corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que, en su caso, corresponda, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación

Para tal efecto, el contribuyente puede corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas. Por lo que el ejercicio de este derecho no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal.¹⁰²

Por otra parte, el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación establece las obligaciones del contribuyente visitado y/o la persona frente a la diligencia, las cuales son las siguientes:

- a) Recibir la orden de visita;
- b) Permitir a los visitantes el acceso al lugar o lugares objeto de la misma;

¹⁰² LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005. TEXTO VIGENTE, (2020). pp. 3 y 4.

- c) Mantener a disposición de los visitantes la contabilidad y papeles de trabajo que acrediten el cumplimiento de las obligaciones fiscales;
- d) Permitir a los visitantes obtener copia de la documentación que estimen necesaria;
- e) Permitir la verificación de bienes y mercancías; y,
- f) Poner a disposición de los visitantes el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien durante el desarrollo de la visita domiciliaria.

3.1.7. Desarrollo de la Visita Domiciliaria.

Es importante destacar, que el fin primordial que se persigue con este procedimiento de fiscalización es verificar el efectivo cumplimiento de las disposiciones fiscales y determinar contribuciones omitidas por los contribuyentes, de forma de que en el ejercicio de sus facultades de comprobación la autoridad fiscal debe de apegarse al marco legal establecido por las leyes de la materia.

Para ello, el Código Fiscal de la Federación establece las reglas conforme a las cuales se deberá desarrollar la visita domiciliaria, para lo cual se llevará a cabo el siguiente orden en el procedimiento:

- A.** La visita se realizará en el domicilio fiscal.
- B.** Levantar acta por los hechos u omisiones.
- C.** Levantamiento de actas por cada lugar visitado.
- D.** Colocación de sellos y marcas.
- E.** Actas parciales o complementarias.
- F.** Información proveniente de terceros.
- G.** Conclusión anticipada de la visita domiciliaria.
- H.** Levantamiento de las actas en las oficinas de la autoridad fiscal.
- I.** Última acta parcial y cierre de acta final.

J. Determinación fiscal.

A. La visita se realizará en el domicilio fiscal.

El primer párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, establece que: “la visita se desarrollara conforme a las siguientes reglas...”¹⁰³ lo que indica que el fisco no puede dirigir el procedimiento de fiscalización a una sucursal, agencia, bodegas propiedad del contribuyente visitado, sino que se debe de iniciarse tal procedimiento en el domicilio fiscal y después trasladarse los visitadores a los lugares distintos al domicilio fiscal que son objeto de la orden de visita.

Por otra parte, la orden de visita debe de cumplir los requisitos establecidos por el Código Fiscal de la Federación y los establecidos para la realización de los cateos establecidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Además de que dicha orden requiere ser objetiva contando con la especificación de la persona o personas que deben de soportar tal procedimiento de fiscalización.

De haber una coincidencia exacta entre el destinatario de la orden de visita y el lugar donde se realizará la visita, expresándose ambos datos de tal forma de que no admita dudas al respecto se procederá con el desarrollo del procedimiento de fiscalización.

B. Levantar acta por los hechos u omisiones.

La fracción I del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, establece que de toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas

¹⁰³ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, (2020). OP CIT. p. 78.

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.¹⁰⁴

Al decir la parte inicial de la fracción I del artículo en cita, de que “de toda visita en el domicilio fiscal se levantara acta”, se aduce de que cada vez de que los visitadores se presenten en el domicilio fiscal se levantara acta en la que asienten lo que han observado o desarrollado, de los hecho u omisiones que observen en cada visita al domicilio fiscal, para constar en ello, lo que hará pruebas de tales hechos y omisiones.

Siguiendo el proceso de la visita domiciliaria, una vez que se da comienzo al acta parcial de inicio, misma que deberá contener con toda claridad lo siguiente:

- **Rubro.** El acta contendrá en el rubro el número de oficio, el expediente, el número de visita, la clase de acta y los visitadores que normalmente consigna. En contra esquina del acta deberá consignarse el carácter y nombre de la persona a quien va dirigida, su giro y ubicación de la misma, después vendrá el folio, que será en forma consecutiva en las fojas del acta en cuestión.
- **Lugar, hora y fecha.** Acto seguido se expresará el lugar, la hora, fecha y los nombres de los visitadores adscritos al Servicio de Administración Tributaria, los cuales se encuentra autorizados y presentes en el domicilio del visitado con el objeto de levantar el acta parcial de inicio. Posteriormente se expresarán los antecedentes y seguimiento del acta en cita, momento en el cual deberán citar los siguientes sucesos:

¹⁰⁴ Ídem.

- I. Nombre y fecha en que por primera vez los visitadores, se constituyeron en el domicilio del visitado para hacer entrega de la orden de visita;
 - II. Periodo a revisar;
 - III. La mención en que fue requerida la presencia de la persona buscada;
 - IV. la indicación de sí presidio de citatorio, en el caso de ser afirmativo se asentará el objeto del mismo, que el visitado estuviera presente en determinado día y hora de la notificación de la orden de visita, así como el nombre, identificación y carácter de la persona que lo recibió.
- **Identificación del visitado.** Luego entonces los visitadores procederán a solicitar al visitado al frente de la diligencia que se identifique y en su caso que acredite el carácter con que actúa, además pudiendo ser sometido a diferentes cuestionamientos que carecen de fundamento legal, con lo que no existe obligatoriedad de ser contestados, máxime que no siempre los cuestionamientos que efectúa la autoridad le competen al visitador que lleva la diligencia.
 - **Lectura de la orden de visita e identificación de los visitadores.** Subsecuentemente los visitadores procederán a dar lectura de la orden de visita, momento en el cual propiamente el visitado sabrá con exactitud los alcances de la revisión y tendrá conocimiento de quienes son las personas que de modo exclusivo estarán facultadas para el desarrollo de la misma, quienes deberán de identificarse conforme a la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto a la forma en que deben de identificarse los visitadores, deberá ser plena, en la que deberán demostrar al particular con quien se entienda la diligencia el documento que los identifique, mismo que deberá contener los siguientes datos que a continuación se señalan y debiendo quedar asentados en el acta respectiva:

- I. Tipo de identificación.
- II. Fecha de expedición.
- III. Vigencia.
- IV. Cargo o puesto.
- V. Facultades o finalidad.
- VI. Registro Federal de Contribuyentes.
- VII. Autoridad y domicilio de quien la expide.
- VIII. Nombre de quien la expide.
- IX. Firma de quien la expide.
- X. Fundamento de expedición.
- XI. Sello.

De no expresarse los datos anteriormente mencionado en el documento de identificación de los visitadores, no permitirá saber con certeza al visitado si se encuentra ante una autoridad legalmente facultada para llevar a cabo el procedimiento de fiscalización.

- **Designación de testigos.** Como ya se vio con antelación, la designación de los testigos se hará bajo los lineamientos de lo dispuesto por la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto a la consignación en el acta sobre el nombramiento de los testigos será hasta el momento de la diligencia, pero toda vez de que los testigos dan fe de todo lo actuado.

- **Desarrollo.** En cuanto al desarrollo del acta sobrevendrán los sucesos sobre la secuencia y objeto de la visita respectiva, mismos que deberán de asentarse de forma pormenorizada y detallada. De esta forma el visitador plasmara todos y cada uno de los documentos que requirió a la persona al frente de la diligencia y hacer constar en su caso que los mismos fueron exhibidos.

En cuanto a lo anterior, podemos referir que los hechos que se susciten durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización en cita estarán íntimamente relacionados con la circunstanciación del acta, que en su conjunto conlleva a una debida motivación y fundamentación en el actuar de la autoridad fiscalizadora dentro del procedimiento de la visita domiciliaria.

- **Lectura y cierre del acta.** Al concluir el acta se deberá precisar la hora y la fecha, pudiendo existir la salvedad de que concluya en horas inhábiles sin que medie autorización de por medio. Por último, se dará lectura y cierre del acta, y estamparán su firma al calce de cada foja, así como en la parte final del acta, las personas que intervinieron en dicha acta.

C. Levantamiento de actas por cada lugar visitado.

Para el caso de que se realice la visita de forma simultánea en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se deberán agregar al acta final que de la visita se haga, mismas que podrán ser levantadas en cualquiera de dichos lugares.

Estas actas parciales o complementarias pueden darse tantas como sean necesarias, por lo que la autoridad fiscal estará en todo su derecho de emitir las que considere conveniente, debiendo expresar:

- Rubro.
- Lugar, hora y fecha.
- Identificación del visitado.
- Lectura de la orden de visita e identificación de los visitantes.
- Designación de testigos.
- Desarrollo.
- Lectura y cierre del acta.

En cuanto al nombramiento de testigos, en tales casos, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde de levante acta parcial cumpliendo al respecto con previsto por la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación.

D. Colocación de sellos y marcas.

Es menester cuando la autoridad fiscal realice el aseguramiento de la contabilidad, colocación de sellos y marcas, al respecto al artículo 44 del Código Fiscal de la Federación contempla los siguientes supuestos:

- Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.
- En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.¹⁰⁵

Con la independencia de lo comentado con antelación, durante el desarrollo la autoridad fiscal podrá 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,

¹⁰⁵ *Ibíd.*

siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado, tal como lo dispone la fracción III del artículo 46 del Código en comento.

E. Actas parciales o complementarias.

Desde el punto de vista de Emilio Margáin Manautou, las actas parciales son aquellas forman parte de toda labor desarrollada en una visita domiciliaria, hasta llegar con la que da termino a la misma, conocida como una acta final, en la que se van asentando los hechos y las omisiones, o irregularidades que van observando los visitadores, o la recepción de los datos, informe o documentación solicitada al visitado, o el aumento o sustitución de los visitadores, así como cuando hay cambio de auditores que se hacen cargo de la continuación de las visita debido a novedades introducidas en la legislación aplicable.¹⁰⁶

Así mismo la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación establece que durante el desarrollo de la 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. Es importante hacer mención de que en toda acta que se levante se deberá otorgar copia al contribuyente, que previamente debe de cumplir con las formalidades que han sido citadas con antelación.

F. Información proveniente de terceros.

La información proveniente de terceros en materia de un proceso de fiscalización resulta ser muy efectiva, ya que a través de este mecanismo se podrán

¹⁰⁶ MARGAÍN, Manautou, Emilio (2019). OP CIT. p. 206.

detectar irregularidades entre los contribuyentes en cadena, a este proceso comúnmente se le conoce como compulsas a terceros.

Respecto a la información que se recabe mediante de compulsas a terceros será un medio para probar la situación fiscal de los contribuyentes, pudiéndose efectuar a través de una orden de visita o fuera de ésta.

Cabe destacar que a su vez el tercero compulsado del cual se obtiene la información de mérito, y persona a la cual se le dirige la revisión en tal calidad, se le puede hacer extensiva la revisión sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, para lo cual se tendrá que expedir una revisión, ya no en la calidad que tenía de tercero relacionada, sino como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

En cuanto a la declaración de terceros por si sola, o en relación con el visitado no bastara para determinar diferencias de contribuciones, ya que en tales casos la autoridad fiscal deberá cerciorarse con las declaraciones con la documentación respectiva y medios de prueba, para que pueda surtir los efectos legales a que haya lugar.

G. Conclusión anticipada de la visita domiciliaria.

Para la conclusión anticipada del procedimiento de fiscalización, al respecto las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado opte por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado. Para el caso de conclusión anticipada se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho.

Aunado a lo anteriormente expuesto, se puede dar el caso que la visita domiciliaria pueda concluir anticipadamente, cuando durante el procedimiento no se

encuentren irregularidades al contribuyente que atañen incumplimiento a sus obligaciones fiscales.

H. Levantamiento de las actas en las oficinas de la autoridad fiscal.

Cuando los visitadores determinen que es 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 la autoridad fiscal, facultada para ello. 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.

I. Última acta parcial y cierre de acta final.

La fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, establece que 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.

Es evidente que en esta última acta parcial, se le hará saber de tal circunstancia al contribuyente, así como del cómputo de los veinte días que se le otorgan entre la última acta parcial y el acta final, para presentar los documentos, libros, papeles de trabajo, para que desvirtúe los hechos y omisiones detectados por la autoridad fiscal dentro del procedimiento de fiscalización, para tal efecto no existe notificación expresa ya que se tiene conocimiento de forma directa por parte de la persona al frente de la diligencia.

Emitida esta última acta parcial el particular podrá corregir su situación fiscal, por lo que tendrá que hacer el pago de las contribuciones omitidas, el pago tendrá que hacerlo inmediatamente o llegar alguna forma de pago de las establecidas por el Código Fiscal de la Federación.

Cabe destacar que Cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, deberán informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer el derecho mencionado. De igual forma, el contribuyente podrá corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas. El ejercicio de este derecho no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal, tal y como lo establece la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.¹⁰⁷

Si el contribuyente visitado opta por efectuar la desvirtuación de los hechos y omisiones que se le hayan imputado por la autoridad fiscal, podrá ofrecer como medios de prueba para desvirtuar tales imputaciones: los documentos, libros, registros, papeles de trabajo y las pruebas que considere para tal efecto. Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación no contempla precepto legal que indique el periodo en el que deba presentar las pruebas pertinentes para desvirtuar tales imputaciones, así tampoco se precisa si es al mismo de su ofrecimiento, por lo que existe la posibilidad de que su exhibición sea hasta antes de que se haga el cierre del acta final.

De no ofrecer la documentación que le antecede dentro del plazo señalado para desvirtuar tal imputación, se le tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas dentro del procedimiento de revisión.

¹⁰⁷ LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE, (2020). OP CIT. p. 4.

Una vez que se emita el última acta parcial y transcurrido el plazo de los veinte días para desvirtuar los hechos y omisiones correspondientes, se emitirá el acta final, la cual deberá se emitida con las formalidades con las que se pronunció el acta parcial de inicio, las cuales son las siguientes:

- Rubro.
- Lugar, hora y fecha.
- Identificación del visitado.
- Lectura de la orden de visita e identificación de los visitadores.
- Designación de testigos.
- Desarrollo.
- Lectura y cierre del acta.

Respecto lo anterior, el Código Fiscal de la Federación contempla circunstancias que en la práctica suelen darse de la siguiente forma: suscitar durante 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.¹⁰⁸

Una vez terminado el procedimiento de fiscalización, la autoridad no podrá revisar nuevamente las obligaciones fiscales del contribuyente visitado, a menos de que se emita otra nueva orden de visita, en la que pudiera ser objeto de revisión

¹⁰⁸ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, (2020). OP CIT. p. 80.

las mismas contribuciones y ejercicio fiscal, para lo cual se podrá volver a determinar las contribuciones omitidas que corresponden al mismo ejercicio cuando se comprueben hechos diferentes.

J. Determinación fiscal.

La determinación fiscal es la resolución definitiva emitida por la autoridad fiscal como consecuencia del procedimiento de fiscalización, donde quedaran reiterados los hechos u omisiones en que incurrió el contribuyente visitado y que se verán reflejados en una cantidad determinada en su totalidad, es decir una cantidad liquidada, por lo que podemos manifestar que el acto de la autoridad es la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la apreciación de la deuda en cantidad líquida.

Una vez transcurrido el periodo de la visita domiciliaria que concluirá con el acta final y notificada la misma, conforme al artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal tendrá un plazo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita para emitir la resolución respectiva.

Respecto lo anterior, la determinación fiscal será el momento a partir del cual, formalmente se le da a conocer al particular la cantidad deudora que tiene a su cargo y en favor del Estado, debiéndose hacer el pago respectivo o en su caso interponer el medio de defensa idóneo contenido en la Ley, en caso de que el contribuyente no realice el pago o interponga medio de defensa dentro del plazo establecido en la Ley, la autoridad podrá iniciar un procedimiento administrativo de ejecución para hacer el cobro de lo debido.

En cuanto al pago de la determinación de la autoridad fiscal, sí el contribuyente lo realiza, tendrá que pagarse de forma íntegra, es decir la suerte principal más

accesorios, salvo que el contribuyente llegue a un convenio de pago con la autoridad fiscal.

Para el caso de que el contribuyente no realice el pago correspondiente y decida impugnar la determinación fiscal podrá hacerlo a través de los medios de defensa: recurso de revocación y juicio de nulidad, y en su momento oportuno podrá interponer el juicio de amparo en la vía directa.

3.1.8. Duración de las Visitas Domiciliarias y Casos en que Procede la Suspensión la Mismas.

En cuanto a los plazos de duración del procedimiento de fiscalización, conforme al artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal del contribuyente o en su caso la revisión de la contabilidad que se efectuó en las oficinas de las autoridades fiscales, tendrá un plazo máximo de doce meses para concluir dicho procedimiento de fiscalización.

El término de los doce meses empezará a contar a partir de que se notifique al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Por otra parte, el legislador en el citado artículo incluye los casos en los que se puede suspender los plazos para concluir las vistas domiciliarias, que puede ser por una huelga, fallecimiento del contribuyente, por caso fortuito o fuerza mayor, etc.

Se puede dar el caso que durante el procedimiento de fiscalización el contribuyente visitado interponga un medio de defensa contra los actos o actividades que se deriven del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, dichos plazos se suspenderán desde la fecha que se interpongan los medios de defensa hasta que se dicte la resolución definitiva de los mismos.

Para el caso de que las autoridades dentro del plazo establecido para el procedimiento de fiscalización no levanten el acta final de visita o no notifique el oficio de observaciones, o en su caso el de la conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones realizadas que de ella deriven durante el procedimiento de fiscalización, según sea el caso.¹⁰⁹

3.1.9. Los Acuerdos Conclusivos y sus Efectos.

El 27 de diciembre de 2013 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación los Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de acuerdos conclusivos ante la Procuraduría y Defensa del Contribuyente, por lo que implicaría que a partir de 1° de enero de 2014, todo contribuyente que optara por este medio alternativo, acudiera ante dicha Procuraduría, para esclarecer y arreglar las diferencias y desacuerdos que se tengan entre el contribuyente visitado y la autoridad fiscal.

Los acuerdos conclusivos son un medio alternativo para el cumplimiento de las obligaciones fiscales a favor de los contribuyentes para que a su vez puedan regularizar su situación fiscal y que tiene por objeto que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente promueva y facilite la solución anticipada y consensuada de los diferencias y desacuerdos que, durante el procedimiento de fiscalización, puedan surgir entre el contribuyente visitado y la autoridad fiscal.

El contribuyente podrá solicitar en cualquier momento la adopción de un acuerdo conclusivo ante la Procuraduría y Defensa del Contribuyente, a partir de que dé inicio el procedimiento de fiscalización y hasta antes de que se le notifique la resolución en la que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos y omisiones.

¹⁰⁹ *Ibíd.*

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación, cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.¹¹⁰

El acuerdo será definitivo y tendrá, por tanto, el carácter de conclusivo en cuanto a los hechos u omisiones sobre los que verse. Así mismo, los acuerdos conclusivos no admiten medios de defensa ni recurso alguno y sólo se aplica a aspectos concretos y específicos respecto de los cuales el contribuyente manifieste su inconformidad.

Dicho procedimiento se celebrará ante la Procuraduría de Defensa del Contribuyente, por lo que dicha Procuraduría actuara como autoridad arbitral e interviene como intermediaria para lograr un mejor acuerdo entre la autoridad fiscal y el contribuyente y el actuar como mediadora buscará que ambas partes puedan encontrar una solución, presentado las partes sus propias propuestas, de negociación o de acuerdo.

Por lo que el actuar de mediadora de la Procuraduría sólo podrá proponer fórmulas para la mejor solución de la controversia, delimitando los puntos en el conflicto y propone un proyecto de solución asistiendo a las partes para que la acuerden.

La Procuraduría y Defensa del Contribuyente podrá sancionar a la autoridad fiscal en caso de que no atienda el requerimiento, para lo cual impondrá una multa

¹¹⁰ *Ibíd.*

que corresponderá de cinco a diez días de salarios mínimos vigentes en la Ciudad de México, elevados al mes por no rendir el informe requerido en el plazo y términos establecidos, o porque la autoridad no acompañó copia certificada de las constancias necesarias para apoyar dicho informe, o por no haber entregado los documentos o datos adicionales solicitados por la Procuraduría.

3.1.10. Esquema del Procedimiento de Visita Domiciliaria.

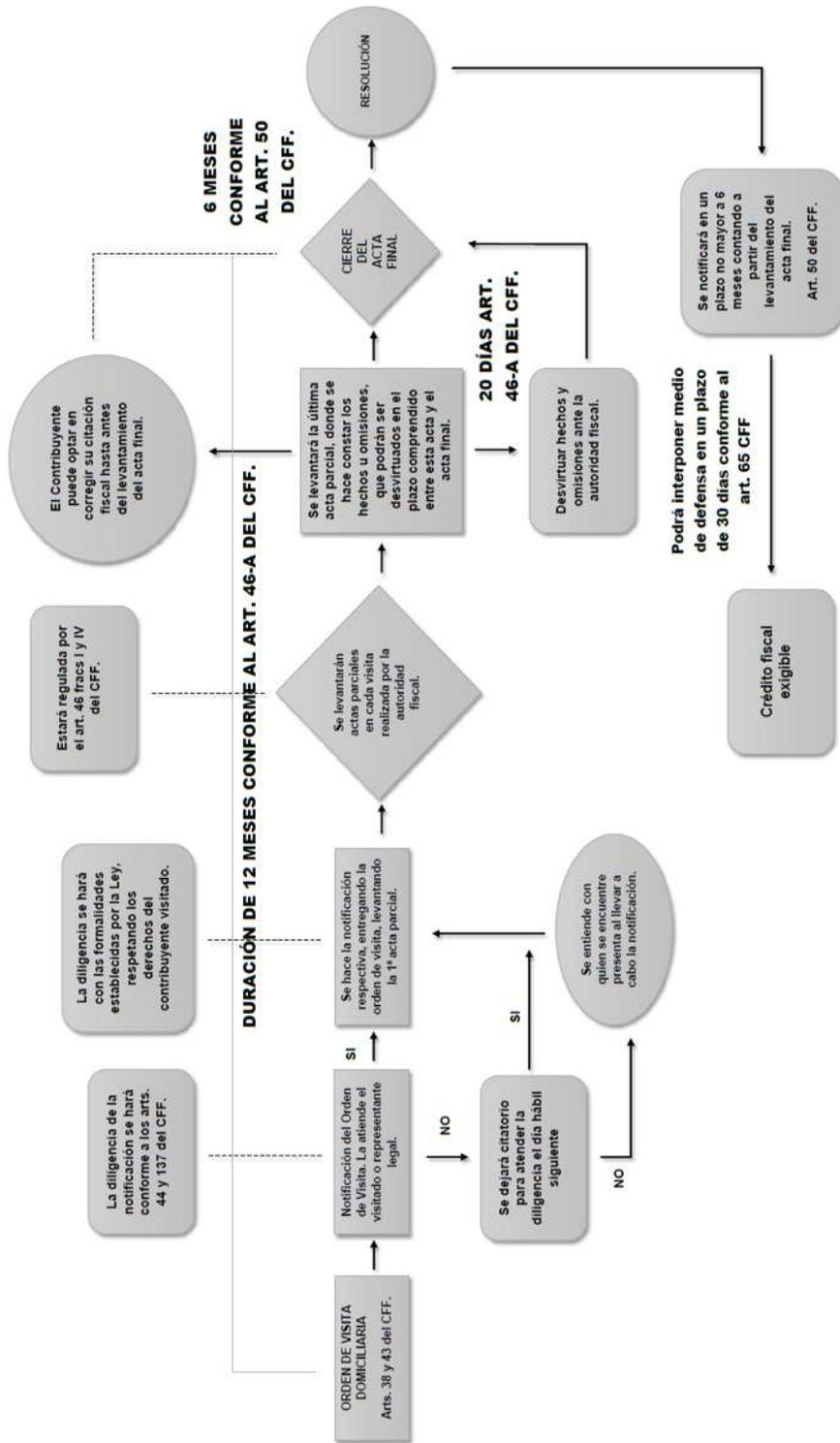


Ilustración 7 Esquema de Visita Domiciliaria

3.2. La Revisión de Gabinete.

3.2.1. La Revisión de Gabinete.

La revisión de gabinete es otra forma de auditar la actividad fiscal del contribuyente en la que implica que las autoridades fiscales lleven a cabo este procedimiento de fiscalización desde su propio escritorio, revisando la contabilidad y declaraciones presentadas por los contribuyentes. Esta facultad de comprobaciones la autoridad fiscal se encuentra regulada por los artículos 42 y 48 del Código Fiscal de la Federación.

Este tipo de revisión consiste en que la orden de revisión se requiere al contribuyente para que exhiba su contabilidad, para que ésta se realice en las oficinas de la autoridad fiscal competente, y se concluye con el oficio de observaciones que a su vez la hace de resolución definitiva.

En cuanto a los requisitos que deberán cumplir las solicitudes de información emitidas por las autoridades fiscales, son los siguientes:

- 1.** La solicitud de la referida información al contribuyente se deberá notificar en cumplimiento de lo establecido por el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación.
- 2.** En la solicitud las autoridades deberán indicar el lugar y plazo en la cual el contribuyente deberá proporcionar los informes o documentos a la autoridad fiscal.
- 3.** Los informes, libros o documentos requeridos, deberán ser proporcionados por la persona o en su caso al representante legal, al cual se dirigió la solicitud en comento.
- 4.** Una vez que las autoridades fiscales llevaron a cabo la revisión de informes, datos y contabilidad, deberán elaborar un documento denominado oficio de

observaciones en el cual hará constar hecho y omisiones que se hubiesen conocido.

5. En el caso de que las autoridades fiscales no hubiesen encontrado observaciones, comunicaran al contribuyente la conclusión de la revisión de gabinete.

3.2.2. Inicio de la Revisión de Gabinete.

El inicio de la revisión de gabinete comienza con la emisión del oficio de revisión de gabinete por la autoridad fiscal competente, la cual que debe de cumplir con una serie de requisitos legales establecidos por Código Fiscal de la Federación y por la Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos, mediante los cuales se legitima las facultades de la autoridad para poder ejercitar sus facultades de comprobación, cabe destacar que este oficio es distinto en cuanto a su contenido y objeto al de la orden de visita domiciliaria, seguidamente se llevaran a cabo la notificación de inicio de esta facultades que se encuentra fundamentada en lo establecido por la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, al establecer literalmente lo siguiente:

“II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.”¹¹¹

La notificación de inicio del procedimiento de fiscalización se iniciará con la notificación del oficio de revisión de gabinete en términos de lo establecido por el artículo 137 del Código en cita, por lo que cuando se trate de la notificación de la

¹¹¹ *Ibídem*.

solicitud que hacen las autoridades fiscales a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, de informes, datos o documentos, para que en el ejercicio de sus facultades, no se encuentre el contribuyente o en su caso a su representante legal, de dejar citatorio con la persona que se encuentre lugar, para que al día hábil siguiente lo espere a una hora determinada, con el apercibimiento de que en caso de no hacerlo, se le notificara con quien se encuentre en el domicilio señalado.

Una vez que se ha notificado al destinatario del oficio, o en su caso que se haya hecho la notificación con la persona que se encuentre en el domicilio, se hará entrega de la solicitud de información de la revisión de gabinete.

De acuerdo con lo anterior deberá quedar debidamente asentado en el acta de notificación, que tendrá que levantar el notificado y que deberá de cumplir con los requisitos establecidos por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

3.2.3. Información Requerida en la Revisión de Gabinete.

La autoridad fiscal con fundamento en lo establecido por la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, puede requerir al contribuyente información fuera de una visita domiciliaria con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Derivado de lo anterior, la autoridad fiscal puede requerir al contribuyente la contabilidad que estará integrado por lo establecido en el inciso A, de la fracción I del artículo 28 del citado Código, los datos, informes o documento necesarios para el ejercicio de las facultades de comprobación, sin que pueda entenderse incluido en ese supuesto el requerimiento de documentación o información relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.

Para tal efecto, la disposición citada con antelación no prevé una facultad general a favor de la autoridad fiscal para solicitar toda la documentación que estime necesaria para el ejercicio de sus facultades de comprobación, toda vez que la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente no constituye en estricto sentido información contable, ya que la misma no contiene información sobre obligaciones fiscales.

3.2.4. Seguimiento de la Revisión.

Siguiendo con la secuela de la revisión y que la misma se hará en el domicilio de la autoridad fiscal, al no existir observación alguna por parte de la autoridad fiscal, se hará saber al contribuyente revisado mediante el oficio de la conclusión de la revisión, sobre informes, libros o documentos presentados.

Para el caso de que en la revisión resultaran hechos y omisiones que den como resultado el incumplimiento a diversas disposiciones fiscales, la autoridad fiscal formulará oficio de observaciones donde se consignará de forma circunstanciada las irregularidades respectivas, debiendo ser notificado con las mismas formalidades para la notificación de la solicitud de información.

Como señala Emilio Margaín Manautou, el oficio de observaciones es el documento en el cual se hace constar de forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieran conocido y extrañen el incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o del responsable solidario.¹¹²

Una vez emitido el oficio de observaciones el contribuyente tendrá que sujetarse lo consignado en el mismo y optar por corregir su situación fiscal, o bien presentar ante la autoridad documentos, libros e información necesaria para desvirtuar los hechos y omisiones consignados en el oficio de observaciones dentro

¹¹² MARGAÍN, Manautou, Emilio, (2019). OP CIT. p. 259.

del término de 20 días hábiles contados a partir al día siguiente de que surta efectos la notificación del oficio. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Si el contribuyente fiscalizado no presenta la documentación, libros o información correspondientes, se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, de conformidad a lo establecido por el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

Posteriormente al plazo de los 20 días con que cuenta el contribuyente fiscalizado para desvirtuar lo consignado en el oficio de observaciones, la autoridad fiscal deberá emitir la resolución definitiva dentro del término de seis meses, ya que de lo contrario quedará sin efectos la resolución. Por otra parte, se contemplan los casos en los que se puede suspender los plazos para emitir la resolución respectiva, que puede ser por una huelga, fallecimiento del contribuyente, por caso fortuito o fuerza mayor, o cuando se interponga un medio de defensa en contra del oficio de observaciones.

3.2.5. Duración de la Revisión de Gabinete.

Las autoridades fiscales al efectuar una revisión de gabinete, tendrán un plazo máximo de doce meses para concluir dicho procedimiento de fiscalización, conforme a lo dispuesto por el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

El término de los doce meses empezará a contar a partir de que se notifique al contribuyente el oficio que contiene la solicitud de información.

Por otra parte, el legislador en el citado artículo incluye los casos en los que se puede suspender los plazos para concluir las vistas domiciliarias, que puede ser

por una huelga, fallecimiento del contribuyente, por caso fortuito o fuerza mayor, etc.

Se puede dar el caso que durante el procedimiento de fiscalización el contribuyente fiscalizado interponga un medio de defensa contra los actos o actividades que se deriven del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, dichos plazos se suspenderán desde la fecha que se interpongan los medios de defensa hasta que se dicte la resolución definitiva de los mismos.

Para el caso de que las autoridades dentro del plazo establecido para el procedimiento de fiscalización no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso el de la conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones realizadas que de ella deriven durante el procedimiento de fiscalización, según sea el caso.

3.2.6. Esquema del Procedimiento de la Revisión de Gabinete.

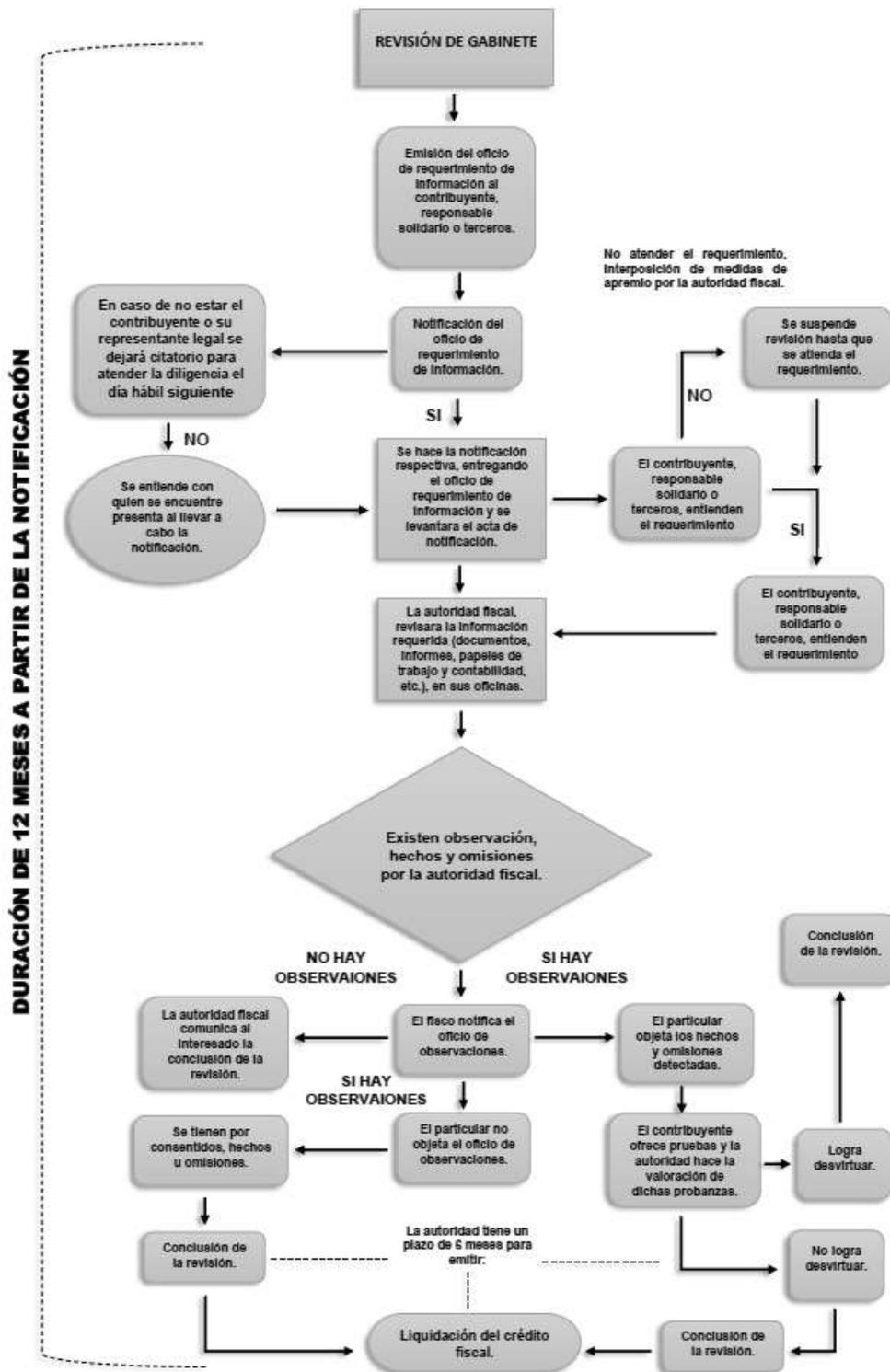


Ilustración 8 Esquema de Revisión de Gabinete

3.3. La Revisión de Dictamen.

3.3.1. El Dictamen.

El dictamen documento formal por virtud del cual, mediante las disposiciones legales, normas y procedimientos de auditoría se verifica la veracidad de los estados financieros con el cumplimiento de las obligaciones fiscales a través de los documentos respectivos. (Del lat. dictamen). Opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa.¹¹³

Por otra parte, el Diccionario de Contabilidad y Sistemas de Información, define al dictamen como la opinión que, por escrito, expide un contador público como conclusión de una revisión a los registros contables. Contiene una breve exposición del alcance del trabajo realizado, así como su opinión acerca de la razonable veracidad y exactitud de la información consignada en los registros contables. En su caso, puede contener también las salvedades que el contador juzgue procedentes.¹¹⁴

Partiendo de las definiciones anteriores, podemos establecer que el dictamen fiscal es la interpretación de los estados financieros del contribuyente dictaminado a efecto de dar cumplimiento a las disposiciones fiscales a que se encuentra obligado, teniendo la característica particular de que el dictamen debe de ser presentado por un contador público previamente autorizado por el Servicio de Administración Tributaria.

¹¹³ FEREGRINO, Paredes, Baltazar, (2015). OP CIT. p. 139.

¹¹⁴ CÁRDENAS, Cutiño, Gustavo Alfonso; Danza, Ramírez, Marco Tulio, (2004). OP CIT. p. 129.

3.3.2. Requisitos para que el Contador Público Pueda Emitir Dictámenes.

El contador público podrá emitir dictámenes fiscales de estados financieros y otros informes con efectos fiscales, siempre y cuando obtenga su registro ante la autoridad competente.

La autorización por parte del Servicio de Administración Tributaria a través de la Administración General de Auditoría Fiscal para que el contador público pueda emitir dictámenes, ésta sujeta a una serie de requisitos y a un control estricto por parte de la autoridad fiscal. Los requisitos a satisfacer por los contadores públicos para emitir dictámenes fiscales de estados financieros y otros informes con efectos fiscales, son:

- I. Ser de nacionalidad mexicana;
- II. Que tenga título de contador público, debidamente registrado ante la Secretaría de Educación Pública.
- III. Que sea miembro de un colegio profesional reconocido por la misma secretaria, cuando menos con tres años de antigüedad previos a la prestación de la solicitud de registro;
- IV. Contar con certificación expedida por el colegio de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública;
- V. Contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes públicos.
- VI. Que estén al corriente de sus obligaciones fiscales en los términos del 32-D del Código Fiscal de la Federación, debiendo exhibir documentos vigentes expedido por el Servicio de Administración Tributaria, en el que se expida la opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales.
- VII. Que se presente con el dictamen conjuntamente un informe sobre la revisión de la situación fiscal delo contribuyente, en el que exprese bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el reglamento del Código Fiscal de la Federación.

- VIII.** Que el dictamen se presente a través de medios electrónicos de conformidad con lo establecido por la Resolución Miscelánea Fiscal vigente.
- IX.** Que el contador público éste al corriente, en el mes de la presentación del dictamen, de sus obligaciones fiscales.

3.3.3. Objetivo del Dictamen.

Como ya sabemos, una de las finalidades del dictamen fiscal, sirve de base para que la autoridad fiscal haga la revisión y calificación de las declaraciones de los contribuyentes. Es necesario hacer la aclaración que el dictamen fiscal, únicamente el contador público lo efectúa sobre estados financieros, más no sobre declaraciones de impuestos. De lo que se desprende de que el dictamen del contador público solo versa sobre los estados financieros del contribuyente, puesto que no dictamina impuestos del contribuyente auditado.

En este orden de ideas, el dictamen tiene como principal destinatario la autoridad fiscal, que en el uso de sus facultades de comprobación puede efectuar la revisión de dicho dictamen de conformidad con lo establecido por la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

Dicho dictamen como cualquier otro requiere de una aplicación de técnicas, normas y procedimientos de auditoría, que está orientado a revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, para lo cual requiere una serie de requisitos establecidos por la Ley para que el contador público pueda rendir su dictamen.

El dictamen para fines fiscales, tiene dos orígenes: uno es de carácter obligatorio y otro es de carácter optativo, ya que así los dispone las leyes de la materia.

En cuanto a la obligatoriedad de presentar dictamen, el fundamento legal se encuentra en lo dispuesto por el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, que establece los casos en que los contribuyentes están obligados a presentar ante la autoridad fiscal sus estados financieros dictaminados por un contador público.

Por otra parte, el dictamen es optativo conforme a lo establecido por el cuarto párrafo del artículo 32-A del citado Código, ya que como se puede apreciar la Ley le otorga esa facilidad al contribuyente que sin estar obligado opta por dictaminar sus estados financieros, debiendo en consecuencia cumplir en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

3.3.4. Casos en los que las Autoridades Fiscales no Deberán Observar el Orden Secuencial.

La fracción III del artículo 52-A del citado Código, establece los casos en los que las autoridades fiscales no deberán observar el orden secuencial en el ejercicio de sus facultades de comprobación fiscal en los siguientes casos:

- a) En el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.
- b) En el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A de este Código.
- c) El dictamen no surta efectos fiscales.
- d) El contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado.
- e) El contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

- f)** El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior; clasificación arancelaria; cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias; la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.
- g)** El objeto de los actos de comprobación, sea sobre los efectos de la desincorporación de sociedades o cuando la sociedad integradora deje de determinar su resultado fiscal integrado.
- h)** Tratándose de la revisión de los conceptos modificados por el contribuyente, que origine la presentación de declaraciones complementarias posteriores a la emisión de dictamen del ejercicio al que correspondan las modificaciones.
- i)** Se haya dejado sin efectos al contribuyente objeto de la revisión, el certificado de sello digital para emitir comprobantes fiscales digitales por internet.
- j)** Tratándose de las revisiones electrónicas a que se refiere la fracción IX del artículo 42 del presente Código.
- k)** Cuando habiendo ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A de este Código, el dictamen de los estados financieros se haya presentado en forma extemporánea.
- l)** Por cada operación, no proporcionar la información a que se refiere el artículo 31-A de este Código o proporcionarla incompleta, con errores, inconsistencias o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales.

Tratándose de la revisión de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden establecido en este artículo, respecto de aquellos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.¹¹⁵

¹¹⁵ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, (2020). OP CIT. pp. 88 y 89.

3.3.5. Debida Fundamentación y Motivación en las Facultades de Revisión de Dictamen.

El acto en el que se fundan las facultades de las autoridades fiscales en lo que refiere al a revisión de dictámenes de los contribuyentes se fundamenta en lo establecido por el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación. Así como, la Fracción IV artículo 42 del citado Código.

En cuanto a la motivación de las facultades de revisión la autoridad fiscal deberá agotar al procedimiento de la revisión secuencial establecido artículo 52-A. En este tenor, una vez agotado el procedimiento como lo marca el citado artículo, si la autoridad fiscal considera que son insuficientes, extemporáneos, o incompletos los dictámenes, la documentación y los documentos revisados, la autoridad podrá a su juicio ejercer en forma directa al contribuyente sus facultades de comprobación.

Lo anterior implica que la autoridad fiscal deberá justificar plenamente por qué motivo es insuficiente, extemporánea, o incompleta la información proporcionada por el contador público registrado, motivando conforme a derecho el documento mediante el cual fundamente el inicio de las facultades de comprobación al contribuyente.

Para lo cual, la autoridad deberá satisfacer lo dispuesto por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, para lo cual deberá cumplir con las formalidades que revisten el acto administrativo.

3.3.6. Procedimiento de una Revisión Secuencial.

Uno de los temas más controversiales en materia de procedimientos de fiscalización por parte del Servicio de Administración Tributaria, es la práctica de

dictámenes de estados financieros a los contribuyentes en lo que se le conoce como revisión secuencial, regulado por el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, lo que implica que dicha autoridad pueda revisar los dictámenes financieros, debiendo requerir antes que al contribuyente, al contador público registrado que los haya elaborado.

En este sentido, el orden del requerimiento de la información en términos de lo establecido por el artículo citado con antelación consiste en requerir primero la información al contador y luego al contribuyente. Por lo que la autoridad debe de respetar la regla básica del orden secuencial, ya que de no hacerlo de esta forma estaría violentando las garantías de legalidad y seguridad jurídica del contribuyente contenidas en nuestra Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos.

En este orden de ideas, primeramente, la autoridad fiscal, requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:

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

Esta revisión no deberá exceder de un plazo de seis meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refiere el artículo 52 del citado Código, y soliciten al contador público registrado

que lo hubiera formulado información o documentación, la misma se deberá presentar en los siguientes plazos:

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

No obstante, conforme a la fracción II del artículo 52-A del Código en comento, si a juicio de las autoridades fiscales el dictamen, la información y los documentos mencionados fueran insuficientes, extemporáneos o incompletos podrán a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación debiendo cumplir con las formalidades previstas en el Código Fiscal de la Federación y de la Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos.

Para el caso de que la autoridad fiscal haya requerido al contador y no haya podido verificar la información deberá requerir al contribuyente especificando la información solicitada por lo que además de la invocación de las normas para su competencia, deberá citar el precepto en el que se basa la acción de la autoridad e identificar la información faltante por lo que la autoridad debe de señalar el medio en el que se encuentra tal información, el tipo de contribución que generó la laguna en la información y el periodo cuya información no se puede verificar.

Partiendo del supuesto anterior cuando la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación revise el dictamen de los estados financieros del contador público, deberá motivar dicho acto en términos del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación. De igual forma lo hará la autoridad fiscal cuando la autoridad determine que los documentos fueron insuficientes, extemporáneos o incompletos.

El procedimiento de revisión secuencial está contemplado en el artículo 52-A del citado Código, establece el procedimiento que deben de seguir las autoridades fiscales siempre de que se trate de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros, así el procedimiento esencialmente consiste en que previa a la visita la autoridad requerirá:

- I. Al contador público registrado, los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, y la información que considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, notificando a éste copia del requerimiento respectivo.
- II. Si la autoridad considera a su juicio que la información de los documentos proporcionados por el contador público registrado, no son suficientes para observar la situación fiscal del contribuyente o si éstos no lo presentaron en tiempo.
- III. Una vez llevado a cabo dicho procedimiento en ese orden, si a juicio de la autoridad fiscal resulta insuficiente la información requerida para observar la situación fiscal del contribuyente, ésta podrá practicar la visita domiciliaria en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Para el caso de que la autoridad fiscal no cumpla con la revisión en el orden antes referido incurrirá en una violación directa a las formalidades esenciales del procedimiento que resultan necesarias para garantizar la defensa del contribuyente.

Como ya mencionamos con antelación, en los casos que procede la revisión con contribuyentes en forma directa una vez agotada la revisión al contador público registrado, la autoridad tendrá que justificar el inicio de las facultades de comprobación al contribuyente de forma directa, siempre de que se den cualquiera de los supuestos mencionados con anterioridad.

3.3.7. El Incumplimiento de las Disposiciones Legales y las Sanciones Aplicables a Contadores Públicos.

El contador público tiene la responsabilidad de presentar en tiempo y en forma el dictamen de estados financieros, salvo la excepción de cuando haya renunciado a presentarlo fuere removido de su cargo, pero en ambos casos debe de dar aviso a la autoridad fiscal competente dentro del término establecido por la Ley.

Excepto en los casos de renuncia, remoción, incapacidad física o impedimento legal, el contador público está obligado a presentar el dictamen de la entidad solicitante y ante tal incumplimiento existe sanciones que le son aplicables.

Conforme al tercer párrafo del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, establece que cuando el contador público registrado no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, en el Reglamento de este Código o en reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria o no aplique las normas o procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado o suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro, conforme a lo establecido en este Código y su Reglamento. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal o no exhiba, a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se procederán a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.¹¹⁶

De las sanciones previstas por la Ley por las causas antes señaladas atienden a la gravedad de la falta cometida por el contador público registrado, así,

¹¹⁶ *Ibídem*.

las sanciones van desde una amonestación o el exhorto, hasta la cancelación definitiva del registro. Es importante destacar que la Ley impone a la autoridad fiscal la obligación de oír previamente al presunto infractor, respetando la garantía de audiencia contenida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Las infracciones que puede cometer un contador público registrado son no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme.

No se incurrirá en la infracción cuando la omisión determinada no supere el 10% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 15%, tratándose de las contribuciones propias del contribuyente. De igual forma, al contador público que cometa las infracciones a que se refiere el artículo 91-A del Código Fiscal de la Federación, se le aplicará la suspensión del registro a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código en comento, por un periodo de tres años.¹¹⁷

¹¹⁷ *Ibíd.*

3.4. La Revisión Electrónica.

3.4.1. Las Revisiones Electrónicas como Facultad de Comprobación.

La revisión electrónica es una de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, se deriva de la reforma fiscal de 2014, en la que establece el uso del buzón tributario, la obligación de todo contribuyente de llevar contabilidad en medios electrónicos.

Como todas las facultades de comprobación, son un acto de molestia que ejerce la autoridad fiscal a fin de revisar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes que se encuentran sujetos a una revisión, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, solo que en esta facultad de comprobación, la autoridad lleva a cabo el procedimiento de fiscalización con la información que obra en su poder, comunicándose con el contribuyente y terceros relacionados por medio del buzón tributario.

Esta facultad de comprobación se encuentra contenida en la fracción IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, y su procedimiento se encuentra previsto por el artículo 53-B del Código en comento.

Por otra parte, la revisión electrónica se puede entender como el procedimiento administrativo de fiscalización que se llevara a cabo en forma íntegra por la vía electrónica, las cuales inician con la notificación, mediante el buzón tributario del contribuyente, de los hechos y omisiones identificados por la autoridad a partir de la información que obre en su base de datos.¹¹⁸

¹¹⁸ LÓPEZ, Villa, Juan Raúl, (2018). OP CIT. pp. 321 y 322.

3.4.2. Inicio de la Revisión Electrónica.

Como ya se comentó con antelación, la finalidad de que la autoridad fiscal efectúe una revisión electrónica es para llevar a cabo una comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente, a través del análisis de la información y documentación que obra en su poder.

El procedimiento de la revisión electrónica iniciará con la emisión de una resolución provisional, que podrá ser acompañada de un oficio de preliquidación cuando, por los hechos detectados y consignados, se presuma la existencia de un crédito fiscal por omisión de pago de contribuciones y aprovechamientos, conforme a lo establecido por el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.

Es decir, la autoridad fiscal con base en la información y documentación que obra en su poder dará a conocer al contribuyente aquellos hechos que presuntamente indican su omisión del pago de contribuciones y aprovechamientos.

Cabe señalar que la autoridad fiscal puede determinar ciertos hechos detectados que pueden servir de base para la determinación de créditos fiscales, tal como lo confirma el artículo 63 del citado Código.

La notificación de la resolución mencionada con antelación deberá ser entregada mediante buzón tributario, ya que el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación que los actos y las resoluciones administrativas, así como promociones de los contribuyentes a que se refiere el citado artículo, se notificarán y se presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.

La notificación vía buzón tributario se encuentra regulada por el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra indica:

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

(...) La notificación electrónica de documentos digitales se realizará en el buzón tributario 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 (...)¹¹⁹

La autoridad fiscal le otorgara al contribuyente, responsable solidario, o tercero, un plazo de 15 días siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional, por lo que se podrán presentar dos escenarios:

- I. Cuando el contribuyente exhibe pruebas e información.** Ante tal situación la autoridad fiscal contará con un plazo de máximo de 40 días contados a partir del deshojo para la emisión y notificación de la resolución con base en la información que se cuente en el expediente.

De acuerdo con lo anterior, la autoridad fiscal recibirá las pruebas y las analizará, y en caso de que la autoridad fiscal identifique elementos adicionales que deban ser verificados, podrá en forma indistinta conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:

- Efectuar un segundo requerimiento de información al contribuyente, dentro del plazo de 10 días siguientes aquél en el que la autoridad fiscal reciba las pruebas, el cual deberá ser atendido por el contribuyente dentro del plazo de 10 días siguientes contados a partir de la notificación delo segundo requerimiento, mismo que suspenderá en plazo de cuanta Díaz mencionado con antelación.

¹¹⁹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, (2020). OP CIT. pp. 159 y siguientes.

- Podrá solicitar información y documentación de un tercero, en cuyo caso, desde el día en que se formule la solicitud de la información y hasta aquel en que el tercero conteste, se suspenderá el plazo de los 40 días, dicha suspensión el plazo no puede exceder más de seis meses, excepto para materia de comercio exterior el cual no podrá exceder más de dos años.

II. Cuando el contribuyente no exhiba las pruebas e información.

Para el caso de que el contribuyente no aporte pruebas o manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar tales presunciones dentro del plazo establecido de 15 días, la resolución provisional y en su caso el oficio de preliquidación notificados con antelación, se volverán definitivos y en cuanto a las cantidades determinadas la autoridad fiscal las hará exigibles mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Concluidos los plazos otorgados a los contribuyentes para hacer valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones dados a conocer durante el desarrollo de las facultades de comprobación a que se refiere la fracción IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se tendrá por perdido el derecho para realizarlo.

Para el caso de que el contribuyente acepte los hechos u omisiones observadas y contenidas en la resolución provisional y en el oficio de preliquidación, podrá optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo de 15 días siguientes a la notificación de la resolución provisional, efectuando el pago en su totalidad de las contribuciones y aprovechamientos omitidos junto con sus accesorios. En los términos que señale el oficio de preliquidación, por lo que podrá gozar del beneficio del pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

En este orden de ideas, una vez emitida la resolución o se haya declarado definitiva la resolución provisional y el incidente de preliquidación, se puede dar el caso de que el contribuyente no realice el pago correspondiente y decida impugnar resolución citada con antelación, podrá hacerlo a través de los medios de defensa: recurso de revocación y juicio de nulidad, y en su momento oportuno podrá interponer el juicio de amparo en la vía directa.

3.4.3. Esquema del Procedimiento de una Revisión Electrónica.

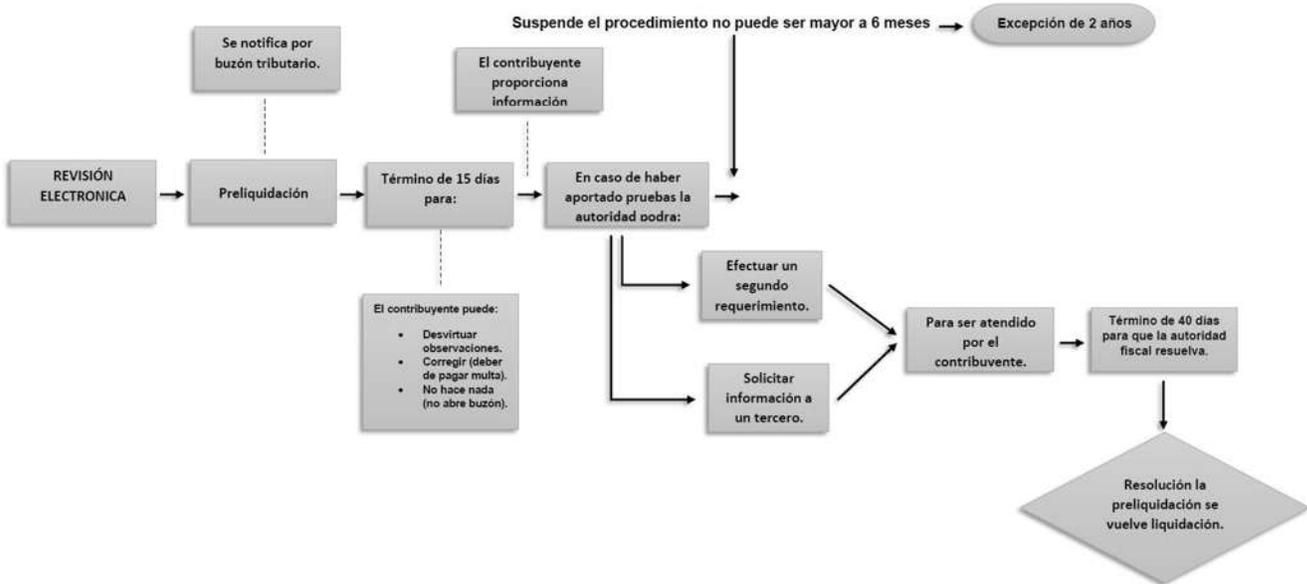


Ilustración 9 Esquema de Revisión Electrónica

3.5. Principales Incidencias en los Procedimientos de Fiscalización por Parte de la Autoridad Fiscal.

Al igual que los contribuyentes, la autoridad fiscal tienen que seguir una serie de requisitos y formalidades que les impone las leyes fiscales, para llevar a cabo los procedimientos de fiscalización para determinar que el

contribuyente ha cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Caso contrario, que la autoridad en el cumplimiento de dichas atribuciones no se apege a los requisitos y formalidades que le impone la Ley de la materia, dicha autoridad estaría incurriendo en incidencia que pueden ser consideradas de fondo o de forma.

De acuerdo con Alejandro A. Saldaña Magallanes, las incidencias que comete la autoridad fiscal durante los procedimientos de fiscalización, no son de las consideradas de fondo, entendiéndose por éstas las que devienen de la causa sustancial que motivó la carga fiscal, considerándose por el contrario violaciones que surgen de una situación derivada del entorno que rodea a esa causa sustancia o acción que originó la carga tributaria conocida cuestiones de forma, sin embargo en ocasiones estas últimas resultan ser tan graves o trascendentales dentro del margen del derecho, que se han llegado a interpretar como cuestiones de fondo.¹²⁰

Por otro lado, las ilegalidades que pueden suscitarse en los actos de la autoridad dentro de los procedimientos de fiscalización se han de encuadrar en las siguientes causales de ilegalidad:

- I. La incompetencia.
- II. Las omisiones de los requisitos formales.
- III. Los vicios en el procedimiento.
- IV. La causal de ilegalidad de error de hecho y error de derecho.
- V. Por finalidad diversa a la establecida.

¹²⁰ SALDAÑA, Magallanes, Alejandro A. (2004). La Ilegalidad de las Revisiones Fiscales y su Trascendencia en la Defensa Fiscal. México. Editorial ISEF. p. 159.

Respecto a las resoluciones administrativas, como los actos administrativos, o procedimientos respectivos deberán sujetarse al marco jurídico establecido, que no de ser así provocará la ilegalidad en el actuar de la autoridad fiscal, misma que corresponderá según sea el caso en algunas de las hipótesis citadas con antelación.

En esta tesitura, cada una de las hipótesis de ilegalidad devienen de una serie de circunstancias jurídicas diferentes por lo que es necesario explicar cada una de ellas.

La incompetencia, es la primera causal que produce la ilegalidad de una resolución, y resulta trascendente para los efectos que produce la misma.

La incompetencia será entonces una causal de ilegalidad derivada de la falta de competencia del funcionario público que haya ordenado el ejercicio de una facultad al emitir un mandamiento, que haya tramitado el procedimiento o que haya dictado la resolución correspondiente.

Las omisiones de los requisitos formales, son causales de ilegalidad en las que se demuestran las infracciones legales de índole adjetiva cometidas, en todos los casos, en los actos administrativos previos al inicio del procedimiento ejemplo: orden de visita, requerimiento, etc., o en la resolución definitiva; transgresiones que no atañen en forma directa, ni al estudio hecho en la resolución impugnada de las cuestiones jurídicas substanciales o de fondo, ni tampoco a las cuestiones relacionadas con el procedimiento, sino que se refiere a vicios concernientes al contenido del acto administrativo.

Por lo que estas omisiones de los requisitos formales se vinculan solo en forma directa, tanto a cuestiones en forma adjetiva, tanto con cuestiones de forma substancial, como aquellas de índole procedimental.

Los vicios en el procedimiento, son causales de ilegalidad en las que se dé muestre infracciones de carácter adjetivo, por lo que se refiere a violaciones que se cometen siempre durante la tramitación del procedimiento, desde el momento que inicia con la notificación del mandamiento y concluye con el acto inmediato anterior a la resolución.

Las causales de los vicios del procedimiento se vinculan en forma indirecta, tanto a cuestiones de naturaleza substancial o de fondo, como cuestiones de índole formal, con las primeras porque el procedimiento forma parte de la resolución, en cambio las segundas, porque el mandamiento es la causa legal del procedimiento.

La causal de ilegalidad de error de hecho y error de derecho, esta causal se refiere a cuando los hechos que motivaron no se realizaron fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicarse las debidas.

Por lo que el error de hecho, será entonces una causal de ilegalidad derivada de que los hechos que motivaron la resolución no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada. Un error de hecho tiene que ver con la congruencia fáctica pues se realiza cuando se vincula el procedimiento con el resultado.

En cuanto al error de derecho, esta causal de ilegalidad deriva de que la resolución se dictó por un funcionario competente en contravención de las disposiciones aplicadas o porque dejó de aplicar las disposiciones debidas. Este tipo de error tiene que ver con la congruencia normativa pues se realiza cuando se vincula la disposición normativa con el resultado.

Por finalidad diversa a la establecida, en este caso estamos ante la ilegalidad en la resolución administrativa, que deviene de lo considerado como

desvió de poder, es decir cuando una resolución se emite con fines diversos para los cuales fue establecida.¹²¹

El desvío de poder como causal de ilicitud de las resoluciones, pretende evitar el ejercicio de la facultad para lograr un fin no previsto por el legislador. El resultado puede ser legal, pero al haber sido utilizada la facultad para producir un fin distinto a aquel para lo cual fue creada la disposición normativa, entonces lo que se violó no fue la Ley, sino su teología, el principio directivo que motivo la relación. Por ello existe una causal de nulidad para el desvío de poder pues es necesario controlar no solo la sujeción a la Ley, sino además el otorgamiento de poderes a los órganos públicos para que estos cumplan sus fines de su existencia.

En este orden de ideas, tanto las resoluciones, actos y procedimientos administrativos, deberá la autoridad sujetarse al marco jurídico establecido, que de no ser así provocará la ilegalidad de su actuar. Ante tales situaciones, es que existen en el sistema jurídico mexicano medios de control legal que permiten a los contribuyentes poder combatir las arbitrariedades de la autoridad que se comenten en su contra y a su vez permite defenderse ante las mismas autoridades.

¹²¹ SALDAÑA, Magallanes, Alejandro A. (2004). OP CIT. p. 168.

Capítulo IV. Medios de Defensa Fiscal Contra los Actos Derivados de las Facultades de Fiscalización.

4.1. Determinación de los Medios de Defensa Fiscal.

La facultad de fiscalización es una de función de la administración tributaria mediante la cual la autoridad da respuesta al incumplimiento de los contribuyentes, esa respuesta la autoridad la lleva a cabo mediante los procedimientos de fiscalización.

Para lo cual, autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación tiene que seguir una serie de requisitos y formalidades que les impone las leyes fiscales.

Por lo que es importante resaltar que, en muchas ocasiones, las actuaciones de la autoridad fiscal no se ciñen o circunscriben a los mandatos legales o reglamentarios; esto se debe a razones como: hacer incorrectas interpretaciones de las disposiciones legales, por arbitrariedad del servidor público correspondiente, por exceso en el cumplimiento de sus atribuciones, o simplemente por omisiones dentro de un procedimiento de fiscalización.

Como es lógico, estos actos provocan esencialmente una afectación a la esfera jurídica del contribuyente, originando la interposición de medios de defensa que le eviten un estado de indefensión.

Estos medios de defensa tienen como finalidad asegurar la protección de contribuyen frente al actuar irregular de la autoridad. En este contexto, el sistema jurídico mexicano establece una serie de instrumentos, mecanismos o medios que proporcionan a los contribuyentes y a la propia autoridad fiscal, la oportunidad de subsanar mediante reglas jurídicas, las resoluciones contrarias a derecho y el

actuar irregular de la autoridad fiscal, en aras de preservar el principio de legalidad que deben de observar las autoridades fiscales.

En el ámbito fiscal, los medios de defensa son de tres clases: lo medios de defensa no jurisdiccionales, los jurisdiccionales y los medios de defensa extraordinarios.

4.1.1. Medios de Defensa No Jurisdiccionales.

Los medios no jurisdiccionales son aquellos medios de defensa de los contribuyentes para impugnar ante la misma autoridad fiscal, los actos o resoluciones por ella dictados. Estos medios son considerados no jurisdiccionales, ya que no existe órgano independiente ante el cual se dirime la controversia, sino es la propia autoridad fiscal que resuelve, lo que no es propio de la actividad jurisdiccional.

Como medio no jurisdiccional tenemos a las inconformidades administrativas que, mediante una serie de procedimientos existentes en diversas leyes fiscales, dentro del procedimiento administrativo, que no son necesariamente recursos administrativos o medios de defensa jurisdiccionales, sin lugar a duda son medios de defensa administrativos que el contribuyente puede, y a veces debe, agotar ante las autoridades fiscales, previamente acudir a los medios formales de defensa.¹²² Entre estas inconformidades administrativas tenemos la oportunidad que se la otorga al contribuyente para desvirtuar hechos y omisiones detectados por la autoridad fiscal en un procedimiento de fiscalización.

En este orden de ideas, encontramos al recurso de revocación como medio de defensa no jurisdiccional a través del cual los particulares pueden impugnar ante

¹²² FERNÁNDEZ, Sagardi, Augusto. (2000). La Defensa Fiscal y Usted. Segunda ed. México. Editorial CeMPro. p. 55.

la autoridad fiscal federal actos y resoluciones que afecten su esfera jurídica, y que tiene por objeto mediante una resolución administrativa revocar o modificar dichos actos o resoluciones con el fin de restablecer el orden jurídico violentado y sobre todo la legalidad de la actividad administrativa.¹²³

4.1.2. Medios de Defensa Jurisdiccionales.

Por otra parte, tenemos a los medios jurisdiccionales que son aquellos mecanismos, en donde a través de una función jurisdiccional, se resuelve la controversia suscitada entre la autoridad fiscal y el contribuyente. Se entiende por función jurisdiccional como la función del poder público que tiende a la decisión de cuestiones jurídicas controvertidas, mediante pronunciamientos de un tercero (Tribunal Federal de Justicia Administrativa) que contribuye a liquidarlas con fuerza de verdad definitiva.

Como medio de defensa jurisdiccional del contribuyente tenemos al juicio contencioso administrativo (juicio de nulidad), que se define procedimiento que resuelve una contienda administrativa suscitada entre el Estado y los gobernados, por los actos, procedimientos o resoluciones que le lesionen o le afecten su esfera jurídica que irremisiblemente debe de ser sometida al entorno de un tercero para que, con apego a las leyes, dé la razón a quien le asista.¹²⁴

En este orden de ideas, podemos establecer que el juicio contencioso administrativo no es propiamente un recurso, sino una instancia que se tramita ante una autoridad de carácter jurisdiccional (Tribunal Federal de Justicia Administrativa) que generalmente le corresponde resolver la legalidad de los actos, procedimientos o resoluciones de la autoridad fiscal que hayan sido impugnados por el

¹²³ RODRÍGUEZ, Michel, Moisés. (2005). Recurso de Revocación Fiscal. Segunda ed. México. Editorial Porrúa. pp. 7 y 8.

¹²⁴ ORTEGA, Carreón, Carlos Alberto. (2018). Juicio de Nulidad Tradicional, en Línea y Sumario. Segunda ed. México. Editorial Porrúa. p. 90.

contribuyente. De igual forma podemos clasificar al juicio de amparo como un medio de defensa jurisdiccional, pero, para los efectos de su contenido lo clasificaremos como un medio de defensa extraordinario.

4.1.3. Medios de Defensa Extraordinarios.

Como medio de defensa encontramos al juicio de amparo como medio extraordinario, previsto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como medio de protección de derechos fundamentales por actos, resoluciones o leyes de las autoridades que puedan afectar al contribuyente.

El juicio de amparo se considera extraordinario, ya que de esta idea se deriva el principio de definitividad del acto reclamado, lo que significa, que el juicio de amparo solo procede contra actos definitivos, aquellos respecto de los cuales no hay un juicio, recurso o medio ordinario de defensa susceptible a revocarlo, anularlo o modificarlo.

4.2. El Recurso de Revocación.

4.2.1 El Recurso de Revocación.

El recurso de revocación se define, como el medio legal, mediante el cual se puede combatir el acto administrativo o resolución definitiva dictada por una autoridad fiscal en un procedimiento de fiscalización previo o de ejecución, con el propósito de obtener de la autoridad una resolución en donde se revoque, anule o modifique, en su caso de encontrar una ilegalidad.

Por otra parte, la doctrina nos establece que el recurso de revocación es un medio de defensa que tiene el contribuyente contra las resoluciones de la autoridad

fiscal y aduanera, así como los actos precisados en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, que tiene como finalidad que la propia autoridad administrativa suspenda la ejecución de los actos de las autoridades fiscales y controle la legalidad de la actuación de las autoridades cuyo acto se recurre, concluyendo con el dictado de una resolución, también administrativa, que puede revocar, declarar nulidad lisa y llana o confirmar la resolución recurrida.¹²⁵

Respecto de lo anterior podemos establecer que el recurso de revocación contemplado por las leyes fiscales, el cual constituye un medio de defensa que obliga a la autoridad fiscal a emitir una resolución debidamente fundada y motivada, no obstante, lo cual es un medio de defensa optativo, pues es posible evitarlo e interponer directamente el juicio contencioso administrativo tal y como lo establece el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación.

4.2.2. Causales de Procedencia, Improcedencia y Sobreseimiento.

Las causales de procedencia son las hipótesis en las que, conforme la Ley de la materia, puede considerarse que es factible promover el recurso de revocación para impugnar una resolución con la finalidad de que se revoque, anule o modifique, en su caso de encontrar una ilegalidad.

De acuerdo con el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revocación se podrá interponer contra:¹²⁶

- I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:
 - a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
 - b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
 - c) Dicten las autoridades aduaneras.

¹²⁵ CISNEROS, García, Juan Rabindrana; Verduzco, Reina, Carlos Javier (2018). OP CIT. p.159

¹²⁶ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (2020). OP CIT. p. 150.

d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 del citado Código.

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre
- b) que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.
- c) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley, o determinen el valor de los bienes embargados.
- d) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 del citado Código.

En cuanto a la improcedencia, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 124, se refiere a las causales por las cuales no puede ser admitido el recurso de revocación contra actos administrativos, conforme a lo siguiente:¹²⁷

- I.** Que no afecten el interés jurídico del recurrente.
- II.** Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.
- III.** Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
- IV.** Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
- V.** Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

¹²⁷ *Ibíd.*

- VI. Si son revocados los actos por la autoridad.
- VII. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio de nulidad.

En materia jurídica el sobreseimiento se produce cuando la autoridad administrativa o el órgano jurisdiccional resuelve declarar que existe un hecho u obstáculo jurídico que impide la decisión sobre el fondo de la controversia, por lo que se da por terminado el proceso con anterioridad al momento en que debía darse.

En materia fiscal el sobreseimiento está 124-A del citado Código, el cual establece los casos de procedencia para declarar el sobreseimiento del recurso de revocación por parte de la autoridad fiscal, conforme a lo siguiente:

- I. Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.
- II. Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 del multicitado Código.
- III. Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.
- IV. Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

4.2.3. Plazos para la Interposición del Recurso de Revocación.

El recurso de revocación al igual que otros medios de defensa fiscal tiene establecidos plazos de interposición tal como lo establece el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, el cual deberá presentarse, a través de buzón tributarios,

dentro de los treinta días siguientes a aquél, en que haya surtido efectos su notificación.

De igual forma, el recurso de revocación también se podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecuto el acto administrativo, a través de los medios que autorice el Servicio de Administración Tributario mediante reglas de carácter general.

En el caso de que el recurso de revocación lo interpongan terceras personas, que afirme ser propietarios de los bienes o negociaciones, o titular de derecho embargados, el recurso de revocación se podrá interponer en cualquier momento antes de que se finque, se enajenen o se adjudique el remate de los bienes a favor del fisco federal.

Para el caso de que el recurso de revocación se interponga contra el procedimiento administrativo de ejecución, cuando éste no se haya ajustado a lo establecido por la Ley, siempre de que se trate por violaciones cometidas antes del remate, únicamente se podrá hacer valer ante la autoridad recaudadora y hasta el monto de la publicación de remate, dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la mencionada convocatoria, excepto cuando se trate de actos de ejecución de:

- Dinero en efectivo;
- Depósitos en cuenta abierta en instituciones de crédito, organizaciones auxiliares de crédito o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.
- Bienes legalmente inembargables; o
- Actos de imposible reparación material.

4.2.4. Requisitos de Fondo y de Forma que Debe de Satisfacer el Recurso de Revocación.

El cumplimiento de satisfacer estos requisitos es de suma importancia toda vez de que las sanciones procesales de no hacerlo pueden llevar al extremo de que un asunto aun teniendo la razón se pierda.

Conforme a lo anteriormente expuesto, el recurso de revocación deberá satisfacer los requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación, que son los siguientes:

- Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada.
- Los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades del sector primario que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 del citado Código, podrán no utilizar firma electrónica avanzada y presentar las promociones mediante documento impreso.
- El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.

Tanto las promociones que deberán enviarse a través del buzón tributario, como las que se presenten mediante papel impreso, según lo determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, deberán contener los siguientes requisitos:

1. Deberá contener nombre, la denominación o razón social y domicilio fiscal, manifestado el registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió de dicho registro.
2. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
3. Dirección de correo para recibir notificaciones.

4. En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona que autoriza para recibirlas.

Si estos primeros requisitos no se cumplen, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo diez días cumpla con el requisito omitido según lo dispuesto por el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación. Para el caso de que no se subsane la omisión en dicho plazo, el recurso de revocación se tendrá por no presentado, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico o en su caso el domicilio para oír y recibir notificaciones.

5. El nombre del representante legal y el poder notarial que lo acredite.

En este requisito, cuando se actúa a nombre de otro, sea persona física o moral, ya que en ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. También se puede acreditar la representación mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales.¹²⁸

6. Señalar la resolución o acto que se impugna.
7. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
8. Deberán ofrecerse las pruebas y, además, señalar los hechos controvertidos de que se trate.

Si el recurrente no expresa los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se conozcan las pruebas, la autoridad fiscal requerirá al recurrente para que en un plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos.

Si dentro de dicho plazo no expresa los agravios que le causen la resolución o el acto impugnado se tendrá por no presentado el recurso. Si el requerimiento

¹²⁸ FERNÁNDEZ, Sagardi, Augusto. (2000). OP CIT. p. 154.

que se incumple se refiere al señalamiento de hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el recurrente perderá su derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

Los documentos que deberán acompañar al recurso son los siguientes:

- Los documentos con los que se acredite la personalidad, cuando actúe a nombre de otro o de personas morales o en los que conste que la personalidad ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada.
- El documento en el que conste el acto o la resolución impugnada.
- La constancia de la notificación del acto impugnado, excepto +cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que esta se hizo.
- Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Los referidos documentos, se podrán presentar en foto copia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existe o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación en original o copia certificada.

Si las pruebas documentales no obran en poder del recurrente, y no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentran a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando esta sea legalmente posible. Para este efecto, deberá identificar con toda precisión los documentos y tratándose de los que pueda tener a su disposición bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos.

Cuando no se acompañe algunos de los documentos citados con antelación, la autoridad fiscal podrá requerir a recurrente para que los presentes dentro del término de cinco días. Si el promovente no los presentará dentro de dicho término y se tratará de los documentos con los que se demuestra la personalidad, el acto impugnado y sus constancias de notificación, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas, se tendrán por no ofrecidas.

4.2.5. Las Pruebas en el Recurso de Revocación.

El recurso de revocación tiene la particularidad de que las pruebas pueden presentarse junto con el recurso, y de igual forma el recurrente el recurrente podrá anunciar que exhibirá pruebas adicionales, para lo cual tendrá un plazo de quince días para presentarlas, contando a partir del día siguiente al de dicho anuncio. Cuando el recurrente anuncie que exhibirá las pruebas tendrá un plazo de quince días para presentarlas, contando a partir del día siguiente al de dicho anuncio.¹²⁹

En el recurso de revocación se admiten toda clase de pruebas excepto dos: la testimonial y la confesional de autoridades mediante absolucón de posiciones.

No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de los hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos. Para el caso de los documentos públicos citados que contengan declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares los documentos solo serán prueba plena ante la autoridad que los expidió, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración estará a lo dispuesto

¹²⁹ LÓPEZ, Villa, Juan Raúl, (2018). OP CIT. p. 423.

por el artículo 210-A del Código Federal de Procedimiento Civiles que establece lo siguiente:

“Artículo 210-A. Se reconoce como prueba la información generada o comunicada que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología (...).¹³⁰”

El recurrente podrá optar por enviar las pruebas diversas a las documentales que ofrezca mediante correo certificado con acuse de recibo o entregar directamente en la dirección de la autoridad fiscal que atenderá el trámite, adjuntando copia del acuse de recibo electrónico que indique el número de asunto de su promoción.

Cuando el recurrente que cuente con certificado de firma electrónica avanzada acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos establecidos por la Ley de la materia, debiendo incluir la dirección de correo electrónico. Las escrituras, o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando acompañen a un documento digital.

Cuando no se cumplan los requisitos citados con antelación la autoridad fiscal requerirá al recurrente a fin de que en un plazo de diez días hábiles cumpla con el requisito. Para el caso de que éste no se subsane se tendrá por no presentada la promoción.

En cuanto al trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, serán aplicables las disposiciones legales que rijan para el juicio contencioso administrativo federal, a través del cual se puedan impugnar las

¹³⁰ CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES. Nuevo Código publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de febrero de 1943. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 9 de abril de 2012. p. 30.

resoluciones que pongan fin al recurso de revocación, en tanto no se oponga a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación.

4.2.6. Resolución del Recurso de Revocación.

La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá los tres meses contados a partir de la fecha de la interposición del recurso.

La resolución deberá fundarse en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la facultad de invocar hechos notorios. Para el caso de que trate de agravios que se refiere a la cuestión controvertida, a menos de que uno de ellos resulte fundado, deberá examinarlos todos antes de entrar al análisis de los que plantea sobre la violación de los requisitos formales o vicios del procedimiento.

La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se le considere violados y examinará los agravios en su conjunto, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero no podrá cambiar los hechos expuestos en el recurso.

La resolución deberá expresar con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicara el monto del crédito fiscal correspondiente. En dicha resolución se deberá señalar los plazos que tiene el recurrente para que pueda impugnarla través del juicio contencioso administrativo.

El sentido de la resolución que recaiga al recurso de revocación podrá ser:

- Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
- Confirmar el acto impugnado.

- Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- Dejar sin efectos el acto impugnado.
- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.

Las autoridades fiscales que hayan emitido los actos o resoluciones recurrida, están obligadas a cumplir las resoluciones dictadas en el recurso de revocación de la siguiente forma:

- **Por vicios de forma.** Cuando se deje sin efectos el acto o la resolución recurrida por un vicio de forma, éstos se pueden reponer subsanando el vicio que produjo su revocación. Si se revoca por vicios del procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.

Si tiene su causa en un vicio de forma de la resolución impugnada, ésta se puede reponer subsanando el vicio que produjo su revocación; en el caso de revocación por vicios de procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.

En ambos casos, la autoridad que deba cumplir la resolución firme cuenta con un plazo de cuatro meses para reponer el procedimiento y dictar una nueva resolución definitiva, aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 del citado Código.

- **Por vicios de fondo.** Cuando la resolución impugnada esté viciada en cuanto al fondo, la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto. En ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución impugnada ni puede dictarse después de haber transcurrido cuatro meses.

Cuando se deje sin efectos el acto o la resolución recurrida por vicios de fondo, la autoridad no podrá dictar un nuevo acto o resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto o una nueva resolución. En ningún caso el nuevo acto o resolución administrativa puede perjudicar más al actor que el acto o la resolución recurrida.

Los plazos para cumplimiento de la resolución empezarán a correr a partir de que hayan transcurrido los quince días para impugnarla, salvo que el contribuyente demuestre haber interpuesto medio de defensa.

4.3. Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo.

4.3.1. Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo.

Una variante del recurso de revocación como medio de defensa, es el recurso de revocación exclusivo de fondo, que consiste cuando el recurrente impugne las resoluciones definitivas que estas se deriven del ejercicio de las facultades de comprobación de las fracciones II, III y IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, consistentes en:

- Revisiones de Gabinete.
- Visitas Domiciliarias.

- Revisiones Electrónicas.

Siempre de que la cuantía determinada sea mayor a doscientas veces la unidad de medida y actualización (UMA), elevada al año, vigente al momento de la resolución impugnada.

Cabe señalar, que si se tiene a cargo un crédito fiscal cuyo origen no provenga de las facultades de comprobación citadas con antelación, el contribuyente no podrá optar por impugnarlo a través del recurso de revocación exclusivo de fondo, si no que tendrá que hacerlo a través del recurso de revocación tradicional.

Antes de admitir el trámite del recurso de revocación exclusivo de fondo, la autoridad deberá verificar que se cumplan los requisitos de procedencia y que no se configure una causal de sobreseimiento de conformidad por lo dispuesto en los artículos 18, 121, 122, 123, 124, 124-A, y 126 del citado Código.

El recurrente sólo podrá hacer agravios que tengan por objeto resolver exclusivamente sobre el fondo de la resolución que se recurre. Para tales efectos del recurso en comento, se debe de entender como agravio de fondo aquel que se refiera al sujeto, objeto, base tasa o tarifa, respecto de las contribuciones revisadas que pretendan controvertir conforme a los siguientes supuestos:

- Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas.
- La aplicación o interpretación de las normas jurídicas involucradas.
- Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al contribuyente, respecto del incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten y trasciendan al fondo de la resolución recurrida.

- La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados con antelación.

4.3.2. Requisitos del Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo.

El escrito de interposición del recurso en comento deberá satisfacer los requisitos previstos en los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación y además deberá cumplir con los establecidos en el artículo 133-D, los cuales son los siguientes:¹³¹

- La manifestación expresa de que se opta por el recurso de revocación exclusivo de fondo.
- La expresión breve y concreta de los agravios de fondo que se plantean.
- El señalamiento del origen del agravio, especificando si esta deriva de:
 - a) La forma en que se apreciaron los hechos u omisiones revisados;
 - b) La interpretación o aplicación de las normas involucradas;
 - c) Los efectos que le atribuyeron al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de los requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan el fondo de la controversia;
 - d) Si cualquiera de los supuestos anteriores es coincidente;
 - e) Si requiere el desahogo de una audiencia para exponer las razones por las cuáles considera le asiste la razón, en presencia de la autoridad administrativa competente para resolver el recurso de revocación exclusivo de fondo y de la autoridad que emitió la resolución recurrida.

¹³¹ CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES. OP CIT. pp. 157 y 158.

El recurrente deberá adjuntar al escrito en que se promueva el recurso de revocación exclusivo de fondo, los mismos documentos que establece el artículo 123 del multicitado Código, es decir:¹³²

- I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación.
- II. El documento en que conste el acto impugnado.
- III. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.
- IV. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Cuando el recurrente omita alguno de los requisitos que debe contener el recurso de revocación exclusivo de fondo, se le requerirá para que en un plazo de cinco días contados a partir de que surta efectos la notificación del citado requerimiento.

Para el caso de que el recurrente satisfaga todos los requisitos que debe de contener el recurso de revocación exclusivo de fondo, la autoridad encargada de resolver le emitirá el oficio a través del cual se tenga por admitido el recurso.

¹³² *Ibíd.*

4.3.3. Audiencia del Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo.

El artículo 133-E del Código Fiscal de la Federación, contempla que en el caso de que el contribuyente en su escrito de promoción del recurso de revocación exclusivo de fondo, manifieste que requiere del desahogo de una audiencia para ser escuchado por la autoridad encargada de emitir la resolución del recurso respectivo, ésta deberá tener verificativo a más tardar dentro de los veinte días hábiles siguientes a aquel en que se emitió el oficio que tiene por admitido el recurso de revocación exclusivo de fondo, señalando en el mismo día, hora y lugar para su desahogo.

La audiencia tendrá verificativo en las instalaciones de la autoridad administrativa que resolverá el recurso de revocación exclusivo de fondo, encontrándose presente la autoridad emisora de la resolución recurrida y el promovente.

En caso de inasistencia del promovente, la audiencia respectiva no se podrá volver a programar, emitiéndose la lista de asistencia respectiva, que deberá ser integrada al expediente del recurso, excepto cuando el promovente con cinco días de anticipación a la fecha de la audiencia solicite se fije nuevo día y hora para su celebración, la cual deberá llevarse a cabo dentro de los cinco días siguientes a la primera fecha.

La autoridad emisora de la resolución recurrida no podrá dejar de asistir a la audiencia ni solicitar se vuelva a programar la misma para lo cual, en su caso, podrá ser suplido en términos de las disposiciones administrativas aplicables.

Para el supuesto de que el recurrente acompañe al escrito de promoción del recurso de revocación exclusivo de fondo como prueba documental el dictamen pericial, la autoridad administrativa que resolverá el recurso tendrá la más amplia facultad para valorar no sólo la idoneidad y el alcance del referido dictamen exhibido, sino también la idoneidad del perito emisor, pudiendo citar al mismo a fin

de que en audiencia especial, misma que se desahogará en forma oral, responda las dudas o los cuestionamientos que se le formulen, para ello el perito será citado con un plazo mínimo de cinco días anteriores a la fecha fijada para la audiencia.

En el desahogo de la audiencia respectiva podrá acudir, tanto el promovente como la autoridad emisora de la resolución impugnada, para efectos de ampliar el cuestionario respectivo o en el caso de la autoridad, formular repreguntas.

Respecto a lo anterior, la autoridad que emitirá la resolución al recurso de revocación exclusivo de fondo podrá, para tener un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, ordenar el desahogo de otra prueba pericial a cargo de un perito distinto y la valoración de ambos dictámenes periciales atenderá únicamente a razones técnicas referentes al área de especialidad de los peritos.

La resolución del recurso de revocación exclusivo de fondo se emitirá en cualquiera de los siguientes sentidos:

- En el sentido de confirmar el acto impugnado.
- Dejando sin efectos el acto impugnado.
- Modificando el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Los casos en los que la resolución será favorable para el recurrente cuando:¹³³

- I. Los hechos y omisiones que dieron origen al acto impugnado no se produjeron;
- II. Los hechos u omisiones que dieron origen al acto impugnado fueron apreciados por la autoridad en forma indebida;

¹³³ *Ibíd.*

- III. Las normas involucradas fueron incorrectamente interpretadas o mal aplicadas; o
- IV. Los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de los requisitos formales, o de procedimiento a cargo del contribuyente resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.

Para el cumplimiento de las resoluciones del recurso de revocación exclusivo de fondo, será aplicable lo dispuesto por el artículo 133-A del Código Fiscal de la Federación.

4.4. El Juicio de Nulidad.

4.4.1. Generalidades del Juicio de Nulidad.

Los juicios son instrumentos ideales para solucionar controversias jurídicas, las cuales son sometidas al conocimiento de autoridades competentes; el juicio va estar ligado a la palabra procedimiento, puesto que debe seguir un orden para que se lleve de manera satisfactoria.

El juicio de nulidad en materia fiscal es un medio de defensa ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en contra de los actos de la autoridad que lesionen los derechos del contribuyente o de un particular, también se le conoce como juicio contencioso administrativo o de anulación.¹³⁴

Por otra parte, Carlos Alberto Ortega Carreón no establece que el juicio se trata de un procedimiento formal, a través del cual dos partes dirimen una

¹³⁴ FEREGRINO, Paredes, Baltazar, (2015). OP CIT. p. 240.

controversia ante un tercero, dotado de plena jurisdicción para otorgarle la razón a quien demuestre tenerla.¹³⁵

En este orden de ideas, podemos establecer que el juicio de nulidad es un procedimiento de anulación de una resolución que impone una carga fiscal al contribuyente y que requiere de la intervención de un órgano jurisdiccional (Tribunal Federal de Justicia Administrativa), para que resuelva la controversia, otorgándole la razón a quien demuestre tenerla.

El juicio de nulidad es puesto en marcha por alguna de las partes involucradas, ya sea que se trate de un particular o de una autoridad, cuando promueva un juicio de lesividad. El juicio comienza con la presentación de la demanda, la cual debe reunir los elementos esenciales del procedimiento y dentro de los términos y plazos de acuerdo con el juicio en la vía que se haya elegido.

Una vez presentado el escrito inicial de demanda ante la Sala competente, dentro del plazo de los treinta días siguientes a haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, de acuerdo a lo establecido por el artículo 13 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. Así mismo se acordará la demanda aceptándola, previniéndola o desechándola según sea el caso.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 3° de la citada Ley, son partes en el juicio:

- **El demandante** o parte actora, como también se le define, es la parte en el procedimiento que ejercita una acción jurisdiccional; este ejercicio se puede dar en tres casos: por el particular, por la autoridad y un tercero interesado o posible afectado adopta la calidad de demandante.

¹³⁵ ORTEGA, Carreón, Carlos Alberto, (2018). OP CIT. p. 89.

- **Los demandados** y tendrán ese carácter: el particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa, y la autoridad que dictó la resolución impugnada.

Así mismo la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo establece como demandado indubitable El Jefe del Servicio de Administración Tributaria o el titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado que sea parte en los juicios en que se controviertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación, respecto de las materias de la competencia del Tribunal.

De igual forma, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá apersonarse como parte en los juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación.

4.2.2. Casales de Procedencia, Improcedencia y Sobreseimiento.

La *procedencia del juicio de nulidad* se desprende de los aspectos que a continuación se describen:

- I. El juicio procede contra los actos administrativos, Decretos y Acuerdos de carácter general, diversos a los Reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación.

- II. Procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece los artículos 14 y 15 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y son las siguientes:

- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;
- Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;
- Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;
- Las que causen un agravio en materia fiscal distinto a las citadas con antelación.
- Las que nieguen la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado, declaren improcedente su reclamación o cuando habiéndola otorgado no satisfaga al reclamante.
- Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo;
- Las que se configuren por negativa ficta en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o las disposiciones aplicables o, en su defecto, en el plazo de tres meses, así como las que nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rij a dichas materias; entre otras.

Así mismo es competente el tribunal para substanciar los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre

que dichas resoluciones sean de las materias señaladas con antelación como de su competencia, llevándose mediante el juicio de lesividad.

En cuanto a las *causales de improcedencia del juicio de nulidad* son las que se señalan a continuación:

- Que no afecten los intereses jurídicos del demandante, salvo en los casos de legitimación expresamente reconocida por las leyes que rigen al acto impugnado.
- Que no le competa conocer a dicho Tribunal.
- Que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.
- Cuando hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento si no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal, en los plazos que señala la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.
- Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.
- Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa.
- Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente, cuando la Ley disponga que debe agotarse la misma vía.
- Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.
- Contra reglamentos.
- Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.
- Cuando de las constancias de autos apareciere claramente que no existe la resolución o acto impugnados.

- Que puedan impugnarse en los términos del artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior, cuando no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida.
- Cuando la demanda se hubiere interpuesto por la misma parte y en contra del mismo acto impugnado, por dos o más ocasiones.
- En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de esta Ley o de una Ley fiscal o administrativa.

La procedencia del juicio será examinada aun de oficio y se determinará mediante sentencia interlocutoria.

El *sobreseimiento en el juicio de nulidad*, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 9° de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, se presenta como consecuencia de algunas de las siguientes causales:¹³⁶

- I. Por desistimiento del demandante.
- II. Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia.
- III. En el caso de que el demandante muera durante el juicio si su pretensión es intransmisible o, si su muerte, deja sin materia el proceso.
- IV. Si la autoridad demandada deja sin efecto la resolución o acto impugnados, siempre y cuando se satisfaga la pretensión del demandante.
- V. Si el juicio queda sin materia.
- VI. En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

De acuerdo por lo previsto en el artículo en comento de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, el sobreseimiento puede ser parcial o

¹³⁶ LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2005. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 27 de enero de 2017. p. 7.

total; sin embargo, establecemos que el sobreseimiento es la conclusión anticipada de un proceso, de tal suerte que la litis o causa del juicio dejo de existir.

4.2.3. Requisitos de la Demanda de Nulidad.

Conforme a lo establecido por el artículo 14 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, la demanda de nulidad debe de reunir los siguientes requisitos:

- Nombre del demandante.
- Su domicilio fiscal, así como domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la jurisdicción de la Sala Regional competente, y su dirección de correo electrónico.
- La resolución que se impugna. En el caso de que se controvierta un decreto, acuerdo, acto o resolución de carácter general, precisará la fecha de su publicación.
- La autoridad o autoridades demandadas.
- Según el caso, el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.
- Los hechos que den motivo a la demanda.
- Las pruebas que se ofrezcan.

En caso de que ofrezca pruebas documentales, podrá ofrecer también el expediente administrativo en que se haya dictado la resolución impugnada.

- Los conceptos de impugnación.
- Precisar el nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.
- Establecer claramente lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.
- En cada escrito de demanda sólo podrá aparecer un demandante, salvo en los casos que se trate de la impugnación de resoluciones conexas, o que se

afecte los intereses jurídicos de dos o más personas, mismas que podrán promover el juicio contra dichas resoluciones en un solo escrito.

Cuando se omita el nombre del demandante, así como señalar la resolución que se impugna y los conceptos de impugnación relacionados con la demanda, el magistrado instructor desechará de plano, por improcedente la demanda interpuesta.

Si se omiten los otros requisitos de la demanda de nulidad mencionados con antelación requerirá al promovente para que los señale dentro del término de cinco días, apercibiéndolo de que no hacerlo en tiempo, se le tendrá por no presentada la demanda, o por no ofrecidas las pruebas, según corresponda.

Si en el lugar señalado por el actor como domicilio del tercero, se negare que sea éste, el demandante deberá proporcionar al Tribunal la información suficiente para proceder a su primera búsqueda, siguiendo al efecto las reglas previstas en el Código Federal de Procedimientos Civiles.

En cuanto a los documentos que deben acompañar a la demanda al promover el juicio de nulidad, la Ley exige que deben de presentarse los siguientes documentos:

- Copia de traslado con copia de los documentos anexos.
- El documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o bien señalar los datos de registro del documento con la que esté acreditada ante el Tribunal, cuando no gestione en nombre propio.
- Documento en el que conste la resolución impugnada.

- En el supuesto de que se impugne una resolución negativa ficta, deberá acompañar una copia en la que obre el sello de recepción de la instancia no resuelta expresamente por la autoridad.
- Constancia de la notificación de la resolución impugnada.
- Cuando no se haya recibido constancia de notificación o la misma hubiere sido practicada por correo, así se hará constar en el escrito de demanda, señalando la fecha en que dicha notificación se practicó. Si la autoridad demandada al contestar la demanda hace valer su extemporaneidad, anexando las constancias de notificación en que la apoya, el Magistrado Instructor procederá conforme a lo previsto en el artículo 17, fracción V, de la citada Ley. Si durante el plazo previsto en el artículo 17 citado no se controvierte la legalidad de la notificación de la resolución impugnada, se presumirá legal la diligencia de notificación de la referida resolución.
- El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.
- El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial.
- Las pruebas documentales que se ofrezcan.
- Y los demás considerados por la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, según sea el caso.

4.3.4. La Contestaciones la Demanda.

Una vez admitida la demanda de juicio de nulidad, se correrá traslado de ella al demandado, emplazándolo, para que la conteste dentro de los treinta días siguientes a aquél en que surta efectos el emplazamiento.

El plazo para contestar la ampliación de la demanda será de diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la ampliación. Si no se produce la contestación en tiempo y forma, o ésta no se refiere a todos los hechos, se tendrán como ciertos los que el actor impute de manera

precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios resulten desvirtuados.

El demandado, en su contestación de demanda y en la contestación de ampliación de demanda, expresara los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar, las consideraciones que, a su juicio impidan se emita decisión en cuanto al fondo o demuestre que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.

Se referirá concretamente a cada uno de los hechos que el demandante le impute de manera expresa:

- Afirmandolos.
- Negándolos.
- Expresando que los ignora por no ser propios.
- Exponiendo cómo ocurrieron, según sea el caso.
- Los argumentos por medio de los cuales se demuestra la ineficacia de los conceptos de impugnación.
- Los argumentos por medio de los cuales se desvirtúe el derecho de indemnización que solicite la parte actora.
- Las pruebas que ofrezca.

En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial, se precisarán los hechos sobre los que deban versar y se señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos. Sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas dichas pruebas.

El demandado deberá adjuntar a su contestación:

- I. Copias de la misma y de los documentos que acompañe para el demandante y para el tercero señalado en la demanda.

- II. El documento en que acredite su personalidad cuando el demandado sea un particular y no gestione en nombre propio.
- III. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandado.
- IV. En su caso, la ampliación del cuestionario para el desahogo de la pericial ofrecida por el demandante.
- V. Las pruebas documentales que ofrezca.

En la contestación de la demanda no pueden cambiarse los fundamentos de derecho de la resolución impugnada. Para el caso de que se trate de una negativa ficta, la autoridad demandada o la facultada para contestar la demanda, deberá expresar los hechos, y el derecho que se apoya en la misma. En la contestación de la demanda, o hasta antes del cierre de la instrucción, la autoridad demandada podrá allanarse a las pretensiones del demandante o revocar la resolución impugnada.

Cuando haya contradicciones entre los hechos y fundamentos de derecho dados en la contestación de la autoridad federativa coordinada que dictó la resolución impugnada y la formulada por el titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado, únicamente se tomará en cuenta, respecto a esas contradicciones, lo expuesto por éstos últimos.

4.3.5. Medidas Cautelares en el Juicio de Nulidad.

Lo que entendemos por justicia cautelar es derivado del principio constitucional de tutela judicial efectiva. La finalidad principal de las medidas cautelares es asegurar cuando se obtenga una sentencia sobre el fondo del recurso contencioso administrativo, la situación acontecida de la administración en el cumplimiento del acto recurrido sea ya irreversible. Por lo que la tutela cautelar persigue en este caso que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ordene

cuantas mediadas fuese necesarias para asegurar la efectividad de la sentencia a intervenir en el futuro. Como su nombre lo indica las medidas cautelares serán medias de carácter provisional.

Por lo que una vez que iniciado el juicio contencioso administrativo, salvo en los casos en que se ocasione perjuicio al interés social o se contravengan disposiciones de orden público, y con el fin de asegurar la eficacia de la sentencia, el Magistrado Instructor podrá decretar la suspensión de la ejecución del acto impugnado, a fin de mantener la situación de hecho existente en el estado en que se encuentra, así como todas las medidas cautelares positivas necesarias para evitar que el litigio quede sin materia o se cause un daño irreparable al actor.

La suspensión de la ejecución del acto impugnado se tramitará y resolverá exclusivamente de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 28 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

Las demás medidas cautelares se tramitarán y resolverán de conformidad con el procedimiento previsto en la presente disposición jurídica y los artículos 24 Bis, 25, 26 y 27 de la citada Ley.

En los casos en los que las medidas cautelares puedan causar daños a terceros, el Magistrado Instructor las ordenará siempre que el actor otorgue garantía bastante para reparar, mediante indemnización, los daños y perjuicios que con ellas pudieran causarse si no obtiene sentencia favorable en el juicio; la garantía que deberá expedirse a favor de los terceros que pudieran tener derecho a la reparación del daño o a la indemnización citada y quedará a disposición de la Sala Regional que Corresponda.

No se admitirá la contragarantía si de ejecutarse el acto impugnado o de no concederse la medida cautelar positiva queda sin materia el juicio o cuando resulte

en extremo difícil restituir las cosas al estado que guardaban antes del inicio del juicio, lo cual deberá ser motivado por el Magistrado Instructor.¹³⁷

4.3.6. Incidentes de Previo y Especial Pronunciamiento.

Los incidentes son cuestiones de carácter procesal que infieren dentro de un juicio y a través de ellos se resuelve en forma accesoria y paralela, aun cuando no se refiere al aspecto de fondo del juicio.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 29 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, los incidentes dentro del juicio de nulidad sólo podrán ser de previo y especial pronunciamiento.

Respecto lo anterior, los incidentes de previo y especial pronunciamiento implican la suspensión del juicio hasta la resolución del incidente y se resuelve mediante una sentencia incidental, no mediante sentencia definitiva del juicio.

Los incidentes de previo y especial pronunciamiento en el juicio de nulidad son:

- La incompetencia por materia.
- El de la acumulación en juicios.
- El de nulidad de notificaciones.
- El de recusación por causa de impedimento.
- La reposición de autos.
- La interposición por causa de muerte, disolución, declaratoria de ausencia o incapacidad.

El procedimiento para interponer los incidentes de previo y especial pronunciamiento dentro del juicio de nulidad, estará regulado por los artículos 29,

¹³⁷ LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, (2020). OP CIT. pp. 24 y siguientes.

30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38 y 39 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

4.3.7. Las Pruebas en el Juicio de Nulidad.

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 40 de la citada Ley, en los procedimientos contenciosos substanciados ante el Tribunal de Federal de Justicia Administrativa, se admitirá toda clase de pruebas, con excepción de la confesión de las autoridades en las que se tenga que absolver posiciones, así como la petición de informes, a menos de que éstos consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado sentencia. En este caso, se ordenará dar vista a la contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga.

El Magistrado Instructor, hasta antes de que se cierre la instrucción, para un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los mismos, ordenar la práctica de cualquier diligencia o proveer la preparación y desahogo de la prueba pericial cuando se planteen cuestiones de carácter técnico y no hubiere sido ofrecida por las partes.

Cabe señalar, que este tipo de pruebas para mejor proveer no requiere de las mayores formalidades para su recepción y desahogo, pero debe de dar vista a las partes interesadas, para manifestar lo que a su derecho convenga.

Por lo que respecta a la prueba pericial se encuentra regulada por la propia Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, por lo que no resulta aplicable otra Ley de forma supletoria. Una vez que se ofrece la prueba pericial, nombrado el perito y señalado su domicilio y acompañado el cuestionario respectivo, viene después un acuerdo donde se otorga al oferente un plazo de 10 días para presentarlo ante la sala para aceptar el cargo, posteriormente se le otorgara un plazo de no menos de 15 días para que rinda su dictamen. Solo se tomará el dictamen del perito que se presente a tiempo.

Para el caso del desahogo de la prueba testimonial, esta se desarrollará de acuerdo a lo establecido por el artículo 44 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

En cuanto a la valoración de las pruebas, se hará de acuerdo a lo siguiente:

- I. Harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.
- II. Tratándose de actos de comprobación de las autoridades administrativas, se entenderán como legalmente afirmados los hechos que constan en las actas respectivas.
- III. El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedará a la prudente apreciación de la Sala.

Cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración se estará a lo dispuesto por el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, la Sala adquiriera convicción distinta acerca de los hechos materia del litigio, podrá valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en las fracciones I, II y III del artículo 46 de citada Ley, debiendo fundar razonadamente esta parte de su sentencia.¹³⁸

4.3.8. Alegatos y Cierre de Instrucción en el Juicio de Nulidad.

El Magistrado Instructor, cinco días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y/o no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos de lo bien probado por escrito.

Los alegatos presentados en tiempo deberán ser considerados al dictar sentencia; dichos alegatos no pueden ampliar la litis fijada en los acuerdos de admisión a la demanda o de admisión a la ampliación a la demanda, en su caso.

Al vencer el plazo de cinco días a que se refiere el párrafo anterior, con alegatos o sin ellos, quedará cerrada la instrucción del juicio, sin necesidad de una declaratoria expresa, y a partir del día siguiente empezarán a computarse el plazo de los cuarenta y cinco días siguientes, para que se pueda pronunciar la sentencia.

4.3.9. La Sentencia.

Respecto de la sentencia que emita el Tribunal Federal de Justicia Administrativa se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

¹³⁸ *Ibídem.*

Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia de la Sala deberá examinar primero aquéllos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana. En el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, la misma deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución.

Las Salas podrán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación.

Tratándose de las sentencias que resuelvan sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso administrativo, si se cuenta con elementos suficientes para ello, el Tribunal se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante. No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda.

La sentencia definitiva podrá:

- I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada (nulidad lisa y llana).
- III. Nulidad para efectos.
- IV. Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada

La sentencia definitiva queda firme cuando:

- No admita en su contra recurso o juicio.

- Admitiendo recurso o juicio, no fuere impugnada, o cuando, habiéndolo sido, el recurso o juicio de que se trate haya sido desechado o sobreseído o hubiere resultado infundado, y
- Sea consentida expresamente por las partes o sus representantes legítimos.

A partir de que quede firme una sentencia y cause ejecutoria, correrán los plazos para el cumplimiento de las sentencias, previstos en los artículos 52 y 58-14 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

Para el caso de que alguna de las partes dentro del juicio que estime contradictoria, ambigua u obscura una sentencia definitiva del Tribunal, podrá promover por una sola vez su aclaración dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos su notificación.

La instancia deberá señalar la parte de la sentencia cuya aclaración se solicita e interponerse ante la Sala o Sección que dictó la sentencia, la que deberá resolver en un plazo de cinco días siguientes a la fecha en que fue interpuesto, sin que pueda variar la sustancia de la sentencia. La aclaración no admite recurso alguno y se reputará parte de la sentencia recurrida y su interposición interrumpe el término para su impugnación.¹³⁹

4.5. El Juicio en Línea.

Otra vía para promover el medio de defensa en materia fiscal con que cuenta el contribuyente, como lo es el juicio de nulidad, es a través del juicio en línea que se puede promover, substanciar y resolver en línea, a través del Sistema de Justicia en Línea del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

¹³⁹ *Ibíd.*

El objetivo principal de este juicio es la agilización de los tramites que las partes realicen ante el Tribunal, ya que las demandas no se presentan físicamente o por correo, sino mediante el uso del sistema en línea mencionado con antelación.

Cabe destacar que el juicio en línea es optativo para los particulares, pero obligatorio para las autoridades, dándose la posibilidad de que el juicio de que el juicio tradicional y el juicio en línea puedan coexistir para asegurar el pleno acceso a la justicia, y dando al particular el derecho a decidir la vía en la que se tramita el juicio.

El sistema de Justicia en Línea del Tribunal Federal de Justicia Administrativa se integrara el expediente electrónico, mismo que incluirá todas las promociones, pruebas y otros anexos que presenten las partes, oficios, acuerdos, y las resoluciones tanto interlocutorias como definitivas, así como las demás actuaciones procesales que se deriven de la sustanciación del juicio, garantizando la seguridad, inalterabilidad, autenticidad, integridad y durabilidad, conforme a los lineamientos que expida el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Para hacer uso del Sistema de Justicia en Línea deberán observarse los lineamientos que, para tal efecto, expida el Tribunal. Además de que es necesario de que el promovente de este juicio cuente con Firma Electrónica Avanzada, previa obtención del registro y autorización correspondientes, por parte del Tribunal.

La Firma Electrónica Avanzada producirá los mismos efectos legales que la firma autógrafa y garantizará la integridad del documento, teniendo el mismo valor probatorio.

Por otra parte, el juicio de nulidad a través de la modalidad en línea, el procedimiento se llevará conforme a lo establecido por los artículos 58-A al 58-S de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

4.6. El Juicio de Nulidad en la Vía Sumaria.

La expresión sumaria supone la realización de un procedimiento sucinto y abreviado, es decir, sin perder las formalidades de un proceso tradicional, por lo que el método que lo regula asegura que se tramite con agilidad y rapidez. Sin embargo, no puede aplicarse a todas las materias ni a todos los casos, debido a la complejidad de los asuntos sometidos a juicio, las pruebas aportadas su desahogo y la relevancia que involucran, impidan su acceso.¹⁴⁰

El juicio contencioso administrativo federal se tramitará y resolverá en la vía sumaria, cuando se impugnen resoluciones definitivas cuyo importe no exceda de quince veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal elevado al año al momento de su emisión, procederá el Juicio en la vía Sumaria siempre que se trate de alguna de las resoluciones definitivas siguientes:

- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, por las que se fije en cantidad líquida un crédito fiscal;
- Las que únicamente impongan multas o sanciones, pecuniaria o restitutoria, por infracción a las normas administrativas federales;
- Las que exijan el pago de créditos fiscales, cuando el monto de los exigibles no exceda el importe citado;
- Las que requieran el pago de una póliza de fianza o de una garantía que hubiere sido otorgada a favor de la Federación, de organismos fiscales autónomos o de otras entidades paraestatales de aquélla, ó
- Las recaídas a un recurso administrativo, cuando la recurrida sea alguna de las consideradas en los incisos anteriores y el importe de esta última, no exceda el importe de quince veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal elevado al año.

¹⁴⁰ ORTEGA, Carreón, Carlos Alberto, (2018). OP CIT. p. 333.

La demanda deberá presentarse dentro de los treinta días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución impugnada, de conformidad con las disposiciones de esta Ley ante la Sala Regional competente.

La interposición del juicio en la vía incorrecta no genera el desechamiento, improcedencia o sobreseimiento. En todos los casos, y en cualquier fase del procedimiento, mientras no haya quedado cerrada la instrucción, el Magistrado Instructor debe reconducir el juicio en la vía correcta, debiendo realizar las regularizaciones que correspondan, siempre y cuando no impliquen repetir alguna promoción de las partes.

El procedimiento del juicio de nulidad en la vía sumaria se regirá conforme a lo dispuesto por los artículos 58-1 al 58-15 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

4.7. Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.

El juicio de resolución exclusiva de fondo se tramitará a petición de la parte actora, conforme a lo establecido en el Capítulo XII de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, y en lo no previsto se aplicarán las disposiciones que regulan el juicio contencioso administrativo.

En el juicio de resolución exclusiva de fondo se observarán especialmente dos principios:

- El principio de oralidad.
- El principio de celeridad.

El Tribunal determinará las Salas Regionales Especializadas en materia del juicio de resolución exclusiva de fondo, el cual versará únicamente sobre la

impugnación de resoluciones definitivas que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX del Código Fiscal de la Federación y la cuantía del asunto sea mayor a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización, elevada al año, vigente al momento de emisión de la resolución combatida.

En el juicio de resolución exclusiva de fondo el demandante sólo podrá hacer valer conceptos de impugnación que tengan por objeto resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia que se plantea, sin que obste para ello que la resolución que se controvierta se encuentre motivada en el incumplimiento total o parcial de requisitos exclusivamente formales o de procedimiento establecidos en las disposiciones jurídicas aplicables; siempre que el demandante acredite que no se produjo omisión en el pago de contribuciones.

Para efectos del juicio de resolución exclusiva de fondo se entenderá por concepto de impugnación cuyo objeto sea resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia, entre otros, aquéllos que, referidos al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones revisadas, pretendan controvertir alguno de los siguientes supuestos:

- Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas.
- La aplicación o interpretación de las normas involucradas.
- Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo de la controversia.
- La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en las fracciones anteriores.

En ningún caso el juicio de resolución exclusiva de fondo podrá tramitarse a través del juicio en la vía tradicional, sumaria o en línea, regulados por la Ley

Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. Una vez que el demandante haya optado por el juicio de resolución exclusiva de fondo, no podrá variar su elección.

Respecto de las sentencias dictadas en el juicio de resolución exclusiva de fondo, si éstas no favorecen a la autoridad demandada, podrá interponer el recurso de revisión previsto en el artículo 63 de la citada Ley.

4.8. Juicio de Amparo.

4.8.1. Generalidades del Juicio de Amparo.

El juicio de amparo se ha constituido como uno de los elementos e instituciones elementales que ha fortalecido el sistema jurídico del país, con la finalidad de preservar las garantías del gobernado, a través de su fundamento medular y esencial, a fin mantener el orden de derecho, en que se estructura la sociedad y el Estado mexicano, garantizando así el imperio de la Constitución y de la Ley.

En razón de lo anterior, es necesario conocer la definición del juicio de amparo como mecanismo de defensa legal.

De acuerdo con Alberto A. Sánchez Pichardo, el juicio de amparo es un medio de control de constitucionalidad de los actos y resoluciones emitidos por autoridades legislativas, administrativas y judiciales, ya que mediante este juicio se preservan los derechos fundamentales consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y se hacen efectivas, conservando de esta forma el principio de legalidad al que deben de estar sujetos todos los actos de autoridad limitados precisamente por los derechos fundamentales, que sólo pueden afectar

mediante determinadas circunstancias que deben de estar contempladas en Ley, lo que le otorga seguridad jurídica a los gobernados frente a los actos del Estado.¹⁴¹

Este juicio se encuentra regulado por la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y serán competente para conocer de este juicio los Tribunales de la Federación, sobre controversias que se susciten por:

- Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los Tratados Internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;
- Por normas generales o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o la autonomía de la Ciudad de México, y
- Por normas generales o actos de las autoridades de las entidades federativas que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.

Conforme a lo anteriormente establecido, el juicio de amparo, al igual que el juicio de nulidad, es un juicio autónomo que tiene como fin el control de constitucionalidad de los actos autoritarios, así como el control de legalidad de los actos administrativos.

Existen situaciones en las cuales es posible recurrir, a elección del afectado, al juicio de amparo o juicio de nulidad, según se aleguen violaciones constitucionales o violaciones de mera legalidad. En tal caso, si se acude al juicio de nulidad, habrá de agotarse todas las instancias a fin de no violar el principio de definitividad que rige en materia de amparo.

¹⁴¹ SÁNCHEZ, Pichardo, Alberto C., (2019). Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa. Decimosegunda ed. México. Editorial Porrúa. pp. 819 y 820.

Respecto lo anterior, es necesario tener en cuenta el medio de defensa idóneo que se debe de promover respecto sea el caso, ya que con el contenido del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de la Ley de Amparo se desprenden dos tipos de juicio de amparo: el directo y el indirecto.

4.8.2. Juicio de Amparo Directo.

El juicio de amparo directo se convierte en un procedimiento de revisión de la sentencia definitiva o de la resolución que haya puesto fin al juicio, que dictada por la autoridad responsable, se convierte en el acto reclamado en el amparo directo, en donde su procedimiento se traduce básicamente en una revisión de la sentencia definitiva o de la resolución que haya puesto fin al juicio por parte del Tribunal Colegiado de Circuito, o de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de aquellas demandas de amparo directo, en donde dicha Suprema Corte hace uso de su facultad de atracción.

En efecto, el Juicio de Amparo Directo es un procedimiento de revisión, dado que en este tipo de juicios no se pueden ofrecer ni desahogar pruebas, el Tribunal Colegiado de Circuito, o en su caso la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sí admiten a trámite la demanda de amparo directo, para resolver en definitiva este tipo de juicios, revisarán la sentencia definitiva, el laudo o la resolución que puso fin al juicio, y que es materia del acto reclamado en el amparo directo, en atención de los conceptos de violación que haya hecho valer la parte quejosa en la demanda de amparo.

El artículo 64 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, establece la procedencia del juicio de amparo directo como medio de impugnación, que posee el particular contra la sentencia que haya emitido el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Al reclamarse la sentencia definitiva, deberán hacerse valer las violaciones a las leyes del procedimiento, siempre y cuando el quejoso las haya impugnado durante la tramitación del juicio, mediante el recurso o medio de defensa que, en su caso, señale la Ley ordinaria respectiva y la violación procesal trascienda al resultado del fallo.

El plazo para presentar la demanda de amparo es de quince días y se debe presentar por conducto de la autoridad señalada como responsable, para que ésta la remita al Tribunal Colegiado de Circuito competente para resolver.

4.8.3. Juicio de Amparo Indirecto.

Algunos autores opinan que este es el verdadero Juicio de Amparo, en virtud de que, en este tipo de juicios, sí se presentan las diversas etapas esenciales de un procedimiento, como serían entre otras, la demanda, y su contestación, el ofrecimiento y desahogo de pruebas, la formulación de alegatos y el dictado de la sentencia definitiva.

Conforme al artículo 107 de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el amparo indirecto procede:¹⁴²

- Contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al quejoso.
- Contra actos u omisiones que provengan de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo;
- Contra actos, omisiones o resoluciones provenientes de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio, siempre que se trate de:

¹⁴² LEY DE AMPARO, REGLAMENTARIA DE LOS ARTÍCULOS 103 Y 107 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2013. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 15 de junio de 2018. pp. 34 y 35.

- a) La resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso, trascendiendo al resultado de la resolución; y
- b) Actos en el procedimiento que sean de imposible reparación, entendiéndose por ellos los que afecten materialmente derechos sustantivos tutelados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los Tratados Internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.
 - Contra actos de tribunales judiciales, administrativos, agrarios o del trabajo realizados fuera de juicio o después de concluido.
 - Contra actos en juicio cuyos efectos sean de imposible reparación, entendiéndose por ellos los que afecten materialmente derechos sustantivos
 - Contra actos de autoridad que determinen inhibir o declinar la competencia o el conocimiento de un asunto.

La demanda de Juicio de Amparo Indirecto, se presenta ante un Juez de Distrito y el plazo para promoverlo es dentro de los quince días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acto o de la resolución que se reclame o aquel en el que el quejoso haya tenido conocimiento o se ostente sabedor del acto reclamado o de su ejecución, salvo cuando se reclame una regla general autoaplicativa, será de treinta días.

En este orden de ideas, debe decirse que, en este tipo de juicios, el procedimiento se inicia con la presentación de la demanda, y una vez admitida ésta, se emplaza a quienes hayan sido señalados como parte, y en su caso se ordena abrir el incidente de suspensión del acto reclamado, si está solicitado por el quejoso, por ello, si se abre a trámite el incidente del acto reclamado, se llevan dos tipos de procedimientos, el principal, y el incidental.

Al admitirse a trámite la demanda, se solicita de las autoridades responsables su informe justificado; se señala día y hora para la celebración de la audiencia constitucional.

En la fecha señalada para la audiencia, se celebra una audiencia constitucional en donde se ofrecen y desahogan pruebas, y se rinden alegatos, culminado este procedimiento con la sentencia que resuelve en definitiva el asunto.

Los diversos sentidos de la sentencia podrán ser:

- De sobreseimiento;
- Negando el amparo; o
- Concediendo el amparo solicitado por el quejoso.

Para el caso de que cualquiera de las partes que intervinieron en el juicio, no están de acuerdo con esta última resolución, pueden interponer en contra de ella, el recurso de revisión que refiere la citada Ley de Amparo.

4.9. Opinión sobre los Medios de Defensa en Relación con los Procedimientos Fiscales en Materia de Fiscalización.

La facultad de fiscalización es una de función de la administración, mediante la cual la autoridad fiscal podrá investigar y verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas en las leyes y reglamentos impositivos, así como para comprobar que los contribuyentes han pagado correctamente las contribuciones causadas y sus accesorios, para imponer sanciones, en su caso ejercer la acción penal y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Los procedimientos, más comunes que lleva a cabo la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación son:

- La visita domiciliaria;

- La revisión de gabinete;
- La revisión de dictamen, y
- La revisión electrónica.

Para llevar a cabo el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal tiene que seguir una serie de requisitos y formalidades que les impone la Constitución y las leyes fiscales.

Es importante resaltar que en muchas ocasiones las actuaciones de la autoridad fiscal no se ciñen o circunscriben a los mandatos legales o reglamentarios; esto se debe a razones como: hacer incorrectas interpretaciones de las disposiciones legales, por arbitrariedad del servidor público correspondiente, por exceso en el cumplimiento de sus atribuciones, o simplemente por omisiones dentro de un procedimiento de fiscalización.

Ante esta situación, es necesario que el contribuyente fiscalizado conozca los medios de defensa con los que cuenta, para garantizar los parámetros constitucionales y legales con el objetivo de que pueda defenderse ante los actos arbitrarios e ilegales frente al ejercicio de esas atribuciones de la autoridad fiscal.

Como ya se vio con antelación en este capítulo, el contribuyente cuenta con varios medios de defensa administrativos y jurisdiccionales, los cuales deben ser agotados de acuerdo a las disposiciones legales que los establecen.

Para el caso de los recursos administrativos, éstos se podrán presentar de forma optativa ante la autoridad que emitió la resolución impugnada y que pueden ser mediante el recurso de revocación y el recurso de revocación exclusivo de fondo, según sea el caso. El promover un recurso de revocación en contra del acto administrativo o resolución definitiva dictada por una autoridad fiscal en un procedimiento de fiscalización previo o de ejecución, tiene las siguientes ventajas:

- Permite corregir a la autoridad errores administrativos.
- Es un procedimiento menos formal que el juicio contencioso administrativo o el juicio de amparo, ya que no requiere tantos requisitos.
- Es viable, ya que se puede interponer por medio electrónico a través del Buzón Tributario, evitando costos al contribuyente.
- Otra ventaja es que, al tramitar el recurso de revocación en tiempo y forma, no es necesario garantizar el interés fiscal sino hasta que la autoridad resuelva el mismo.
- La tramitación es sencilla y no requiere de cumplir formulismos exagerados.
- Es de carácter optativo.
- En el caso de obtener una resolución favorable, ya no necesario promover algún otro medio de defensa.

En cuanto a las desventajas de promover el recurso de revocación, la más trascendente y principal, tenemos que desafortunadamente en la mayoría de los casos, los servidores de las Administraciones Desconcentradas Jurídicas confirman todos los actos de la autoridad independientemente de que se advierta alguna causal fundada de ilegalidad, es decir, confirman todo lo que se recurre. Por lo que se estaría violentado el derecho fundamental a un recurso efectivo.

Respecto de los medios de defensa jurisdiccionales, como lo son el juicio de nulidad y el juicio de amparo, estos deben ser agotados en la vía correcta de acuerdo a las disposiciones legales que los establecen, para el efecto de tener defensa adecuada, que le permitirá al contribuyente obtener una resolución más favorable y apegada a derecho a diferencia de un medio de defensa no jurisdiccional.

Conclusiones.

El Estado, para poder llevar a cabo de manera satisfactoria la realización del ejercicio de sus funciones, requiera de manera imprescindible de un gran número de recursos para solventar todas sus necesidades, mismo que debe de prevenir en su mayor parte de la recaudación de la riqueza de los gobernados con apego a la aplicación de la norma impositiva, lo que da origen a su actividad financiera para recaudar los recurso que le permitirán solventar los gastos públicos.

En este orden de ideas, podemos establecer que la actividad financiera del Estado consistente en la obtención, manejo y aplicación de los recursos, estará regulada por la diciplina del derecho financiero.

Dado el gran campo de estudio del derecho financiero y derivado de la multiplicidad de los asuntos de atiende el Estado en el cumplimiento de sus funciones, el derecho financiero se divide en varias ramas, que cada una de estas ramas tienen un objeto propio y que se encuentran localizadas, evidentemente, en la actividad financiera.

Como ya se comentó, el derecho financiero comprende varias ramas de estudio, dado el caso únicamente nos centramos en el estudio de la obtención de los recursos y las relaciones que se generan por esta actividad que estará por el derecho fiscal.

En cuanto al derecho fiscal es una diciplina del derecho que tiene como finalidad regular el establecimiento, recaudación y control de ingresos del 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.

En cuanto al estudio de la norma primigenia del derecho fiscal mexicano, nace en virtud de un proceso constitucional y su fundamento lo encontramos en el artículo 31 fracción IV, que establece que la obligación de los mexicanos de contribuir de forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

De este precepto constitucional surge la obligación del gobernado al pago de contribuciones con la finalidad de contribuir al gasto público. De esta manera tenemos autoridades fiscales, que además de exigir el cumplimiento de pago de contribuciones de forma voluntaria, también podrán hacerlo mediante diferentes instrumentos que la Ley establece, tal es el caso de las facultades de comprobación con que cuenta la autoridad fiscal.

Para que la autoridad fiscal pueda de investigar y verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas en las leyes y reglamentos impositivos, así como para comprobar que los contribuyentes han pagado correctamente las contribuciones causadas y sus accesorios, es indispensable que previamente haya sido facultada en forma expresa y suficiente por la Ley, estas atribuciones de las cuales ha sido dotada la autoridad fiscal se le conoce como “facultades de comprobación”.

El Código Fiscal de la Federación, establece cuáles son esas facultades de comprobación de la autoridad fiscal, así como la forma en que ha de ejercerlas dicha autoridad y los formulismos que deben cumplirse, a efecto de que los actos, procedimientos administrativos y resoluciones que dicte, sean apegados al principio de legalidad y validos conforme a derecho.

Respecto de las facultades de comprobación más trascendentales por su concurrencia dentro de la práctica por parte de la autoridad fiscal, tenemos a la

visita domiciliaria, la revisión de gabinete, la revisión de dictamen y la revisión electrónica.

La visita domiciliaria es una de las facultades de comprobación más importantes de la autoridad fiscal consistente en Practicar visitas en el domicilio a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

La revisión de gabinete es otra forma de auditar la actividad fiscal del contribuyente en la que implica que las autoridades fiscales lleven a cabo este procedimiento de fiscalización desde su propio escritorio, revisando la contabilidad y declaraciones presentadas por los contribuyentes.

Otra facultad de fiscalización es la revisión de dictámenes de contador público. Cuyo objetivo es revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre operación de enajenaciones que realicen.

Finalmente tenemos a la revisión electrónica, cuya finalidad consiste en practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones

Dado el caso de que la autoridad fiscal ejerza alguna de las facultades de comprobación, de las mencionadas con antelación, debe de ceñirse a las disposiciones legales que rigen a la materia y a los principios fundamentales establecidos por nuestra Constitución, para ejercer sus facultades de fiscalización.

Por lo que es importante destacar que la mayoría de los casos, las autoridades fiscales no se sujetan a las leyes de la materia para ejercer sus

facultades de comprobación, debido a que utilizan más la conveniencia financiera que la disciplina legal.

Ello ocasiona que la autoridad fiscal utilice malas prácticas al ejercer sus procedimientos de fiscalización, entre las que destacan: las incorrectas interpretaciones de las disposiciones legales, arbitrariedad del servidor público correspondiente, el exceso en el cumplimiento de sus atribuciones, o simplemente por incidencias dentro de un procedimiento de fiscalización.

Respecto de las incidencias más comunes en las que puede incurrir la autoridad fiscal dentro del ejercicio de sus facultades de comprobación, destacan: las violaciones substanciales o de fondo; las omisiones formales; y los vicios del procedimiento.

Ante tales situaciones, es que existen en el sistema jurídico mexicano medios de control legal que permiten a los contribuyentes poder combatir las arbitrariedades de la autoridad que se comenten en su contra y a su vez permite defenderse ante las mismas autoridades, ya que estas solo pueden actuar dentro de los límites que de manera expresa les concede la Ley.

Una vez concluidos los puntos anteriores de la tesis denominada “Análisis de los Procedimientos Fiscales en Materia de Fiscalización y la Defensa por Parte de los Contribuyentes”, procederemos a dar respuesta a las respectivas preguntas de investigación:

¿Por qué las autoridades fiscales utilizan más la conveniencia financiera que la Ley en sus procedimientos fiscales?

Las autoridades fiscales utilizan más la conveniencia financiera dentro de sus procedimientos de fiscalización, ya se visita domiciliaria, revisión de gabinete o

cualquiera de las contenidas en el Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de efficientar la recaudación y lograr sus metas establecidas para el ejercicio fiscal.

¿Cuál es la finalidad de dejar a los contribuyentes en un estado de indefensión?

La finalidad de dejar a los contribuyentes en un estado de indefensión, se traduce en las malas prácticas en las que incurre la autoridad fiscal al efficientar sus sistemas recaudatorios.

¿La gran mayoría de los contribuyentes fiscalizados conocen sus medios de defensa?

Ante esta situación, los contribuyentes se han visto afectados en su esfera jurídica y ocasionando un total un estado de indefensión, es por ello que en nuestro sistema jurídico se han medios de control legal que permiten defenderse ante poder las arbitrariedades de la autoridad que comete la autoridad fiscal.

La problemática surge ante el desconocimiento de los medios defesa por parte del contribuyente, ya que en nuestro país no existe una cultura fiscal-jurídica que permita al contribuyente conocer sobre la materia, aunado a esto, ante la inminente la falta de difusión por parte del Estado y el mal manejo de las Instituciones para la defensa del contribuyente.

Por consiguiente, a continuación, nos permitimos probar la siguiente hipótesis denominada; “La autoridad fiscal no aplica los procedimientos fiscales que enmarcan las leyes, propicia actos de inconformidad al contribuyente, originando la interposición de medios de defensa que le eviten un estado de indefensión” se prueba por lo siguiente:

Es positiva la hipótesis planteada, ya que la autoridad fiscal hoy en día las no se sujeta a las leyes de la materia para ejercer sus facultades de comprobación, debido a que utilizan más la conveniencia financiera que la disciplina legal.

Por lo que es evidente que la capacidad de recaudación y de ejercicio del sistema tributario en México tiene deficiencias, lo anterior da motivo a que la autoridad fiscal en los procedimientos fiscales no actúe conforme a lo establecido por las leyes que rigen la materia, incurriendo en ilegalidades, por lo que ocasionan la afectación de la esfera jurídica del contribuyente y en ocasiones con afectaciones de carácter irreversible.

Ante esta situación, existe la procedencia de diversos medios de impugnación jurisdiccionales y no jurisdiccionales para el contribuyente, a través de los cuales se podría cuestionar no sólo la legalidad con que debe de actuar la autoridad, sino incluso la constitucionalidad y convencionalidad de las leyes que rigen el procedimiento de fiscalización en la actualidad, por lo cual aterriza la viabilidad llevada a cabo en el poseso del desarrollo de la investigación científicamente.

Por lo anteriormente expuesto, es necesario regular el actuar de la autoridad fiscal no solamente con los medios de control legal que existen en nuestro sistema jurídico, sino con la implementación de reformas estructurales a nuestro sistema tributario y la creación de instituciones públicas efectivas que garanticen una verdadera defensa del contribuyente.

Bibliografía

- ARELLANA, Wiarco, Octavio Alberto. (2015). Derecho Procesal Fiscal. Cuarta ed. México. Editorial Porrúa.
- ÁLVAREZ, Roberto. (1989). La Función de Fiscalización. México: Secretaria de Hacienda y Crédito Público.
- ARANDA, Hernández, Erick Manuel. (2019). Revisiones Electrónicas. Editorial Flores. México.
- BURGOA, Toledo, Carlos Alberto, (2018). Principios Tributarios y Económicos de las Contribuciones. México. Editorial Thomson Reuters.
- CÁRDENAS, Cutiño, Gustavo Alfonso; Danza, Ramírez, Marco Tulio, (2004). Diccionario de Contabilidad y Sistemas de Información. México. Universidad Autónoma de Guadalajara, Centro de Universitario de Ciencias Económico Administrativas.
- CARRASCO, Iriarte, Hugo, (2017). Derecho Fiscal I. Séptima ed. México. IURE Editores.
- CISNEROS, García, Juan Rabindrana; Verduzco, Reina, Carlos Javier (2018). Derecho Procesal Fiscal y Aduanero. México. Tax Editores.
- CIENFUEGOS, Salgado, David; Vázquez-Mellado, García, JULIO Cesar, (2014). Vocabulario Judicial. México. Editorial Instituto de la Judicatura Federal.
- CENTENO, Canto, Gerardo. (2019). Procedimientos Administrativos, Un bosquejo Jurídico de Principios de Siglo. México. Flores Editor y Distribuidor.
- DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto, (2014). Principios de Derecho Tributario. Quinta ed. México. Editorial LIMUSA.
- DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto; Lucero, Espinosa, Manuel. (2012). Compendio de Derecho Administrativo. Novena ed. México. Editorial Porrúa.
- DÍAZ, González, Luis Raúl. (2005). Medios de Defensa Fiscal el Recurso Administrativo. México. Tercera Ed. Editorial SICCO.

- DIEP, Diep, Daniel. (1996). Las Mil y Una Defensas del Contribuyente. México. Editorial Ediciones Cedrus Libani.
- DIEP, Diep, Daniel. (2001). Defensa Fiscal. México. Editorial PAC.
- DOMÍNGUEZ, Crespo, Cesar Augusto. (2017). Derecho Tributario, Teoría General y Procedimientos. México. Editorial Thomson Reuters.
- DOMÍNGUEZ Cruz, Pedro. (2012). La Visita Domiciliaria en Materia Fiscal. México. Editorial ISEF.
- ESTRADA, Lara, Juan Manuel. (1999). La defensa Fiscal Conceptos, Teoría y Procedimientos. México. Editorial PAC.
- FERREGRINO, Paredes, Baltazar, (2015). Diccionario de Términos Fiscales. Editorial ISEF.
- FERNÁNDEZ, Sagardi, Augusto. (2000). La Defensa Fiscal y Usted. Segunda ed. México. Editorial CeMPro.
- FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. (1998). Derecho Fiscal. México. Editorial Mc Graw Hill.
- FRAGA, Gabino. (2000). Derecho Administrativo. Cuadragésima ed. México. Editorial Porrúa.
- HERNÁNDEZ, Monrreal, Efrén. (2017). El Presupuesto del Hecho Imponible y la Base Mediable. México. Editorial Thomson Reuters.
- HERNÁNDEZ, Sampieri, Roberto. (2003). Metodología de la Investigación. Tercera Ed. México. Ed Mc Graw Hill.
- LARA, Flores, Elías. (2006). Primer Curso de Contabilidad. Vigésima ed. México. Editorial Trillas.
- LÓPEZ, Villa, Juan Raúl, (2018). Defensa Contra las Visitas Domiciliarias del SAT y otras formas de Comprobación Fiscal. México. Editorial Flores Editor y Distribuidor.
- J. Kaye, Dionisio, (2002). Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo. México. Editorial Themis.

- MARGAÍN, Manautou Emilio., 2007. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Decima novena ed. México. Editorial Porrúa.
- MARGAÍN, Manautou, Emilio (2019). Facultades de Comprobación Fiscal. Quinta ed. México. Editorial Porrúa. p. 182.
- MARTÍNEZ, Morales, Rafael I. (2011). Derecho Administrativo 1er. Curso. Sexta ed. México. Editorial Oxford.
- ORTEGA, Carreón, Carlos Alberto. (2018). Juicio de Nulidad Tradicional, en Línea y Sumario. Segunda ed. México. Editorial Porrúa.
- PARRA, Ortiz, Ángel Luis. (2019). Compendio de Derecho Procesal Administrativo. Tercera ed. México. Porrúa.
- PÉREZ, Chávez, José; FOL, Olgúin, Raymundo, (2020). Practiagenda Tributaria. Decima Séptima ed. México: Tax Editores Unidos.
- SALDAÑA, Magallanes, Alejandro. (2004). Medios de defensa en materia fiscal. México. Ediciones Fiscales ISEF.
- REYES, Altamirano, Rigoberto, 2018. Derecho Fiscal. Segunda ed. México. Editorial Tax Editores Unidos.
- Romo García, Jaime. (2019). La Defensa Fiscal y sus Principios Básicos. Segunda Ed. Editorial ISEF.
- RODRÍGUEZ, Lobato, Raúl, (2014). Derecho Fiscal. Segunda ed. México. Editorial Oxford.
- RODRÍGUEZ, Lobato, Raúl (2014). Derecho Fiscal. Segunda ed. México. Editorial. Oxford.
- RODRÍGUEZ, Michel, Moisés. (2005). Recurso de Revocación Fiscal. Segunda ed. México. Editorial Porrúa
- SÁNCHEZ, Belmont, Oscar. (2019). Pensamiento Estratégico en el Litigio Fiscal. México. Editorial IMCP.
- SÁNCHEZ, Vega, Javier Alejandro. (2018). Principios de Derecho Fiscal. Segunda ed. México. Editorial Isef.

- SÁNCHEZ, Miranda, Arnulfo. (2020). Aplicación Práctica del Código Fiscal de la Federación. México. Sexta Ed. Editorial ediciones Fiscales ISEF.
- SÁNCHEZ, Pichardo, Alberto C., (2019). Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa. Decimosegunda ed. México. Editorial Porrúa.
- VEGA, Vargas, Fernando Ramiro, (2018). Análisis Temático del Código Fiscal de la Federación. Tomo I. México. Editorial Thomson Reuters.
- VENEGAS, Álvarez, Sonia. (2012). Derecho Fiscal. México. Editorial Oxford.

Legislación.

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 8 de mayo de 2020.
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 9 de enero de 2020.
- REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Reglamento Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2014. TEXTO VIGENTE. Publicación 2020.
- LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005. TEXTO VIGENTE, (2020).
- CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES. Nuevo Código publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de febrero de 1943. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 9 de abril de 2012.
- LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995 TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 4 de diciembre de 2012.
- LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre

de 2005. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 27 de enero de 2017.

- LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2016. TEXTO VIGENTE.
- LEY DE AMPARO, REGLAMENTARIA DE LOS ARTÍCULOS 103 Y 107 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2013. TEXTO VIGENTE.

Consultas en internet.

- Diccionario panhispánico del español jurídico. Consultado en: <https://dej.rae.es/lema/objetivo-de-fiscalizaci%C3%B3n>
- Guía para la elaboración de papeles de trabajo. Consultado en: http://www.infodf.org.mx/pdfs/contraloria/guia_elab_rev_papeles_trabajo.pdf
- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Consultado en: http://www.shcp.gob.mx/LASHCP/MarcoJuridico/documentosDOF/archivos_shcp_dof/reglamentos/risat.html.